

ETUDE DIAGNOSTIC DU SYSTEME DE FISCALITE ENVIRONNEMENTALE EN COTE D'IVOIRE

INTRODUCTION GENERALE

L'émergence d'une conscience écologique s'impose aujourd'hui à tous les Etats, du fait des nombreux enjeux environnementaux actuels, faisant suite à certaines catastrophes survenues dans plusieurs parties du monde¹. Dans son rapport GEO-4, l'Organisation des Nations Unies (ONU) souligne que « la dégradation de l'environnement compromet le développement et menace les progrès futurs ainsi que tous les aspects du bien-être humain²». En cela réside l'intérêt de la protection environnementale, qui consiste à « utiliser différents instruments, dont de nouveaux instruments³, au nombre desquels figurent l'instrument fiscal.

Si pendant longtemps l'instrument réglementaire avait été abondamment utilisé⁴, de plus en plus, le recours à l'instrument fiscal est privilégié en complément ou en substitution des autres instruments de protection de l'environnement. L'utilisation de la fiscalité à des fins de protection de l'environnement a été préconisée depuis les années 1970 par

¹ Quelques désastres écologiques nous montrent que toutes les parties du monde ont été touchées : la pollution atmosphérique à Londres en 1952 ; la dioxine à Seveso en Italie en 1977 ; le naufrage de tanker *Torrey Canyon* en mars 1978 dans la Manche entre la France et l'Angleterre ; le désastre chimique à Bhopal en Inde en 1984 ; le désastre chimique dans le Rhin à Bâle en Suisse en 1986 qui s'est étendu à la France, à l'Allemagne et aux Pays Bas, le déboisement et la désertification en Afrique, en Asie, en Amérique latine, la destruction de la faune marine et terrestre globale etc.

² PNUE, GEO-4, 2007, p. 38 de la version française.

³ Voir en ce sens, BUSCH Per-Olof, JORGENS Helge, TEWS Kerstin, Université Libre de Berlin, Environmental Policy Research Unit, "The diffusion of New Environmental Policy Instruments (NEPIs)", Etats-Unis, European Consortium for Political Research, *European Journal of Political Research*, n°42, 2003, pp.569-600.

⁴ En ce sens, BOTHE M. et SAND P.H., *La politique de l'environnement : de la réglementation 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.

de nombreux économistes tels que BEAUMOL et OATES. Mais ce n'est que depuis le début des années 1990 que certains pays ont vraiment eu recours à la fiscalité environnementale et aux instruments économiques tels que les taxes, les redevances, les permis échangeables et autres systèmes de consigne, dans le cadre de leur politique d'environnement. Contrairement aux réglementations, la fiscalité fournit des incitations en modifiant les bénéfices ou les coûts de l'activité concernée. Ce faisant, elle entraîne un comportement efficace par rapport aux coûts et constitue un moyen d'intervention des pouvoirs publics modifiant les prix relatifs et les signaux du marché afin de décourager certains modes de production et de consommation et d'encourager d'autres entraînant une moindre dégradation de l'environnement.

Consciente de cette réalité brûlante de protection environnementale, la Côte d'Ivoire s'est inscrite dans une dynamique constante de renforcement de son système juridique, institutionnel et fiscal, relatif à l'environnement. Dans cette optique, elle s'est dotée d'importants textes législatifs et réglementaires, a ratifié environ trente-neuf (39) Conventions internationales et a adhéré à plusieurs Accords Multilatéraux Environnements régionaux et internationaux⁵. L'Etat ivoirien a en outre consolidé les pouvoirs de sa structure institutionnelle de tutelle, qui porte désormais le nom de Ministère de l'Environnement de la Salubrité Urbaine et du développement durable (**MINESUDD**)⁶.

Conformément au décret du 25 juillet 2013 relatif à ses attributions, le MINESUDD est chargé de la mise en œuvre et du suivi de la politique du Gouvernement en matière de protection de l'environnement, de la salubrité urbaine et du développement durable. Pour mener à bien ses activités, il est organisé par le décret n°2014-507 du 15 septembre 2014 en dix (10) Directions et Services rattachés au cabinet, trois (03) Directions Générales comprenant

⁵ AHIZI Aka Daniel, Ministère de l'environnement et des eaux et forêts, *Nouveau Code de l'environnement*, 2007, 360 p.

⁶ A titre illustratif, quelques noms précédents : Ministère de l'environnement et des eaux et forêts (de 2006 à 2011), Ministère de l'environnement (de 2005 à 2006), Ministère d'Etat, Ministère de l'environnement (de 2003 à 2005), etc.

chacune trois (03) Directions Centrales ; vingt-cinq (25) Directions Régionales, cinq (5) structures opérationnelles pour la gestion quotidienne des problèmes environnementaux que sont l'Agence Nationale de l'Environnement (**ANDE**) en charge des évaluations environnementales, le Centre Ivoirien Anti-pollution (**CIAPOL**) en charge de la surveillance des matrices environnementales (eau, air et sol) , le Fonds pour le Financement des Programmes de Salubrité Urbaine (**FFPSU**) en charge des mécanismes de financement de soutien aux actions de salubrité urbaine, l'Agence Nationale de la Salubrité Urbaine (**ANASUR**) en charge de la gestion des ordures ménagères et assimilées et l'Office Ivoirien des Parcs et Réserves (**OIPR**) en charge de la gestion des aires protégées.

Cette nouvelle organisation de l'Administration environnementale ivoirienne marque avec force l'engagement de la Côte d'Ivoire en faveur de l'amélioration de la gestion de son environnement et sa volonté de réalisation du développement durable. Les différentes actions menées par le MINESUDD traduisent en pratique cette « conquête » par l'Etat ivoirien, du droit à un environnement sain, reconnu à tous⁷, et du devoir de protection de l'environnement et de promotion de la qualité de la vie⁸, dans une perspective de développement durable⁹, lui incombant ainsi qu'à l'ensemble des personnes physiques et morales vivant sur le territoire du pays¹⁰.

En ce sens, dans le souci d'amélioration des ressources financières devant servir à une meilleure protection de l'environnement et du cadre de vie en Côte d'Ivoire et eu égard à l'actualité de la question¹¹, le MINESUDD

⁷ Cf. article 19 Constitution ivoirienne du 1^{er} Août 2000.

⁸ Cf. article 28 Constitution ivoirienne du 1^{er} Août 2000.

⁹ Cf. article 2 alinéa 6 de la loi n°2014-390 du 20 juin 2014 d'orientation sur le développement durable qui prévoit que cette loi vise notamment à concilier la protection et la mise en valeur de l'environnement, du développement économique et du progrès social. Elle met ainsi en rapport l'environnemental, l'économique et le social qui constituent les trois piliers du développement durable.

¹⁰ Article 28 Constitution ivoirienne du 1^{er} Août 2000, op cit.

¹¹En ce sens, la fiscalité environnementale est d'ailleurs considérée comme, une « fiscalité émergente ». Cf. Nicole BRICQ, Commission des finances, de l'économie générale et du plan, Assemblée Nationale française, Rapport n°1000, sur la fiscalité écologique, 1998.

s'est engagé à travers l'initiative de réalisation d'une étude portant « **Diagnostic de la fiscalité environnementale en Côte d'Ivoire** », à effectuer une opération de recensement fiscal relative aux impôts et taxes collectés au niveau de ses structures et établissements sous tutelle. Cette étude devrait permettre d'actualiser au mieux l'assiette, de formuler et expérimenter des modalités de recouvrement améliorées, dans la perspective plus générale de renforcer les recettes fiscales environnementales.

La problématique à laquelle l'étude a entrepris d'apporter des éclairages est de **savoir si la fiscalité environnementale en Côte d'Ivoire est opérationnelle et efficace pour la promotion d'un développement durable**. Le présent rapport qui a été mené selon un cadre théorique et méthodologique bien spécifique¹², présente les généralités liées à la question de la fiscalité environnementale, fait un état des lieux de l'existence de cette fiscalité en Côte d'Ivoire, analyse ses méthodes et propose des pistes de réflexions sur la base de la politique environnementale, actuellement en vigueur dans le pays.

¹² L'étude a été conduite et réalisée selon des termes de références proposées par le MINESUDD.

PARTIE I : GENERALITES SUR LA FISCALITE ENVIRONNEMENTALE

La fiscalité environnementale étant une fiscalité émergente¹³, sa meilleure appréhension apparaît nécessaire en vue d'une bonne réalisation du diagnostic entrepris. Cette exigence trouve sa satisfaction à travers l'examen de la notion, des fondements et critères d'efficacité de cette fiscalité d'une part, celui du cadre méthodologique de l'étude, d'autre part.

I-NOTION, FONDEMENTS ET CRITERES D'EFFICACITE

Quel sens particulier la fiscalité environnementale revêt-elle ? D'où tire-t-elle ses origines et son essence, en d'autres termes quelles sont les bases ou sources objectives qui la justifient ?

1- NOTION

L'analyse de la notion distinguera, dans le but recherché d'élucidation de ce qu'est la « fiscalité environnementale », les différentes approches définitionnelles avant d'envisager l'exposé de la définition consacrée.

1.1-Les différentes approches définitionnelles

La notion de « fiscalité environnementale » peut faire l'objet d'une approche littérale mais aussi d'une approche beaucoup plus technique.

¹³ Nicole BRICQ, Commission des finances, de l'économie générale et du plan, Assemblée Nationale française, Rapport n°1000, sur la fiscalité écologique, 1998, op cit.

1.1.1-L'approche littérale

La notion de fiscalité environnementale ne peut être bien cernée sans la définition préalable du terme de « fiscalité ». Au sens étymologique, « la fiscalité », tire son origine du mot latin « fiscus » désignant une petite corbeille d'osier destinée à recueillir de l'argent. Le sens français de cette notion est lié à la notion anglaise de « taxation ». Selon l'*Oxford Advanced Learner's Dictionary of Current English*, « la taxation » est un système pour procurer de l'argent au moyen des "impôts" et les "impôts" sont les sommes d'argent à payer par les citoyens au gouvernement pour les buts publics.¹⁴

Selon le lexique fiscal¹⁵, reprenant la définition du Professeur Pierre BELTRAME¹⁶, « la fiscalité » est l'ensemble des règles, procédures et pratiques administratives relatives à l'impôt. Elle revêt à la fois des aspects juridiques, sociologiques et économiques¹⁷. Au plan juridique, la définition de la fiscalité prend en compte l'ensemble des mesures et pratiques relatives à l'Administration fiscale, aux prélèvements fiscaux (les impôts) et aux autres prélèvements obligatoires (taxes administratives, taxes parafiscales, redevances etc.). Elle relève selon la formule du Professeur Michel Bouvier, « du pouvoir de contrainte dont l'autorité étatique est légalement détentrice »¹⁸.

¹⁴Arvind ASHTA, *Le fédéralisme fiscal, Australie, Canada, Etats-Unis, Inde : les aspects fiscaux du droit budgétaire*, Thèse pour le Doctorat en Droit public (Arrêté du 30 mars 1992) présentée et soutenue publiquement devant le jury de l'Université Panthéon-Assas (Paris II) le 8 juin 1996, p.

¹⁵ *Lexique Fiscal*, Dalloz, Paris, 1992.

¹⁶ Pierre BELTRAME, *Cours magistral de fiscalité environnementale*, Université de Nantes, année 2012/2013, p.9.

¹⁷ Pierre BELTRAME, *La fiscalité en France*, coll. Les Fondamentaux, Hachette, Paris, 1^{ère} éd.1992.

¹⁸ Michel BOUVIER, *Introduction au droit fiscal et à la théorie de l'impôt*, Paris, LGDJ, 1998, p. 170.

Selon la définition de Messieurs Lucien MEHL et Pierre BELTRAME, considérée comme la définition la plus actuelle de l'impôt, **l'impôt est « une prestation pécuniaire requise des personnes physiques ou 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 dépenses publiques ou à des fins d'interventions de la puissance publique. »**¹⁹.

Quant à **la taxe administrative**, elle est perçue comme « un prélèvement obligatoire que l'Administration perçoit des particuliers à l'occasion d'un service rendu ou simplement offert ». Elle est instituée par la loi et est due dès lors que le service est mis à la disposition du redevable. Son montant n'est en principe pas proportionnel à la valeur du service rendu. Entrent dans cette catégorie, les prélèvements obligatoires dus en matière d'enlèvement des ordures ménagères²⁰.

La taxe parafiscale au contraire de l'impôt est de définition législative et légale. Il résulte de l'article 8 de la loi organique du 31 décembre 1959, reprenant l'article 4 de l'ordonnance française du 02 janvier 1959, que « les taxes parafiscales sont des prélèvements obligatoires, perçus dans un intérêt économique ou social, au profit d'une personne morale de droit public ou privé autre que l'Etat, les collectivités territoriales et leurs établissements publics ou administratifs »²¹. Les taxes parafiscales touchent à divers domaines d'activités économiques au sein de l'Etat, ceux relatifs à la préservation de l'environnement²². Leur perception est autorisée par la loi de finances et elles sont le plus souvent recouvrées par l'Etat. Les organismes bénéficiaires de la parafiscalité sont placés sous contrôle public²³.

¹⁹ L.MEHL et P.BELTRAME, Science et technique fiscales, PUF, Paris, 1984, p.77.

²⁰ ACKA Sohaily Félix, *Droit fiscal*, éd ABC, 2008, p.30.

²¹ Ibid.

²² Comme autres domaines on peut citer, l'agriculture, le sport, la culture, ou même la radiodiffusion, etc.

²³ Contrôleur financier de l'Etat, contrôleur de la Cour des comptes.

Enfin, **les redevances**, se définissent comme « des rémunérations pour services rendus²⁴ » ; un prix en est payé en fonction de la prestation fournie, qui doit être proportionnel ou équivalent au service rendu. Le critère de « l'équivalence » en matière de redevance a été consacré par la jurisprudence dans les arrêts **Syndicat national des transporteurs aériens²⁵ et Droits de port et de navigation²⁶**.

Au plan économique, la fiscalité se perçoit comme l'une des dimensions de la politique budgétaire, elle-même définie comme l'ensemble des actions menées par les pouvoirs publics ayant un support financier, qu'il s'agisse de dépenses ou de recettes. A cet égard, elle est le produit de choix explicites ou implicites des décideurs publics dans des domaines économiques et extra-économiques, qui déterminent les caractéristiques générales des prélèvements obligatoires.²⁷ Au plan sociologique, la fiscalité questionne les relations fondamentales entre l'impôt, l'Etat et la société.²⁸ La fiscalité relève par ailleurs de la compétence étatique. Chaque système fiscal a ses propres caractéristiques en dépit d'une tendance à l'harmonisation de certains grands impôts aux niveaux sous-régional (Ex : la TVA dans l'espace UEMOA).

Mise en parallèle avec le terme d'« environnement »²⁹, la fiscalité environnementale serait littéralement l'ensemble des règles, procédures et

²⁴ ACKA Sohaily Félix, *Droit fiscal*, op cit, p.31.

²⁵ CE, 21 novembre 1958, Syndicat national des transporteurs aériens, D.1959, p.475 concl. CHARDEAU, note TROTABAS.

²⁶ Cons. Const. Franç., déc.92 L du 06 octobre 1976, Droits de port et de navigation, RDP, 1977, pp.464-466.

²⁷ Ibid.

²⁸ Marc LEROY, *La sociologie fiscale. Enjeux sociopolitiques pour un dialogue avec les économistes*, Revue française de sociologie n°4, 2009.

²⁹ Selon l'article 1er de la loi ivoirienne n° 96-766 du 3 octobre 1996 portant Code de l'Environnement, l'environnement désigne « l'ensemble des éléments physiques, chimiques, biologiques et des facteurs socioéconomiques, moraux et intellectuels susceptibles d'avoir un effet direct ou indirect, immédiat ou à terme sur le développement du milieu, des êtres vivants et des activités humaines ».

pratiques administratives, à caractère environnemental, relatives à l'impôt et aux autres prélèvements obligatoires³⁰. Au regard de la doctrine³¹, la fiscalité environnementale pose cependant des problèmes de définition, liés à la psychologie fiscale du contribuable³², et qui ont des conséquences sur la dénomination, la nature³³, voire la compréhension³⁴ de cette fiscalité. Il en résulte un écheveau de termes juridiques pour la désigner tels que : fiscalité liée à l'environnement, fiscalité verte, écofiscalité, fiscalité écologique³⁵, fiscalité au service de l'environnement. C'est aussi le cas des termes d'écotaxe, de taxe verte, ou taxe environnementale, parfois utilisés.

Au-delà de ce débat sémantique, force est de constater que la notion de fiscalité environnementale n'est pas exclusivement limitée aux taxes à visée environnementale, car beaucoup d'autres impositions ont un impact sur l'environnement, alors que leur finalité, purement budgétaire, est la recherche de rendement³⁶. Qu'en est-il de l'approche technique ?

1.1.2-L'approche technique

³⁰ Claire VEDRINE, Thèse de Droit portant sur le thème « *Fiscalité et environnement* », Université de Montpellier I en cotutelle avec Université d'Ottawa, présentée et soutenue publiquement le 14 mai 2011, pp.34-39.

³¹ Pierre BELTRAME, *la fiscalité en France*, hachette, 2012, p.10 ; Valérie DUVANEL-DONZEL, « 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.

³²Fabrice BIN, « Analyse comparée des incitations fiscales en Europe pour la gestion de l'eau », Trèves, *Académie de Droit européen Forum*, n°10, 2009, p.591.

³³ C. BRICMAN, « 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.

³⁴ Richard A. WESTIN, "Understanding environmental taxes", Etats-Unis, American Bar Association, *Tax Lawyer*, vol. 46, hiver 1993, pp.327-362

³⁵ La fiscalité environnementale ne doit pas être assimilée à la fiscalité écologique ; l'écologie est une composante de l'environnement. La fiscalité environnementale englobe de ce fait le champ de la fiscalité écologique et le dépasse, cf. Valérie DUVANEL-DONZEL, « La fiscalité écologique à la lumière des principes généraux du droit », op cit.

³⁶ Senat France, *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.

Au plan technique, c'est-à-dire au regard des pratiques environnementales et fiscales, **la « fiscalité environnementale » se perçoit comme un outil de protection de l'environnement, de nature fiscale et strictement délimité au plan juridique.** Dans la conduite de leurs actions ou politiques en matière environnementale, les Etats disposent en effet d'une diversité d'instruments³⁷ parmi lesquels figure la fiscalité, outil à la lisière des instruments juridiques et économiques de protection de l'environnement.

Dans le cadre de la protection environnementale, on entend par outils juridiques, les procédés d'essence normative, et reposant sur l'idée de contrainte³⁸. En pratique, le procédé le plus anciennement et le plus fréquemment utilisé en droit de l'environnement est la réglementation³⁹. Il peut s'agir de normes d'interdictions ou d'autorisations sous conditions, de normes de procédés ou de produits, etc. En guise d'exemple on pourrait citer les polices spéciales de l'environnement en matière de bruit, d'eau ou de déchets, la réglementation des parcs, des réserves naturelles, des espèces animales et végétales, etc. Quant aux outils économiques, ils s'appréhendent comme des outils reposant sur des mécanismes de financement, d'incitation économique et financière⁴⁰. Ces outils sont d'inspiration plutôt libérale. Au titre de ces outils on a les outils financiers, qui consistent en des recettes ou au contraire en des dépenses. Les recettes financières publiques, fiscales ou non, sont constituées de dons, d'emprunts, de redevances domaniales ou encore de rémunérations

³⁷L'éventail des moyens d'intervention en matière environnementale pour une personne publique va des outils de persuasion tels que les campagnes d'information ou de publicité, jusqu'à la prise en charge directe des opérations par des travaux d'assainissement, de dépollution, etc.

³⁸ Sylvie CAUDAL, *La fiscalité de l'environnement*, Lextenso éditions, LDGJ, 2014, op cit, p.21.

³⁹Le procédé conventionnel, reposant sur le consentement, n'est pourtant pas inconnu en droit de l'environnement. C'est le cas des contrats ou conventions mis en place à des fins environnementales tels que les contrats antibruit, les contrats de rivière, ou encore les contrats d'agriculture durables. Voir CE, 8 mars 1985, *Les Amis de la terre*, n024557, Leb.p.73 ; AJDA 1985, obs. Moreau, p.182 ; CE, 26 juillet 2011, n0324523, *EARL Le Pâtis Maillet*, BJCP n080, concl.E.Cortot-Boucher et note R.S., p.41.

⁴⁰ Sylvie CAUDAL, *La fiscalité de l'environnement*, Lextenso éditions, LDGJ, 2014, op cit, p.22.

pour services rendus⁴¹. Les dépenses publiques peuvent prendre la forme de primes et subventions, de prêts et avances⁴², etc. Des mécanismes économiques plus innovants existent aujourd'hui tels que les permis ou droits d'émission, les mécanismes de marchés, etc.⁴³.

L'outil fiscal imprime un caractère relatif à la distinction entre outils juridiques et outils économiques. A la lisière des deux catégories d'outils cités, celui-ci peut revêtir deux grandes formes, à savoir celle de recette fiscale et celle de dépense fiscale. Au titre des recettes fiscales (ou impositions), on distingue les impôts et les taxes fiscales. S'il s'agit dans les deux cas de prélèvements obligatoires, ils se différencient par l'absence ou la présence d'une contrepartie⁴⁴. A ce titre, la Taxe générale sur les activités polluantes (TGAP)⁴⁵ constitue un impôt, tandis que pour se rapporter au domaine des déchets, la taxe d'enlèvement des ordures ménagères (TEOM) constitue une taxe fiscale. Comme on peut l'observer, l'appellation du prélèvement n'a souvent pas de lien avec sa véritable nature juridique⁴⁶. Relativement aux dépenses fiscales, elles désignent des régimes fiscaux de faveur se traduisant

⁴¹Ces dernières appelées aussi redevances ou taxes administratives ne sont pas à confondre avec les taxes fiscales car elles sont la contrepartie directe et individualisable et en principe équivalente, d'un service rendu. C'est le cas des redevances d'enlèvement des ordures ménagères.

⁴² A titre illustratif, les agences de l'eau peuvent octroyer les unes et les autres des prêts ou avances pour l'exécution de travaux d'intérêt commun à un bassin ou un groupement de bassins qui contribuent à la gestion équilibrée de l'eau et des milieux aquatiques.

⁴³Pour ces mécanismes innovants, voir développements précédents sur la diversité des modalités de protection.

⁴⁴Si tous deux constituent des prélèvements perçus à titre obligatoire et définitif, les impôts le sont sans contrepartie directe individualisable, tandis que les taxes sont prélevées sur les bénéficiaires d'avantages particuliers, procurés à l'occasion du fonctionnement d'un service public, mais sans corrélation nécessaire avec le coût du service (ce qui permet de distinguer la taxe fiscale de la taxe administrative).

⁴⁵ Cette taxe procède généralement de la mise en effective du principe pollueur-payeur. Elle n'est pour l'heure pas encore appliquée en Côte d'Ivoire. En France, voir articles 266 sexies et s. C.douanes.

⁴⁶C'est ainsi que de nombreux impôts s'intitulent « taxe » (cas de la TVA, des taxes foncières, de la TGAP citée), tandis que certains prélèvements appelés « redevances » sont en fait des impositions ou taxes (c'est le cas des redevances perçues par les agences de l'eau).

par des dispositions dérogatoires au droit commun⁴⁷. La dépense fiscale se présente comme un manque à gagner pour l'Etat ou la personne publique du fait de certaines exonérations ou réductions fiscales. Le crédit d'impôt développement durable⁴⁸ est l'exemple type de dépenses fiscales à visée environnementale. A présent, que dire de la définition consacrée de la fiscalité environnementale ?

1.2-La définition consacrée

La définition retenue de la fiscalité environnementale tire sa source à la fois de la doctrine que des institutions économiques et financières, qui la présente comme une notion polysémique usitée dans le cadre d'une politique interventionniste.

1.2.1-Une notion polysémique

L'on peut dénombrer trois (03) catégories d'impositions relevant de la notion de fiscalité environnementale. Il s'agit : des impositions dont l'objectif est budgétaire mais qui présentent un impact sur l'environnement, les impositions à visée purement environnementale, et enfin les taxes « ambivalentes ou hybrides ⁴⁹» dont le double but est incitatif et fiscal. Une telle catégorisation procède de la distinction opérée par la Professeur Pierre BELTRAME⁵⁰ qui distingue plusieurs approches de définition de la fiscalité environnementale, à savoir :

⁴⁷ J.L.ALBERT et L.SAIDJ in *Finances publiques*, Dalloz, coll. Cours, 8ème éd., 2013, p.283.

⁴⁸ Un crédit d'impôt est une somme soustraite du montant de l'impôt qu'une entreprise ou qu'un particulier doit payer. Le crédit d'impôt développement durable vise les dépenses effectivement supportées par une entreprise ou une personne physique, pour l'amélioration de la qualité de l'environnement, mieux pour le respect des principes du développement durable.

⁴⁹ Valérie DUVANEL-DONZEL, « 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.

⁵⁰ Pierre BELTRAME, *la fiscalité en France*, hachette, 2012, p.10.

