

Document	DEP 2022 p. 357
Auteur(s)	Thierry Bornick, Thierry Obrist
Titre	La taxation des émissions de CO2: catégorisation des taxes d'orientation et application du principe de l'égalité de traitement
Pages	357-392
Publication	Droit de l'environnement dans la pratique
Editeur	Vereinigung für Umweltrecht (VUR)
ISSN	1420-9209
Maison d'édition	Vereinigung für Umweltrecht

DEP 2022 p. 357

Thierry Bornick/Thierry Obrist

La taxation des émissions de CO2: catégorisation des taxes d'orientation et application du principe de l'égalité de traitement

Zusammenfassung 391/Riassunto 391

DEP 2022 p. 357, 359

Résumé

Les collectivités publiques suisses s'entendent pour affirmer que des mesures doivent être prises pour contrarier le réchauffement climatique. Tandis que les émissions de gaz à effet de serre constituent très probablement la première cause dudit réchauffement, les autorités helvétiques ont notamment engagés des mesures fiscales. Alors que des «taxes carbonées» ont été introduites progressivement dans l'ordre juridique suisse, leur catégorisation soulève encore aujourd'hui des difficultés: s'agit-il de types particuliers d'impôts ou de taxes causales, ou ces taxes sont-elles différentes au point de justifier la reconnaissance d'une troisième catégorie de contributions publiques? La catégorisation des taxes carbonées emporte son lot de conséquences concrètes, notamment à l'égard de la compétence de la Confédération et potentiellement aussi en lien avec l'application du principe de l'égalité de traitement. La présente contribution ambitionne d'apporter un nouvel éclairage et de fournir de nouveaux critères utiles à la classification de ces taxes *sui generis*. A notre sens, les principes de la généralité de l'imposition et de l'imposition selon la capacité contributive doivent être considérés lors de l'aménagement de ces taxes. Ainsi, nous considérons que toutes les émissions de CO2 devraient être taxées et que, dans la mesure du possible, la capacité contributive des citoyens doit être prise en compte. Il en va de l'équité fiscale, mais aussi de l'efficacité de ces taxes d'orientation.

I. Introduction

Alors que la responsabilité anthropique relative au réchauffement climatique est largement admise au sein de la communauté scientifique, la fiscalité écologique s'est inscrite au cœur des débats d'actualité lors des dernières décennies. Cette forme de fiscalité est apparue à la fin du XX^{ème} siècle avec la perspective d'une crise écologique globale liée à une pollution générale de la biosphère et à une surexploitation des ressources. Elle vise à protéger l'environnement et les ressources naturelles en limitant leur dégradation et leur surexploitation, et permet éventuellement de financer leur restauration¹. De ce fait, elle affecte

¹ Pour plus de détails, lire en ligne: fr.wikipedia.org > Fiscalité écologique (consulté le 22 juillet 2022).

positivement ou négativement des produits ou services ayant un effet respectivement positif ou négatif sur l'environnement et les ressources naturelles². Quoique formant un «couple aux rapports souvent difficiles à appréhender», fiscalité et environnement sont désormais condamnés à composer ensemble³.

Les instruments de fiscalité écologique consistent usuellement à dissuader ou à encourager des comportements déterminés en fonction de leur impact sur l'environnement⁴. Un comportement néfaste pour l'environnement aboutit ainsi typiquement au prélèvement d'une contribution publique («incitation négative») ⁵. A l'inverse, un comportement favorable à l'environnement peut conduire

DEP 2022 p. 357, 360

à un allègement fiscal, sous l'angle des impôts directs par exemple⁶ («incitation positive») ⁷. La fiscalité écologique appartient ainsi très largement à la grande catégorie des contributions publiques d'orientation⁸. On parle de taxe d'orientation lorsqu'une contribution publique n'est pas liée à une prestation de l'État et ne sert pas à son financement, mais qu'elle a pour but d'influencer le comportement du citoyen qui y est soumis⁹.

Alors que la Suisse est particulièrement touchée par le réchauffement climatique¹⁰, la société civile suisse convient volontiers que des mesures doivent être prises pour réduire les émissions de gaz à effet de serre. Une enquête d'opinion indiquait ainsi en 2019 que 68% des Suisses souhaitaient que l'État édicte des lois contraignantes pour lutter contre le réchauffement climatique (et soutenaient respectivement que la seule sensibilisation des citoyens n'est pas suffisante)¹¹. En dépit de ce qui précède, le rejet par 51.59% des voix de la Loi sur le CO2 du 25 septembre 2020 (ci-après aussi: «Loi sur le CO2 rejetée en votation populaire») lors de la votation populaire du 13 juin 2021 nous rappelle que le consentement populaire n'est jamais acquis d'avance lorsqu'il s'agit d'instaurer de nouvelles taxes, aussi incitatives soient-elles.

La présente contribution s'intéresse donc aux taxes écologiques, c'est-à-dire aux taxes qui ont pour but de dissuader les administrés d'adopter des comportements nuisibles pour l'environnement, et plus particulièrement aux taxes carbonees qui ambitionnent, en Suisse, de dissuader les citoyens et les entreprises d'adopter des comportements qui émettent des gaz à effet de serre. Nous nous intéresserons, dans un premier temps, à la classification des taxes carbonees et proposerons en particulier des critères pour distinguer les «pures taxes d'incitation» des autres taxes incitatives. Sous l'angle du principe de l'égalité de traitement, nous nous prononcerons, dans un deuxième temps, sur l'applicabilité des sous-principes fiscaux de l'[art. 127 al. 2 Cst. féd.](#) aux pures taxes d'incitation. Ces deux problématiques méritent selon nous d'être analysées conjointement dès lors que, comme on le verra, la doctrine soutient parfois que l'[art. 127 al. 2 Cst. féd.](#) ne s'applique pas aux pures taxes d'orientation.

DEP 2022 p. 357, 361

² Védrine, Fiscalité et environnement, p. 19.

³ Lagaud, Fiscalité environnementale, p. 1.

⁴ Oberson/Maraia, Les taxes environnementales, p. 159.

⁵ Obrist, Introduction au droit fiscal suisse, N. 19.

⁶ Cf. par exemple l'art. 32 al. 2 LIFD.

⁷ Obrist, Introduction au droit fiscal suisse, N. 19.

⁸ Duvanel-Donzel, La fiscalité écologique, P. 40 ss.

⁹ Höhn/Waldburger, Steuerrecht I, N. 6 ad. § 1; et réf. citées; Reich, Steuerrecht, N. 24 ad § 2; Informations fiscales CSI, Distinction entre les impôts et les autres contributions publiques, Berne, 2018, ch. 2, p. 1.

¹⁰ Pour diverses raisons d'ordres géographique et topographique, les hausses de températures observées en Suisse lors des dernières décennies s'élèvent ainsi approximativement au double de celles constatées au niveau mondial (cf. National Centre for Climate Services NCCS, Changements climatiques en Suisse, Indicateurs des causes, des effets et des mesures, 2020, p. 31 ss).

¹¹ Le Temps, article du 9 mai 2019 intitulé « Sondage sur le climat: les Suisses en attente de mesures contraignantes », disponible à: <https://www.letemps.ch/suisse/sondage-climat-suisses-attente-mesures-contraignantes>; cf. aussi gfs-zürich, Markt- & Sozialforschung, UNIVOX Umwelt 2018, disponible à: https://www.wwf.ch/sites/default/files/doc-2018-12/gfszh_Ux%20Umwelt%202018_def.pdf (consulté le 22 juillet 2022).