-une approche selon l'intention déclarée : c'est une approche qui retient toute mesure fiscale dont l'intention politique du législateur est l'amélioration de l'environnement avec l'inscription de ladite intention dans le texte de la loi. Cette approche se prête aux comparaisons internationales et peu d'inscriptions fiscales sont à buts exclusivement environnementaux ;

-une approche selon le comportement : elle met l'accent sur le caractère incitatif du prélèvement obligatoire, qui est généralement une taxe environnementale dans cette hypothèse⁵¹. Cette approche dépasse largement le cadre restreint de la fiscalité en intégrant notamment la connaissance des pré-requis comportementaux des agents ainsi que des aspects réglementaires. C'est une approche qui a le défaut de l'efficacité isolée de la mesure fiscale. Elle a été retenue par l'Agence Européenne de l'environnement, il s'agit de mettre l'accent sur le caractère incitatif de la taxe environnementale ;

-une approche selon le polluant visé par la mesure : toute mesure fiscale dont la base physique à un impact négatif sur l'environnement est une mesure fiscale environnementale. Cette approche fait reposer la fiscalité environnementale sur des outils de natures diverses (allègement, exonération, abattement, réduction, crédit ou remboursement d'impôt etc.). Cette approche nécessite la définition préalable d'une assiette environnementale.

Cette dernière approche qui est celle retenue par l'auteur est la plus répandue⁵². Elle a été adoptée par EURO STAT⁵³ de même que l'OCDE⁵⁴. De

⁵¹ Cette approche exclut les redevances environnementales.

⁵² En ce sens, Gilles ROTILLON, « La fiscalité environnementale outil de protection de l'environnement ? », *Regards croisés sur l'économie*, 2007/1 n° 1, p. 108-113. DOI : 10.3917/rce.001.0108 Ou encore Jean-Marie HARRIBEY « notes sur la fiscalité écologique », ATTAC, 15 idées reçues sur la fiscalité, Paris, LLL, 2012 ; Fondation Copernic, Un impôt juste pour une société juste, Paris, Syllepse, 2012, p.1.

⁵³ Pierre BELTRAME, op.cit.

⁵⁴ Organisation de Coopération et de Développement Economique mis en place en 1960, et dont le siège est à Paris.

manière précise, selon la dernière organisation citée, **la fiscalité environnementale est « l'ensemble des impôts, des taxes et des redevances dont l'assiette (base d'imposition, matière) est constituée par un polluant ou plus généralement par un produit ou un service qui détériore l'environnement ou qui se traduit par un prélèvement sur des ressources naturelles renouvelables ou non ».**⁵⁵

Le but de cette fiscalité est d'intégrer dans les coûts supportés par les acteurs économiques, à savoir les entreprises, les ménages, le secteur public, le coût des dommages environnementaux causés par leurs activités. Elle représente ainsi un moyen économiquement efficace pour modifier le comportement des acteurs, conformément au principe de « pollueur-payeur.⁵⁶ Une telle fiscalité apparaît comme un outil au service de l'environnement et du développement durable. Elle prend en compte les coûts environnementaux de toute activité ainsi que leurs répercussions sociales et met en œuvre un ensemble d'instruments comprenant des taxes, des redevances, mais aussi des aides et des allègements fiscaux, etc. Cette fiscalité est inhérente à l'interventionnisme étatique.

⁵⁵ Gilles ROTILLON, op.cit.

⁵⁶ Etude du Ministère français de l'Écologie, du Développement durable et de l'Énergie publiée le 09 avril. 2013 sur le site du ministère <http://www.developpement-durable.gouv.fr/>

1.2.2- Un instrument d'interventionnisme étatique

L'interventionnisme constitue à n'en point douter l'une des marques majeures des finances modernes.⁵⁷ Le secteur de l'environnement est une illustration de la diversification des instruments d'intervention publique, dont l'enjeu majeur est la mise en place d'instruments de prévention, minimisant les coûts à engager pour atteindre les objectifs de protection environnementale.

La fiscalité environnementale est le reflet d'une politique interventionniste de l'Etat. En effet, selon la théorie de MUSGRAVE⁵⁸, trois analyses peuvent être retenues pour légitimer l'action de l'Etat, à savoir : la stabilisation, qui consiste à réguler les grandeurs économiques ; la distribution des ressources économiques d'une manière socialement acceptable ; et l'allocation plus acceptable face aux distorsions du marché, fonction dont font partie les externalités, c'est-à-dire les coûts ou bénéfices liés à l'action des agents économiques (investissement, consommation, utilisation) qui ne sont pas répercutés directement sur ces agents, comme c'est le cas des impacts environnementaux.

En prenant en compte ces externalités la fiscalité dite environnementale participe à cette troisième fonction de l'Etat, se présentant notamment comme un moyen d'intervention des pouvoirs publics pour modifier les prix et les signaux du marché afin de décourager certains modes de production et de consommation et d'en encourager d'autres, toutes choses qui contribuent à une moindre dégradation de l'environnement. En tant qu'instrument d'intervention de l'Etat, opérant par une série d'outils propres aux différents prélèvements obligatoires (ex : taxation, exonération, allègement, crédit d'impôt etc.) dans l'optique de préservation de l'environnement, voire de

⁵⁷ Voir en ce sens Alban Alexandre COULIBALY, op.cit., ou encore Marc Leroy, *L'impôt, l'État et la société : la sociologie fiscale dans la démocratie interventionniste*, Paris, Economica, 2010, p.79.

⁵⁸ R.A. MUSGRAVE, *the Theory of Public Finance*, New York, Mc Graw-Hill, 1959.

promotion du développement durable⁵⁹ , la fiscalité environnementale apparaît à la fois comme une politique publique fiscale et une politique publique environnementale. Que dire à présent des fondements de la fiscalité environnementale ?

2-FONDEMENTS

La fiscalité environnementale est à l'origine conçue comme un moyen économiquement efficace de modifier les comportements⁶⁰. Dans le but de donner une justification normative aux options dont elle procède, elle sera justifiée en droit, notamment par le principe cardinal du « pollueur-payeur ».

2.1-Les fondements économiques

L'utilisation de la fiscalité dans les politiques environnementales présente en effet de nombreux avantages selon la théorie économique, qui de plus en plus n'envisage pas l'économie sans l'environnement. Les économistes sont davantage conscients des problèmes environnementaux et reconnaissent peu à peu que l'économie dépend fondamentalement de l'écosystème terrestre⁶¹.

Sur cette base, on pourrait relever au moins deux (02) fondements économiques à la fiscalité environnementale, à savoir :

-La rationalisation économique des ressources naturelles : la nature n'est plus

⁵⁹ L'article 6 alinéa 5 de la loi n°2014-390 du 20 juin 2014 d'orientation sur le développement durable, cite la fiscalité environnementale comme un outil de mise en œuvre du développement durable.

⁶⁰ Vincent MARCUS et al, La fiscalité environnementale en France : un état des lieux, Collection «Références» du Service de l'Économie, de l'Évaluation et de l'Intégration du Développement Durable (SEEIDD) du Commissariat Général au Développement Durable (CGDD), Avril 2013, synthèse, p.3.

⁶¹ A titre d'exemple quelques deux mille cinq cents économistes dont huit prix Nobel ont préconisé l'introduction d'une taxe sur le carbone pour stabiliser le climat : cf. Lester R. BROWN, *Eco-économie : une autre croissance est possible, écologique et durable*, édition du seuil, pp 13-18, 2003.

regardée comme un espace illimité d'expansion et comme un réservoir inépuisable de ressources. Les activités économiques ont une capacité de nuisance sur elle, plusieurs produits du sous-sol revêtent un caractère épuisable, parce que l'offre de ressources naturelles n'est guère illimitée⁶². En fixant un coût à l'environnement (ressources naturelles notamment), on pourrait rationaliser son utilisation⁶³.

- **Le double-dividende** : la théorie du double dividende soutient l'existence d'un «double bénéfice»⁶⁴ découlant de la fiscalité environnementale, à savoir un bénéfice environnemental et un bénéfice non environnemental. Le double dividende étudie la poursuite simultanée de deux objectifs, à savoir, l'amélioration de la qualité de l'environnement par l'instauration ou l'augmentation d'une taxe environnementale (premier dividende) et l'augmentation du bien-être social grâce à la diminution des distorsions provoquées par le reste du système fiscal (second dividende)⁶⁵. Si cette théorie est d'une efficacité critiquée⁶⁶, elle revêt néanmoins des incidences pratiques certaines, car elle est porteuse d'un énorme potentiel, notamment sur la compétitivité des entreprises, de même que sur l'emploi.

Relativement à la compétitivité, eut égard au contexte de mondialisation, celle-ci demeure un enjeu majeur pour tout Etat. Ainsi puisque pour l'Entreprise nationale l'écotaxe augmente le coût de fabrication⁶⁷, celle-

⁶² Fayçal YACHIR, *Théorie économique et environnement*, Revue Tiers-monde, 1992, tome 33 n°130, p.418.

⁶³ Pour plus de détails, Olivier GODARD, *La pensée économique face à la question de l'environnement*, Centre national de la recherche scientifique, Paris, Cahier n°2004-025, Février 2008 ; Bruno BOIDIN, *Socio-économie de l'environnement et du développement durable : état des lieux et perspectives*, Mondes en développement n° 135, 2006, etc.

⁶⁴ Robert HERTZOG, « 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

⁶⁵ Mireille CHIROLEU-ASSOULINE, Mouez FODHA, *Verdissement de la fiscalité, à qui profite le double dividende ?* Revue de l'OFCE, n°116, janvier 2011, p.409.

⁶⁶ OIT, *Green policies and jobs: a double dividend?* Genève, Bureau International du travail, 2009, p.8.

⁶⁷ Camille THUBIN, *Le dividende emploi d'une fiscalité écologique*, Thèse préparée au CIRED UMR 8568 du CNRS et soutenue publiquement le 12 Avril 2012, pp.13-14.

ci 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. A titre d'exemple, selon des statistiques de 2001 de l'OCDE, les pays européens dont les politiques fiscales environnementales étaient les plus avancées, se trouvaient être parmi les plus compétitifs⁶⁸. Ce fut le cas de la Suède, qui mit en place une taxe sur l'oxyde d'Azote dont le produit était redistribué au prorata de l'énergie produite⁶⁹. Cela occasionna plusieurs prix sur le marché, parmi lesquels les plus intéressants étaient ceux des entreprises les moins polluantes. Les consommateurs étaient satisfaits du système et les Entreprises devenaient de plus en plus compétitives lorsqu'elles utilisaient des ressources propres⁷⁰. Ce faisant, les effets de la fiscalité environnementale peuvent être de vrais atouts pour la compétitivité des entreprises. Qu'en est-il des retombées pour l'emploi ?

Sur la question de l'emploi, selon la Commission européenne, « Les conséquences de la fiscalité environnementale sur les politiques de l'emploi sont intéressantes »⁷¹. Dans la plupart des cas en effet, les taxes environnementales n'ont que des conséquences positives sur l'emploi ou sont sans conséquences⁷². La fiscalité environnementale, se fondant sur le mécanisme du double dividende, permet d'augmenter l'emploi, d'une part

⁶⁸ 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.

⁶⁹ Conseil des Impôts, *Fiscalité et environnement : Vingt-troisième rapport au Président de la République*, Paris, La Documentation française, 2005, p.119.

⁷⁰ Claire VEDRINE, *op.cit.*, p.60.

⁷¹ 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, p.5

⁷² Dorothée BRECARD, « 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.

par la baisse des cotisations sociales, d'autre part par le développement des emplois verts. La diminution des charges sociales, liée au reversement du double dividende, a en effet 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 pas⁷³. La baisse des cotisations doit être le corollaire. C'est ce qui selon BARDE et COURNEDE, a été fait aux Pays-Bas, en Italie, au Royaume-Uni et en Allemagne.⁷⁴ S'agissant des emplois verts, de nombreuses études confirment leur potentiel⁷⁵. Dans la mesure en effet où la demande des consommateurs va se renforcer en faveur des produits ou technologies environnementales, face aux pollutions taxées, les emplois dans l'économie verte vont également et de ce fait se développer. Ces éco-activités⁷⁶ seront exercées par les Entreprises ou l'Administration.⁷⁷ Examinons à présent les fondements juridiques.

2.2-Les fondements juridiques

Plusieurs approches juridiques peuvent être utilisées pour la détermination des fondements de la fiscalité environnementale ivoirienne. On peut citer l'approche qui consisterait à distinguer les fondements internes des fondements internationaux⁷⁸, celle distinguant les fondements directs des

⁷³ OCDE, *The political economy of environmentally related taxes*, Paris, Center for tax policy and administration, OCDE environment directorate, Les Éditions de l'OCDE, 2006, p.149.

⁷⁴ Jean-Philippe BARDE, Bernard COURNEDE, « *Les taxes environnementales : un instrument d'incitation ou de financement ?* », France, *Revue d'économie financière*, n°66, février 2002, p.125.

⁷⁵ Conseil Économique pour le Développement Durable, *Croissance verte*, 2010, n°3, p.27.

⁷⁶ Il s'agit d'activités produisant des biens ou services ayant pour finalité la protection de l'environnement ou la gestion des ressources naturelles.

⁷⁷ OCDE, *The global environmental goods and services industry*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 1999, p.31.

⁷⁸ Elle consisterait à passer en revue tout ce qui est source interne, c'est-à-dire prévu par le droit d'essence national des sources internationales, issues des Traités ou du droit international en général.

fondements indirects⁷⁹, les fondements textuels des fondements non textuels⁸⁰ ou encore les fondements généraux des fondements spécifiques⁸¹, etc. L'approche qui semble indiquée ici eu égard au caractère relativement jeune de la fiscalité environnementale est l'approche relative aux fondements généraux et aux fondements spécifiques.

2.2.1- Les fondements généraux

Au titre des fondements généraux, on pourrait distinguer les fondements internes des fondements internationaux. **Les fondements internes** sont **constitutionnels, législatifs et réglementaires**.

-La Constitution : la Constitution ivoirienne du 1^{er} Août 2000, actuellement en vigueur, prévoit que « Le devoir de s'acquitter de ses obligations fiscales, conformément à la loi, s'impose à tous⁸²». Ce texte fondamental confère en outre à la loi⁸³, le pouvoir de fixer les règles concernant : l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toute nature⁸⁴. Ce faisant, la loi pourrait identifier dans le cadre de la mise en œuvre de la fiscalité environnementale ivoirienne une assiette fiscale *constituée par un polluant ou par un produit ou un service qui détériore l'environnement ou qui se traduit par un prélèvement sur des ressources naturelles renouvelables ou non*⁸⁵. La norme

⁷⁹ Cette approche mettrait l'accent sur une certaine forme de hiérarchisation pragmatique des fondements en montrant ceux qui touchent de plus près le sujet abordé et ceux qui n'y conduisent pas de façon directe, mais plutôt détournée.

⁸⁰ Il s'agit des fondements prévus par les textes (loi, Traités, règlements, etc.) et de ceux non prévus par une disposition juridique quelconque (doctrine, coutume, jurisprudence, etc.).

⁸¹ Il s'agit ici des fondements qui peuvent s'appliquer à toute fiscalité en principe et non particulièrement à la fiscalité environnementale et ceux qui sont particulier à cette dernière.

⁸² Cf. article 27.

⁸³ Il s'agit ici de la loi perçue au sens strict qui s'entend de l'acte pris par l'Assemblée nationale.

⁸⁴ Cf. art.71 alinéa 13.

⁸⁵ Cf. définition cite de la fiscalité environnementale selon l'OCDE.

constitutionnelle⁸⁶ souligne aussi que la protection de l'environnement et la promotion de la qualité de la vie sont un devoir pour la communauté et pour chaque personne physique ou morale⁸⁷. La traduction concrète de cette disposition pourrait être manifestée pour les entreprises et les personnes physiques par le paiement d'écotaxes ou de redevances environnementales.

- **La loi et le règlement** : ces fondements législatifs et réglementaires généraux sont constitués essentiellement de la loi n° 96-766 du 3 octobre 1996 portant Code de l'Environnement et de plusieurs de ses règlements d'application, mais aussi de certaines dispositions fiscales environnementales contenues dans certains Codes ayant un rapport avec l'environnement⁸⁸. La loi n° 96-766 du 3 octobre 1996 portant Code de l'Environnement fait suite à la prise de conscience par le législateur ivoirien du droit inaliénable de chaque citoyen à un environnement sain.

Depuis le vote de cette loi, plusieurs textes législatifs et réglementaires ont été adoptés comme indiqué d'une part dans le domaine de l'environnement et d'autre part dans d'autres domaines ayant une interaction avec l'environnement.

Ces textes dont plusieurs font référence à la fiscalité environnementale ont été consignés dans un document unique, cité⁸⁹, qui facilite leur usage. La fiscalité environnementale est justifiée juridiquement par l'article 35-5 de la Loi n° 96-766 du 3 octobre 1996 portant Code de l'Environnement. Cet article est

⁸⁶ La Constitution est aussi qualifiée de normes des normes ; au sein de la hiérarchie des normes nationales, elle est la norme suprême, située au sommet de la hiérarchie.

⁸⁷ Cf.art.28.

⁸⁸ Ex : Code forestier (ex : articles 102, 103 et 104 relatifs aux dispositions financières et fiscales de la loi n°2014-427 du 14 juillet 2014 portant nouveau Code forestier), le Code de l'eau (l'article 1 de la loi n°98-755 du 23 décembre 1998 portant Code de l'eau reconnaît le principe pollueur-payeur qui est fondamental en matière de fiscalité environnementale, l'article 100 prévoit une redevance environnementale et des primes environnementales pour une meilleure exploitation des eaux), etc. Ces dispositions étant générales, elles ne seront pas mentionnées dans le cadre de cette étude qui comme déjà indiqué s'en tiendra à une conception stricte de la fiscalité environnementale.

⁸⁹ AHIZI Aka Daniel, Ministère de l'environnement et des eaux et forêts, *Nouveau Code de l'environnement*, 2007, 360 p.

relatif au principe pollueur payeur que nous étudierons au niveau des fondements spécifiques. Au titre des règlements fondant juridiquement la fiscalité environnementale ivoirienne, on peut citer le décret n°2012-1047 du 24 Octobre 2012 fixant les modalités d'application du principe pollueur-payeur tel que défini par la loi n° 96-766 du 3 octobre 1996 portant Code de l'Environnement.

Relativement aux **fondements internationaux**, l'article 87 de la Constitution ivoirienne du 1^{er} Aout 2000 dispose que « Les Traités ou Accords régulièrement ratifiés ont, dès leur publication, une autorité supérieure à celle des lois, sous réserve, pour chaque Traité ou Accord, de son application par l'autre partie ». La Côte d'Ivoire est partie à de nombreuses Conventions en matière environnementale⁹⁰. D'autres sont en instance de ratification⁹¹. Toutes ces Conventions ratifiées peuvent servir de fondement, tout au moins indirectement à la fiscalité environnementale ivoirienne.

A titre illustratif, **la Convention de Rio sur la diversité biologique**⁹² prévoit en son article 11 que « Chaque Partie contractante adopte, dans la mesure du possible et selon qu'il conviendra, des mesures économiquement et socialement rationnelles incitant à conserver et à utiliser durablement les éléments constitutifs de la diversité biologique ». La fiscalité environnementale constitue une mesure économique et socialement rationnelle pouvant inciter à conserver et à utiliser durablement les éléments constitutifs de la diversité biologique. Elle peut opérer par son signal prix à l'incitation des contribuables à la protection de la diversité biologique. Dans un autre sens, **la Convention**

⁹⁰ On en dénombre officiellement trente (30) ratifiées selon les données du Ministère de l'environnement : AHIZI Aka Daniel, Ministère de l'environnement et des eaux et forêts, *Nouveau Code de l'environnement*, 2007, pp.358-359.

⁹¹ Il s'agit selon la même source citée précédemment de la Convention de Bonn sur la conservation des espèces migratrices appartenant à la faune sauvage, la Convention internationale sur la préparation, la lutte et la coopération en matière de pollution par les hydrocarbures (OPRC) et la Convention de Rotterdam sur la procédure de consentement préalable en connaissance de cause applicable à certains produits chimiques et pesticides dangereux qui font l'objet d'un commerce.

⁹² Elle a été adoptée à Rio le 5 juin 1992.

Cadre des Nations Unies sur les changements climatiques⁹³ affirme la conscience des Etats parties sur l'idée selon laquelle les changements du climat de la planète et leurs effets néfastes sont un sujet de préoccupation pour l'humanité tout entière⁹⁴. La Convention considère qu'il appartient aux Etats d'adopter une législation efficace en matière d'environnement⁹⁵. La législation fiscale environnementale en constitue une, eu égard à ses impacts sur l'environnement. Cette législation remplit d'ailleurs les critères du point 16 du Préambule qui dispose que les mesures permettant de comprendre les changements climatiques et d'y faire face doivent avoir une efficacité pour l'environnement et une efficacité sociale et économique maximales. La fiscalité environnementale recherche comme on l'a vu précédemment⁹⁶, un double dividende : un dividende environnemental et un dividende économique. Cette fiscalité, constituée à l'image de l'énoncé du point 17 du Préambule⁹⁷, est une mesure pouvant permettre de faire face aux changements climatiques et qui trouve en elle-même sa justification économique tout réglant la question climatique sous-jacente. La taxe carbone est une illustration patente de mesure fiscale environnementale contre les changements climatiques. La taxe carbone est une taxe environnementale sur l'émission de dioxyde de carbone, gaz à effet de serre qu'elle vise à limiter, dans le but de contrôler le réchauffement climatique. Cette taxe décourage les émissions polluantes en faisant payer les pollueurs à proportion de leurs émissions. La répercussion de la taxe sur les produits finaux augmente leur prix proportionnellement aux émissions qu'ils ont engendrées lors de leur production, favorisant les produits ayant induit moins d'émissions de dioxyde de carbone. Après

⁹³ Elle a été adoptée à New York le 9 mai 1992.

⁹⁴ Point 1 préambule.

⁹⁵ Point 10 préambule.

⁹⁶ Développements relatifs aux fondements économiques, point sur le double dividende.

⁹⁷ Sachant que diverses mesures prises pour faire face aux changements climatiques peuvent trouver en elles-mêmes leur justification économique et peuvent aussi contribuer à résoudre d'autres problèmes d'environnement.

l'analyse de ces fondements juridiques généraux, abordons à présent celle des fondements juridiques spécifiques.

2.2.2- Les fondements spécifiques

Les fondements juridiques spécifiques de la fiscalité environnementale ivoirienne sont des fondements qui se rapportent plus particulièrement et de manière directe à ladite fiscalité. On y trouve d'une part, **le principe cardinal du pollueur payeur** à la base de toute mesure de fiscalité environnementale, d'autre part toutes **les dispositions de fiscalité environnementale contenues dans les lois ivoiriennes, notamment dans le Code général des impôts**. Les secondes dispositions annoncées feront l'objet de développement dans la partie relative à l'état des lieux de la fiscalité environnementale.

Ce principe est inspiré par la théorie économique selon laquelle les coûts sociaux externes qui accompagnent la production industrielle (dont le coût résultant de la pollution) doivent être internalisés, c'est-à-dire pris en compte par les agents économiques dans leurs coûts de production. Il a été consacré par **le principe 16 de la Déclaration de Rio en 1992**. Selon une vision globale on inclura dans les coûts externes à la fois les coûts liés à la prévention tels que les investissements anti-pollution mais aussi les coûts liés à la réparation en cas de dommages aux tiers et à l'environnement. Dans une acception large, ce principe vise à imputer au pollueur le coût social de la pollution qu'il engendre. Cela conduit à entraîner un mécanisme de responsabilité pour dommage écologique couvrant tous les effets d'une pollution non seulement sur les biens et les personnes mais aussi sur la nature elle-même. L'acception large du principe pollueur-payeur progresse puisqu'il est de plus en plus invoqué pour justifier l'adoption de régimes de responsabilité objective en matière d'environnement⁹⁸. Pour que le pollueur assure une véritable dépollution permettant à la collectivité des habitants et au milieu naturel d'être dans un

⁹⁸ Michel PRIEUR, *Droit de l'environnement*, Précis Dalloz, 6^{ème} édition, 2011, p.175.

environnement satisfaisant, les pouvoirs publics qui veulent faire supporter la charge de la dépollution au pollueur peuvent recourir à plusieurs instruments qui, pris isolément, n'ont sûrement pas la même efficacité mais qui sont généralement utilisés conjointement. Il s'agit de la taxation des pollutions, de l'imposition de normes et de la mise en place de mécanismes divers de compensation⁹⁹. **Au regard de l'article 35-5 du Code ivoirien de l'environnement relatif au dit principe, « Toute personne physique ou morale dont les agissements et/ou les activités causent ou sont susceptibles de causer des dommages à l'environnement est soumise à une taxe et/ou à une redevance. Elle assume en outre toutes les mesures de remise en état ».** Que dire enfin des critères d'efficacité de la fiscalité environnementale ?

3-LES CRITERES D'EFFICACITE DE LA FISCALITE ENVIRONNEMENTALE

La fiscalité environnementale poursuit trois types d'objectifs, que sont : l'objectif de financement, l'objectif d'incitation et l'objectif de prévention. **L'objectif de financement** consiste à recueillir des fonds pour couvrir les coûts des impacts sur l'environnement ou pour favoriser des activités de prévention ou restauration la qualité de l'environnement. La fiscalité environnementale à travers les taxes et les redevances constitue une source importante de revenu pour l'Etat.

Quant à **l'objectif d'incitation**, il consiste à influencer le comportement des consommateurs eu vue de réduire ou d'optimiser l'utilisation des ressources environnementales par l'augmentation du prix des produits ou des activités nuisibles pour l'environnement. Enfin, **l'objectif de prévention** vise une approche de plus en plus préventive en matière de dégradation de l'environnement.

Cinq (5) critères sont généralement retenus pour juger de l'efficacité de cette fiscalité que sont : les critères d'efficacité environnementale,

⁹⁹ Michel PRIEUR, *Droit de l'environnement*, op cit, p.178.

d'efficacité économique, d'incitation, de souplesse et d'acceptabilité sociale¹⁰⁰.

Critère d'efficacité environnementale : La première qualité d'un instrument fiscal environnemental est sa capacité à atteindre les objectifs de protection de l'environnement ;

Critère d'efficacité économique : Il correspond à la capacité de l'instrument à atteindre l'objectif à moindre coût pour la collectivité ;

Critère d'incitation : L'instrument doit contribuer à instaurer une incitation permanente des agents pollueurs ;

Critère de souplesse : Une politique fiscale sera d'autant plus efficace qu'une liberté sera laissée aux pollueurs pour mettre en œuvre les solutions les plus performantes ;

Critère d'acceptabilité sociale : L'instrument doit être dépouillé de toute résistance de la part des groupes cibles (information, consultation, mise en œuvre progressive). Abordons à présent le cadre méthodologique de l'étude.

¹⁰⁰ En ce sens, OCDE, La politique fiscale dans les pays de l'OCDE : évolutions et réformes récentes, n°9, Publications OCDE, 2005, 188 p.

II-METHODOLOGIE D'ELABORATION

La méthodologie élaborée renseigne sur, la méthode de collecte de données et la méthode d'analyse, utilisées dans le cadre de la réalisation de l'étude.

1/ La méthode de collecte des données

La réalisation de la présente étude a combiné deux principaux types d'instruments de collecte, à savoir : les entretiens et la documentation.

L'entretien consiste en un tête-à-tête entre deux ou plusieurs personnes au cours duquel des informations sur une situation précise sont fournies sur la base d'un guide d'entretien. Il en existe plusieurs types, comme l'entretien centré, l'entretien semi-directif¹⁰¹ ou l'entretien libre¹⁰². Le premier type cité, à savoir, l'entretien centré, est celui que nous avons utilisé. Il est axé sur un problème particulier et des individus qui y sont réellement liés.

Dans le cadre de l'étude, certaines Directions et tous les établissements sous tutelle du MINESUDD, ainsi que la Direction Générale des Impôts (DGI), ont été visités. Ces différentes structures au nombre de neuf (09) au total, ont été visitées du mardi 23/09/2014 jusqu'au mercredi 08 /10/2014. Il s'agit de :

- la Direction des Infrastructures et des Technologies de l'Information (**DITE**) ;
- la Direction de la Qualité de l'Environnement et de la Prévention des Risques (**DQEPR**) ;
- l'Agence Nationale de l'Environnement (**ANDE**) ;
- l'Agence Nationale de la Salubrité Urbaine (**ANASUR**) ;

¹⁰¹ L'entretien semi-directif est une technique qualitative qui permet de centrer le discours des personnes interrogées autour de différents thèmes définis au préalable par les enquêteurs et consignés dans un guide d'entretien. Il peut venir compléter et approfondir des domaines de connaissance spécifiques liés à l'entretien non directif qui se déroule très librement à partir d'une question.

¹⁰² L'entretien libre appelé encore entretien non directif ou entretien non standardisé ou non structuré est une technique qui laisse un maximum de liberté au sujet et permet donc d'atteindre des niveaux plus profonds d'opinions et d'attitudes.

- le Fonds de Financement des Programmes de Salubrité Urbaine (**FFPSU**) ;
- l'Office Ivoirien des Parcs et Réserves (**OIPR**) ;
- le Centre Ivoirien Anti-pollution (**CIAPOL**) ;
- le Fonds National de l'Environnement (**FNDE**) ;
- la Direction Générale des Impôts (**DGI**), précisément la Direction de la législation, du contentieux et de la documentation.

Les informations recueillies à partir des entretiens ont été complétées par celles tirées de la recherche documentaire.

La documentation est constituée de l'ensemble des documents liés à un sujet étudié (ici, la fiscalité environnementale en Côte d'Ivoire). Pour réaliser à bien cette recherche et eu égard à l'objet de l'étude, nous avons eu recours aux lois et règlements nationaux en matière d'environnement et de fiscalité, de même qu'à des ouvrages généraux et spécifiques de doctrine en la matière, à la jurisprudence disponible ainsi que des articles scientifiques. La bibliographie fournie par le présent document indiquera l'ensemble de la documentation utilisée¹⁰³. Quid de la méthode d'analyse ?

2/ La méthode d'analyse

La méthodologie de recherche portant sur des phénomènes sociaux (ici le phénomène fiscal mis en parallèle avec la question de l'environnement et ses impacts sur la société), aborde généralement les situations qu'elle tente d'expliquer, en se basant sur l'observation, qui suppose un travail de confrontation rigoureux à partir de données observables¹⁰⁴. Cette approche est elle-même marquée par deux grandes approches d'analyse, que sont : les analyses quantitative et qualitative¹⁰⁵.

La première se fonde sur des recoupements quantitatifs directs liés à des indices statistiques descriptifs tels que les fréquences, les moyennes, les

¹⁰³ Voir, bibliographie, supra.

¹⁰⁴ Voir en ce sens, Madeleine GRAWITZ, *Méthode des sciences sociales*, éd. Dalloz, Paris 1979.

¹⁰⁵ Ibid.

variances, les quantiles, les centiles, etc.¹⁰⁶ Elle fait souvent également appel à un outillage statistique plus sophistiqué appartenant aux domaines de la statistique mathématique et de l'inférence. Il s'agira alors d'effectuer des calculs de second degré sur les chiffres bruts obtenus par simples regroupements et par recoupements directs. Dans ce sens, on pourra établir des traitements plus abstraits et plus fins tels que des corrélations, des régressions, une analyse factorielle, une analyse de variances, etc.¹⁰⁷.

La seconde voie vise la compréhension exhaustive d'un nombre restreint de cas, chaque paramètre constitutif étant étudié dans tous ses détails, la spécificité de chacun des cas étant mise en évidence. L'analyse qualitative est beaucoup portée sur la compréhension et le savoir des praticiens mais aussi des acteurs concernés par le phénomène étudié. Elle peut se traduire soit par une simple description, un simple dénombrement avec quelques ratios plus ou moins élémentaires, soit par une analyse en profondeur d'ordre psychosociologique ou sociologique, avec interprétation des résultats et extrapolations. On cherchera aussi bien à mettre en évidence des faits nouveaux, inattendus, qu'à dégager des tendances globales ou des indices généraux qui indiqueraient des distinctions au sein de la cible soumise à la recherche. Dans tous les cas, le chercheur devra disposer d'une grille d'analyse basée sur la ou les théories particulières appartenant au champ de connaissances retenu pour conduire sa recherche : juridique, fiscal, psychologique, sociologique, économique, géographique, etc.¹⁰⁸.

Dans le cadre de la présente étude, les deux types d'analyses, quantitative et qualitative ont été utilisées. L'analyse quantitative a permis de chiffrer approximativement les différents prélèvements fiscaux

¹⁰⁶ Ce type d'analyse quantitative est qualifié d'analyse quantitative primaire.

¹⁰⁷ Ce type d'analyse quantitative est qualifié d'analyse quantitative secondaire.

¹⁰⁸ En ce sens, Madeleine GRAWITZ, *Méthode des sciences sociales*, op cit ; Omar AKTOUF, *Méthodologie des sciences sociales et approche qualitative des organisations*, Les Presses de l'Université du Québec, édition complétée du 9 juin, 2006, etc.

environnementaux existants¹⁰⁹ ; quant à l'analyse qualitative, elle a permis d'avoir une compréhension plus exhaustive de la fiscalité environnementale ivoirienne, en en dégageant la tendance actuelle et la catégorisation, sur la base notamment de théories juridiques, fiscales et économiques. L'analyse qualitative a permis de formuler des recommandations visant l'amélioration du dispositif fiscal environnemental existant, en convoquant des réflexions sous divers angles (sociologiques, environnementales, fiscales, etc.) et en tenant compte du caractère transversal de la notion d'environnement. Les généralités liées à la question de la fiscalité environnementale étant présentées, quel état des lieux faire de l'existence de cette fiscalité en Côte d'Ivoire ?

¹⁰⁹ Il est bon de rappeler que le dénombrement s'est effectué sur le fondement d'une définition stricte de la fiscalité environnementale.

PARTIE II : ETAT DES LIEUX DE LA FISCALITE ENVIRONNEMENTALE EN COTE D'IVOIRE

Comme déjà indiqué¹¹⁰, la notion de fiscalité environnementale n'est pas exclusivement limitée aux taxes à visée environnementale, car beaucoup d'autres impositions ont un impact sur l'environnement, alors que leur finalité, purement budgétaire, est la recherche de rendement. On en a déduit que la notion de « fiscalité environnementale » est une notion polysémique utilisée dans le cadre d'une politique interventionniste. A cet égard, **trois catégories d'impositions relevant de ladite fiscalité ont été identifiées, que sont :**

- **les impositions à visée purement environnementale,**
- **les impositions dont l'objectif est budgétaire mais qui présentent un impact sur l'environnement,**
- **les impositions « ambivalentes ou hybrides »¹¹¹ dont le double but est incitatif et fiscal.**

Ces différentes modalités d'impositions peuvent revêtir la forme de recettes ou de dépenses fiscales, au regard de l'approche technique de la notion de fiscalité environnementale¹¹².

L'état des lieux entrepris, de la fiscalité environnementale ivoirienne, s'organisera autour de ces trois catégories d'impositions citées, et dans une perspective de définition stricte de la fiscalité environnementale. Chaque catégorie d'imposition sera identifiée en distinguant les recettes fiscales des dépenses fiscales. On mentionnera en outre le cas des droits et frais prélevés à l'occasion des prestations ou services rendus par certaines structures et qui sont des composantes des recettes globales qu'elles perçoivent.

¹¹⁰ Senat France, *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, op cit.

¹¹¹ Valérie DUVANEL-DONZEL, « La fiscalité écologique à la lumière des principes généraux du droit », Suisse, *Droit de l'Environnement dans la Pratique*, URP-DEP, n o1, 2007, p.45, op cit.

¹¹² Voir le point relatif à la notion de fiscalité environnementale précédemment étudié.

I - LES IMPOSITIONS A VISEE PUREMENT ENVIRONNEMENTALE

Ces impositions se rapprochent de l'approche de définition de la fiscalité environnementale basée sur « l'intention déclarée » ; **ladite approche retient toute mesure fiscale dont l'intention politique du législateur est l'amélioration de l'environnement avec l'inscription d'une telle intention dans le texte de la loi.** Ces mesures pourraient être **des recettes ou des dépenses fiscales liées à l'environnement.** Les recherches effectuées ont permis d'en identifier **onze (11) au total**, à savoir **huit (8)** qui s'analysent en des recettes et **trois (03)** s'analysant en des dépenses fiscales.

1 - LES RECETTES FISCALES A VISEE ENVIRONNEMENTALE

Il s'agit des taxes et redevances suivantes :

- La Taxe de Voirie d'Hygiène et d'Assainissement (TVHA)¹¹³

Les personnes assujetties sont : Les propriétaires exonérés de l'impôt sur le revenu foncier et de l'impôt sur le patrimoine foncier des propriétés bâties, les représentations diplomatiques et assimilées et les entreprises bénéficiaires des avantages du Code des investissements et d'autres Codes particuliers. L'organisme de recouvrement est la DGI. Le montant de la taxe est de 2 % de la valeur locative. Le produit de la taxe est affecté à 100 % au FFPSU.

- La Taxe rémunératoire pour l'Enlèvement des Ordures Ménagères (TEOM)¹¹⁴

Les personnes assujetties sont les ménages utilisant les basses tensions. La base d'imposition est donc la consommation d'électricité basse tension.

¹¹³ Article 166 Code général des impôts ou article 23-2 de l'annexe fiscale à l'ordonnance n°2008-381 du 18 décembre 2008 portant budget de l'Etat pour la gestion 2009.

¹¹⁴ Article 27 de l'annexe fiscale à la loi n°82-1157 du 21 décembre 1982 portant loi de finances pour la gestion 1983.

L'organisme de perception est la Compagnie Ivoirienne d'Electricité (CIE). Le taux de la taxe est de 2.5 francs par kWh d'électricité basse tension consommée à Abidjan et 1 franc à l'intérieur du pays. Le produit de la taxe est reversé à 100 % au FFPSU.

- **La Taxe de Salubrité et de Protection de l'Environnement (TSPE)¹¹⁵**

Les personnes assujetties sont : Toute personne physique ou morale effectuant une importation de véhicules d'occasion de plus de cinq ans peu importe que l'opération soit effectuée par un professionnel ou un particulier, de façon habituelle ou ponctuelle. La base d'imposition est donc relative aux importations de véhicules d'occasion de transport de personnes et de marchandises.

L'organisme de recouvrement est la DGI. Les taux de recouvrement sont les suivants : 50 000f par véhicule d'occasion de transport de personnes dont l'âge est compris entre 5 ans et 10 ans à l'importation - 50 000f par véhicule d'occasion de transport de marchandises dont le poids total à charge est inférieur ou égal à 4 tonnes et dont l'âge est compris entre 5 et 10 ans à l'importation - 100 000f par véhicule d'occasion de transport de marchandises dont le poids total à charge est supérieur à 4 tonnes et dont l'âge est compris entre 10 et 15 ans à l'importation. Le produit de la taxe est reversé au FFPSU à 100%.

- **La Taxe d'inspection et de contrôle des établissements dangereux, insalubres ou incommodes¹¹⁶**

Cette taxe s'applique aux établissements dangereux, insalubres ou incommodes autres que les établissements pétroliers et les dépôts d'hydrocarbures. Différents tarifs sont appliqués en fonction du type et de la superficie de l'établissement.

La répartition du produit de la taxe est la suivante : budget général de

¹¹⁵ Article 1137 Code général des impôts ou article 34-2 de l'annexe fiscale à l'ordonnance n°2011-480 du 28 décembre 2011 portant budget de l'Etat pour la gestion 2012.

¹¹⁶ Cf. Loi n°84-1367 du 26 Décembre 1984 portant loi de finances pour la gestion 1985.

l'Etat (70%), fonds commun pour l'équipement du Laboratoire de l'Environnement Industriel¹¹⁷ et du matériel nécessaire au fonctionnement de l'inspection (25%), personnel des services chargés de l'inspection du Laboratoire de l'Environnement Industriel (5%).

- **La Taxe spéciale pour la préservation et le développement forestier**¹¹⁸

Les personnes imposables sont les exploitants forestiers. Le montant de la taxe est fixé par mètre cube de bois utilisable et commercialisable, en fonction des essences telles que classées à l'article 1100 du Code général des impôts selon le tarif ci-après :

- catégorie 1 : 500 francs
- catégorie 2 : 300 francs
- catégorie 3 : 200 francs

Cette taxe est assise et recouvrée dans les mêmes conditions et selon les mêmes modalités que la taxe d'abattage. Le produit de la taxe es reversé sur un compte spécial dénommé « Fonds spécial pour la préservation et le développement forestier FSPDF » ouvert dans les livres de la Banque Nationale d'Investissement (BNI) destiné au financement des travaux de préservation et de développement forestier.

- **La redevance environnementale pour une meilleure exploitation des eaux**¹¹⁹

L'article 100 de la loi n°98-755 du 23 décembre 1998 portant du Code de l'eau prévoit une redevance environnementale et des primes environnementales pour une meilleure exploitation des eaux en ces termes « *Toute personne physique ou morale utilisant les eaux du domaine public hydraulique est soumise au paiement d'une redevance, dans les conditions fixées par la présente loi portant Code de l'Eau et ses textes d'application.*

¹¹⁷ Le Laboratoire de l'Environnement Industriel est un service du CIAPOL.

¹¹⁸ Article 49 de l'annexe fiscale à l'ordonnance n°2008-381 du 18 décembre 2008.

¹¹⁹ Loi n°98-755 du 23 décembre 1998 portant du Code de l'eau.

L'Etat fixe les redevances. Il peut allouer des primes pour toutes les activités tendant à une meilleure exploitation des eaux, des aménagements et ouvrages hydrauliques ».

L'article 101 cite certaines de ces redevances : *redevance relative à la qualité, redevance relative à la quantité prélevée, redevance relative à l'utilisation de la force motrice de l'eau, redevance relative à l'utilisation de l'eau, redevance relative à la mobilisation des ressources en eau, etc.* L'assiette, le taux et le mode de recouvrement des redevances sont fixés conformément à la législation en vigueur (art.102). Ces redevances sont assises sur un prélèvement sur la ressource naturelle que constitue l'eau et justifient encore par là même leur nature environnementale : la fiscalité environnementale est « l'ensemble des impôts, des taxes et des redevances dont l'assiette (base d'imposition, matière) est constituée par un polluant ou plus généralement par un produit ou un service qui détériore l'environnement ou qui se traduit par un prélèvement sur des ressources naturelles renouvelables ou non »¹²⁰.

- Les redevances pour le contrôle et le suivi d'enlèvement des ordures ménagères et assimilées à bord de navires

Il s'agit de redevances perçues par la Direction des Infrastructures et des Technologies Environnementales (DITE), qui est l'une des trois(3) Directions Centrales de la Direction Générale de l'Environnement¹²¹.

La DITE est chargée notamment de contribuer à l'élaboration et à la mise en œuvre des politiques d'assainissement et de drainage en liaison avec les services techniques concernés ; de promouvoir les technologies propres pour l'élimination des déchets industriels en liaison avec les services techniques concernés ; promouvoir les technologies propres pour l'exploitation des

¹²⁰ Gilles ROTILLON, « La fiscalité environnementale outil de protection de l'environnement ? », *Regards croisés sur l'économie*, 2007/1 n° 1, p. 108-113, op cit.

¹²¹ Cf. décret n°2011-432 du 30 novembre 2011.

ressources minières, minérales, des hydrocarbures, et du gaz en mer et l'élimination des déchets en liaison avec les services techniques concernés, etc.¹²².

- Les redevances pour le contrôle et le suivi de l'activité de récupération, la valorisation et/ou l'élimination des déchets industriels

Il s'agit également de redevances perçues par la DITE. Il s'agit de rémunérations perçues à l'occasion du service de contrôle et le suivi de l'activité de récupération, la valorisation et/ou l'élimination des déchets industriels. Que dire à présent des dépenses fiscales à visée environnementale?

2-LES DEPENSES FISCALES A VISEE ENVIRONNEMENTALE

Il s'agit des exonérations et déductions fiscales suivantes :

- L'exonération partielle de TVA sur le matériel de production énergie solaire

L'article 359 du Code Général des Impôts (CGI 2014)¹²³ fixe le taux de la TVA à 18% sur une base hors taxe. Il réduit cependant ce taux de 9% pour les matériels de production de l'énergie solaire¹²⁴. Pour rappel, la directive n° 02/2009/CM/UEMOA du 27 mars 2009 modifiant la directive n° 02/98/CM/UEMOA du 22 décembre 1998 portant harmonisation des législations des Etats membres en matière de taxe sur la valeur ajoutée laisse la faculté aux Etats membres de fixer un taux réduit de la taxe sur la valeur ajoutée compris entre 5% et 10% pour un certain nombre de produits dont les matériels de production de l'énergie solaire.

¹²² Cf. entretien réalisé avec Mme Asseman, Directeur des Infrastructures et des Technologies Environnementales, le 23/09/2014.

¹²³ Code Général des Impôts (CGI 2014), p.130.

¹²⁴ Voir aussi loi n°2012-1179 du 27 décembre 2012, an. Fiscale, art.2

Depuis la prise de cette directive, le dispositif fiscal ivoirien était resté en l'état, ce secteur étant soumis au taux normal de 18 % de la TVA ; ce qui rendait cette énergie alternative difficilement accessible aux consommateurs. La promotion de l'énergie solaire étant un des aspects de la politique énergétique du Gouvernement, il est proposé d'étendre le champ d'application du taux réduit de la TVA de 9 % aux matériels de production de l'énergie solaire.

Il convient de noter que l'énergie solaire est une énergie renouvelable dont l'utilisation ne produit pas de CO₂. Celle-ci apparaît donc comme une solution possible aux problèmes posés par la raréfaction de certaines sources d'énergie, de leur coût et de leur impact sur l'environnement. Cette exonération est bien une dépense fiscale à visée environnementale, car incitative, elle encourage la production de matériel d'énergie solaire.

- **L'exonération totale de TVA aux organismes privés sans but lucratif qui œuvrent à titre bénévole à la conservation de l'environnement¹²⁵.**

L'objectif clair d'une telle exonération comme le laisse apparaître l'intention du législateur, c'est d'encourager toute action d'organismes privés allant dans le sens de la conservation de l'environnement. Ladite dépense a bien une visée environnementale.

- **La déduction partielle de l'impôt sur les bénéfices aux organismes privés à but non lucratif qui œuvrent à la conservation de l'environnement¹²⁶.**

La valeur des dons et libéralités consentis est déductible dans la double limite de 2,5% du chiffre d'affaires et de 200 millions de francs par an. Cette dépense fiscale a bien une visée environnementale au sens où elle est

¹²⁵ Art. 355-50 CGI 2014.

¹²⁶ Art. 18 G CGI 2014, p.33 ; ou ord n°2006-234 du 02 août 2006, annexe fiscale, art.1^{er}-12 ; ord.n°2007-675 du 28 décembre 2007, annexe fiscale, art.5 ; ord.n°2009-382 du 26 novembre 2009, annexe fiscale, art 1/1.

incitative, car elle encourage les dons et libéralités inscrit dans la logique de conservation de l'environnement. L'intention du législateur est clairement portée vers un tel objectif. Qu'en est-il à présent des impositions dont l'objectif est budgétaire mais qui présentent un impact sur l'environnement ?

II- LES IMPOSITIONS DONT L'OBJECTIF EST BUDGETAIRE MAIS QUI PRESENTENT UN IMPACT SUR L'ENVIRONNEMENT

Ces impositions sont par nature destinées à permettre à l'Etat de couvrir ses charges publiques à l'image de la plupart des impôts¹²⁷ ; le législateur dans un souci de financement de la protection de l'environnement peut décider de leur imprimer en plus un certain rôle ou impact environnemental. On en dénombre en l'état actuel de la législation **au total trois (3)** en se fondant sur une vision stricte de la définition de la fiscalité environnementale, qui toutes s'analysent en **des recettes fiscales environnementales**. Ce sont :

1-L'impôt sur le patrimoine foncier ¹²⁸

L'impôt sur le patrimoine foncier (IPF) est une composante des « impôts fonciers »¹²⁹, au même titre que l'impôt sur le revenu foncier¹³⁰ . La base

¹²⁷ Si l'impôt peut être destiné à des fins d'intervention de la puissance publique, il est sous cet angle perçu dans sa fonction primaire, comme un prélèvement pécuniaire, qu'en vue de subvenir aux besoins publics, l'Etat opère par voie de contrainte par la puissance publique, et ayant pour objectif essentiel de couvrir les charges publiques et de les répartir en fonction des facultés contributives des citoyens. En ce sens, Julien LAFERRIERE et Marcel WALINE, *Traité de science et législation financières*, Dalloz, 1952, p.219 ; Lucien MEHL et Pierre BELTRAME, *Science et technique fiscales*, PUF, Paris, 1984, p.77, etc.

¹²⁸ Articles 10, 11, 12 et 13 de l'annexe fiscale 2014 ; Chapitre II du titre troisième du livre premier du Code général des impôts 2014 relatif aux impôts directs ; Code général des impôts 2014, texte 8 de la fiscalité des Collectivités territoriales ; Ordonnance n°2011-480 du 28 décembre 2011 portant budget de l'Etat pour la gestion 2012, article 34-3, etc.

¹²⁹ Cf. Code général des impôts 2014, titre troisième, impôts fonciers et prélèvements assimilés, pp.75-80.