II. Contexte général

1. Engagements de la Suisse sur le plan international

Le droit international de l'environnement est identifié comme tel depuis le début des années 1970¹². Il aura néanmoins fallu attendre le 9 mai 1992, respectivement la conclusion de la Convention-cadre des Nations Unies sur les changements climatiques (CCNUCC)¹³, pour que de véritables stratégies soient établies dans le but de réduire les concentrations de gaz à effet de serre dans l'atmosphère. Cette convention est entrée en vigueur le 21 mars 1994 pour la Suisse. Dépourvue d'effets contraignants pour les parties sur le plan interne et ne contenant pas d'obligations chiffrées¹⁴, cette convention devait dès l'origine être complétée par des protocoles¹⁵.

Cette approche permet de faire évoluer le cadre législatif graduellement au fil du temps et des sciences de l'environnement¹⁶. Par la suite, c'est ainsi sous l'égide de la CCNUCC qu'ont notamment été conclus le Protocole de Kyoto¹⁷ ainsi que l'Accord de Paris.¹⁸ Par le Protocole de Kyoto, conclu le 11 décembre 1997, les États parties industrialisés¹⁹ se sont vus attribuer des premiers objectifs chiffrés individuels de limitation et de réduction des émissions de gaz à effet de serre. La Suisse, pour laquelle ce protocole est entré en vigueur le 16 février 2005, s'est engagée à réduire ses émissions, par rapport à l'année de référence de 1990, de 8% pour une première période de 2008 à 2012²⁰. Par l'amendement de Doha²¹, conclu le 8 décembre 2012, mais entré en vigueur le 31 décembre 2020 seulement, la Suisse s'est engagée à une réduction de 20% pour une seconde période de 2013 à 2020 par rapport à la même année de référence²². Dans le cadre du récent Accord de Paris du 12 décembre 2015, la Suisse s'est enfin engagée à réduire ses émissions de gaz à effet de serre de 50% d'ici à 2030 par rapport à 1990²³. Il s'agit d'une obligation de résultat: la Suisse conserve une grande liberté quant aux moyens qu'elle souhaite utiliser à cette fin et n'est pas même contrainte de recourir à la fiscalité. En 2019, le Conseil fédéral a revu cet objectif à la hausse en visant la neutralité carbone à partir de 2050²⁴.

DEP 2022 p. 357, 362

2. Concrétisation par la Loi sur le CO2

Afin de se conformer à ses engagements internationaux, la Suisse s'est munie d'une loi fédérale le 8 octobre 1999 (ci-après: «aLoi sur le CO2») qui sera ensuite remplacée par l'actuelle loi fédérale sur la réduction des émissions de CO2 du 23 décembre 2011 (ci-après: «Loi sur le CO2»)²⁵. Celle-ci concerne la réduction des émissions de gaz à effet de serre jusqu'en 2020 et charge aussi le Conseil fédéral de soumettre «en temps voulu» à l'Assemblée fédérale des propositions pour les objectifs postérieurs à 2020²⁶. Pour couvrir la

¹² Besson/Breitenmoser/Petrig/Sassòli/Ziegler, *Völkerrecht/Droit international public*, p. 369.

¹³ RS 0.814.01.

¹⁴ Voinov Kohler, *Le mécanisme de contrôle*, p. XVII.

¹⁵ Jungo, *Le principe de précaution en droit de l'environnement suisse*, p. 28 et réf. citées; Voinov Kohler, *Le mécanisme de contrôle*, p. XVII.

¹⁶ Bodansky, *The United Nations Framework Convention on Climate Change: A Commentary*, p. 494; Rouiller, *Révision de la Loi fédérale sur la réduction des émissions de CO2*, p. 215.

¹⁷ RS 0.814.011.

¹⁸ RS 0.814.012.

¹⁹ Concernant la distinction entre pays industrialisés (ou pays développés) et pays en voie de développement, cf. notamment Bodansky, *The United Nations Framework Convention on Climate Change: A Commentary*, p. 506 ss.

²⁰ Annexe B du Protocole de Kyoto.

²¹ Amendement de Doha au Protocole de Kyoto à la Convention-cadre des Nations Unies sur les changements climatiques, in FF 2020 5359.

²² Annexe B du Protocole de Kyoto (cf. note 11).

²³ Conseil fédéral, *Communiqué de presse du 28 août 2019 intitulé « Le Conseil fédéral vise la neutralité climatique en Suisse d'ici à 2050 »*.

²⁴ Conseil fédéral, *Stratégie climatique à long terme de la Suisse*, 2021.

²⁵ RS 641.71.

²⁶ Art. 3 al. 1 et 5 Loi sur le CO2.

période ultérieure à 2020, une nouvelle révision a été tentée au moyen de la Loi sur le CO2 du 25 septembre 2020, celle-ci ayant néanmoins été rejetée en votation populaire.

La Loi sur le CO2 contient divers instruments utiles à la réduction des émissions de CO2, parmi lesquels la taxe sur le CO2 constitue sans doute la mesure la plus iconique. La taxe sur le CO2 frappe la production, l'extraction et l'importation des combustibles²⁷ et environ deux tiers des recettes sont redistribués à la population et aux entreprises²⁸. Cette taxe était originellement prévue à titre subsidiaire dans l'ancienne Loi sur le CO2²⁹. Elle est entrée en vigueur en 2008 et son montant a augmenté progressivement pour atteindre, depuis 2018, 96 francs par tonne³⁰. Bien que les personnes assujetties à la taxe soient les producteurs, les fabricants ainsi que les importateurs³¹, la taxe se répercute inévitablement sur les consommateurs finaux et influence potentiellement leurs comportements³². Dès lors que la taxe sur le CO2 ne vise que les combustibles, seuls les ménages se chauffant au mazout ou au gaz - c'est-à-dire environ 6 ménages sur 10 en 2017³³ - sont atteints par la taxe. Les produits de la taxe sur le CO2 sont en partie redistribués à la population (par l'intermédiaire des assureurs de l'assurance-maladie et de l'assurance militaire)³⁴ et aux entreprises (par l'intermédiaire des caisses de compensation AVS)³⁵, mais sont aussi affectés en partie au financement des mesures de réduction à long terme des émissions de CO2 des bâtiments³⁶ et à un fonds servant à l'encouragement des technologies visant la réduction des gaz à effet de serre³⁷.

Parmi les autres dispositifs aménagés par la Loi sur le CO2 et alors que les carburants ne sont pas concernés par la taxe sur le CO2, le législateur a malgré tout prévu une obligation de compenser (partiellement) les émissions correspondantes pour quiconque met des carburants à la consommation³⁸. Dans le même

DEP 2022 p. 357, 363

contexte de la mobilité, la Loi sur le CO2 régle les émissions des véhicules en soumettant les importateurs et les constructeurs à des sanctions si leurs parcs de véhicules dépassent les valeurs cibles d'émissions³⁹.

La Loi sur le CO2 rejetée en votation populaire ambitionnait notamment la création d'une taxe d'orientation sur les billets d'avion pour les vols au départ de la Suisse, sur laquelle on reviendra, pour un montant se situant entre 30 et 120 francs par billet en fonction de la classe et de la distance parcourue⁴⁰. Cette taxe aurait été suppléée par une taxe sur l'aviation générale visant l'aviation privée, dont le montant se serait situé dans une fourchette de 500 à 5000 francs⁴¹. Les vols pour lesquels le carburant aurait été soumis à l'impôt sur les huiles minérales auraient été exemptés de cette taxe⁴².

²⁷ Art. 29 al. 1 Loi sur le CO2.