¹³⁰ L'impôt sur le revenu foncier est annuel et est prélevé sur le revenu foncier des propriétés bâties telles que les maisons, les fabriques, les manufactures, tous les immeubles construits en

d'imposition de l'IPF est constituée : des immeubles bâtis et immeubles non bâtis ; les logements à caractère social dont le montant excède vingt millions (20.000.000) de francs hors taxe, mis gratuitement à la disposition des employés par les entreprises agricoles ou agro-industrielles sur les sites de leurs plantations ; la valeur vénale des propriétés non bâties dont la période d'imposition est fixée pour une période de trois ans, au cours du deuxième trimestre de l'année précédant ladite période par les commissions communales nommées par arrêté du Ministre de l'Economie et des finances. Les assujettis de l'IPF sont : les propriétaires d'immeubles bâtis et d'immeubles non bâtis productifs de revenus fonciers, les possesseurs d'immeubles bâtis et non bâtis productifs de revenus fonciers, l'usufruitier, l'emphytéote - les propriétaires, les concessionnaires ou les détenteurs du droit de superficie au premier janvier de l'année d'imposition en ce qui concerne les propriétés non bâties, les propriétaires de logements d'entreprises agricoles ou agro-industrielles construits au profit de leurs employés sur les sites de leurs plantations, le Port autonome de San-Pedro.

Cet impôt est recouvré par la Direction Générale des Impôts (DGI). Les taux d'imposition sont les suivants : 11 % de la valeur locative des immeubles bâtis productifs de revenus fonciers, des immeubles non bâtis productifs de revenus fonciers ; 4 % de la valeur locative d'une seule résidence principale, d'une seule résidence secondaire à usage personnel improductive de revenus fonciers et de tous les immeubles bâtis, restés vacants pendant une période de six mois consécutifs au cours d'une même année ; 15% de la valeur locative des immeubles appartenant aux personnes morales et aux entreprises, et affectés à leurs activités ; 1,5 % de la valeur vénale déterminée pour les terrains nus ; 0,75 % de la valeur vénale déterminée pour les immeubles non bâtis et non productifs de revenus fonciers appartenant au Port Autonome de San-Pedro.

Une quote- part des recettes perçues est affectée au financement des programmes de salubrité urbaine, dont le Fonds de Financement des

maçonnerie, fer ou bois fixés au sol à demeure, etc. voir articles 149 et 150 Code général des impôts 2014.

Programmes de Salubrité Urbaine (FFPSU), établissement public à caractère administratif créé par le décret n°2009-328 du 08 Octobre 2009, assure la gestion¹³¹. Depuis 2013, cette quote-part est de 25%¹³².

2- La contribution foncière destinée aux régions non encore fonctionnelles¹³³

Comme autre imposition dont l'objectif est budgétaire mais qui présente un impact sur l'environnement, on pourrait citer **le produit de la contribution foncière destinée aux régions non encore fonctionnelles¹³⁴**. Cette contribution obligatoire ne constitue cependant pas une recette au compte du MINESUDD mais plutôt du Ministère de la Construction de l'Urbanisme et de l'Habitat.

Il ressort en effet de l'article 17-5 de l'Ordonnance n°2007-488 du 31 mai 2007, ainsi que des références du titre troisième, impôts fonciers et prélèvements assimilés, du Code général des impôts¹³⁵, qu'à titre **transitoire, une contribution foncière destinée aux régions non encore fonctionnelles, est instituée pour être affectée à un compte « drainage et assainissement » ouvert à la Banque Nationale d'Investissement, pour le financement des activités d'assainissement et de drainage des services compétents du Ministère de la Construction de l'Urbanisme et de l'Habitat.**

Les sources juridiques citées ne donnent pas plus de détails sur ladite contribution, qui à l'analyse revêt bien la nature d'une imposition à caractère budgétaire, puisqu'elle est une composante des impôts fonciers, impôts à

¹³¹ L'alinéa 1^{er} de l'article 23 du décret 2009-328 du 8 octobre 2009 portant création, attributions, organisation et fonctionnement du FFPSU, indique que la quote-part des contributions foncières telle que définie par l'annexe fiscale à la loi des finances, constitue l'une des ressources du FFPSU.

¹³² Cf. MINESUDD-FFPSU, *Situation des impôts et taxes alloués au FFPSU*, 2014, p.3.

¹³³ Ordonnance n°2007-488 du 31 mai 2007, article 17-5 ; Code général des impôts 2014, titre troisième, impôts fonciers et prélèvements assimilés, p.75.

¹³⁴ Ordonnance n°2007-488 du 31 mai 2007, article 17-5 ; Code général des impôts 2014, titre troisième, impôts fonciers et prélèvements assimilés, p.75.

¹³⁵ Code général des impôts 2014, titre troisième, impôts fonciers et prélèvements assimilés, p.75, op cit.

vocation budgétaire par essence ; son prélèvement permettrait néanmoins d'agir sur l'environnement grâce au financement des activités d'assainissement des services compétents du Ministère de la Construction de l'Urbanisme et de l'Habitat.

3-La patente des entreprises de transport public¹³⁶

Selon les articles 290, 291 et 297 du Code général des Impôts 2014, le paiement de la contribution des patentes des entreprises de transport public est constaté par la délivrance d'une formule de patente. A la pratique, il a été constaté des fraudes liées à la formule papier de la patente (fausses formules de patente, faux duplicata, etc.). Cette situation entraîne des pertes de recettes fiscales pour l'Etat.

Afin d'y apporter une solution, il a été proposé de sécuriser avec l'appui d'un prestataire technique privé, sélectionné à cet effet, la patente des entrepreneurs de transport public liée à leurs véhicules **« en substituant à la formule papier habituelle de patente, une carte informatisée »**. Cette carte afférente à chaque véhicule de transport, est délivrée automatiquement par le système informatique préalablement renseigné des différents éléments d'information figurant sur la carte grise du véhicule. A titre transitoire, la formule papier de la patente sera délivrée jusqu'au 31 décembre 2015, en attendant que ce système soit pleinement opérationnel.

Cette mesure dont l'objectif est budgétaire, puisqu'elle vise à sécuriser les recettes fiscales issues de la patente, ne présente pas moins un impact sur l'environnement, en réglant à la fois le problème de pollution lié à l'usage du papier, mais aussi celui de meilleure préservation des ressources naturelles forestières, notamment le bois utilisé dans la fabrication du papier. Examinons à présent les impositions dites ambivalentes ou hybrides.

III-LES IMPOSITIONS AMBIVALENTES OU HYBRIDES

¹³⁶ Article 15 annexe fiscale 2015.

Les impositions « ambivalentes ou hybrides » ont un but incitatif et fiscal. Elles s'inscrivent à la fois dans le cadre de l'approche selon le comportement mais aussi de l'approche selon le polluant visé par la mesure¹³⁷. Ces mesures fiscales sont **au nombre de douze (12) composées de **neuf (9) recettes** et de **trois (3) dépenses** fiscales liées à l'environnement.**

1-LES RECETTES FISCALES HYBRIDES

- La Taxe Spéciale sur Certains Produits en matière plastique (TSCP)¹³⁸

Cette taxe est perçue à la charge des entreprises productrices et importatrices de sacs, sachets et films en matière plastique. Elle ne s'applique pas aux sacs, sachets et films en matière plastique destinés à l'exportation. Le tarif de la taxe est fixé à 50 francs par kilogramme de sac, sachet ou film en matière plastique. Les entreprises redevables sont tenues de déclarer et d'effectuer les paiements à la Recette des Impôts de rattachement. La déclaration est accompagnée d'un chèque libellé à l'ordre du Fonds de Financement des Programmes de Salubrité Urbaine (FFPSU). Le produit de la taxe est reversé à 100% sur un compte spécial ouvert au nom dudit Fonds auprès de l'Agence comptable centrale des dépôts.

En raison du coût imposé sur la production et l'importation des sacs, sachets et films en matière plastique, les comportements (taux de production ou d'importation, etc.) des acteurs de ces opérations (producteurs et importateurs) pourraient être modifiés. La matière plastique constitue une source de pollution en tant que déchet solide à même de souiller le cadre de

¹³⁷ Cf. notion de fiscalité environnementale.

¹³⁸ Article 1138 Code général des impôts ; article 26 de l'annexe fiscale 2013 à la loi n°2012-1179 portant budget de l'Etat pour l'année 2013 ; article 34-4 de l'Ordonnance n°2011-480 du 28 décembre 2011 portant budget de l'Etat pour la gestion 2012, etc.

vie¹³⁹. L'assiette de la taxe est donc constituée par un produit qui détériore l'environnement. Cette taxe reste avant tout source de recettes fiscales. En cela, la TSCP révèle sa nature hybride.

- **La Taxe sur l'exportation de la Ferraille et des sous-produits Ferreux (TFPF)¹⁴⁰**

Cette taxe est acquittée par les exportateurs de ferrailles et des sous-produits ferreux. La base d'imposition est l'exportation de la ferraille et des sous-produits ferreux. Son tarif est fixé à 100.000 francs CFA par tonne de ferraille exportée. L'organisme de recouvrement est la Direction Générale des Impôts (DGI). Le produit de la taxe est reversé à 100% au FFPSU.

Le décret n°2013-295 du 02 mai 2013 a suspendu l'exportation de la ferraille, des sous-produits ferreux et de type fonte pour une durée de cinq (5) ans. La TFPF apparaît comme une taxe hybride à la fois par son caractère incitatif (par son tarif fixé à 100.000 FCFA la tonne, elle produit ou émet un signal prix aux exportateurs de ferrailles et de sous-produits ferreux – la ferraille et les sous-produits ferreux constituent des sources de pollution) et fiscal (son tarif est indubitablement porteur de recettes fiscales).

- **La Taxe sur les pompes distributrices de carburant¹⁴¹**

Les opérations imposables sont celles relatives aux pompes distributrices de carburant. Les personnes imposables sont les compagnies concessionnaires de distribution de carburant. La taxe fait l'objet d'un paiement mensuel. Elle est due par bouche qu'il s'agisse d'installations fixes ou mobiles. Ainsi par

¹³⁹ Données recueillies au CIAPOL sur les sources de pollution, le 12/02/2015, « la pollution par les déchets solides ».

¹⁴⁰ Article 1136 Code Général des Impôts 2014 ; article 50 de l'Ordonnance n°2008-381 du 18 décembre 2008 portant budget de l'Etat pour la gestion 2009 ; Ordonnance n°2011-168 du 13 juillet 2011 portant suspension de l'exportation de la ferraille et des sous-produits ferreux, etc.

¹⁴¹ Code général des impôts 2014, fiscalité des collectivités territoriales, titre VI, chapitre II « taxes communales perçues sur titre de recette », section II, articles 166 à 168, p.469.

bouche et par mois, les tarifs sont les suivants :

- dans les communes de moins de 20.000 habitants : 2500 francs ;
- dans les communes de 20.001 à 50.000 habitants : 5000 francs ;
- dans les communes de 50.0001 à 200.000 habitants : 7500 francs ;
- dans les communes de plus de 200.000 habitants : 10.000 francs.

Les compagnies sont tenues en début d'année et à l'occasion de chaque implantation nouvelle, de faire à la mairie une déclaration pour chaque pompe installée sur le territoire de la commune. A défaut de déclaration ou de paiement de la taxe, il est perçu pour chaque bouche en sus du montant normalement dû, une amende fiscale égale au montant de la taxe payable pour une durée de deux mois.

On peut donc observer le caractère hybride de ladite taxe, à travers sa nature fiscale (les recettes fiscales qu'elle procure à la commune, les amendes fiscales en cas de défaillance des contribuables) et sa nature incitative (elle est assise sur le prélèvement d'une ressource naturelle non renouvelable ; la taxation d'une telle ressource émet nécessairement un signal-prix et pourrait permettre une gestion plus rationnelle de la ressource, en vue du développement durable).

- **La Taxe sur l'exploitation des embarcations**¹⁴²

Cette taxe est due sur l'exploitation des embarcations à moteur ou sans moteur, destinées à la pêche ou au transport de personnes ou de marchandises. Elle est subordonnée à une autorisation d'exploitation délivrée par le maire et donne lieu à une taxation forfaitaire.

Sont taxables, les embarcations habituellement amarrées ou garées dans les limites de la commune et celles dont les produits, les personnes ou les marchandises sont débarquées sur son territoire, à l'exclusion des services de transports organisés par les collectivités publiques. Les personnes imposables

¹⁴² Code général des impôts 2014, fiscalité des collectivités territoriales, titre VI « taxes communales », section V, articles 173 à 174, p.470.

sont les personnes se livrant à l'exploitation des embarcations à moteur ou sans moteur destinées à la pêche ou au transport de personnes ou de marchandises.

Les taux sont les suivants : pour les embarcations sans moteur sans moteur : 4000 francs par mois. Pour les embarcations à moteur : 6000 francs par mois. Le paiement de la taxe est effectué à l'occasion de la déclaration d'exploitation ou mensuellement dans le cas d'un service régulier. L'organisme de recouvrement est la Commune. A défaut de paiement de la taxe, il est perçu en sus du montant normalement dû, une amende fiscale égale au double de la taxe exigible.

Il s'agit bien d'une taxe hybride, dont l'assiette est constituée par un service qui détériore l'environnement (transport avec embarcation à moteur) et qui procure des recettes fiscales à la commune.

- **La taxe sur l'exploitation des embarcations de plaisance**¹⁴³

La taxe est due par les propriétaires d'embarcations de plaisance à moteur ou sans moteur, au titre des embarcations amarrées ou garées dans les limites de la commune. La taxe est assise :

-pour les embarcations de plaisance à moteur, sur la puissance du ou des moteurs ;

-pour les embarcations de plaisance sans moteur, sur la longueur hors tout de l'embarcation.

La taxe est payable par avance trimestriellement. A défaut de déclaration et de paiement de la taxe, il est perçu en sus du montant normalement dû, une amende fiscale égale au double de la taxe exigible.

Sont exonérées de la taxe, les embarcations de plaisance neuves ou d'occasion, destinées uniquement à la vente et détenues par les marchands. Les propriétaires sont tenus de déclarer à la mairie du lieu habituel d'amarrage ou de garage les embarcations de plaisance qu'ils détiennent. La commune

¹⁴³ Code général des impôts 2014, fiscalité des collectivités territoriales, titre VI « taxes communales », section VI, articles 175 à 179, p.470.

est l'organisme chargé de recouvrement. Cette taxe est hybride car incitative (assise sur la puissance des moteur ou la longueur de l'embarcation) et fiscale (procurant des recettes fiscales à la commune).

- **La Taxe sur les bateaux de plaisance**¹⁴⁴

La taxe sur les bateaux de plaisance est due pour tous les bateaux de plaisance existant au 1^{er} janvier de l'année d'imposition. Elle est également due pour les bateaux de plaisance neufs mis en navigation en Côte d'Ivoire avant le 1^{er} novembre de l'année d'imposition. Le redevable de la taxe est le propriétaire ou le possesseur du bateau. La taxe doit être acquittée en un seul terme, sans fractionnement au plus tard le 31 mars de l'année d'imposition aux taux suivants :

- Jusqu'à 30 chevaux : 50.000 F
- 31 à 55 chevaux : 75.000 F
- 76 à 120 chevaux : 150.000 F
- 121 à 240 chevaux : 200.000 F
- Au-delà de 240 chevaux : 300.000 F

L'organisme chargé du recouvrement est la Société ivoirienne de contrôles techniques automobiles (SICTA). Le produit de la taxe est reversé au Trésor public. En cas de non-paiement ou de paiement tardif, une pénalité de 100% est réclamée en sus du droit simple.

Cette taxe est fiscale car porteuse de recettes fiscales. Assise sur service qui détériore l'environnement (le transport maritime), elle pourrait à raison de ses taux d'imposition influencer l'activité de navigation à bord des bateaux de plaisance dans un sens plus favorable à l'environnement.

- **La taxe sur les véhicules à moteur (TVM)**¹⁴⁵

La taxe est due pour tous les véhicules à moteur destinés au transport de

¹⁴⁴ Code général des impôts 2014, titre troisième « autres droits de timbre », Chapitre II, articles 933 à 947, pp.235-237.

¹⁴⁵ Articles 910 à 932 du Code général des impôts 2014 ; article 20-1 de l'annexe fiscale à la loi n°2013-908 du 26 décembre 2013, etc.

personnes ou de marchandises, immatriculés en Côte d'Ivoire au 1^{er} janvier de l'année d'imposition. Il s'agit notamment des voitures, automobiles, camions, camionnettes, tracteurs, motocyclettes, destinés au transport de personnes ou de marchandises. Les personnes imposables sont les propriétaires ou possesseurs des éléments imposables au lieu de sa résidence habituelle ou de son principal établissement. Le redevable de la taxe est la personne dont le nom figure sur la carte grise ou le possesseur du véhicule. Le tarif de la taxe est fixé comme suit :

- 1) Véhicules à deux roues
 - 1 cheval à 5 000f
 - Au-dessus de 1 cheval 12 000 f
- 2) Véhicules de plus de deux roues
 - Jusqu'à 4 chevaux 19 000 F
 - 5 à 7 Chevaux 35 000 f
 - De 8 à 11 chevaux 49 000f
 - De 12 à 15 chevaux 96 000F
 - Au-dessus de 15 chevaux 190 000 f
- 3) Véhicules de tourisme de plus de 15 chevaux et ayant moins de deux ans d'âge : 250.000f.

Les véhicules d'occasion importés pour la première fois en Côte d'Ivoire supportent la première année d'imposition, les mêmes tarifs que ceux applicables aux véhicules neufs. Le tarif de la taxe sur les véhicules à moteur de l'administration est fixé comme suit : véhicules à deux roues : 5000f – véhicules de plus de deux roues : 10.000 f.

Par véhicules administratifs il faut entendre les véhicules des services de l'Etat et de l'administration immatriculés dans la série D ou à immatriculation banalisée. La taxe prévue est due quels que soient l'âge et la puissance du moteur des véhicules concernés. Le paiement de la taxe est à la charge de la direction des affaires administratives et financières de chaque ministère pour les véhicules qui lui sont alloués.

La taxe sur les véhicules à moteur est payable en totalité en un seul terme sans fractionnement à l'occasion de la visite technique du véhicule. Pour les

motos et les véhicules automobiles, la taxe est payable à la Société Ivoirienne de Contrôles Techniques Automobiles (SICTA). En ce qui concerne les véhicules, la taxe est payable dans sa totalité dès le 1^{er} passage du véhicule à la visite technique. Le produit de la taxe est réparti comme suit :

- Collectivités territoriales (communes, régions, districts autonomes) : 50%
- Fonds d'entretien routier : 40%
- Etat : 10%

La TVM est bien une taxe hybride, car outre les recettes fiscales qu'elle procure à l'Etat et aux collectivités territoriales, elles ont un but incitatif sur les assujettis (propriétaires ou possesseurs de véhicules à moteur destinés au transport de personnes ou de marchandises, immatriculés en Côte d'Ivoire au 1^{er} janvier de l'année d'imposition) à raison de leur impact avéré ou potentiel sur la qualité des véhicules à moteur utilisés par ces derniers, qui sont des sources de pollutions atmosphérique ; l'assiette de la TVM est d'ailleurs constituée par un service qui détériore l'environnement (le transport de personnes ou de marchandises avec des véhicules à moteur).

REMARQUE RELATIVE A LA DEMATERIALISATION DE LA VIGNETTE¹⁴⁶

Les articles 920 et 941 du Code général des Impôts disposent que le paiement de la taxe sur les véhicules à moteur et sur les bateaux de plaisance est constaté par la délivrance d'une vignette de contrôle. Le mode de gestion actuel de la vignette laisse cependant apparaître des difficultés liées notamment aux pratiques frauduleuses constatées lors des contrôles (vignettes parallèles, fausses informations renseignées sur la puissance et l'âge du véhicule ou du bateau, etc.). Ces difficultés ont établi que la matérialisation du paiement de la taxe par une vignette est source de fraude et d'évasion fiscale, entraînant ainsi des pertes de recettes pour l'Etat et les collectivités territoriales.

¹⁴⁶ Article 22 annexe fiscale 2012.

Afin d'apporter une solution à cette situation qui persiste en dépit des mesures prises pour sécuriser les recettes de cette taxe, il est apparu nécessaire de la dématérialiser. **Cette dématérialisation consiste à faire payer systématiquement par l'usager, sa vignette auprès de la Société ivoirienne de Contrôles techniques automobiles (SICTA) en ce qui concerne les véhicules ou du bureau VERITAS pour les bateaux. En ce qui concerne les motos, une quittance de paiement délivrée par la SICTA tiendra lieu de vignette.**

Ce nouveau mode de gestion de la vignette a un objectif budgétaire clair puisqu'il permet de régler les problèmes de fraude et d'évasion fiscales y afférents. Il présente aussi un impact environnemental, car les assujettis à la vignette la paie désormais systématiquement auprès des administrations commises à cet effet, ce qui met fin à la production matérielle des supports en donnant lieu, qui s'avéraient comme des potentiels sources de pollution.

- **La Taxe spécifique unique sur les produits pétroliers (TSU)¹⁴⁷**

Les opérations imposables sont les importations et cessions de produits pétroliers (le gasoil, l'essence auto et le super carburant) effectuées à titre onéreux ou à titre gratuit et réalisées aux conditions en livraison en Côte d'Ivoire. Sont notamment imposables les cessions effectuées par les maisons principales à leurs entrepôts ou organismes de détail. Les personnes imposables sont les compagnies pétrolières. Les taux d'imposition sont les suivants : par litre à 15°C : super carburant et essences spéciales -220 F ; essence auto : 210 F ; gasoil : 120 F ; carburéacteur exonéré pétrole lampant : 25 F ; essence pour aérodynes exonéré, huiles minérales : 25 F par kilogramme ; Distillate Diesel Oil (DDO) : 115 F ; Distillate Diesel Oil exonéré (DDO ad) : 70F ; Fuel- Oil domestique : 50 F. Fuel-Oil léger 50 F. Fuel-Oil lourd I (FO 180) : 50 F ; Graisses consistantes : 20 F. L'organisme chargé de recouvrement est la recette des impôts du Centre des impôts de rattachement. Le produit de la taxe spécifique unique sur les

¹⁴⁷ Ordonnance n°2009-70 du 26 mars 2009.

produits pétroliers à usage routier est reversé à hauteur de 16 francs le litre au Fonds d'entretien routier.

La TSU est une taxe de nature hybride car incitative : son assiette se traduit par un prélèvement sur des ressources naturelles, prélèvement qui pourrait émettre un signal prix en vue d'une rationalisation de l'utilisation par les assujettis (les compagnies pétrolières) ; elle est également porteuse de recettes fiscales pour l'Etat et pour le Fonds d'entretien routier.

- **La Taxe d'exploitation pour le prélèvement d'eau dans les nappes aquifères¹⁴⁸**

Les opérations imposables sont : les volumes d'eau prélevés dans les nappes aquifères au moyen d'un ouvrage de captage équipé d'un appareil d'exhaure mécanique, non opéré en exécution d'une convention de concession ou d'affermage ou d'un contrat de même nature conclu avec l'Etat ou avec une personne morale de droit public à l'exception des prélèvements d'eau destinés exclusivement à un usage agricole, domestique ou familial ou provenant de forages villageois ou destinées aux entreprises industrielles chargées de filature du tissage et de l'impression des produits textiles.

Les personnes imposables sont : tout exploitant ou utilisateur d'un prélèvement d'eau. Le montant de la taxe d'exploitation par mètre cube d'eau prélevé est égal au montant de la surtaxe appliquée au prix du mètre cube d'eau de la tranche tarifaire industrielle, distribué par le réseau de service public national, augmenté d'un montant forfaitaire pour le renouvellement. Le montant de cette surtaxe et le montant forfaitaire sont fixés par décret. L'organisme chargé du recouvrement est l'exploitant du service public de distribution d'eau au titre d'une convention de concession ou d'affermage ou d'un contrat de même nature conclu avec l'Etat ou avec une personne morale de droit public. Le produit de la taxe est reversé à l'Etat.

La taxe est de nature hybride. Elle est incitative, car elle encourage par

¹⁴⁸ Article 15 de l'annexe fiscale à la loi n°86-1476 du 18 décembre 1986.

le biais de la tarification, un usage rationnel (en quantité et par l'usage de technologie moderne adaptée) des prélèvements d'eau, ressource naturelle vitale, dans les nappes aquifères. La taxe procure en outre des recettes fiscales à l'Etat. Abordons à présent les dépenses fiscales hybrides.

2-LES DEPENSES FISCALES HYBRIDES

Ces dépenses sont constituées d'exonérations et d'abattement. Il s'agit de :

- **L'exonération totale de TVA sur le gaz butane¹⁴⁹**

Le butane fait partie des gaz de pétrole liquéfiés (GPL), qui sont des produits dérivés du raffinage du pétrole brut ou du traitement du gaz naturel. Le raffinage de 100 tonnes de pétrole brut permet de tirer 4 tonnes environ de gaz de pétrole liquéfiés (GPL). Le butane a pour caractéristique d'être gazeux à pression atmosphérique et à température ambiante, mais de se liquéfier à une pression relativement faible. Il est essentiellement vendu en bouteille et est souvent utilisé pour un usage domestique en intérieur et fait partie de la catégorie des hydrocarbures. Le butane, mélangé au propane et à d'autres hydrocarbures, constitue également le gaz de pétrole liquéfié (GPL), utilisé comme carburant pour véhicules. Il s'utilise aussi comme combustible dans les briquets, comme propulseur dans les sprays aérosols comme les déodorants. Enfin, des formes très pures du butane peuvent être utilisées comme gaz réfrigérant. Leurs propriétés induisant une absence d'impact sur la couche d'ozone leur a permis de s'imposer dans les réfrigérateurs et congélateurs.

En exonérant ce gaz de TVA, l'Etat encourage sa production dans un but d'interventionnisme fiscal. Cette exonération revêt une incidence environnementale également car ce gaz est un dérivé du raffinage brut du pétrole ou du traitement du gaz naturel, qui demeurent des ressources ayant vocation à se raréfier et dont il convient d'assurer une rationalisation dans la

¹⁴⁹ Art.355-35 CGI 2014 ; loi n°2001-338 du 14 juin 2001, annexe fiscale, art 6-3°.

gestion. L'impact du gaz butane sur l'environnement s'avère également moindre.

- L'exonération totale de TVA sur l'acquisition de certaines catégories de véhicules de transport

Il s'agit des véhicules de transport neufs ou d'occasion de moins de six ans, acquis au cours des exercices 2006, 2007, 2008, 2009 et 2010 par les entreprises de transport public de personnes ou de marchandises relevant d'un régime réel d'imposition¹⁵⁰. Il s'agit aussi des véhicules de transports neufs acquis au cours des exercices 2012 et 2013¹⁵¹. Du fait de la crise postélectorale qu'a connue la Côte d'Ivoire, les difficultés financières des entreprises de transport ont été aggravées en raison des nombreux vols, pillages et destructions dont ont été victimes les entreprises de transport public de personnes ou de marchandises ; de sorte qu'elles sont confrontées à des tensions de trésorerie qui constituent un obstacle au renouvellement de leurs parcs automobiles. L'objectif premier de cette exonération de TVA est donc de permettre à ces entreprises de faire face à cette situation difficile. Elle revêt ainsi un caractère transitoire.

Outre cet aspect d'interventionnisme fiscal de ladite mesure, son impact environnemental est également perceptible. En effet les véhicules bénéficiant de la mesure ne sont autres que des véhicules neufs, ou relativement neufs (véhicules d'occasion de moins de six ans) c'est-à-dire moins polluants pour l'environnement. Cette dépense fiscale est donc hybride puisqu'ayant un but à la fois fiscal et incitatif.

- Abattement partiel du montant de la TVM exigible

¹⁵⁰ Art. 355. 38-1° CGI 2014 ou ord.n°2007-488 du 31 mai 2007, an. Fiscale, art.28-5 ; ord.n°2008-381 du 18 décembre 2008, an fiscale art.27-8 ; ord.n°2011-480 du 28 décembre 2011, an.fiscale art.7.

¹⁵¹ Art. 355. 38-2° CGI 2014.

Selon l'article 915 du CGI 2014, les véhicules d'occasion importés pour la première fois en Côte d'Ivoire supportent la première année d'imposition les mêmes tarifs que ceux applicables aux véhicules neufs ; ces tarifs sont réduits au quart lorsque la mise en circulation a lieu entre le 1^{er} novembre et le 31 décembre. Le montant qui en résulte est arrondi au millier de francs supérieur (loi n°2004-271 du 15 avril 2004 ; annexe fiscale article 29-1).

L'article 916 du même Code prévoit un abattement du quart de ladite taxe lorsque la différence entre l'année d'imposition et l'année de première mise en circulation du véhicule est supérieure à 4 ; lorsque la différence entre l'année d'imposition et l'année de première mise en circulation est supérieure à 10, le tarif, comparativement à celui normal fixé par l'article 915 CGI 2014 est de :

Véhicules à deux : 1 cheval =3500f au lieu de 5000 selon l'article 915 ; au-dessus de 1 cheval=6000f au lieu de 12000 f ; véhicules de plus de deux roues : jusqu'à 4 chevaux=13.500f au lieu 19.000 f ; 5 à 7 chevaux 25000 f au lieu de 35000f ; 8 à 11 chevaux 30000f au lieu 49000f ; 12 à 15 chevaux 40000f au lieu de 96000f ; plus de 15 chevaux 80000f au lieu 190000f.

Ces abattements revêtent sans nul doute une portée interventionniste relative à la filière du transport, mais leur impact incitatif au niveau environnemental est réel puisque les abattements en question visent des situations fiscales favorables à l'environnement : il est tenu compte de l'année de mise en circulation du véhicule, qui pourrait paraître comme un critère de sa capacité à polluer l'environnement. Que dire à présent des droits et frais perçus à l'occasion de prestations ou de services rendus par certaines structures environnementales ?

IV- LES DROITS ET FRAIS A L'OCCASION DES PRESTATIONS DE SERVICES

Outre les différentes recettes et dépenses fiscales environnementales sus-identifiées, d'autres types de ressources, non fiscales, sont perçues par certaines Directions ainsi que des établissements sous-tutelle du MINESUDD.

Elles ne constituent pas des impositions environnementales, mais plutôt des droits et frais recouverts à l'occasion de certaines prestations.

C'est le cas **des frais relatifs à l'obtention de l'agrément d'enlèvement des déchets ménagers à bord des navires, dont le versement est contrôlé par la DITE**. Les frais sont déposés dans les comptes du ministère. Les consignataires de bateaux à leur arrivée au port, prennent attache avec une société ayant eu l'agrément du ministère pour l'enlèvement des déchets ménagers et assimilés à bord des navires, soit au Port Autonome d'Abidjan soit au Port Autonome de San Pedro. Ces frais sont perçus par ces sociétés à responsabilité limitée qui reverse 4 % de ces recettes de services dans les comptes du ministère logée à la BNI.

Pour l'obtention de l'agrément d'enlèvement des déchets ménagers à bord des navires, les taux de frais ou instruction de dossiers sont de 50 000 frs, payés à la BNI. La DITE vérifie le versement de ces taxes lors de ses contrôles à l'aide des bordereaux de versements effectués par la SARL. Les contrôles s'effectuent par semestres. Le renouvellement des dossiers de la SARL s'effectue chaque année. La durée de l'agrément est d'un an. Toutes nouvelles demandes ou renouvellement d'agrément est soumis au paiement de frais de dossiers. Une régie est mise en place au titre de l'année 2014¹⁵².

C'est aussi le cas **des revenus des prestations relatives aux études d'impact environnemental perçus par l'ANDE**.

Au niveau de l'Agence Nationale de la Salubrité Urbaine (ANASUR), ces droits sont de trois types précis, à savoir :

Le droit d'agrément : ce droit est perçu par l'ANASUR auprès des prestataires qui font des services autres que celui des ordures ménagères. Ces derniers font une demande d'agrément dont le formulaire coûte 100.000FCFA. En plus du formulaire, ils doivent s'acquitter d'une somme de 300.000 FCFA.

Les frais de la mise à décharge : les prestataires qui collectent les

¹⁵² Cf. entretien réalisé avec Mme Asseman, Directeur des Infrastructures et des Technologies Environnementales, op cit.

déchets industriels paient une somme de 5000 FCFA par tonne de déchets qu'ils déversent à la décharge d'Akouédo ; cette somme est répartie comme suit :

- * 3000 F pour la société chargée de l'enfouissement
- * 2000 F pour l'ANASUR

Le droit de soumission aux appels d'offre : les entreprises qui veulent soumissionner aux appels d'offre dans la filière doivent payer un droit appelé droit de soumission aux appels d'offre dont le montant est de 4 800 000 F. Pour terminer, il faut souligner que l'ANASUR dispose d'une brigade de salubrité qui fait payer des amendes à tout contrevenant vis-à-vis des mesures de salubrité. Les recettes issues de ces amendes constituent également des recettes de services¹⁵³.

Enfin, il faut mentionner au niveau du Centre Ivoirien Anti-pollution (CIAPOL), **les recettes relatives au service d'inspection technique et celle relative au Laboratoire Central d'Etude (LCE).**

Pour les services d'inspection technique on a :

- 1) La taxe fixe
- 2) La taxe supplémentaire
- 3) La taxe forfaitaire

Ces taxes sont définies par la loi de finances de 1984 et recouvrées par lesdits services.

Pour le Laboratoire Central d'Etude (LCE) on a : les frais d'analyse qui comprennent les frais de mission d'échantillonnage et les frais liés au coût d'analyse. Les frais liés au coût d'analyse concernent les coûts des paramètres pendant l'analyse. Il faut souligner que ce coût est fonction de la performance de l'appareil utilisé et de l'expérience de la personne assignée à cette tâche. En effet, tout navire qui arrive en Côte d'Ivoire doit être inspecté par le CIAPOL. Le barème prévu pour ces frais dans la loi de finances de 2010 a été modifié

¹⁵³ Cf. entretien réalisé avec M. N'guessan du service financier de l'ANASUR, le 26/09/2014.

par la loi de 2011¹⁵⁴.

En définitive, le présent état des lieux effectué, pourrait se résumer dans un tableau figuré en annexe (voir annexe II)

PARTIE III : ANALYSE DU SYSTEME IVOIRIEN DE FISCALITE ENVIRONNEMENTALE

L'analyse du système ivoirien de fiscalité environnementale permettra d'en avoir une vue plus pragmatique justifiera les recommandations qui seront faites. L'analyse générale a été distinguée de de l'analyse spécifique

I-ANALYSE GENERALE

La première analyse revêt un but historique et vise à montrer que l'existence d'une fiscalité environnementale en Côte d'Ivoire pourrait être située depuis les lendemains des indépendances, à raison de l'existence de certains prélèvements obligatoires de nature environnementale dès cette époque. Ces prélèvements sont disséminés dans la législation fiscale ivoirienne de manière éparse et sans aucune structuration particulière.

C'est le cas de la taxe de voirie et d'hygiène directement perçue par les municipalités selon l'article 5-i de la loi n°64-485 du 21 décembre 1964 portant loi de finances pour l'exercice 1965¹⁵⁵ ; c'est aussi le cas de la redevance forfaitaire pour enlèvement des ordures ménagères contenue à l'annexe fiscale à la loi de finances 1967¹⁵⁶ ; ou encore de la taxe d'assainissement,

¹⁵⁴ Cf. entretien réalisé avec M. Kouamé Kouakou, Sous-directeur du CIAPOL, M. Kouamé Jean-Pierre Chef de service- inspecteur, Mme Djédjé Irène, Inspecteur, Chef de service, M. Kanon Evariste, Chef de service, inspecteur, M. Guirao Thomas, assistant sous-directeur du suivi de la fiscalité environnementale, Mme Séa Rosina, chef du service juridique, le 25/09/2014.

¹⁵⁵ Cf. *Doctrines fiscale 1960-1995* op cit : note n°3/CD du 6 Janvier 1965, point 4 taxes communales, p.380.

¹⁵⁶ Cf. *Doctrines fiscale 1960-1995* op cit, p.373.

instituée par l'annexe fiscale à la loi de finances pour la gestion 1975, qui a bien une visée environnementale¹⁵⁷, etc.

Cette absence de structuration particulière de la fiscalité environnementale existe aujourd'hui encore, mais on observe, une volonté plus affichée d'asseoir ou de construire une fiscalité environnementale. **L'existence du « phénomène fiscal environnemental vert » existe certes depuis les lendemains de l'indépendance, mais l'émergence d'une fiscalité environnementale est aujourd'hui plus visible¹⁵⁸, son institutionnalisation par la volonté politique affichée et l'action législative consécutive, plus manifeste.** Un nombre conséquemment plus élevé de prélèvements fiscaux environnementaux est observable, du fait de la diversité des champs couverts.

La seconde analyse est relative à l'état des lieux effectué : celui-ci, il convient de le mentionner est issu du droit positif fiscal environnemental, c'est-à-dire le droit fiscal environnemental actuellement en vigueur en Côte d'Ivoire¹⁵⁹. **Cet état des lieux donne d'observer comme mécanismes de fiscalité environnementale en Côte d'Ivoire, une prépondérance des recettes fiscales environnementales au détriment des dépenses fiscales environnementales. Sur l'ensemble des vingt-six (26) impositions recensées, on note l'existence de vingt(20) recettes fiscales et de seulement six (06) dépenses fiscales. Les impositions hybrides sont les plus nombreuses avec comme composantes neuf (09) recettes et trois (03) dépenses fiscales ; viennent ensuite les impositions à visée environnementale avec huit (08) recettes et trois (03) dépenses fiscales ; enfin les impositions dont l'objectif est budgétaire mais qui présentent un impact sur l'environnement, qui ne se**

¹⁵⁷ Cf. *Doctrine fiscale 1960-1995* op cit, p.334.

¹⁵⁸La prise en compte des exigences environnementales par les politiques publiques nationales a connu un éclat particulier après la Conférence de Rio de 1992, ce qui pourrait amener à justifier l'idée d'une plus grande promotion de la politique fiscale environnementale à partir de cette période.

¹⁵⁹ Code général des impôts 2014 et autres textes de loi et règlements en vigueur, relatifs à la fiscalité environnementale.

composent que de recettes fiscales au nombre de trois (03). Cette analyse révèle clairement que même environnementale, la fiscalité ne s'écarte pas de son objectif premier ou classique qui reste budgétaire. C'est cette tendance qui a justifié les réflexions sur un possible double dividende de ladite fiscalité, à savoir un dividende financier et un dividende environnemental¹⁶⁰.

Il convient à ce niveau de préciser encore que conformément aux termes de référence du consultant, l'étude diagnostique ne s'est limitée qu'aux destinataires sous tutelle du MINESUDD. Sur cette base, les bénéficiaires de la fiscalité environnementale sont pour la plus grande part en termes de répartition organique¹⁶¹, certaines Directions du MINESUDD et ses établissements sous-tutelle, ensuite l'Etat central à travers la DGI, enfin les Collectivités territoriales, dans des proportions moindres, ce qui justifie « la population » choisie pour les enquêtes¹⁶². Cette répartition pourrait s'expliquer par le fait qu'en tant que ministère de tutelle en matière environnementale, le MINESUDD dispose des structures techniques à même de favoriser la mise en œuvre efficace de cette fiscalité.

Cet état des lieux montre aussi que la fiscalité environnementale ivoirienne reste encore peu organisée. Il faut la rechercher au peigne fin à travers toute la législation fiscale ivoirienne. Il n'y a pas une structuration claire, s'inscrivant dans une vision d'ensemble bien pensée et bien menée, comme c'est le cas pour d'autres types de fiscalité tels que la fiscalité pétrolière, minière ou même foncière¹⁶³. Le caractère émergent d'une telle fiscalité

¹⁶⁰ Cf. développements sur les fondements de la fiscalité environnementale.

¹⁶¹ L'orientation de l'étude et les outils mis en œuvre pour sa réalisation nous ont exonérés d'opérer une telle analyse sur la proportion en terme de recettes perçues par chacun des bénéficiaires de la fiscalité environnementale ivoirienne (combien gagne de manière approximative chaque catégorie de bénéficiaire ?). Cet aspect pourrait faire l'objet d'une étude ultérieure.

¹⁶² Les structures du MINESUDD, la DGI (pour le compte de l'Etat central et des collectivités territoriales, en tant que chef d'orchestre de la fiscalité ivoirienne).

¹⁶³ Cf. Ministère auprès du Premier Ministre chargé de l'Economie et des Finances, Direction Générale des Impôts, *Code général des impôts, livre de procédures fiscales, autres textes fiscaux*, Les Publications de la DGI, 2014.

pourrait cependant expliquer cette situation. A cet égard, l'intérêt de la présente étude est immense. Celle-ci permettrait en effet d'avoir une base de données utile pour des actions postérieures ; loin de constituer une fin en soi elle devrait amorcer une série de mesures pour aboutir à une véritable réforme fiscale environnementale.

Comme autre analyse, **lorsque l'on met en parallèle les éléments de l'environnement qui constituent objectivement les bases d'imposition de la fiscalité environnementale, avec les impositions actuelles telles que recensées dans l'état des lieux¹⁶⁴, on peut affirmer que l'assiette de la fiscalité environnementale ivoirienne reste étroite.** L'article 1^{er} de la loi n° 96-766 du 3 octobre 1996 portant Code de l'Environnement définit en effet l'environnement comme « *l'ensemble des éléments physiques, chimiques, biologiques et des facteurs socio-économiques, moraux et intellectuels susceptibles d'avoir un effet direct ou indirect, immédiat ou à terme sur le développement du milieu, des êtres vivants et des activités humaines* ». L'environnement¹⁶⁵ constitue donc une importante matière imposable, dont différents aspects ou secteurs restent non encore imposés en dépit des urgences qu'ils suscitent. C'est notamment le cas peu encadré de l'environnement aérien, avec les questions liées aux gaz à effet de serre, comportant des impacts environnementaux dont ceux sur le climat, les questions relatives au MDP, au REDD+, etc. Le cadre général de la législation environnementale ivoirienne est pourtant relativement propice à une plus grande protection fiscale. C'est le cas à titre illustratif de l'article 6, alinéa 5 de la loi n°2014-390 du 20 Juin 2014 d'orientation sur le développement durable, qui mentionne expressément la fiscalité environnementale au nombre des outils de mise en œuvre des principes et objectifs du développement durable,

¹⁶⁴ Cf. Etat des lieux réalisé.

¹⁶⁵ L'environnement est à la fois humain (cadre de vie et l'aménagement du territoire) et naturel (le sol et le sous-sol, les ressources en eau ; l'air ; la diversité biologique ; les paysages, sites et monuments).

c'est aussi le cas de l'adoption par divers textes législatifs ivoiriens¹⁶⁶ du principe pollueur-payeur à la base de la fiscalité environnementale, dont la mise en œuvre effective et adéquate, offrirait des possibilités additionnelles de recouvrement de recettes en vue du financement de la protection environnementale. **Le présent état des lieux réalisé, donne donc de mettre en évidence l'impérieuse exigence d'amélioration du système actuel de fiscalité environnementale par sa nécessaire adaptation aux exigences environnementales brûlantes¹⁶⁷, dans le cadre d'une politique fiscale mieux organisée et adaptée aux objectifs de développement de l'Etat¹⁶⁸.** Quelle analyse spécifique faire à présent du dispositif existant ?

II-ANALYSE SPECIFIQUE

L'analyse spécifique du système actuel de fiscalité environnemental en Côte d'Ivoire, pourrait être menée à l'aune des critères d'efficacité de la fiscalité environnementale, sus-énumérés, à savoir, **les critères d'efficacité environnementale, d'efficacité économique, d'incitation, de souplesse et d'acceptabilité sociale.** En ce sens, les interrogations qui appelleraient des réponses précises, sont les suivantes :

- les outils de fiscalité environnementale (taxes, redevances, exonérations fiscales verts, etc.) actuellement existant en Côte d'Ivoire parviennent-ils ou ont-ils une capacité à atteindre les objectifs de protection de l'environnement ?

¹⁶⁶ Ex : Code environnement, Loi n°2014-390 du 20 Juin 2014 d'orientation sur le développement durable, La loi n°98-755 du 23 décembre 1998 Portant Code de l'Eau, etc.

¹⁶⁷ La gestion des déchets (ex : ceux issus des sachets plastiques), la lutte contre la pollution atmosphérique, les changements climatiques, etc.

¹⁶⁸ Référence est ici faite au Plan National de Développement (PND), à la Stratégie Nationale de Développement Durable (SNDD), etc.

- Ses outils permettent-ils d'atteindre l'objectif de protection environnementale, en faisant dépenser le moins possible l'Etat ou les collectivités territoriales ?
- Les instruments ou outils de la fiscalité environnementale ivoirienne contribuent-ils à instaurer une incitation permanente des agents pollueurs ?
- La politique fiscale environnementale ivoirienne actuelle offre-t-elle la liberté aux pollueurs de mettre en œuvre des solutions plus performantes, est-elle souple ou rigide ?
- Les instruments de la fiscalité environnementale (taxes, redevances environnementales, etc.) ivoirienne ne font-ils l'objet de résistance de la part des contribuables auxquels ils s'imposent de manière spécifique ou de la part de la population en générale ? Leur mise en œuvre est-elle progressive et a-t-elle fait l'objet de consultation et de campagne d'information, etc ?

En guise de réponses à ces différents questionnements, il faut d'emblée noter que **le caractère peu structuré du système actuel, mentionné au niveau de l'analyse générale, ne favorise pas à priori l'efficacité de la fiscalité environnementale ivoirienne.** Il faut en outre constater que les termes de références de l'étude et le matériel méthodologique conséquent dont nous avons disposé dans le cadre de l'étude ne permet pas objectivement de fournir les solutions précises recherchées. La seule enquête menée auprès des Directions et structures sous-tutelle du MINESUDD ainsi qu'au service juridique de la DGI, ne suffit pas par exemple à savoir si les taxes et redevances environnementales instituées en Côte d'Ivoire parviennent à atteindre les objectifs de protection de l'environnement. Pour cela, il aurait fallu mesurer la capacité desdits prélèvements, ce qui nécessiterait une cible plus étendue composée à la fois des administrations en charge de l'application desdites taxes et des contribuables assujettis à celles-ci ; cela nécessiterait également un champ d'enquête plus étendu (pas uniquement à Abidjan), un temps et des moyens financiers et même informatiques plus colossaux, etc. On peut cependant sur ce premier critère, penser que la visée environnementale de

certaines prélèvements environnementaux en Côte d'Ivoire, tels que la taxe de voirie d'hygiène et d'assainissement, la taxe rémunératoire pour l'enlèvement des ordures ménagères, la taxe de salubrité et de protection de l'environnement, contribue à n'en point douter à une meilleure protection environnementale, lorsque ces taxes sont mises en œuvre de manière adéquate ; on ne saurait cependant l'affirmer avec certitude pour les autres types de prélèvements fiscaux, à savoir, les impositions budgétaires à impact environnemental et les impositions hybrides.

Relativement au deuxième critère d'efficacité qui est le critère d'efficience économique, il faudrait pour vérifier sa réalité, une autre étude particulière également axée sur « les coûts économiques des prélèvements environnementaux ». Cette étude nécessiterait pour sa bonne réalisation, une combinaison d'outils, dont des outils statistique et informatiques. Son champ de couverture devrait s'étendre à la fois aux administrations économiques et aux collectivités territoriales. On peut toutefois faire remarquer que dans son essence, la fiscalité environnementale qui vise à faire supporter aux pollueurs les coûts de la pollution qu'ils engendrent, est d'efficience économique. Ainsi, les prélèvements fiscaux environnementaux mis en œuvre actuellement en Côte d'Ivoire, pourraient être également jugés d'efficience économique, particulièrement ceux à visée environnementale, qui financent eux-mêmes en grande partie la protection environnementale.

L'incitation permanente qui est supposée être engendrée par les taxes et redevances ainsi que par tous les mécanismes d'exonération et autres procédés fiscaux, comme critère d'efficacité de la fiscalité environnementale, s'avère elle aussi également difficilement mesurable dans le cadre d'une telle étude, caractérisée beaucoup plus par le diagnostic de l'existant. Enfin, le caractère émergent et relativement méconnu de la fiscalité environnementale en Côte d'Ivoire, ne permet non plus de juger des critères de souplesse et d'acceptabilité sociale de ladite fiscalité, en quête de construction. Si l'adoption du principe pollueur-payeur dans la loi et par décret est certaine, sa mise en œuvre pratique reste encore à définir. Avant toute phase de consultation ou d'information en vue d'une application progressive

de la fiscalité en cause, un état des lieux de ce qui est, s'imposait, ce qui justifie davantage l'intérêt de la présente étude, qui offre des pistes d'orientation dans une dynamique d'édification de cette fiscalité.

Outre l'examen des critères d'efficacité, l'analyse spécifique pourrait être menée sur la base du cadre juridique et technique de la fiscalité environnementale, telle qu'elle est actuellement en vigueur. Quelques données recueillies au cours de l'enquête effectuée, permettent de bien mener une telle analyse.

Au niveau du cadre juridique, on note une imprécision des textes et procédures au niveau de certains Etablissement publics stratégiques du MINESUDD. Quant aux textes instituant les taxes et redevances environnementales, si leur champ d'application paraît bien défini, celui-ci reste toutefois limité, ce qui engendre une étroitesse générale de l'assiette fiscale environnementale. Par ailleurs, l'absence de règlements d'application de certains textes instituant des taxes et redevances, fragilise la mise en œuvre effective desdits prélèvements. Ces traits juridiques évoqués, ont pour conséquence majeure de réduire les ressources en faveur de la protection environnementale et de contrarier de la sorte l'efficacité et la potentialité de la fiscalité environnementale ivoirienne.