²⁸ Art. 36 Loi sur le CO2; cf. Donzel, Les redevances, p. 80; Oberson/Maraia, Les taxes environnementales, p. 165.

²⁹ Art. 3 al. 2 et 6 ss aLoi sur le CO2.

³⁰ Ordonnance sur le CO2, Annexe 11.

³¹ Cf. art. 30 Loi sur le CO2. L'assujettissement s'aligne sur les régimes établis dans la loi fédérale du 18 mars 2005 sur les douanes (LD; RS 631.0) et la loi fédérale du 21 juin 1996 sur l'imposition des huiles minérales (Limpmin; RS 641.61).

³² Cf. notamment Rouiller, Révision de la Loi fédérale sur la réduction des émissions de CO2, p. 219 s.

³³ <https://www.bfs.admin.ch/bfs/fr/home/statistiques/construction-logement/batiments/domaine-energetique.html> (consulté le 22 juillet 2022).

³⁴ Art. 36 al. 2 Loi sur le CO2 et art. 120 Ordonnance sur le CO2.

³⁵ Art. 36 al. 3 Loi sur le CO2.

³⁶ Art. 34 Loi sur le CO2.

³⁷ Art. 35 Loi sur le CO2.

³⁸ Art. 26 ss Loi sur le CO2 et 86 ss Ordonnance sur le CO2.

³⁹ Art. 10 ss Loi sur le CO2.

⁴⁰ Art. 42 ss Loi sur le CO2 rejetée en votation populaire.

⁴¹ Art. 49 ss Loi sur le CO2 rejetée en votation populaire.

⁴² Art. 49 al. 2 let. e Loi sur le CO2 rejetée en votation populaire; cf. Rapport du 10 août 2020 du DETEC à l'intention de la CEATE-E et intitulé « Taxe sur l'aviation générale »; CR Cst.-Favre, N. 21 ad art. 74.

3. Autres taxes participant à la lutte contre le réchauffement climatique

Si la Loi sur le CO₂ constitue incontestablement le fer de lance de la politique suisse contre le réchauffement climatique, d'autres instruments permettent également de concourir à ce dessein. On mentionnera en particulier la loi fédérale du 21 juin 1996 sur l'imposition des huiles minérales (Limpmin; RS 641.61) qui vise essentiellement la taxation des carburants⁴³ ainsi que les art. 35a ss de la loi fédérale sur la protection de l'environnement (LPE; RS 814.01) qui aménagent une taxe sur les composés organiques volatils (COV), une taxe sur les huiles extra légères (HEL) et une taxe sur l'essence et l'huile diesel⁴⁴.

Les taxes susmentionnées de la LPE sont expressément qualifiées d'«incitatives» aux termes de la loi. Les recettes engendrées par ces taxes sont entièrement restituées à la population par l'intermédiaire des caisses-maladie⁴⁵. Le Tribunal fédéral et la doctrine les qualifient, comme on le verra, de «pures taxes d'orientation» (ou «pures taxes d'incitation»)⁴⁶.

III. Nature juridique des taxes écologiques

1. Composante incitative des taxes d'orientation

Pour être qualifiée de taxe d'orientation, il va de soi que la taxe doit avoir un certain effet incitatif - ou dissuasif - pour les contribuables. Autrement dit, la taxe doit être propre à influencer les comportements de consommation et/ou de production.

Cet effet d'orientation doit essentiellement être considéré à la lumière du taux de l'impôt, mais aussi au regard des possibilités pour les contribuables d'adop-

DEP 2022 p. 357, 364

ter des comportements alternatifs⁴⁷. Par exemple, pour les taxes incitatives sur les produits polluants, il est nécessaire d'adopter un taux suffisamment élevé pour orienter les consommateurs vers des produits de substitution moins polluants⁴⁸. Cette composante est impérative, comme l'illustre un jugement concernant une taxe vaudoise d'exploitation sur les débits de boissons alcooliques à l'emporter, par lequel le Tribunal fédéral a refusé la qualification de taxe d'orientation au motif que la taxe litigieuse n'était pas en mesure de renchérir les prix dans une mesure suffisante pour modifier les comportements des consommateurs⁴⁹. La pratique législative retient néanmoins qu'il n'est pas aisé d'estimer l'ampleur de l'effet incitatif des taxes et se contente dès lors, selon les termes du Conseil fédéral⁵⁰, d'une «évaluation grossière» basée sur une ou plusieurs expertises. Dans ce cadre, il peut notamment être compliqué de déterminer l'influence de la taxe sur l'indice des prix à la consommation, notamment en raison de la multiplicité des utilisations possibles du bien qui fait l'objet de la taxe⁵¹.

La composante incitative des taxes d'orientation, notamment en matière écologique, doit toujours respecter le principe de la proportionnalité. Il convient donc de s'assurer que la taxe est propre à atteindre le but visé⁵², mais aussi qu'elle répond aux exigences de la maxime de nécessité (la taxe doit constituer la mesure la moins restrictive compte tenu des autres moyens aptes à atteindre le but visé)⁵³.

⁴³ CR [Cst.-Obrist](#), N. 34 s. ad art. 131.

⁴⁴ Voir respectivement les art. 35a, 35b et 35b^{bis} LPE; CR [Cst.-Favre](#), N. 21 ad art. 74; cf. Oberson/Maraia, Les taxes environnementales, p. 164.

⁴⁵ Voir notamment l'[art. 35a al. 9 LPE](#); cf. Oberson/Maraia, Les taxes environnementales, p. 164.

⁴⁶ [ATF 140 I 176 cons. 5.4 p. 181 s.](#); cf. Donzel, Les redevances, p. 101 ss; cf. Grisel Rapin, Mehr oder weniger Staat?, p. 319.

⁴⁷ Pour des réflexions socio-économiques sur ce point, cf. notamment: Bureau et al., Pour le climat, p. 1 ss.

⁴⁸ Cf. Oberson, Les taxes écologiques, p. 238 et réf. citée. Il s'agit ici également d'un argument politique pour l'efficacité de l'impôt, souvent évoqué comme tel lors des travaux législatifs (cf. notamment BO 2019 E 911).

⁴⁹ Arrêt du TF [2C 466/2008 du 10 juillet 2009, cons. 6.6.](#)

⁵⁰ FF 1993 II 1337, p. 1417.

⁵¹ Concernant la taxe de la PLE sur les COV, cf. FF 1993 II 1337, p. 1418. Concernant par exemple la taxation des huiles minérales, on peut relever que l'influence de la taxe est proportionnellement plus importante pour les biens les plus lourds, volumineux et bon marché.

⁵² Sur cet aspect, cf. notamment: Vallender, Ökologische Steuerreform, p. 550 et réf. citées.

⁵³ CR [Cst.-Favre](#), N. 20 ad art. 74.

2. Catégorisation des contributions publiques

2.1 État des lieux de la jurisprudence et de la doctrine

Les taxes écologiques sont incontestablement des taxes d'orientation dans la mesure où elles visent à inciter les citoyens à adopter des comportements qui préservent l'environnement, respectivement à les dissuader d'adopter les comportements inverses. Or, la doctrine et les tribunaux ont adopté des positions fluctuantes et évolutives quant à la classification des taxes d'orientation. Il est utile de revenir brièvement sur ces évolutions compte tenu des conséquences concrètes qu'emporte cette classification⁵⁴.

Le Tribunal fédéral opère traditionnellement une distinction dichotomique entre les impôts d'une part et les taxes causales d'autre part⁵⁵. L'impôt constitue ainsi une contribution versée par un particulier à une collectivité publique pour participer aux dépenses résultant de tâches générales qui lui sont dévolues en vue

DEP 2022 p. 357, 365

de réaliser le bien commun⁵⁶, tandis que les taxes causales sont caractérisées par la présence d'une prestation spéciale ou d'un privilège qui est accordé par l'État au contribuable au titre de contreprestation de sa contribution⁵⁷.