De manière concrète, on note par exemple que les textes relatifs au recouvrement des taxes au niveau du CIAPOL¹⁶⁹ ne sont pas clairs. C'est le cas des textes relatifs à la perception de la taxe environnementale, qui sont imprécis. Au niveau de cette taxe, il existe une injustice vis-à-vis des petites entreprises. Il convient donc de préciser et d'actualiser la législation au niveau

¹⁶⁹ Le CIAPOL est un établissement public à caractère administratif (E.P.A.) organisé conformément aux dispositions du décret n°91-662 du 09 octobre 1991. Il a pour missions entre autres l'analyse systématique des eaux naturelles (marines, lagunaires, fluviales, souterraines et météoriques), des déchets (solides, liquides et gazeux) et des résidus; l'évaluation des pollutions et nuisances ;l'établissement d'un système de surveillance continue des milieux dénommé « Réseau national d'Observation de Côte d'Ivoire (RNO-CI) »; la collecte et la capitalisation des données environnementales ; la lutte contre les pollutions des milieux ;le contrôle de l'application des lois, décrets et conventions nationales, régionales et internationales, édictées ou ratifiées par la République de Côte d'Ivoire, relatives aux règles de-préventions et de lutte contre les pollutions du milieu marin et lagunaire par les entreprises, les navires, les engins de mer et de lagune, etc.

des procédures financières relatives au CIAPOL, qui joue parfois en sa défaveur au titre de ses recettes de service. En outre, en tant que structure de lutte contre les pollutions, l'assiette fiscale de cet Etablissement pourrait être plus vaste. Une quote-part pourrait lui être octroyée par exemple sur les taxes relatives à la pollution atmosphérique, qui entre bien dans son champ d'action.

Comme autre exemple, le financement des activités de l'OIPR¹⁷⁰ commis notamment à la gestion de la faune, de la flore, et de leur biotope ainsi que du patrimoine foncier qui constitue l'assise de la faune, la flore et les plans d'eau, est entravé par l'ineffectivité des taxes parafiscales prévues pour son bon fonctionnement et non encore mises en œuvre. Des règlements d'application pourraient fournir des précisions sur l'application desdites taxes et s'orienter dans le sens de la protection environnementale, ce qui fournirait des recettes fiscales additionnelles. La loi pourrait même permettre qu'il y ait des aménagements de réserves volontaires c'est-à-dire des initiatives privées en matière de réserves. L'institution de redevances environnementales et l'octroi d'une quote-part à l'Etat dans le cadre de la gestion desdites réserves, contribuerait aussi à l'amélioration du financement de la protection environnementale.

Dans le même sens, on observe que l'assiette fiscale au niveau des recettes dont doit disposer le FNDE¹⁷¹, n'est pas diversifiée, ce qui réduit sa consistance. En outre, toutes les structures qui doivent lui reverser des recettes ne s'exécutent pas toujours et entièrement. Il existe à titre illustratif un problème de recouvrement de recette avec le Port Autonome d'Abidjan qui ne s'exécute pas toujours. Cette situation pourrait être résolue par l'installation

¹⁷⁰ L'OIPR est un établissement public de type particulier créé par le décret n° 2002-359 du 24 juillet 2002, portant création, organisation et fonctionnement de l'office ivoirien des parcs et réserves.

¹⁷¹ Le Fonds National de l'Environnement (FNDE) a été créé par le décret n°98-19 du 14 /01/1998 qui l'organise également. Le FNDE a pour objet de soutenir financièrement la politique de l'Etat relative à la protection et à la restauration de l'environnement et des ressources naturelles.

d'un service de recouvrement environnemental au sein de cette institution portuaire.

Dans la même optique juridique, le constat de l'absence de barème fixe relatif aux revenus des prestations relatives aux études d'impact environnemental au niveau de l'ANDE, est à signifier. Cela réduit considérablement les ressources financières dont doit disposer cet Etablissement. Il existe également des difficultés au niveau du recouvrement des recettes dudit établissement, du fait de l'absence de textes juridiques relatifs aux procédures financières. Il y a donc nécessité d'instituer un barème fixe et des procédures claires de recouvrement des recettes, par l'adaptation du cadre législatif et réglementaire dans le sens d'une plus grande précision.

Au niveau de l'ANASUR dont la mission principale est le paiement des prestataires dans la filière de ramassage des ordures et le suivi des opérations de collecte, on observe une confusion dans la pratique entre déchets ménagers et déchets de commerce, laquelle confusion constitue une entrave certaine à la réalisation de sa mission. Pour parer à cette situation, l'ANASUR a pour coutume lorsqu'elle constate que des déchets ne sont pas des ordures ménagères, de les annuler. Dans le cas où elle découvre que ce sont des déchets privés, elle fait payer une amende de 5000 francs par tonne au prestataire, répartie comme suit : ANASUR : 2000 FCFA, PISA IMPEX (opérateur chargé de l'enfouissement des déchets) : 3000 FCFA.

La précision des textes relatifs auxdits déchets, par une catégorisation plus diversifiée pourrait constituer une solution plus durable. Il ressort également de l'analyse du cadre juridique de l'ANASUR, une absence de texte précis définissant le cadre réel de la mission de la brigade de la salubrité ainsi que le montant exact des amendes que cette brigade doit imposer ; cela constitue à n'en point douter un réel problème quant à l'exécution de sa mission. D'une manière générale, en tant qu'artisan de la salubrité urbaine, l'ANASUR ne saurait du fait de cette défaillance faire des prévisions financières réelles basées sur de telles amendes imprécises.

Commis au financement des programmes et opérations de salubrité urbaine, mais aussi au financement des investissements en équipements et

infrastructures destinés au traitement et à l'élimination des déchets, etc¹⁷², l'assiette relative aux prélèvements fiscaux environnementaux du FFPSU paraît étroite en l'état actuel. La loi pourrait permettre une diversification de ladite assiette eu égard à l'importance de la mission du Fonds¹⁷³.

Au niveau du cadre technique, il ressort de l'étude menée, que les pratiques actuelles de gestion de l'environnement sont orientées vers une gestion beaucoup plus préventive que curative, c'est-à-dire réparatrice. La réparation de la qualité de l'environnement pourtant, comme une priorité et la fiscalité environnementale, qui devrait s'inscrire également dans cette perspective. Ainsi la majorité des prélèvements environnementaux en vigueur, sont portés vers la prévention. Si l'hypothèse opposée est moins souhaitable, et pourrait s'analyser en un « droit de polluer », des prélèvements fiscaux pourraient cependant être prévus pour restaurer l'environnement dégradé. Ces analyses effectuées, quelles recommandations faire à présent en vue de l'amélioration de l'efficacité du dispositif fiscal environnemental existant ?

¹⁷² Le Fonds de Financement des Programmes de Salubrité Urbaine est un établissement public à caractère administratif créé par le décret n°2009-328 du 08 octobre 2009. Il jouit de la personnalité morale et juridique et est doté de l'autonomie financière. Il a pour mission : le financement des programmes et opérations de salubrité urbaine, le financement des investissements en équipements et infrastructures destinés au traitement et à l'élimination des déchets, le règlement des prestataires de service de la filière, le financement des programmes spéciaux d'appui aux collectivités.

¹⁷³ Des propositions sont faites dans ce sens au niveau des recommandations.

PARTIE IV-RECOMMANDATIONS

Les recommandations proposées sont de trois ordres : il s'agit des **propositions de taxation, des propositions techniques et des propositions institutionnelles**. Elles s'inscrivent dans le cadre général d'une réforme fiscale environnementale (RFE) en Côte d'Ivoire.

Encore qualifiée de verdissement de la fiscalité, **la Réforme Fiscale Environnementale (RFE) peut s'entendre comme la mise en œuvre de profonds ajustements du système fiscal fournissant une opportunité pour l'introduction de la dimension environnementale de la fiscalité**. Elle repose en général sur trois (3) exigences majeures complémentaires que sont : la suppression des distorsions fiscales, la restructuration des taxes existantes et l'introduction de nouvelles écotaxes.

- **La suppression des distorsions fiscales**

De nombreuses dispositions fiscales peuvent entraîner, directement ou indirectement, des effets néfastes pour l'environnement. La réforme verte de la fiscalité ou réforme fiscale environnementale, devrait débiter par un inventaire systématique et une correction de ces dispositions fiscales (subventions et taxes) néfastes pour l'environnement. Ce toilettage devrait être accompli avant même d'introduire d'éventuelles nouvelles taxes environnementales. C'est le cas de certaines subventions directes¹⁷⁴.

¹⁷⁴ A titre d'exemple, les subventions à l'agriculture, estimées à 297 milliards de dollars en 1996 dans les pays de l'OCDE, soit 1,3 % du PIB ont été considérées en partie comme cause de surexploitation des sols, usage excessif d'engrais et pesticides, assèchement des sols, etc., Cf. Rapport OCDE 1996.

- **La restructuration des taxes existantes**

La restructuration s'entend de la modification de certaines taxes, déjà existantes dans un sens favorable à l'environnement en internalisant pleinement les coûts externes de certaines activités¹⁷⁵.

- **L'introduction de nouvelles taxes environnementales**

L'introduction dans le système fiscal national de nouvelles taxes ayant pour objectif premier la protection de l'environnement, paraît comme la pratique la plus répandue dans la mise en place d'une réforme fiscale environnementale. Il peut s'agir de taxes sur les émissions¹⁷⁶. Les réformes fiscales vertes sont généralement mises en œuvre dans un contexte de neutralité budgétaire, c'est-à-dire à pression fiscale constante : les nouvelles écotaxes viennent compenser la réduction d'autres préexistantes. Plusieurs pays ont compensé l'introduction de nouvelles écotaxes (notamment sur le carbone) par une réduction des charges sociales des employeurs (Belgique, Danemark, Finlande, Pays-Bas, Royaume-Uni). Abordons les unes après les autres les différentes recommandations : de taxation, techniques et institutionnelles.

¹⁷⁵ A titre d'exemple, la Suède applique une fiscalité différenciée sur l'essence sans plomb en fonction de critères environnementaux. Cette différenciation est selon la teneur en soufre, en benzène et en phosphore du carburant. Ces différentiels de taxation ont entraîné une réduction progressive de l'utilisation des carburants automobiles les plus polluants

¹⁷⁶ Par exemple sur les polluants atmosphériques ou la pollution de l'eau, etc.

I- LES PROPOSITIONS DE TAXATION

Ces recommandations s'analysent comme des propositions de nouvelles taxes environnementales mais aussi des propositions de restructuration de taxes existantes¹⁷⁷.

1-LA CREATION DE NOUVELLES TAXES

Les propositions sont les suivantes :

1-Instituer une taxe générale sur les activités polluantes (TGAP) en application effective du principe pollueur-payeur.

L'article 3 du décret n°12-1047 du 24 Octobre 2012 fixant les modalités d'application du principe pollueur-payeur tel que défini par la loi portant Code de l'environnement dispose en effet que ce principe a pour effet de « *mettre à la charge du pollueur, les dépenses relatives à la prévention, à la réduction, à la lutte contre les pollutions, les nuisances et toutes les autres formes de dégradations ainsi que celles relatives à la remise en état de l'environnement* ». Selon l'article 7 dudit décret, « *le principe pollueur payeur s'applique aux procédures d'éliminations de toutes les formes de pollutions, de nuisances ainsi qu'à toutes les activités qui causent ou sont susceptibles de causer des dommages à l'environnement .Le principe est applicable aux impacts des projets et programmes de développement dans le cadre de la mise en œuvre des recommandations des EIES, des audits environnementaux, et des Inspections des Installations Classées* ». Les articles 18 et 19 précisent que : le principe requiert pour sa mise en œuvre une réglementation déterminant les normes techniques de prévention, de lutte contre les pollutions, les nuisances et les autres formes de dégradation de l'environnement ; la réparation des dommages à l'environnement inhérents à l'application du principe pollueur payeur procède de l'évaluation des besoins en technologies propres, de leur application et de la mise en œuvre d'un audit de contrôle.

¹⁷⁷ Certaines propositions d'amélioration des recettes du FFPSU s'inscrivent dans ce sens.

De manière pratique, pour sa mise en œuvre l'article 25 du décret cité prévoit que « *le principe pollueur payeur autorise la collecte des taxes et redevances sous forme incitative ou dissuasive pour la protection de l'environnement et qu'un arrêté conjoint du Ministre chargé de l'environnement et du Ministre chargé de l'économie et des finances précise la nomenclature des taxes et redevances éligibles à l'application du principe* . Le produit de ces taxes et redevances est selon l'article 26 du décret reversé au Fonds National de l'Environnement (FNDE) conformément aux dispositions de l'article 4 du décret n°98-19 du 14 janvier 1998 portant création et organisation du FNDE. Le décret donne quelques précisions seulement au niveau des pollutions accidentelles¹⁷⁸. Le coût de ces pollutions est imputé à toutes les personnes physiques ou morales dont les agissements ou les activités sont ou peuvent être à l'origine de la pollution accidentelle (**art.27 du décret**) :

- pour les pollutions accidentelles provenant d'installations dangereuses= le coût est imputé à l'exploitant (**art.28 décret**) ;
- pour les pollutions accidentelles soumises à une convention internationale= le principe pollueur payeur s'applique selon les dispositions de celle-ci (**art.30 décret**)
- pour les pollutions accidentelles faisant suite à une catastrophe naturelle = la réparation du dommage se confond avec celle liée à la catastrophe naturelle selon la réglementation en vigueur (**art.31 décret**).

Pour que le pollueur assure une véritable dépollution, les pouvoirs publics qui veulent faire supporter la charge de la dépollution au pollueur peuvent recourir à plusieurs instruments, généralement utilisés conjointement. C'est le cas de la taxation des pollutions ; l'imposition des normes ; la mise en œuvre

¹⁷⁸ Les pollutions accidentelles sont celles qui résultent d'un fait soudain, indépendant de la volonté de l'homme. Il s'agit de pollutions caractérisées par l'imprévisibilité sur : le moment de l'accident, le lieu de l'accident, le type de polluant, la quantité déversée, les circonstances de l'accident, les conséquences de l'accident. Cette forme de pollution se distingue des pollutions chroniques.

*de mécanisme divers de compensation ; l'abolition des droits acquis à nuire en matière de pollution*¹⁷⁹, etc.

A quoi renvoie le mécanisme de taxation des pollutions ? Dans le cadre de la taxation, on utilise généralement la fiscalité environnementale, en faisant peser sur le pollueur un prélèvement obligatoire qui sera utilisé plus ou moins directement pour restaurer ou contrôler l'environnement. A ce titre **l'institution de Taxes Générales sur les Activités Polluantes (TGAP)**, est la pratique courante dans les Etats pour mettre en œuvre le principe pollueur payeur¹⁸⁰. La taxe générale sur les activités polluantes (TGAP) est due par *les entreprises dont l'activité ou les produits sont considérés et/ou susceptibles comme polluants* : déchets, émissions polluantes, huiles et préparations lubrifiantes, lessives, solvants, matériaux d'extraction, pesticides, produits chimiques, etc.¹⁸¹. La TGAP émet un signal-prix qui doit dissuader les pratiques polluantes. Son montant et le taux applicable varient selon les catégories d'activité et de produits. Son produit doit être en principe utilisé pour lutter contre les dommages issus des activités polluantes.

Le tarif : à chaque catégorie de déchets et de pollution doivent correspondre des assiettes et des tarifs différents. *Chaque composante de TGAP constitue une taxe à part entière. Le redevable peut être donc être assujetti à plusieurs composantes de TGAP.*

¹⁷⁹ En ce sens, Michel Prieur, *Droit de l'environnement*, op cit, p.178.

¹⁸⁰Ex : France, Tunisie, Algérie, Canada, etc.

¹⁸¹ Elle peut être redevable par les personnes physiques ou morales réalisant les activités suivantes : stockage de déchets ménagers et assimilés ou élimination de déchets industriels spéciaux par incinération, stockage, traitement physico-chimique ou biologique, transfert vers un autre Etat ; mise sur le marché de lubrifiants susceptibles de produire des huiles usagées et utilisation de lubrifiants autres produisant des huiles usagées dont le rejet dans le milieu naturel est interdit ; exploitation de granulats ; mise sur le marché de préparations pour lessives ; mise sur le marché de produits antiparasitaires contenant des substances classées dangereuses, etc.

Le paiement : le paiement de la TGAP peut se faire par mois ou par trimestre afin de tenir compte du régime d'imposition du redevable légal de cette taxe.

L'affectation du produit de la taxe : le produit de la TGAP pourrait être affecté selon une clé de répartition aux régies étatiques de recettes (Douanes ou DGI), aux structures du MINESUDD directement touchées par ces taxes (CIAPOL, OIPR, ANASSUR, ANDE, etc.) et au FNDE.

Conformément à l'annexe au décret n°2012-1047 du 24 Octobre 2012 fixant les modalités d'application du principe pollueur-payeur tel que défini par la loi n° 96-766 du 3 octobre 1996 portant Code de l'Environnement, ledit décret s'applique à « **chaque projet ou activité de développement identifié susceptible de générer des dommages à l'environnement ou même de créer des nuisances** ». **Dix-huit (18) sources de pollutions** sont à cet effet identifiées par ce texte.

La TGAP pourrait s'appliquer à ces différentes sources, ce qui susciterait l'institution de TGAP suivantes :

-Une TGAP appliquée aux pollutions liées aux activités agricoles (exploitation intensive des terres agricoles par l'utilisation d'engrais ; exploitation pouvant abriter des volailles ; exploitation pouvant abriter des porcs et autres ruminants)

-Une TGAP appliquée aux pollutions liées aux industries extractives (opérations d'exploration et d'exploitation de pétrole et de gaz naturel ; extraction de ressources minérales et de carrières ; extraction de ressources minérales dans des exploitations souterraines)

-Une TGAP appliquée aux pollutions liées aux industries de production d'énergie (raffinerie de pétrole brut et installations de gazéification et de liquéfaction ; centrales thermiques et autres installations de combustion d'une puissance calorifique élevée ; barrages hydro-électriques ; installations industrielles destinées au transport de gaz de vapeur d'eau chaude, transport d'énergie électrique par ligne aérienne ; stockage aérien de gaz naturel ; stockage de gaz combustibles en réservoirs souterrains ; stockage de gaz

combustible fossiles ; installations destinées à la production d'énergie hydroélectrique)

-Une TGAP sur les pollutions liées à l'élimination des déchets (installations destinées à stocker ou à éliminer les déchets quelle que soit la nature ou le procédé d'élimination de ceux-ci ; décharges non contrôlées recevant ou non des déchets biomédicaux ; stations d'épuration des eaux usées)

-Une TGAP sur les pollutions liées aux industries alimentaires (industries des corps gras végétaux ; conserve des produits animaux et végétaux ; fabrication de produits laitiers ; brasseries et malteries ; installations destinées à l'abattage d'animaux ; féculeries industrielles ; usines de farines de poissons et d'huile de poisson ; fabrication de sucre)

-Une TGAP sur les pollutions liées aux industries chimiques (fabrication de produits chimiques, de pesticides, de produits pharmaceutiques, de peinture et de vernis, d'élastomère et de peroxyde ; fabrication de savons et de produits cosmétiques)

-Une TGAP sur les pollutions liées au travail des métaux (installations sidérurgiques et installations de production des métaux non ferreux ; stockage de ferrailles)

-Une TGAP sur les pollutions liées aux industries du textile, du cuir, du bois et du papier (production de pâte à papier et de coton ; production et traitement de cellulose ; activité de tannerie et de teinturerie)

-Une TGAP sur les pollutions liées au travail des métaux (emboutissage, découpage de grosses pièces ; traitement de la surface revêtement des métaux ; chaudronnerie, construction de réservoirs et d'autres pièces de séries ; construction et assemblage de véhicules automobiles et construction de moteurs ; chantiers navals ; construction de matériels ferroviaires ; emboutissage de fonds des explosifs ; installation de calcination et de minerais de métalliques)

-Une TGAP sur les pollutions et nuisances liées à la fabrication de verres (exploitation du sable de place pour l'exploitation de la silice)

-Une TGAP sur les pollutions liées aux industries chimiques (installations de stockage et de produits para-chimique et chimiques ; industries de savonnerie)

-Une TGAP sur les pollutions liées aux industries du textile, du cuir, du bois et du papier (usine de lavage, de dégraissage et de blanchissement de la laine ; fabrication de panneaux de fibres, de particules et de contreplaqués ; teinturerie de fibres et de cuir)

-Une TGAP sur les pollutions liées aux industries de caoutchouc (traitement de produits à base d'élastomère)

-Une TGAP sur les pollutions liées aux réseaux d'assainissement (rejets d'eaux usées industrielles et domestiques)

-Une TGAP sur les nuisances liées aux bruits (salles de cinéma et de concerts de musique ; industries sidérurgiques ; turbines à gaz)

-Une TGAP sur d'autres sources de pollutions liées aux activités diverses, telles que les industries de planification, les industries de pâtes à papier, les industries électroniques et de télécommunications

-Une TGAP sur les Conventions internationales et législations nationales liées à la protection de l'environnement. C'est le cas des pollutions accidentelles liées aux conventions internationales ; les dommages à l'environnement référables aux dispositions préventives et pénales. **Une TGAP pourrait être instituées sur diverses autres sources.**

Que dire des autres instruments de mise en œuvre du principe pollueur payeur ?

Les normes anti-pollution¹⁸²

D'une manière générale, l'application obligatoire d'une norme est caractérisée par la référence à la norme dans un texte réglementaire comme moyen unique de satisfaire aux exigences du texte. En effet, bien

¹⁸² OCDE, Les normes relatives à l'environnement, définitions et besoins d'harmonisation internationale, Paris, 1974.

qu'une norme soit par principe d'application volontaire, les Pouvoirs publics peuvent, par exception, rendre tout ou partie d'une norme d'application obligatoire, en prenant un texte réglementaire spécifique à cet effet¹⁸³.

Dans le cadre des pollutions, le procédé de normes est appréhendé comme un procédé non directement financier qui permet de réduire les pollutions en imposant aux seuls pollueurs la charge de l'investissement (on peut l'utiliser dans le domaine de l'eau, de l'air, du bruit etc.). Ce procédé consiste donc à imposer par des actes juridiques obligatoires des normes techniques antipollution¹⁸⁴.

Il existe des normes à la source (elles imposent des techniques de fabrication ou des normes de produits empêchant toute pollution). Des normes d'émission (consistent à déterminer un seuil maximum d'émission de polluants : le niveau doit être tel que l'industriel est incité à dépolluer pour ne pas dépasser le seuil de pollution toléré ; on peut l'appliquer ponctuellement aux installations classées). Des normes de qualité du milieu ambiant (au lieu de mesurer les polluants émis à chaque source de pollution, on fixe dans une zone donnée un niveau moyen de pollution du milieu naturel imposé à tous les industriels de cette zone : c'est le niveau qui risquerait de modifier la qualité ambiante du milieu considéré.

Ces normes peuvent poser des problèmes dans la pratique, car leur niveau d'efficacité tient généralement compte des innovations technologiques et des capacités financières des pollueurs. Leur mécanisme s'avère également très lourd en pratique, car il faut un système de contrôle et de mesure permanente des pollutions émises pour vérifier le respect des seuils. En guise de solution, ces normes devraient être périodiquement révisées au fur et à mesure de l'évolution ou des progrès des techniques ; une revue desdites normes, opérée de façon participative (les Ministères techniques, le secteur

¹⁸³ Cf. <http://www.afnor.org/fiches/faq-reglementation/normes-obligatoires>, consulté le 17/02/2015.

¹⁸⁴ Michel Prieur, *Droit de l'environnement*, Dalloz, 6^{ème} édition, 2011, op cit, pp. 181-182.

privé, la recherche, le législateur, la société civile, etc.), doit être effectuée dans l'optique de l'application du principe pollueur payeur.

Les mécanismes de compensation écologique

Ces mécanismes consistent à faire payer au pollueur une pollution pour laquelle il n'y a pas de restitution intégrale possible. En pratique, il s'agit souvent de compensation en nature qui accompagne souvent certaines autorisations. Ex : la remise en état des carrières prescrite par l'autorisation d'exploiter- les Etudes d'Impact Environnemental qui doivent comprendre des mesures pour compenser les conséquences dommageables pour l'environnement.

Faute de préserver l'environnement dans son intégrité, l'on s'efforce de plus en plus d'organiser et de marchandiser la compensation en organisant des mécanismes financiers spécifiques pour rendre effectifs les engagements des pétitionnaires figurant dans les études d'impact environnemental. Ce faisant, l'entreprise achète le droit à polluer ou à détruire un milieu naturel en finançant la restauration d'un milieu dans un autre site ou l'acquisition d'un espace naturel¹⁸⁵.

L'abolition des droits acquis à nuire

Les autorisations délivrées au titre des installations classées ne doivent pas constituer des actes individuels et intangibles ; les règles nouvelles plus favorables à l'environnement devraient immédiatement s'appliquer aux détenteurs de telles autorisations.

Outre cette recommandation relative à l'institution d'une TGAP en application effective du principe du pollueur-payeur, les autres recommandations suivantes pourraient être faites :

¹⁸⁵ Michel Prieur, *Droit de l'environnement*, Dalloz, 6^{ème} édition, 2011, op cit, p. 184.

2- Instituer une Taxe en matière de Gestion des Risques Environnementaux

Selon la norme ISO 31000 : 2009, le risque se définit comme la possibilité qu'un événement survienne et dont les conséquences (ou effets de l'incertitude) seraient susceptibles d'affecter les personnes, les actifs de l'entreprise, son environnement, les objectifs de la société ou sa réputation. Cette définition générale s'applique évidemment aux risques environnementaux. Ainsi, on entend par **«risques liés à l'environnement»** :

- les risques industriels ou technologiques générés par l'entreprise (risques internes) impactant l'environnement : eau, air, sites et sols, bruit, etc. ;

-les risques d'agressions extérieures (risques externes) dont la dimension environnementale impacte l'entreprise, tels que les risques naturels (inondation, mouvement de terrain, tempête, foudre, sécheresse, etc.)