La jurisprudence du Tribunal fédéral a évolué de telle sorte à reconnaître davantage le caractère incitatif de certaines contributions publiques. Dans un arrêt topique de 1999, Le Tribunal fédéral a ainsi retenu la qualification de «taxe causale d'orientation» («*Lenkungskausalabgabe*») pour une taxe d'atterrissage zurichoise⁵⁸. Il a établi que tant les impôts que les taxes causales pouvaient avoir une composante d'orientation⁵⁹; on parle alors respectivement d'impôts d'orientation («*Lenkungssteuern*») et de taxes causales d'orientation («*Lenkungskausalabgabe*»). Dans un arrêt du 27 mars 2014, le Tribunal fédéral a considéré que des contributions publiques telles que la taxe sur le CO2 et la taxe sur les composés organiques volatils doivent être qualifiées de pures taxes d'orientation dans la mesure où elles ne poursuivent aucun but fiscal (sans toutefois définir précisément cette notion; cf. *infra*, ch. III, 3.2)⁶⁰. Comme on le verra, cette qualification a notamment pour conséquence - au sens de la jurisprudence - de permettre à la Confédération de légiférer même en l'absence d'une compétence fiscale⁶¹. Pour autant, le Tribunal fédéral n'a pas établi que les pures taxes d'orientation constituent une troisième catégorie de contributions publiques en marge des impôts et des taxes causales⁶². Selon ses propres termes, «la jurisprudence n'ignore pas ce type de contributions; elle n'y voit toutefois pas l'émergence d'une nouvelle catégorie contributive à proprement parler, mais considère les taxes d'orientation comme une simple subdivision des catégories traditionnelles que sont les impôts et les contributions causales»⁶³. On distingue alors les pures taxes causales d'orientation («*reine Lenkungskausalabgabe*») et les purs impôts d'orientation («*reine Lenkungssteuern*») ⁶⁴. Dans un arrêt publié de 2017 et de manière quelque peu surprenante, le Tribunal fédéral a par la suite formulé que «parmi les contributions publiques, la jurisprudence et la doctrine distinguent les impôts, les contributions causales et les taxes d'orientation»⁶⁵. Néanmoins, alors que la

⁵⁴ Oberson/Maraia, Les taxes environnementales, p. 164.

⁵⁵ Cf. notamment arrêt du TF [2C_466/2008 du 10 juillet 2009, cons. 4.2](#); [ATF 99 Ia 236 cons. 2a p. 241](#); [ATF 95 I 504, cons. 1 p. 506 s.](#)

⁵⁶ [ATF 122 I 305 cons. 4b p. 309.](#)

⁵⁷ Obrist, Introduction au droit fiscal suisse, N. 20; Wiederkehr, Kausalabgaben, p. 9.

⁵⁸ [ATF 125 I 182 cons. 4c p. 194](#). Auparavant, le Tribunal fédéral avait déjà été confronté à des taxes d'orientation, sans toutefois reconnaître véritablement de conséquences concrètes à cette qualification (voir notamment: [ATF 122 I 279, cons. 2 p. 283 ss.](#)).

⁵⁹ [ATF 125 I 182, cons. 4c p. 194.](#)

⁶⁰ [ATF 140 I 176 cons. 5.4 p. 181 s.](#): « [...] für die Statuierung von sog. « reinen » Lenkungsabgaben [...], welche keinerlei Fiskalzweck verfolgen und welche von der Lehre teilweise als eigenständige dritte Abgabekategorie (neben Steuern und Kausalabgaben) betrachtet werden »; cf. aussi, dans le même sens, arrêt du TAF [B-1295/2007](#) du 6 septembre 2007, cons. 8.1; comparer avec Vallender/Jacobs, Ökologische Steuerreform, p. 126 s, qui rattachent cette taxe aux impôts d'orientation purs (« reine Lenkungssteuern »).

⁶¹ [ATF 140 I 176 cons. 5.4 p. 181 s.](#); cf. aussi: Blumenstein/Locher, System, p. 8 ss; Gartenmann/Hösli/Krützmann, Kompetenzprobleme an der CO2-Front, p. 424; Vallender/Jacobs, Ökologische Steuerreform, p. 120 ss.

⁶² [ATF 140 I 176 cons. 5.4 p. 181 s.](#)

⁶³ Arrêt du TF [2C_466/2008](#), in [RDAF 2010 II p. 401 cons. 4.2 p. 405.](#)

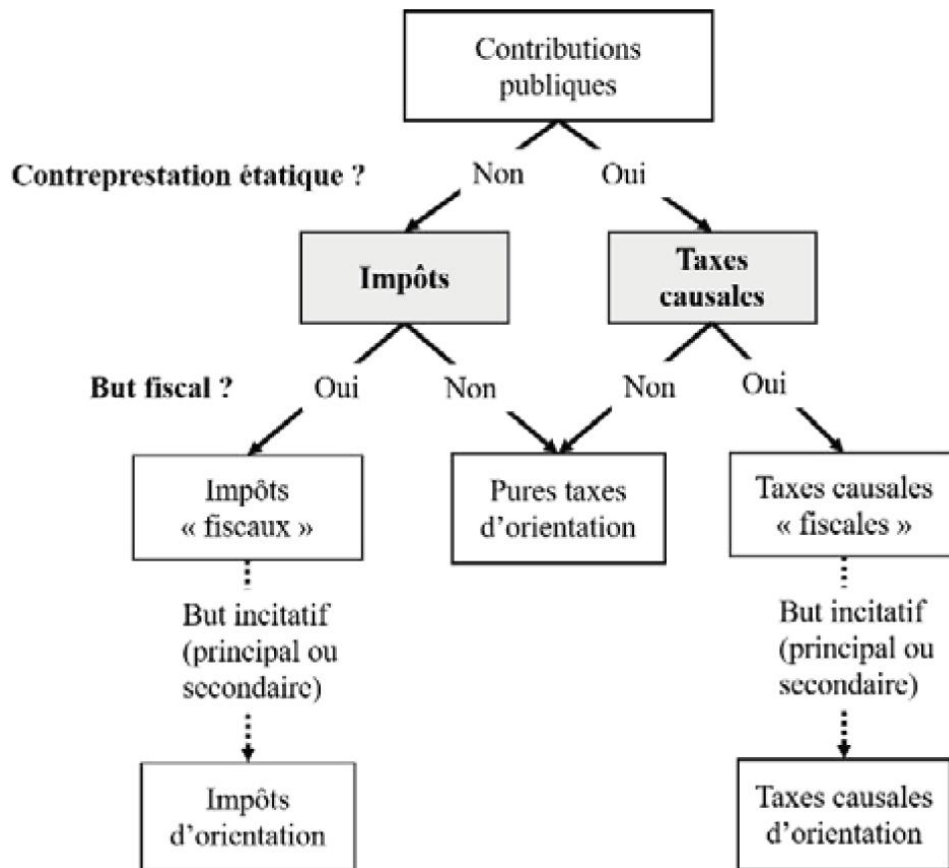
⁶⁴ Vallender/Jacobs, Ökologische Steuerreform, p. 68 s; cf. également Vallender, Grundzüge, p. 30 ss.

⁶⁵ [ATF 143 I 220 cons. 4.1 p. 221 s.](#)

jurisprudence à laquelle il s'est référé dans cet arrêt ne distinguait aucunement trois catégories de contributions publiques distinctes⁶⁶, la lecture des autres considérants de l'arrêt indique bel et

DEP 2022 p. 357, 366

bien que le Tribunal fédéral n'a pas reconsidéré sa classification traditionnelle qui distingue uniquement deux groupes de contributions publiques, les impôts d'une part et les contributions causales de l'autre⁶⁷. Une partie de la doctrine a adopté la même position en considérant que le caractère incitatif d'une contribution publique pouvait se présenter tant au sein d'un impôt que d'une taxe causale, mais qu'il n'était pas constitutif d'une troisième catégorie de contributions publiques⁶⁸. Cette conception peut être représentée par le schéma suivant⁶⁹:



DEP 2022 p. 357, 367

Parallèlement, une autre partie de la doctrine a proposé - à tout le moins dès le début des années 1990 - de distinguer les «pures taxes d'orientation» des impôts et des taxes causales en tant que troisième catégorie de contributions publiques⁷⁰. La doctrine contemporaine dominante - tant fiscaliste que publiciste - soutient

⁶⁶ Cf. ATF 135 I 130 cons. 2 p. 133 s.; ATF 121 I 230 cons. 3e p. 235 s.; arrêt du TF 2C_466/2008 du 10 juillet 2009, cons. 4.2 et réf. citées).

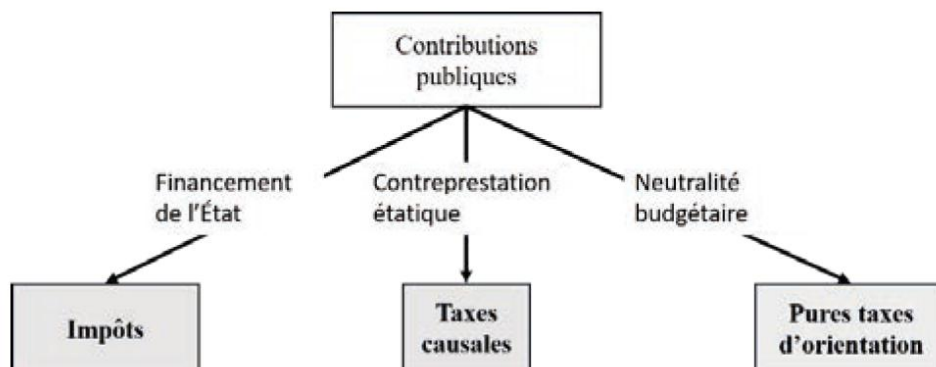
⁶⁷ Cf. en particulier ATF 143 I 220 cons. 4.3 p. 222.

⁶⁸ Cf. notamment Höhn/Waldburger, Steuerrecht I, N. 1 ss ad § 1 et Oberson, Les taxes écologiques, p. 228 s.

⁶⁹ Tableau inspiré de Vallender/Jacobs, Ökologische Steuerreform, p. 68, Darstellung 1.

⁷⁰ Donzel, Les redevances, p. 50 ss; Seiler, Vorbemerkungen zu Art. 35a–35c, N. 10–14; cf. aussi Böckli, Indirekte Steuern und Lenkungsabgabe, p. 55; pour une approche plus nuancée, cf. Vallender/Jacobs, Ökologische Steuerreform, p. 68.

vraisemblablement cette conception⁷¹. Elle formule usuellement que ces taxes doivent être neutres à l'égard du budget général de l'État («*Staatsquotenneutralität*»; ci-après aussi: «neutralité budgétaire»)⁷². Cette conception peut être sommairement représentée par le schéma ci-après:



2.2 Constats intermédiaires

Les deux classifications présentées ci-dessus sont ainsi fondamentalement différentes. Les divergences peuvent apparaître particulièrement surprenantes compte tenu de l'importance de cette classification au sein de l'ordre fiscal suisse.

Il est à l'évidence malaisé de rattacher les pures taxes d'orientation aux impôts et aux taxes causales, tant les caractéristiques respectives de ces redevances sont singulières. Contrairement aux impôts, les pures taxes incitatives ne poursuivent aucun but fiscal. Tandis que l'impôt se définit comme «la contribu-

DEP 2022 p. 357, 368

tion qu'un particulier verse à une collectivité publique [...] pour participer aux dépenses résultant des tâches générales dévolues à cette dernière en vue de la réalisation du bien commun»⁷³, force est de constater que des taxes dont les produits sont redistribués à la population ne peuvent guère être qualifiées d'impôts (en l'absence de tout financement des activités étatiques). A notre sens, ces taxes ne sauraient non plus constituer des taxes causales compte tenu de l'absence de toute contreprestation étatique. Alors que l'on pourrait imaginer - de manière très théorique - que la contreprestation étatique correspondrait à une sorte de «droit de polluer», un tel droit présuppose selon nous l'existence d'une interdiction de polluer et une telle construction nous paraît *a priori* trop fantaisiste compte tenu de la logique du droit en vigueur.

La classification des pures taxes d'orientation demeure ainsi particulièrement périlleuse en l'absence d'une troisième catégorie. À titre d'illustration, Aubry Girardin formule que la taxe sur le CO2 constitue une contribution causale⁷⁴ tandis qu'Oberson soutient que cette même taxe doit être rangée dans la catégorie des impôts d'orientation⁷⁵. Alors qu'il soutient une qualification similaire pour les taxes incitatives de la LPE, ce dernier auteur admet volontiers qu'une contribution d'orientation qui n'a aucun but fiscal «n'a plus grand-chose à voir avec un impôt», mais justifie sa position par les similarités que partagent ces types de contributions telles que l'absence de contreprestation étatique et la force obligatoire qui les assortit⁷⁶.

⁷¹ Cf. Blumenstein/Locher, System, p. 7 ss (déjà du même avis dans la 5^{ème} édition de 1995; cf. p. 6); Böckli, Innovation, p. 202 s; Duvanel-Donzel, La fiscalité écologique, p. 20 ss; Hungerbühler, Grundsätze, p. 514; Jaag/Keller, Zur Verfassungsmässigkeit, p. 327; Jagmetti, Energierecht, N. 2512; Reich, Steuerrecht, N. 11 ad § 2; Tschannen/Zimmerli/Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, N. 12 ad § 57; Wiederkehr, Sonderabgaben, p. 52; Wyss, Kausalabgaben, p. 17; comparer avec Reich, Steuerrecht, N. 11 ad § 2, qui voit dans les contributions aux assurances sociales l'émergence d'une quatrième catégorie; contra notamment Höhn/Waldburger, Steuerrecht, p. 4 ss; Oberson, Droit fiscal suisse, N. 13 ss ad § 1; Tschannen/Zimmerli/Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, N. 4 ss ad § 57; Vallender/Jacobs, Ökologische Steuerreform, p. 61 ss, en particulier p. 68.

⁷² Donzel, Les redevances, p. 20 ss; Reich, Steuerrecht, N. 24 ss ad § 2; Seiler, Vorbemerkungen zu Art. 35a-35c, N. 16; Vallender/Jacobs, Ökologische Steuerreform, p. 67.

⁷³ ATF 95 I 504 cons. 1 p. 506 et réf. citées.

⁷⁴ CR Cst.-Aubry Girardin, N. 60 ad art. 127.

⁷⁵ Oberson, Droit fiscal suisse, N. 8 ad § 19.

⁷⁶ Oberson, Droit fiscal suisse, N. 15 ad § 1.