-les accidents extérieurs à l'origine de dommages environnementaux : rupture de digue, accident provoqué par une activité dangereuse avoisinante, etc. Les conséquences des risques liés à l'environnement peuvent en effet être de plusieurs ordres :

- a) atteinte à l'environnement : eau, air, sols, paysage, ressources naturelles, etc.
- b) atteinte à l'intégrité humaine : santé et sécurité des salariés, du voisinage de l'entreprise, des utilisateurs des produits et services, etc.
- c) pertes financières : manque à gagner, coûts des dommages, assurances, etc.

Les récentes inondations en Côte d'Ivoire avec leur lot de conséquences désastreuses, justifient notamment l'institution d'une telle taxe.

Objectifs : elle aurait pour objectifs notamment,

- la prévention des risques naturels majeurs
- le financement des dépenses liées à l'indemnisation des expropriations des biens exposés à ces risques, à la limitation de l'accès à ces biens et à leur démolition éventuelle.

Les personnes assujetties : l'identification des assujettis doit tenir compte de la dangerosité de leurs activités exercées (taille, nature de l'activité) et la sensibilité du milieu récepteur.

L'organisme de recouvrement : la DGI.

Le taux d'imposition : une quote-part de leurs impôts sur les bénéfices

NB : dans le cadre de la réforme fiscale environnementale, un Fonds de prévention des risques environnementaux majeurs pourrait être créé à cet effet, avec des attributions et missions très clairement définies

3- Instituer une taxe spécifique en vue de l'aménagement et la valorisation des parcs et réserves naturelles

Eu égard à leur rôle écologique et touristique, mais aussi des difficultés liées à la gestion, l'aménagement et la valorisation des parcs et réserves naturelles de Côte d'Ivoire, l'institution d'une taxe spécifique serait opportune.

Cette taxe viserait **l'aménagement et la valorisation des parcs et réserves en vue de leur conservation. Les recettes seraient entièrement affectées à l'OIPR dans le cadre de sa mission.** Les personnes imposables pourraient être, les tenants d'hôtels, de restaurants et autres sites touristiques, les plantations industrielles, etc.

4-Instituer de nouvelles taxes environnementales en faveur du Fonds de Financement des Programmes de Salubrité Urbaine (FFPSU)

Nul doute que la question de la salubrité urbaine est et demeure un enjeu et un défi majeur pour la préservation de l'environnement, condition essentielle de développement durable en Côte d'Ivoire. A cet effet, la création du FFPSU par décret 2009-328 du 8 octobre 2009 est louable, car visant à régler la lancinante question de financement des programmes et opérations de salubrité urbaine, des programmes spéciaux d'appui aux collectivités, des investissements en équipements et infrastructures destinés au traitement et à l'élimination des déchets ainsi que du règlement des prestataires de service de

la filière. Eu égard à l'importance d'une telle mission, une amélioration des recettes du FFPSU serait opportune.

A cet effet, en vue de l'élargissement de l'assiette, l'implication de toutes les parties prenantes pour le recouvrement effectif des impôts et taxes perçus par le FFPSU est souhaitable ; il s'agit notamment de la Taxe de Voirie, d'Hygiène et d'Assainissement (TVHA), et de la Taxe Spéciale de Protection de l'Environnement (TSPE) au Guichet Unique Automobile.

Il serait donc souhaitable dans le cadre de l'amélioration des recettes de cette structure de satisfaire à la requête visant **la création de nouvelles taxes (taxe sur les pneus, taxe sur les équipements électriques et électroniques (EEE), taxe sur les spectacles et manifestations, etc.)**. Relativement à la Taxe sur les équipements électriques et électroniques (TEEE), il est clair que ceux-ci soient indispensables à l'essor économique et social du pays, en fin de vie ou d'utilisation ils sont sources d'importante production de déchets électriques et électroniques, qui requièrent la mise en place d'une véritable filière de récupération, valorisation ou élimination. L'institution de la TEEE au taux de 0.2 %, au profit du FFPSU, de la valeur douanière à l'importation des équipements électroménagers, appareils médicaux, machines et équipements industriels, outils électriques, électroniques et équipements informatiques, par le biais de la Douane, permettrait à cette structure au regard de sa mission de financer des opérations et investissements en infrastructures allant dans ce sens.

S'agissant de la Taxe sur les importations de pneus pour la lutte contre l'insalubrité et la protection de l'environnement, à la charge des personnes physiques ou morales importatrice de pneus neufs, usagés ou réchappés sur le territoire national, elle permettrait d'imposer aux manufacturiers et aux importateurs de pneumatiques, la prise en charge du recyclage des pneus usés. Le taux serait de :

- 1 % de la valeur douanière à l'importation des pneus neufs
- 2 % de la valeur douanière à l'importation des pneus usagés ou réchappés

Quant à la redevance sur les spectacles, manifestations, divertissements et autres événements publics, à la charge de toute personne physique ou morale organisatrice desdits événements, elle viserait l'entretien de ces espaces et la réduction de l'impact des déchets y émanant. Recouvrée par le BURIDA, son produit sera reversé au FFPSU après déduction des frais de recouvrement et d'une ristourne forfaitaire de 5 % du produit perçu. Enfin, dans le but de la célérité de son dispositif financier, la simplification et l'allègement du circuit de mise à disposition du produit des impôts et taxes du FFPSU devrait être envisagé. Que dire à présent de la restructuration des taxes existantes?

2-LA RESTRUCTURATION DES TAXES EXISTANTES

En outre, en vue d'impliquer les entreprises privées ivoiriennes à financer volontairement la salubrité, à travers la Responsabilité Sociétale de l'Entreprise (RSE) ou des actions communautaires, **il est pertinent que l'article 18 du Code Général des Impôts, relatif à l'exonération partielle de l'impôt sur les bénéfices aux organismes privés à but non lucratif qui œuvrent à la conservation de l'environnement¹⁸⁶ soit étendu au secteur de la salubrité urbaine.**

Par ailleurs, vu que le traitement des déchets issus de l'activité induite par les technologies de l'information et de la communication nécessite un savoir-faire particulier et des infrastructures spécifiques qui appellent des investissements massifs, **il serait souhaitable de permettre au FFPSU de réaliser les infrastructures destinées au traitement et à l'élimination de ce type de déchets, en lui affectant une quote-part de 25% du produit de cette taxe**, reversée chaque mois sur un compte ouvert dans les livres de l'Agence Comptable Centrale du Trésor. Abordons à présent les recommandations techniques.

¹⁸⁶ Art.18 G CGI 2014 ou ord n°2006-234 du 02 août 2006, annexe fiscale, art.1^{er}-12 ; ord.n°2007-675 du 28 décembre 2007, annexe fiscale, art.5 ; ord.n°2009-382 du 26 novembre 2009, annexe fiscale, art 1/1, p.33 CGI 2014

II-LES PROPOSITIONS TECHNIQUES

Les propositions sont les suivantes :

1-Accroître et diversifier les mécanismes de dépenses fiscales environnementales

Outre la taxation directe, différentes autres mesures visent à inciter les particuliers, qui s'analysent en des dépenses fiscales environnementales. C'est le cas des exonérations fiscales, des amortissements exceptionnels, des réductions d'impôts, des crédits d'impôts, des dégrèvements fiscaux et les primes spécifiques remboursables, etc. Ces mesures ou procédés constituent des procédés traditionnels de mise en œuvre de la fiscalité générale, qui fonctionnent en matière de fiscalité environnementale, de manière incitative, stimulatrice de comportements environnementaux vertueux. Si l'application de ces procédés semble pertinente, leur efficacité est difficilement mesurable. Il reste cependant qu'avec la taxation directe, tous ces procédés contribueront inéluctablement à la construction d'une fiscalité environnementale ivoirienne efficace.

A titre illustratif citons :

-l'exonération fiscale en matière environnementale¹⁸⁷

Les exonérations fiscales constituent des instruments de nature proche, en théorie, des taxes, mais qui ont un impact positif en incitant à l'achat d'un bien ou d'un service favorable à l'environnement. On peut citer à titre d'exemple :

-les exonérations de taxe foncière sur les propriétés bâties pour les logements satisfaisant à des critères de qualité environnementale¹⁸⁸ . Cette mesure de dépense fiscale environnementale se révèle pertinente du fait de son

¹⁸⁷ L'exonération constitue une dispense de paiement d'impôt, de taxe ou de droit sous certaines conditions définies dans le cadre de la loi.

¹⁸⁸ CGI article 1384-A-I bis en France.

efficacité environnementale, traduite par sa capacité à atteindre les objectifs de protection de l'environnement. L'instrument cité aura dans l'immédiat un effet positif sur l'environnement et à terme, il pourrait induire des changements de comportement durables. La Côte d'Ivoire a institué quelques exonérations similaires¹⁸⁹ qu'elle se doit d'accroître et de diversifier. De telles exonérations fiscales environnementales pourraient être instituées dans plusieurs autres domaines dans le but d'inciter à l'achat d'un bien ou d'un service favorable à l'environnement. **C'est le cas de possibles exonérations de TVA en faveur des entreprises productrices de sacs et sachets biodégradables ; d'exonération de la Taxe Intérieure sur les Produits Pétroliers (TIPP) sur les produits utilisés dans les installations de cogénération**¹⁹⁰. Cette dernière exonération de TIPP en faveur de la cogénération relève d'une logique où la cogénération permet de récupérer l'électricité produite lors de la production de chaleur et donc d'économiser l'énergie correspondante. La Côte d'Ivoire pourrait instituer également un pareil mécanisme en vue de promouvoir l'économie d'énergie.

-Les amortissements exceptionnels en faveur de l'environnement.

A titre indicatif, on peut citer : **la possibilité donnée aux entreprises, de pratiquer un amortissement exceptionnel pour les immeubles spécialement conçus pour lutter contre la pollution atmosphérique. Cette mesure peut s'étendre aux immeubles destinés à l'épuration de l'eau et à la lutte contre le bruit.** Un tel procédé existe en France¹⁹¹ et est considéré comme un amortissement du prix de revient qui est appliqué sur douze mois, dès l'achèvement de la construction¹⁹².

¹⁸⁹ Cf. état des lieux de la fiscalité, notamment les dépenses fiscales.

¹⁹⁰ Une telle exonération existe en France : Code des douanes article 266 quinquies A, France.

¹⁹¹ En application de l'article 39 quinquies E du code général des impôts.

¹⁹² Cet amortissement exceptionnel s'accompagne d'une réduction de la valeur locative de l'immeuble, retenue pour le calcul de la taxe professionnelle des subventions et des aides comme celles attribuées à la production d'énergies « propres » ou renouvelables sous forme de subventions.

La Côte d'Ivoire qui fait des pas sûrs vers l'industrialisation, pourrait dans des zones identifiées, favoriser la construction de tels immeubles conçus pour la lutte contre la pollution atmosphérique en accordant des amortissements exceptionnels en faveur de l'environnement aux entreprises qui s'engageraient dans ce domaine ; l'Etat pourrait même octroyer de tels amortissements aux entreprises de construction pour les inciter à construire des logements sociaux en vue d'éradiquer les problèmes d'habitations précaires dans certaines zones soumises à des tristes catastrophes lors de grandes pluies, etc.

-Les réductions d'impôts en faveur de l'environnement

C'est le cas en Algérie de **la réduction du taux de la TVA de 17 % à 7 % pour les équipements destinés au GPL/carburant** à savoir : les récipients comportant des dispositifs de commande, de réglage ou de mesure destinés au GPL/carburant et gaz naturel/carburant; les pompes pour la distribution du GPL; les équipements de conversion au GPL/carburant et au gaz naturel/carburant. Dans le but de promouvoir de telles pratiques favorables à l'environnement, ces différentes mesures pourraient également être adoptées dans le cadre de l'amélioration du dispositif de la fiscalité environnementale ivoirienne.

C'est aussi le cas **de la réduction du taux de la TVA de 17 % à 7 % pour les climatiseurs fonctionnant par absorption au gaz naturel et au propane** ou encore la réduction du taux de la TVA de 17 % à 7 % applicable aux équipements et accessoires destinés au GPL/C et du GNC/C ; la réduction, voire l'exonération de la Taxe sur les Activités Polluantes pour les entreprises acquérant du matériel destiné à protéger l'environnement, etc.

-Le crédit d'impôt environnemental

Un crédit d'impôt est une somme soustraite du montant de l'impôt qu'une entreprise ou qu'un particulier doit payer. En fonction du système fiscal ou de l'Etat concerné, un crédit d'impôt peut être accordé pour différents

types d'impôts, tels que l'impôt sur le revenu, l'impôt foncier, ou la TVA, etc. Le crédit d'impôt environnemental vise les dépenses effectivement supportées par une entreprise ou une personne physique, pour l'amélioration de la qualité de l'environnement. En France, en sont bénéficiaires, les propriétaires, locataires, ou occupant à titre gratuit de leur habitation principale. Peuvent aussi en bénéficier les propriétaires-bailleurs d'un logement achevé depuis plus de 2 ans, qui s'engagent à le louer nu pendant au moins 5 ans à des personnes qui en font leur habitation principale. Les dépenses ouvrant droit audit crédit sont *les économies d'énergie* (chaudières à condensation, appareils de régulation de chauffage, matériaux de calorifugeage), *l'isolation thermique* (matériaux d'isolation thermique des parois vitrées, volets isolants, portes d'entrée donnant sur l'extérieur, matériaux d'isolation thermique des parois opaque), *les équipements de production d'énergie utilisant une source d'énergie renouvelable* (équipement de raccordement à un réseau de chaleur, appareil de chauffage au bois ou autres biomasses, équipement de production d'électricité utilisant l'énergie radiative du soleil, chaudière à micro-cogénération gaz, etc.).

L'idée sous-entendue est semble-t-il l'idée de dépenses effectuées par les propriétaires ou locataires dans le but d'améliorer la qualité de l'environnement. Dans la perspective de développement durable dans laquelle la Côte d'Ivoire s'est engagée à travers notamment la Stratégie nationale de développement durable et la loi d'orientation sur le développement qui toutes deux reconnaissent le rôle de la fiscalité comme instrument du développement durable, de telles mesures pourraient inspirer le législateur ivoirien. Ainsi **des crédits d'impôts environnementaux pourraient être accordés par le législateur dans le domaine de la construction, mais aussi dans celui de l'agriculture (pour encourager le recours aux substances favorisant l'amélioration de la qualité de l'environnement), le transport** (pour inciter à une vulgarisation de l'usage de véhicules moins polluants, moins dégradants pour l'environnement naturel et le cadre de vie).

Au Canada, un crédit d'impôt remboursable pour la réalisation de travaux de rénovation résidentielle éco-responsable est instauré sur une base temporaire. Ce crédit d'impôt est destiné aux particuliers qui font exécuter par un entrepreneur qualifié des travaux de rénovation éco-responsable à l'égard de leur lieu principal de résidence ou de leur chalet en vertu d'une entente conclue après le 7 octobre 2013 et avant le 1er novembre 2014. Ce crédit d'impôt, est d'un montant maximal de 10 000 \$ par habitation admissible, et correspond à 20 % de la partie des dépenses admissibles d'un particulier qui excède 2 500 \$. De telles mesures pourraient également inspirer le législateur fiscal ivoirien.

-Les dégrèvements fiscaux et les primes spécifiques remboursables

Il s'agit d'incitations fiscales accordées par des organismes environnementaux spécifiques dans le but de favoriser la protection environnementale. A titre d'exemple : en Tunisie, des avantages sont accordés par l'Agence Nationale pour la Maîtrise de l'Energie (ANME)¹⁹³ qui sont prévus par les articles 40 et 41 du Code d'incitation aux investissements et détaillés par le décret du 30 mai 1994 puis intégrés dans le code de la TVA¹⁹⁴. **Ces incitations prennent la forme soit d'exonérations fiscales¹⁹⁵ soit de dégrèvements¹⁹⁶, soit encore de primes spécifiques non remboursables au titre d'avantages financiers¹⁹⁷ accordés par l'ANME pour les investissements réalisés par les entreprises dans le but d'assurer la maîtrise d'énergie.** Il s'agit notamment d'investissements visant à économiser l'énergie, à développer l'utilisation

¹⁹³Même si la décision d'octroyer ces avantages revient au Ministre des finances suite à la conclusion d'un contrat-programme du bénéficiaire avec l'ANME.

¹⁹⁴Par la loi de finances pour l'année 1995.

¹⁹⁵La suspension de la TVA au titre des équipements importés n'ayant pas de similaires localement.

¹⁹⁶ Réduction des droits de douanes au taux de 10%.

¹⁹⁷ Cette prime spécifique est prévue à l'article 40 du CII et détaillée dans le décret du 30 mai 1994.

d'énergies renouvelables ou le recours aux instruments utilisant une énergie « propre ».

Ayant pour but de favoriser entre autres les filières vertes dans le cadre de l'investissement vert, la protection de l'environnement et l'amélioration de la qualité de la vie¹⁹⁸, le nouveau Code des investissements ivoiriens, s'offre comme un cadre légal propice au développement de telles pratiques. Le décret n°2012-1123 du 30 novembre 2012 fixant les modalités d'application dudit Code prévoit notamment en son article 6 que « le bénéfice des avantages liés au régime de déclaration et au régime d'agrément à l'investissement est subordonné au respect par l'entreprise, de l'ensemble de ses obligations fiscales, sociales et environnementales, conformément à la législation en vigueur. ». Sur ces fondements, le législateur pourrait autoriser l'octroi à des entreprises prestataires, par des organismes environnementaux spécifiques tels que l'Agence Nationale de l'Environnement (ANDE), d'incitations fiscales dans le but de favoriser la protection environnementale. La réforme du statut de cette agence pourrait permettre plus aisément l'octroi de telles prérogatives¹⁹⁹.

2-Elaborer une nomenclature fiscale environnementale en catégorisant les impôts et taxes en fonction des domaines spécifiques de l'environnement

Dans le cadre d'une réforme fiscale environnementale mieux organisée, la fiscalité environnementale ivoirienne devrait être articulée sur la base des principales problématiques environnementales. C'est le cas des différents axes suivants :

-La consommation des ressources : ressources biotiques, ressources en eau, matières premières énergétiques et minérales, etc. La fiscalité doit permettre de faire supporter au consommateur de la ressource une partie du coût de la

¹⁹⁸ Ordonnance n° 2012 – 487 du 07 juin 2012 portant code des investissements, article 3.

¹⁹⁹ Relativement à la réforme, voir développements ultérieurs.

rareté qu'il induit pour ses successeurs et pour les autres utilisateurs, ce qui doit l'inciter à réduire sa consommation. Ex : Les Taxes Intérieures de Consommation sur les Produits Energétiques (TICPE), qui s'appliquent aux volumes de consommation de carburants, de gaz, de fioul et de charbon ;

-Les pollutions : pollution de l'air, pollutions de l'eau, déchets (ex : redevances sur les pollutions diffuses, taxe sur les produits phytosanitaires, taxe générale sur les activités polluantes, fiscalité locale finançant la collecte et le traitement des déchets municipaux ; TGAP « déchets », etc.) ;

-Les changements climatiques : les émissions de gaz à effet de serre (ex : systèmes de malus perçus sur l'achat et la détention, par les entreprises ou les ménages, des véhicules les plus émetteurs de CO₂ ; taxe carbone, etc.) ;

-Les dépenses fiscales favorables à l'environnement. Ex : crédit d'impôt pour dépenses d'équipements de l'habitation principale en faveur des économies d'énergie et du développement durable (CIDD) ; exonération plafonnée de taxe intérieure de consommation pour les biocarburants, Eco prêt à taux zéro, crédit d'impôt en faveur des entreprises agricoles utilisant le mode de production biologique, amortissement exceptionnel des véhicules fonctionnant exclusivement ou non au moyen de l'électricité, de gaz de pétrole liquéfié (GPL), de gaz naturel (GNV) , etc. Abordons enfin les recommandations institutionnelles.

III- PROPOSITIONS INSTITUTIONNELLES

D'emblée, il convient de signaler que ces recommandations s'inscrivent bel et bien dans la droite ligne de l'amélioration du dispositif fiscal environnemental existant. Si elles sont menées de façon judicieuse, les réformes structurelles pourraient permettre d'accroître les financements relatifs à la protection environnementale en procurant à l'Etat à travers ses organes compétents (MINESUDD et structures sous-tutelle) plus de recettes fiscales. La

fiscalité rappelons-le est l'un des instruments majeurs²⁰⁰ entre les mains de l'Etat, sans conditionnalité contraignante²⁰¹, pour conduire à bien sa politique économique, sociale et environnementale ; le pouvoir de prélever l'impôt est une prérogative essentielle de l'Etat. Les recommandations sont les suivantes :

1- Mettre sur pied un Comité national sur la fiscalité environnementale²⁰²

Ce comité opérera comme un dispositif permanent de concertation et d'évaluation de la fiscalité environnementale. Il sera chargé de formuler un avis sur les mesures fiscales environnementales proposées par le Gouvernement et de faire des propositions pertinentes en la matière. Ses travaux seront conduits dans l'esprit des éléments de méthode dégagés au cours de la Conférence environnementale. Les missions du Comité seront entre autres :

- d'identifier, dans le cadre des grands objectifs de politique économique liés à l'environnement²⁰³, les domaines dans lesquels des modifications de la fiscalité peuvent jouer un rôle privilégié dans la modification des comportements ;
- assurer une veille sur les expériences étrangères en matière de fiscalité environnementale, pour s'inspirer des réussites et éviter les écueils rencontrés par les pays s'étant engagés dans cette voie ;
- privilégier les mesures adressant un signal - prix clair, lisible et progressif sur le

²⁰⁰ D'autres instruments tels que l'aide publique, les dons, l'emprunt existent, mais ne dépendent pas de l'Etat mais plutôt du bon vouloir de son vis-à-vis ; l'aide est généralement conditionnée et soumise parfois à intérêt, les dons ne peuvent être que ponctuels, l'emprunt est remboursable, etc.

²⁰¹ L'impôt par essence est sans conditionnalité ; il se doit cependant d'être juste et socialement supportable. La charge fiscale doit être répartie selon les capacités contributives et la pression fiscale acceptable car « trop d'impôts tue l'impôts et les gros taux tuent les totaux ».

²⁰² Un tel Comité existe en France depuis 2012.

²⁰³ Ex : changement climatique, ressources, pollutions, etc.

long terme et compréhensif de tous. Des trajectoires pluriannuelles d'évolution des taux devront notamment être proposées, assortis de mécanismes d'ajustement en fonction des résultats observés ;

- conduire des études sur l'impact des mesures proposées sur les agents économiques les plus directement concernés. Une attention particulière sera portée à l'exposition des entreprises à la concurrence internationale et au pouvoir d'achat des ménages, dans un esprit de justice sociale ;

- proposer, si nécessaire, des mécanismes de redistribution des recettes dégagées par la fiscalité environnementale, notamment sous forme de bonus écologiques en faveur des comportements vertueux ;

- veiller à ce que l'institution de nouveaux prélèvements soit un facteur de simplification de la norme fiscale, qu'elle s'articule harmonieusement avec les systèmes ouest africains (UEMOA et CEDEAO) et internationaux de tarification de l'environnement et s'intègre dans le cadre d'une stratégie globale de réforme des prélèvements obligatoires.

Le Comité national sur la fiscalité environnementale pourrait être composé d'un Président, de secrétaires généraux (02 au moins), de membres désignés issus des différents organes de l'Etat (ex : MINESUDD, assemblée nationale, conseil économique et social, patronat, etc.) en rapport avec l'environnement et aussi de membres de la société civile, enfin d'experts associés (ex : experts fiscalistes, experts en déchets, énergie, transports, eau et biodiversité, artificialisation des sols, etc.).

2- Initier une Conférence annuelle sur la fiscalité environnementale en raison de l'émergence et de l'actualité de la question.

Cette conférence réunira toutes les parties prenantes directes et indirectes de l'environnement avec des experts associés pour convenir d'orientations stratégiques en matière de fiscalité environnementale en Côte d'Ivoire. La 1^{ère} du genre proposée pourrait s'inspirer de l'état des lieux réalisé par le MINESUDD dans le présent rapport, afin d'opérer des choix. De manière

générale cette conférence fonctionnera comme une activité de réflexion et de communication autour des enjeux environnementaux et de la fiscalité. La Conférence devrait permettre d'instaurer un dialogue continu entre les différents acteurs de la fiscalité sur les questions environnementales. Cette conférence annuelle serait co-organisée par le MINESUDD et la DGI et les participants déterminés de commun accord. Ce dispositif institutionnel existe aussi en France, mais à une échelle plus grande : celle de l'environnement en général.

3-Reformer l'ANDE et le FNDE conformément à l'article 45 de la loi n°2014-390 du 20 juin 2014 d'orientation sur le développement durable.