2.3 Notre appréciation

La reconnaissance d'une catégorie distincte pour les pures taxes d'orientation est selon nous nécessaire à deux égards. En premier lieu, elle est inévitable compte tenu du fait que ces contributions ne peuvent être qualifiées ni d'impôts (en l'absence de tout financement des activités étatiques) ni de taxes causales (en l'absence de toute contreprestation étatique). Alors que la doctrine qualifie parfois une même redevance d'impôt d'orientation et de taxe causale d'orientation, il nous semble préférable de ne pas chercher à assimiler l'inassimilable. En second lieu, la reconnaissance de cette troisième catégorie de contributions publiques fait sens étant donné qu'un traitement juridique particulier est d'ores et déjà réservé aux pures taxes d'orientation. Comme on l'a vu, doctrine⁷⁷ et jurisprudence⁷⁸ s'entendent notamment pour affirmer que la Confédération ne doit pas bénéficier d'une compétence fiscale pour prélever de telles taxes, mais qu'une compétence matérielle est suffisante. En somme, ces taxes sont singulières dans leurs conceptions et se voient appliquer des principes juridiques particuliers. Il n'en faut pas davantage selon nous pour admettre l'émergence d'une troisième catégorie de contributions publiques.

Les deux critères de l'existence d'une contreprestation étatique et de la présence d'un but fiscal permettent à notre sens de distinguer les pures taxes

DEP 2022 p. 357, 369

d'orientation des autres contributions publiques. Doivent ainsi être qualifiées d'impôts d'orientation les contributions publiques incitatives qui poursuivent un but fiscal (principal ou secondaire) et en échange desquelles aucune contreprestation n'est fournie par l'État. Si le contribuable obtient une prestation de l'État en contrepartie de la taxe incitative, il s'agira à l'inverse de qualifier cette redevance de taxe causale d'orientation (de manière concordante avec la jurisprudence du Tribunal fédéral⁷⁹). Les impôts d'orientation et taxes causales d'orientation s'opposent à ce qu'on peut appeler les impôts fiscaux («*Fiskalsteuern*») et les taxes causales fiscales («*Fiskalkausalabgaben*»)⁸⁰. Le schéma suivant permet d'illustrer sommairement les critères pouvant permettre, selon nous, de distinguer ces trois catégories de contributions publiques⁸¹:

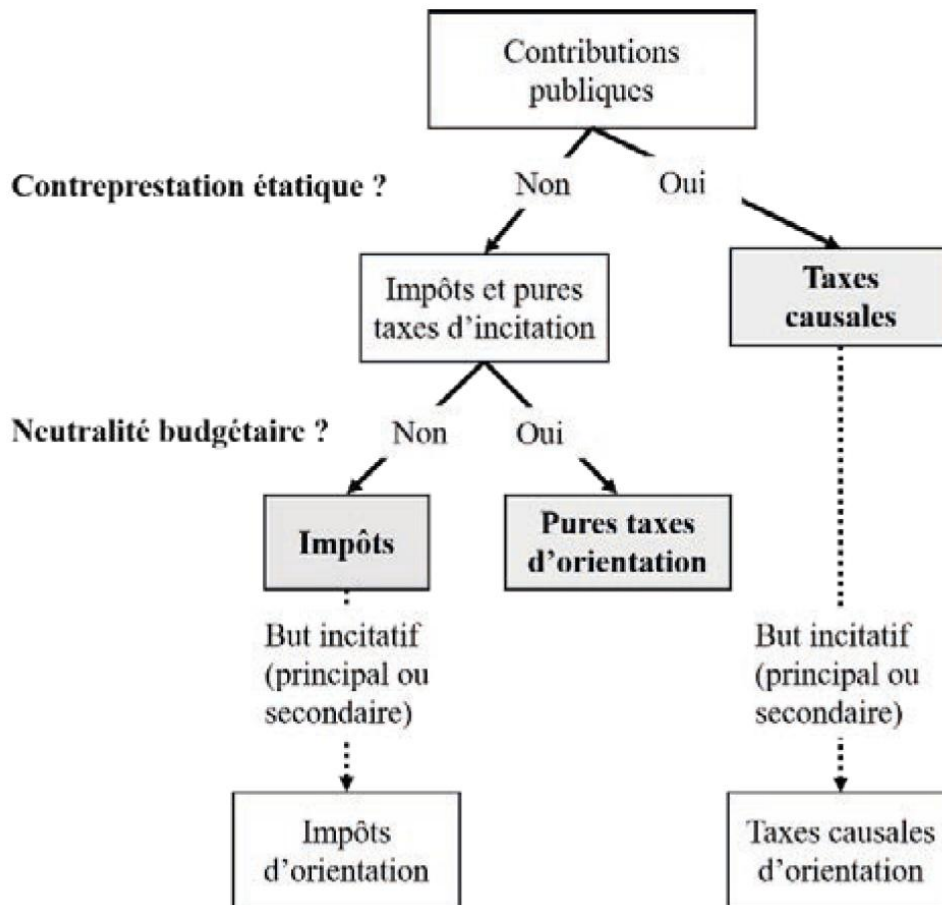
⁷⁷ Blumenstein/Locher, System, p. 8 ss; Gartenmann/Hösl/Krützmann, Kompetenzprobleme an der CO₂-Front, p. 424; Vallender/Jacobs, Ökologische Steuerreform, p. 120 ss.

⁷⁸ [ATF 140 I 176 cons. 5.4 p. 181 s.](#)

⁷⁹ [ATF 125 I 182 cons. 4c p. 194.](#)

⁸⁰ Cf. notamment Vallender/Jacobs, Ökologische Steuerreform, p. 69.

⁸¹ Pour une représentation différente de ces trois catégories de contributions publiques, cf. Jaag/Keller, Zur Verfassungsmässigkeit, p. 238.



DEP 2022 p. 357, 370

D'après cette classification, sur laquelle on s'appuiera pour la suite de cette étude, on distingue ainsi trois types principaux de contributions publiques d'orientation: les pures taxes d'orientation (qui constituent selon nous une catégorie distincte), les impôts d'orientation et les taxes causales d'orientation (qui se rattachent respectivement aux catégories des impôts et des taxes causales).

3. Distinction entre les pures taxes d'incitation et les impôts d'affectation

3.1 Caractéristiques des impôts d'affectation et des impôts d'attribution des coûts

Lorsqu'il s'agit de distinguer les pures taxes d'orientation des impôts d'orientation, on doit avant tout considérer les impôts d'affectation («*Zwecksteuern*») et la sous-catégorie des impôts d'attribution des coûts («*Kostenanlastungssteuern*»). Concrètement, lorsque la qualification de pure taxe d'orientation est refusée à une redevance en raison de la présence d'un but fiscal, on doit fréquemment qualifier celle-ci d'impôt d'attribution des coûts.

Les impôts d'affectation sont prélevés dans l'optique de couvrir des dépenses étatiques déterminées et les recettes ne remplissent ainsi pas les caisses générales de l'État⁸². Les impôts d'affectation peuvent avoir une composante incitative⁸³. Ainsi, les taxes écologiques incitatives dont les recettes sont destinées à la protection de l'environnement peuvent constituer des impôts d'affectation. Parmi les impôts d'affectation, on relève en particulier la sous-catégorie des impôts d'attribution des coûts dont les recettes sont destinées à couvrir des dépenses spécifiques qui sont provoquées par des personnes déterminées ou qui profitent davantage à certaines catégories de personnes qu'à la majorité des citoyens⁸⁴. Lorsqu'il prélève de tels

⁸² Beusch, Benutzungsgebühren, p. 48; Jaag/Keller, Zur Verfassungsmässigkeit, p. 329 s.

⁸³ Keller/Hauser, Verfassungskonforme Ertragsverwendung, p. 805.

⁸⁴ Arrêt du TF [2C_466/2008 du 10 juillet 2009, cons. 4.2.1](#); Blumenstein/Locher, System, p. 11; Keller/Hauser, Verfassungskonforme Ertragsverwendung, p. 805; Oberson, Droit fiscal suisse, N. 18 ad § 1; Reich, Steuerrecht, N. 7 ad § 2.

impôts, l'État est en droit de mettre en priorité les dépenses concernées à la charge d'un cercle de contribuables donné et non à l'ensemble des contribuables, en visant précisément les contribuables auxquels ces coûts peuvent être attribués. Le cercle des contribuables doit être déterminé d'après des « motifs objectifs et raisonnables »⁸⁵. Dans ce cadre, les taxes sur les huiles minérales sont considérées comme des impôts d'attribution des coûts du fait que la moitié des recettes est affectée à la circulation routière⁸⁶ tout en provenant des catégories de contribuables qui profitent - globalement - dans une plus grande mesure de ces infrastructures. Les impôts d'attribution des coûts sont prélevés indépendamment de l'utilisation concrète des installations par les contribuables et il n'est pas nécessaire que ceux-ci se trouvent dans une relation de cause à effet avec les dépenses étatiques⁸⁷, contrairement aux contributions causales. Ainsi, la vignette autoroutière peut selon nous être qualifiée d'impôt d'attribution des coûts dès lors que

DEP 2022 p. 357, 371

le montant forfaitaire de la taxe est sans relation avec l'utilisation effective des routes⁸⁸. L'idée sous-jacente à ce système consiste donc à faire supporter les dépenses concernées par les utilisateurs des infrastructures, respectivement par les pollueurs (« *Verursachern* »)⁸⁹, sans qu'il soit nécessaire de démontrer l'existence d'une contrepartie effective de l'État. Contrairement aux pures taxes d'orientation, les impôts d'attribution des coûts poursuivent bel et bien un but fiscal.

3.2 Critère de distinction: absence de but fiscal

3.2.1 État des lieux de la doctrine, de la jurisprudence et de la pratique législative

Dans la règle, les pures taxes d'orientation se différencient des autres impôts du fait qu'elles ne poursuivent aucun but fiscal⁹⁰. Si quelques auteurs n'excluent pas que des pures taxes d'orientation puissent poursuivre un but fiscal secondaire⁹¹, la doctrine considère usuellement que les taxes d'orientation qui poursuivent un but incitatif de manière prépondérante (mais non exclusive) constituent des taxes d'orientation « mixtes » ou « hybrides »⁹².

Alors que le critère de l'absence de but fiscal ne soulève aucune difficulté lorsque les recettes sont intégralement redistribuées⁹³, son application devient plus problématique lorsqu'une partie des recettes est par la suite utilisée par l'État en vue d'investissements divers. Ainsi, une première partie de la doctrine est d'avis que des taxes peuvent également être qualifiées de pures taxes incitatives lorsque les recettes ne sont pas intégralement redistribuées à la population, mais qu'elles sont affectées au financement de mesures destinées à renforcer la réalisation du but poursuivi⁹⁴. Dans cette acception, la *Staatsquotenneutralität*, c'est-à-dire la neutralité budgétaire qui est caractéristique des pures taxes d'orientation, ne doit pas être comprise de manière absolue, mais être relativisée pour englober des taxes dont les recettes sont - malgré tout - dépensées par l'État en fin de compte⁹⁵. Une deuxième partie de la doctrine soutient au contraire que les recettes doivent non seulement ne pas être utilisées pour renflouer les caisses étatiques, mais qu'elles ne sauraient par ailleurs être affectées à un but particulier⁹⁶. Kirchgässner, Vallender et Wolter formulent que, si la taxe poursuit un but fiscal, elle ne constitue pas une pure taxe

⁸⁵ [ATF 122 I 305 cons. 4b p. 309](#); cf. aussi [ATF 124 I 289 cons. 3a p. 291](#).

⁸⁶ Jagmetti, *Energierecht*, N. 9307.

⁸⁷ [ATF 131 II 271 cons. 5.3 p. 277](#); cf. Keller/Hauser, *Verfassungskonforme Ertragsverwendung*, p. 805; Oberson, *Droit fiscal suisse*, N. 26 s. ad § 1.

⁸⁸ Dans le même sens, cf. CR [Cst.-Bürgisser](#), N. 10 ad art. 85a et réf. citées; comparer avec FF 1980 I 1089, p. 1127 et 1154.

⁸⁹ Jagmetti, *Energierecht*, N. 9201 et 9307.

⁹⁰ [ATF 140 I 176 cons. 5.4 p. 181 s.](#); Häner, *Kausalabgaben*, p. 12.

⁹¹ Keller/Hauser, *Verfassungskonforme Ertragsverwendung*, p. 807 et réf. citées; cf. aussi Wiederkehr, *Sonderabgaben*, p. 52.

⁹² Oberson, *Droit fiscal suisse*, N. 18 ad § 1; Höhn/Waldburger, *Steuerrecht I*, N. 6 ad § 1; comparer néanmoins avec Reich, *Steuerrecht*, N. 24 ad § 2.

⁹³ Jaag/Keller, *Zur Verfassungsmässigkeit*, p. 330; Seiler, *Vorbemerkungen zu Art. 35 a–35c*, N. 18.

⁹⁴ Beusch, *Benutzungsgebühren*, p. 48 s.; Blumenstein/Locher, *System*, p. 7; Donzel, *Les redevances*, p. 20 ss; cf. Camenisch, *Klima- und Energielenkungssystem*, p. 38 s.

⁹⁵ Donzel, *Les redevances*, p. 42 s.

⁹⁶ Vallender/Jacobs, *Ökologische Steuerreform*, p. 67; cf. également Vallender, *Ökologische Steuerreform*, p. 550.

d'orientation, mais bien un impôt d'affectation⁹⁷. Dans ce sens, certains auteurs affirment que la *Staatsquotenneutralität*

DEP 2022 p. 357, 372

est respectée lorsque le substrat fiscal des cantons n'est pas affecté par la taxe⁹⁸. Compte tenu de la possibilité ouverte pour la Confédération de prélever ce type de taxes en l'absence de toute compétence fiscale expresse, il s'agit ici avant tout de préserver la latitude fiscale des cantons. Hauser⁹⁹ considère que la taxe reposant sur une base constitutionnelle matérielle doit seulement ne pas empiéter de manière «significative» sur le substrat fiscal des cantons, ce qui l'a conduit à avaliser l'utilisation par la Confédération d'une partie des recettes de la taxe sur le CO2 en vue du financement de mesures écologiques.

Le Conseil fédéral a admis, en 1993, la constitutionnalité des taxes d'incitation de la LPE car leur «but premier [...] n'est pas de fournir à l'État des recettes, mais d'influer sur le comportement des agents économiques»¹⁰⁰. Alors qu'il était prévu de redistribuer l'intégralité des recettes des taxes de la LPE à la population dès le projet de loi initial, et alors que ces travaux législatifs ont précédé la jurisprudence susmentionnée, il apparaît que la pratique législative a admis qu'une partie des recettes soit affectée à des mesures permettant la réalisation du but incitatif poursuivi. Ainsi, lors de la révision de la Loi sur le CO2 qui sera rejetée en votation populaire en 2021, le Conseil fédéral a formulé que «l'affectation partielle des produits de cette taxe au programme Bâtiments, à l'encouragement de la géothermie et au Fonds de technologie peut être considérée comme constitutionnelle dans la mesure où elle soutient la réalisation de l'objectif d'incitation (la réduction des émissions de CO2) et qu'elle ne concerne qu'une partie relativement faible des produits, la part la plus importante étant, comme jusqu'ici, redistribuée à la population et aux entreprises. Par conséquent, la taxe sur le CO2 continuera en premier lieu de déployer son effet incitatif par son prélèvement»¹⁰¹.