La réforme de l'Agence Nationale de l'Environnement (ANDE)

L'ANDE est régie par le décret n° 97-393 du 9 juillet 1997 qui la crée et l'organise. L'article 1^{er} dudit décret dispose que l'ANDE est un établissement public à caractère administratif. Il dispose en effet que : « *Il est créé un établissement public à caractère administratif dénommé Agence nationale de l'Environnement en abrégé ANDE, organisé conformément aux dispositions du présent décret* ». Selon l'article 14 du décret, les recettes et les dépenses de l'Agence sont prévues et évaluées dans le budget annuel de l'établissement conformément aux dispositions du décret n°81-137 du 18 février 1981.

L'ANDE fonctionne jusqu'à ce jour sous la nature juridique d'Etablissement public administratif (EPA). Quelques remarques méritent d'être faites au plan juridique sur les Etablissements publics nationaux, pour justifier le plaidoyer en faveur de la réforme de l'ANDE.

La loi n° 98-388 du 2 juillet 1998 fixant les règles générales relatives aux établissements publics nationaux et portant création de catégories d'établissements publics et abrogeant la loi n° 80-1070 du 13 septembre 1980 définit l'établissement public national comme « une personne morale de droit public créée par l'Etat, disposant de l'autonomie financière, dont l'objet exclusif et spécialisé est de remplir une mission de service public, en suivant des

règles adaptées à sa mission, et comportant des contraintes et des prérogatives de droit public ». Selon l'article 3 de ladite loi, *les établissements publics nationaux sont créés pour l'accomplissement de missions spécialisées de service public ou d'intérêt général, relevant de la compétence exclusive de l'Etat ; un Etablissement public national ne peut accomplir aucun acte étranger à son objet, obligatoirement limité à la réalisation de la mission de service public qui lui est confiée par le décret en portant création*. L'article 6 précise que chaque Etablissement public national est placé sous la tutelle économique et financière du ministre chargé de l'Economie et des Finances et sous la tutelle technique du ministre chargé du Département dont relève l'activité principale de l'établissement. Les conditions et modalités de l'exercice de la tutelle économique et financière et de la tutelle technique sont précisées par décrets d'application et par décret de création de l'établissement.

La loi n° 98-388 du 2 juillet 1998 distingue les Etablissements publics administratifs (EPA), des Etablissements publics à caractère industriel et commercial (EPIC)²⁰⁴.

Sont désignés au regard de l'article 53 de ladite loi, d' « Etablissements publics administratifs », *tout service public, doté de la personnalité morale de Droit public et de l'autonomie financière, dont les ressources sont essentiellement d'origine publique et les prestations, en principe, gratuites*. Ces établissements sont créés par décret. L'un des critères majeurs de principe des EPA est donc celui de la gratuité des prestations. A cet effet, l'article 56 de la loi de 1998, prévoit que, les ressources desdits Etablissements sont constituées par : des dotations et des subventions du budget de l'Etat ; des subventions d'organismes publics ou privés, nationaux ou internationaux ; les dons et legs dans les conditions fixées par la réglementation en vigueur ; le produit des cessions de leurs travaux et prestations et les revenus éventuels de leurs biens, fonds et valeurs ; les produits de leurs biens meubles et immeubles aliénés dans les conditions fixées par les textes en vigueur et éventuellement, les redevances versées par les usagers.

²⁰⁴ Cf. article 52 de la loi.

Quant aux « Etablissements publics à caractère industriel et commercial », ils désignent au regard de l'article 54 de la loi citée, *tout établissement doté de la personnalité morale de Droit public et de l'autonomie financière, qui remplit une mission de service public spécialisée à caractère industriel ou commercial, et dont les ressources résultent principalement des redevances perçues sur les usagers*. Il en résulte que les EPIC, sont soumis au principe de la spécialité qui limite leurs activités aux seuls services publics qu'ils ont pour mission d'assurer. Ils disposent aussi d'un budget autonome, séparé du budget général de l'Etat ou de la collectivité territoriale dont ils dépendent. L'article 57 de la loi les instituant précise que les ressources des Etablissements publics à caractère industriel et commercial sont constituées à raison d'un certain pourcentage (..... %) par : les redevances versées par les usagers ; le produit des cessions de leurs travaux et prestations ; des produits de leurs biens meubles et immeubles, aliénés dans les conditions fixées par les textes en vigueur.

Leurs ressources peuvent être subsidiairement constituées par : des dons et legs acceptés conformément aux dispositions de la réglementation en vigueur ; des dotations et subventions du budget de l'Etat ; des subventions d'organismes publics ou privés, nationaux ou internationaux ; des produits de leurs emprunts, dans les conditions fixées par décret. Les EPIC n'ont toutefois pas la qualité de commerçant²⁰⁵.

Eu égard à l'importance de sa mission d'exécution des projets et programmes environnementaux en Côte d'Ivoire²⁰⁶, mais aussi à l'origine de la plus grande part de ses recettes de fonctionnement, provenant des Etudes d'Impact Environnemental, il est opportun qu'une restructuration de sa nature juridique soit opérée. La nature d'EPA semble ne plus cadrer à cet établissement. Il conviendrait qu'il soit mué en Etablissement public à caractère industriel et commercial afin de lui permettre de mieux assumer sa

²⁰⁵ Cf article 58 de la loi.

²⁰⁶ Cf. article 4 du décret de création de l'ANDE.

mission. Les recommandations d'un rapport d'audit effectué à l'Agence ont indiqué des propositions allant dans ce sens et justifiées par l'importance de la mission dudit établissement²⁰⁷.

Cette restructuration donnerait à l'ANDE une assise juridique forte et des ressources financières assez suffisantes pour réaliser sa mission. En outre, il est nécessaire pour plus d'efficacité d'instituer un barème fixe et des procédures claires de recouvrement des recettes au niveau de l'ANDE.

La réforme du Fonds National de l'Environnement (FNDE)

Comme indiqué plus haut, le FNDE crée par le décret n°98-19 du 14 /01/1998 a pour objet de soutenir financièrement la politique de l'Etat relative à la protection et à la restauration de l'environnement et des ressources naturelles²⁰⁸. Le produit des taxes et redevances issu de la mise en œuvre du principe du pollueur payeur est également selon l'article 26 du décret d'application dudit principe, reversé au Fonds National de l'Environnement (FNDE).

Quelques reformes sur divers points relatifs aux composantes du Comité de gestion, aux procédures financières liées au fonctionnement ainsi qu'aux missions assignées audit Fonds, devraient être initiées pour un meilleur financement national de la protection environnementale.

Relativement au Comité de gestion, le nombre des structures membres devrait être revu à la baisse, pour permettre une gestion plus efficiente. Certaines composantes dudit Comité devraient être supprimées car leur présence ne semble pas à notre sens très opportune. C'est le cas du Ministère de de l'intégration nationale et du haut-commissariat à l'hydraulique. La

²⁰⁷Source : ANDE, Direction des Affaires Administratives et Financières, 14 janvier 2015.

²⁰⁸ Selon l'article 5 dudit décret, le Fonds est utilisé pour régler tout ou partie des dépenses afférentes aux opérations relatives à la protection de l'environnement.

Confédération des grandes entreprises de Côte d'Ivoire (CGECI²⁰⁹), devrait être préférée à la Chambre de commerce et de l'industrie du fait de son champ d'action beaucoup plus vaste.

Relativement aux procédures financières liées au fonctionnement du fonds, les dépenses et recettes sont selon l'article 12 du décret de création du fonds ordonnancées par le Directeur général de la CAA (aujourd'hui la BNI) ; cette procédure ne paraît pas pertinente, puisque les visions des deux structures diffèrent et leurs priorités en temps réel ne sont pas toujours les mêmes. Dans des cas d'urgence environnementale relevant du Fonds, il pourrait y avoir inertie, si le Directeur de la BNI ne juge pas opportun une dépense qui pourtant le serait. Le MINESUDD pourrait être l'ordonnateur principal des dépenses, comme c'est le cas pour le Fonds marocain²¹⁰ ; mieux vu les charges nombreuses et transversales de la BNI, une mission aussi importante que celle du soutien de la politique financière de l'Etat relative à la protection et à la restauration de l'environnement et des ressources naturelles²¹¹, pourrait être directement organisée financièrement à partir du compte du MINESUDD logé au Trésor. Le MINESUDD appréhende mieux la nécessité des politiques environnementales. La vision de la BNI en tant qu'acteur majeur de l'économie ivoirienne, est claire à souhait : elle oriente ses actions vers les trois axes stratégiques que sont l'Investissement, le Refinancement et le Conseil. Ainsi, s'engage-t-elle dans des projets visant à soutenir les entreprises dans tous les secteurs de l'activité économique : agriculture et agro-industrie, services, BTP, industrie, etc. L'accompagnement de la banque se fait avec la mise en place d'instruments financiers permettant de garantir la rentabilité des structures, en limitant au maximum les risques encourus. En tant que banque de refinancement, la BNI entend d'ailleurs mobiliser l'épargne et apporter une synergie entre les ressources créées. Celles-

²⁰⁹ La CGECI constitue le patronat ivoirien.

²¹⁰ Explications dans les développements à venir.

²¹¹ Cf. art.2 décret instituant le FNDE.

ci seront replacées et transformées à court, moyen et long termes, afin de pouvoir refinancer les *autres* banques ou établissements financiers²¹².

Relativement aux missions assignées au fonds²¹³, nous observons qu'elles ne prennent pas en compte les exigences du développement durable (économique, environnementale et social), encore moins celle des changements climatiques qui constituent une thématique spécifique qui est d'actualité pour tout Etat. Pourtant, c'est eu égard à ces différents enjeux que la tutelle même a changé de nom pour devenir MINESUDD. Il y a donc lieu de revoir les missions du Fonds, de les adapter.

En ce sens, deux voies sont possibles à titre comparatif. La voie empruntée par le Maroc et celle empruntée par le Bénin. **Le Maroc a privilégié la piste consistant à créer d'autres structures en plus du Fonds national de l'environnement pour répondre aux thématiques nouvelles.** *Au Maroc, le Fonds National de l'Environnement (FNE) se présente comme un instrument financier incitatif institué en 2004 par la loi n° 11-03 relative à la protection et à la mise en valeur de l'environnement. Ce Fonds a été créé sous forme d'un Compte d'Affectation Spécial (CAS) et dont l'ordonnateur est l'autorité gouvernementale chargée de l'environnement. Le FNE a pour objet, notamment la contribution au financement des programmes de dépollution des eaux domestiques (Plan National d'Assainissement) et industrielles ; la contribution au financement des programmes de gestion des déchets solides ; la prévention et la lutte contre la pollution atmosphérique ; la contribution au financement des projets pilotes d'environnement et d'expérimentation, etc.*

A côté de ce Fonds dont les missions sont spécifiques à certains domaines environnementaux, d'autres Fonds en matière environnementale existent pour couvrir d'autres thématiques environnementales. C'est le cas du Fonds de Dépollution industrielle (FODEP), créé en 2003, qui encourage la mise à niveau environnementale à travers un appui technique et financier des

²¹² Cf. site de la BNI : www.bni.ci, consulté le 17/11/2014.

²¹³ Rappelons que celles-ci sont relatives au soutien financier de la politique de l'Etat relative à la protection et à la restauration de l'environnement et des ressources naturelles.

entreprises industrielles ou artisanales ; le Fonds de Garantie des Efficacités et Energies Renouvelables, créé en 2007 et destiné à garantir les crédits d'investissement consentis par les établissements de crédit aux entreprises et opérateurs marocains voulant investir dans les Energies Renouvelables (ER) et les Efficacités Energétiques (EE), etc.

Le Bénin a plutôt opté pour la transformation du Fonds existant en y intégrant une thématique nouvelle.

Le Fonds National pour l'Environnement (FNE)²¹⁴ du Bénin a été à l'origine conçu pour mobiliser les ressources nationales et internationales destinées au financement des projets environnementaux du pays. Cependant, compte tenu de l'importance de combiner les efforts d'adaptation au changement climatique et d'atténuation de ses effets avec les activités de développement du Bénin, le Conseil des Ministres a décidé le 29 mai 2013 d'élargir les attributions du FNE et de le transformer en Fonds National pour l'Environnement et le Climat (FNEC) afin de mobiliser et de regrouper les ressources nationales et internationales destinées au financement de l'action climatique et pour diversifier le portefeuille de projets existant en y incluant les projets liés au changement climatique²¹⁵.

La Côte d'Ivoire pourrait emprunter l'une ou l'autre de ces voies. L'application du principe pollueur payeur qui ouvre encore d'autres voies de financement du FNDE, justifie davantage l'idée de restructuration du Fonds.

Celle-ci se justifie encore d'autant plus qu'il ressort des enquêtes effectuées une certaine inefficacité pratique du Fonds à en juger le nombre très peu important de projets à lui soumis, ces dernières années²¹⁶. Si la crise

²¹⁴ Le FNE est défini comme un fonds légalement autonome opérant sous la direction du Ministère en charge de l'Environnement. C'est un office d'Etat doté de la personnalité juridique et de l'autonomie financière dont les attributions, l'organisation et le fonctionnement sont définies par le décret n°2008-273 du 19 mai 2008.

²¹⁵ Cf., programme de soutien aux institutions nationales pour le financement climatique, *Etude de cas : « le Fonds National pour l'Environnement du Bénin (FNE) », Mars 2014, introduction, p.1.*

²¹⁶ Cf, entretien réalisé avec M.Koadjané, op.cit.

sociopolitique traversée par la Côte d'Ivoire pourrait l'expliquer en partie, une importante sensibilisation sur les missions du FNDE s'avère utile.

En tout état de cause, **l'article 45 de la loi n°2014-390 du 20 juin 2014 d'orientation sur le développement durable**, semble indiquer le choix des autorités ivoiriennes. Il ressort dudit article, qu'il est créé pour l'application de la loi sur le développement durable, un **Fonds dédié à la protection de l'Environnement, à la promotion et au financement du développement durable** ; il est aussi créé une **Agence nationale dotée de la personnalité morale et de l'autonomie financière chargée de la gestion des problématiques liées au climat, à la diversité biologique, aux catastrophes et aux énergies renouvelables**. L'article prévoit même que toute autre structure susceptible de promouvoir le développement durable pourrait être créée.

La question reste posée, d'une part, de savoir **comment ce Fonds créé coexistera avec ceux existant tels que le FNDE, le FFPSU**, tant il est clair que la protection de l'Environnement, la promotion et le financement du développement durable sont inclus de manière générale dans les missions de ces derniers ; d'autre part, **quelle interaction pourrait exister entre l' Agence nationale chargée de la gestion des problématiques liées au climat, à la diversité biologique, aux catastrophes et aux énergies renouvelables et l'Agence nationale de l'environnement (ANDE) ?**

Les solutions envisageables sont diverses : il s'agirait soit de **« fusion »**, qui consisterait à intégrer comme des directions du nouveau Fonds, les Fonds existants que sont le FNDE et le FFPSU ; soit de **« maintien en l'état »**, qui consisterait à faire coexister ces différents Fonds en délimitant par décret leurs compétences respectives ; soit **« d'adaptation »**, qui consisterait à remplacer le FNDE en Fonds de protection de l'Environnement, de promotion et de financement du développement durable (FPEPFDD) en modifiant par retranchement ou extension certaines de ses prérogatives en vue d'établir les prérogatives du nouveau Fonds (FPEPFDD) ; eu égard à ses missions spécifiques de financement des programmes spéciaux d'appui aux collectivités et même de financement des investissements en équipements et infrastructures destinés

au traitement et à l'élimination des déchets, le FFPSU pourrait subsister. Notre choix personnel va dans le sens de la troisième approche.

CONCLUSION GENERALE

L'urgence des enjeux environnementaux n'est plus à démontrer. L'outil fiscal occupe une place de plus en plus grande ces dernières années parmi les

instruments de protection. La fiscalité environnementale se perçoit à la fois comme pourvoyeuse de recettes et catalysatrice d'incitation en vue d'assurer une meilleure protection environnementale.

L'état des lieux de cette fiscalité révèle une existence embryonnaire d'une telle fiscalité en Côte d'Ivoire, des potentialités encore existantes et la nécessité d'une construction mieux élaborée en vue de sa consolidation.

Les limites du système actuel et les recommandations proposées en vue de l'amélioration de l'existant, devraient constituer des sources non négligeables d'inspiration, en vue d'entamer une véritable réforme fiscale environnementale, pour une transition réussie vers l'économie verte.

La présente étude commanditée de manière appropriée par le MINESUDD, constitue une base de données très importante dans cette quête²¹⁷. Elle reste à compléter par d'autres actions telles que proposées dans le présent document.

Le Consultant

Mayeul Alex LAGAUD

BIBLIOGRAPHIE

²¹⁷ Une période plus étendue pour l'étude aurait cependant été souhaitable pour recueillir des données plus abondantes et formuler des analyses et propositions plus amples. Cela n'entache cependant en rien l'intérêt de la présente étude.

OUVRAGES

- AZZOUZ Kerdoum, *Environnement et développement durable: enjeux et défis*, publisud, 2000 ;
- ACKA Sohaily Félix, *Droit fiscal*, éd ABC, 2008 ;
- COULIBALY Alban Alexandre, *Les finances publiques de la république de Côte d'Ivoire*, l'Harmattan, 2000 ;
- FONDATION COPERNIC, *Un impôt juste pour une société juste*, Paris, Syllepse, 2012 ;
- Julien LAFERRIERE et Marcel WALINE, *Traité de science et législation financières*, Dalloz, 1952 ;
- Lester R. BROWN, *Eco-économie : une autre croissance est possible, écologique et durable*, édition du seuil, 2003 ;
- Lucien MEHL et Pierre BELTRAME, *Science et technique fiscales*, PUF, Paris, 1984 ;
- Madeleine GRAWITZ, *Méthode des sciences sociales*, éd. Dalloz, Paris, 1979 ;
- Marc LEROY, *L'impôt, l'État et la société : la sociologie fiscale dans la démocratie interventionniste*, Paris, Economica, 2010 ;
- Michel BOUVIER, *Introduction au droit fiscal et à la théorie de l'impôt*, Paris, LGDJ, 1998 ;
- Michel PRIEUR, *Droit de l'environnement*, Précis Dalloz, 6^{ème} édition, 2011 ;
- MUSGRAVE R.A, *Theory of Public Finance*, New York, Mc Graw-Hill, 1959;
- Pierre BELTRAME, *La fiscalité en France*, coll. Les Fondamentaux, Hachette, Paris, 1^{ère} éd.1992 ;
- Pierre BELTRAME, *La fiscalité en France*, hachette, 2012
- Sylvie CAUDAL, *La fiscalité de l'environnement*, Lextenso éditions, LDGJ, 2014

ARTICLES - RAPPORTS – ETUDES

- Barde Jean-Philippe, Cournède B., « *Les taxes environnementales : un instrument d'incitation ou de financement ?* », France, Revue d'économie financière, n°66, février 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 ;
- BreCARD Dorothee, « *Les dividendes économiques de l'impôt écologique* », Revue Française des Finances Publiques, « Finances

publiques et protection de l'environnement », Paris, L.G.D.J., n°90, mai 2005 ;

- 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 ;
- Bruno Boidin, *Socio-économie de l'environnement et du développement durable : état des lieux et perspectives*, Mondes en développement n° 135, 2006 ;
- Conseil Économique pour le Développement Durable, *Croissance verte*, n° 3, 2010 ;
- Conseil des Impôts, *Fiscalité et environnement : Vingt-troisième rapport au Président de la République*, Pari 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 ;
- 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 ;
- Fayçal Yachir, *Théorie économique et environnement*, Revue Tiers-monde, tome 33 n°130, 1992 ;
- 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, n°47, 1999 ;
- Jean-Marie Harribey « *Notes sur la fiscalité écologique* », ATTAC, 15 idées reçues sur la fiscalité, Paris, LLL, 2012 ;
- Marc Leroy, *La sociologie fiscale. Enjeux sociopolitiques pour un dialogue avec les économistes*, Revue française de sociologie n°4, 2009 ;
- MINESUDD-FFPSU, *Situation des impôts et taxes alloués au FFPSU*, 2014 ;
- Mireille Chiroleu-Assouline Mouez Fodha, *Verdissement de la fiscalité, à qui profite le double dividende ?* Revue de l'OFCE, n°116, janvier 2011 ;
- Nicole Bricq, Commission des finances, de l'économie générale et du plan, Assemblée Nationale française, Rapport n°1000, sur la fiscalité écologique, 1998 ;
- OCDE, *Les taxes liées à l'environnement dans les pays de l'OCDE: problèmes et stratégies*, Paris Les Éditions de l'OCDE, 2001 ;
- OCDE, *The political economy of environmentally related taxes*, Paris, Center for tax policy and administration, OCDE environment directorate, Les éditions de l'OCDE, 2006 ;
- OCDE, *The global environmental goods and services industry*, Paris, Les éditions de l'OCDE, 1999 ;

- OIT, *Green policies and jobs: a double dividend?* Genève, Bureau International du travail, 2009 ;
- Olivier Godard, *La pensée économique face à la question de l'environnement*, Centre national de la recherche scientifique, Paris, Cahier n°2004-025, Février 2008 ;
- PNUE, Rapport GEO-4, 2007, version française ;
- Rotillon Gilles, « *La fiscalité environnementale outil de protection de l'environnement ?* », Regards croisés sur l'économie n°1, 2007 ;
- Senat France, *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 ;
- Vincent Marcus et al, *La fiscalité environnementale en France : un état des lieux*, Collection «Références » du Service de l'Économie, de l'Évaluation et de l'Intégration du Développement Durable (SEEIDD) du Commissariat Général au Développement Durable (CGDD), Avril 2013 ;
- Westin Richard A., "Understanding environmental taxes", Etats-Unis, American Bar Association, *Tax Lawyer*, vol. 46, hiver 1993

DOCTRINES FISCALES ET ENVIRONNEMENTALES

- Ahizi Aka Daniel, Ministère de l'environnement et des eaux et forêts, *Nouveau Code de l'environnement*, 2007 ;
- Direction Générale des Impôts, *Doctrine fiscale 1960-1995*, DGI Publications, 2002 ;
- Direction Générale des Impôts, *Doctrine fiscale 1996-2002*, DGI Publications, 2002 ;
- République de Côte d'Ivoire, Ministère de l'Economie et des Finances, *Doctrine fiscale, Notes de portée générale, commentaires d'annexes fiscales*, Publications de la DGI, édition 2011

LOIS ET REGLEMENTS

- Loi n° 96-766 du 3 octobre 1996 portant *Code de l'Environnement* ;
- Loi n°2000-513 du 1^{er} août 2000 portant *Constitution de la Côte d'Ivoire* ;
- Loi n°2014-390 du 20 juin 2014 d'*orientation sur le développement durable* ;

- Ministère auprès du Premier Ministre chargé de l'Economie et des Finances, Direction Générale des Impôts, *Code général des impôts, livre de procédures fiscales, autres textes fiscaux*, Les Publications de la DGI, 2014 ;
- Annexe fiscale à l'ordonnance n°2011-480 du 28 décembre 2011 portant *budget de l'Etat pour la gestion 2012* ;
- Annexe fiscale à l'ordonnance n°2008-381 du 18 décembre 2008 portant *budget de l'Etat pour la gestion 2009* ;
- Loi n°98-755 du 23 décembre 1998 portant du *Code de l'eau* ;
- Loi n°84-1367 du 26 Décembre 1984 portant *loi de finances pour la gestion 1985* ;
- Annexe fiscale à la loi n°82-1157 du 21 décembre 1982 portant *loi de finances pour la gestion 1983* ;
- Décret n°2012-1047 du 24 Octobre 2012 *fixant les modalités d'application du principe pollueur-payeur* ;
- Ordonnance n°2011-168 du 13 juillet 2011 *portant suspension de l'exportation de la ferraille et des sous-produits ferreux*

CONVENTIONS

- Convention sur *la diversité biologique*, Rio le 5 juin 1992 ;
- Convention Cadre des Nations Unies sur *les changements climatiques*, New York le 9 mai 1992

JURISPRUDENCES

- CE, 21 novembre 1958, *Syndicat national des transporteurs aériens*, D.1959, p.475 concl. Chardeau, note Trotabas ;
- Cons. Const. Franç., déc.92 L du 06 octobre 1976, *Droits de port et de navigation*, RDP, 1977

THESES

- Arvind ASHTA, *Le fédéralisme fiscal, Australie, Canada, Etats-Unis, Inde : les aspects fiscaux du droit budgétaire*, Thèse pour le Doctorat en Droit public, présentée et soutenue publiquement devant le jury de l'Université Panthéon-Assas (Paris II), le 8 juin 1996 ;

- Claire VEDRINE, « *Fiscalité et environnement* », Thèse de droit public, Université de Montpellier I en cotutelle avec Université d'Ottawa, présentée et soutenue publiquement le 14 mai 2011 ;
- Camille THUBIN, *Le dividende emploi d'une fiscalité écologique*, Thèse préparée au CIRED UMR 8568 du CNRS et soutenue publiquement le 12 Avril 2012

ANNEXES