La position du Conseil fédéral peut notamment être comprise à la lumière d'un rapport de l'Office fédéral de l'environnement (ci-après: l'«OFEV») d'après lequel, «pour que la taxe soit considérée comme une taxe d'incitation et non comme un impôt», les conditions suivantes doivent être réunies:

1. le produit de la taxe doit être majoritairement redistribué;
2. son montant doit être fixé de façon à inciter l'action dans une direction donnée;
3. l'effet d'incitation doit résulter en premier lieu du surcoût et non de l'utilisation des moyens;
4. les éventuelles affectations partielles ne peuvent porter que sur une partie minoritaire des produits et doivent renforcer l'effet d'incitation de la taxe¹⁰².

Comme on l'a vu, la jurisprudence fédérale retient qu'il faut qualifier de pures taxes d'orientation les seules taxes qui ne poursuivent «aucun but fiscal»¹⁰³. En toute logique, la contribution publique incitative qui poursuit un but fiscal - même

DEP 2022 p. 357, 373

secondaire - ne peut donc pas être qualifiée de pure taxe d'orientation. Dans le même arrêt, le Tribunal fédéral soutient néanmoins que la taxe sur le CO2 ne poursuit aucun but fiscal (quand bien même une partie des recettes est affectée à la réalisation du but incitatif poursuivi).

En synthèse, le Tribunal fédéral et la pratique administrative s'accordent globalement sur le fait que les pures taxes d'orientation ne doivent poursuivre aucun but fiscal, mais considèrent qu'une partie des recettes peut être affectée à des mesures permettant de renforcer le but incitatif poursuivi sans que cela conduise à la reconnaissance d'un but fiscal. À cet égard et compte tenu de ce qui précède, on estime qu'il ne faut pas accorder trop d'importance à l'affirmation du Conseil fédéral qui, en 1993, se rapportait au «but premier» de la taxe et qui pourrait être interprétée de manière à admettre la poursuite d'un but fiscal secondaire.

⁹⁷ Kirchgässner/Vallender/Wolter, *Ökonomische und juristische Leitlinien*, note 25 ad p. 309.

⁹⁸ Fleiner, *Rechtsgutachten*, N. 439; Vallender, *Lenkungsabgaben*, p. 80; contra Seiler, *Vorbemerkungen zu Art. 35a-35c*, N. 18 in fine; cf. aussi Hauser, *Überblick*, p. 819 ss.

⁹⁹ Hauser, *Überblick*, p. 821.

¹⁰⁰ FF 1993 II 1337, p. 1434.

¹⁰¹ FF 2018 229, p. 35.

¹⁰² OFEV, *Rapport du 23 octobre 2018 à l'attention de la CEATE-N et intitulé « Taxe sur le trafic aérien »*, p. 2.

¹⁰³ [ATF 140 I 176 cons. 5.4 p. 181 s.](#)

3.2.2 Conséquences en matière de compétence de la Confédération

a) Remarques générales

La Confédération ne peut percevoir des impôts que lorsque la Constitution fédérale lui en octroie la compétence¹⁰⁴, tandis que les cantons conservent toutes les compétences qui ne sont pas attribuées à la Confédération par la Constitution et la législation fédérale¹⁰⁵. Cette règle découle du principe de la souveraineté des cantons ([art. 3 Cst. féd.](#))¹⁰⁶, et doit être distinguée des implications fiscales du principe de la légalité telles que matérialisées à l'[art. 127 al. 1 Cst. féd.](#)¹⁰⁷.

La Confédération doit ainsi être compétente au sens de la Constitution fédérale pour toute contribution publique qu'elle prélève. La Confédération peut se voir attribuer des compétences tacitement; on parle alors de compétences inhérentes (qui comprennent les pouvoirs inhérents qui reviennent naturellement à l'État central) ou de compétences implicites (qui sont étroitement liées à l'exercice d'une autre compétence)¹⁰⁸. La jurisprudence dispose que les dispositions attributives de compétences ne doivent pas être interprétées littéralement, mais selon les méthodes ordinaires¹⁰⁹. Plusieurs auteurs formulent que l'interprétation de la teneur et de la portée des compétences de la Confédération ne doit être ni restrictive ni extensive¹¹⁰.

Pour le prélèvement d'impôts poursuivant un but fiscal, aussi dénommés les impôts au sens strict, il est unanimement admis que la Confédération doit s'appuyer sur une disposition constitutionnelle qui lui octroie expressément la compétence de prélever l'impôt¹¹¹. Cette approche se justifie avant tout par la volonté

DEP 2022 p. 357, 374

de préserver le substrat fiscal des cantons¹¹². La jurisprudence¹¹³ et la doctrine¹¹⁴ retiennent que les pures taxes d'orientation peuvent être prélevées en l'absence d'attribution de compétence expresse et donc reposer sur une simple compétence d'ordre matériel. En matière écologique, la doctrine dominante considère que l'[art. 74 al. 1 Cst. féd.](#) - qui donne pour mandat à la Confédération de veiller à la protection de l'environnement - constitue une base légale suffisante pour le prélèvement de pures taxes d'orientation¹¹⁵.

Dans le contexte des taxes écologiques, l'enjeu consiste donc essentiellement à déterminer si la Confédération peut prélever des redevances sur la base de compétences matérielles. Alors que les taxes écologiques peuvent être qualifiées d'impôts d'orientation, de taxes causales d'orientation ou encore de pures taxes d'orientation, les exigences constitutionnelles relatives aux questions de compétences dépendent ainsi dans une large mesure de la qualification de la taxe concernée.

b) Concernant la taxe sur le CO2 et la taxe projetée sur les billets d'avion

Ce qui précède a récemment soulevé des interrogations en lien avec le «Fonds pour le climat» élaboré dans le cadre de la Loi sur le CO2 rejetée en votation populaire. Au sens de la loi soumise au référendum en 2021, le Conseil fédéral aurait constitué un fonds spécial qui aurait notamment été alimenté par la taxe sur le CO2 et par la taxe sur les billets d'avion et dont les moyens financiers auraient été destinés à des mesures de réduction à long terme des émissions de CO2 des bâtiments¹¹⁶. À l'instar de l'actuelle taxe sur le CO2,

¹⁰⁴ Cf. [art. 3 Cst. féd.](#)

¹⁰⁵ Auer/Malinverni/Hottelier, Droit constitutionnel suisse, N. 1067 et 1145; Oberson, Droit fiscal suisse, N. 35 ad § 1.

¹⁰⁶ CR [Cst.-Martenet](#), N. 11 ss ad art. 3.

¹⁰⁷ BSK BV-Behnisch, N. 4 ad art. 127.

¹⁰⁸ [ATF 130 I 156 cons. 2.5 p. 162](#); CR [Cst.-Martenet](#), N. 19 ad art. 3.

¹⁰⁹ [ATF 130 I 156 cons. 2.5 p. 162 s.](#)

¹¹⁰ BSK BV-Biagini, N. 8 ad art. 3.

¹¹¹ Keller/Hauser, Verfassungskonforme Ertragsverwendung, p. 811; CR [Cst.-Oberson/Yazicioglu](#), N. 15 ad art. 128; Vallender/Jacobs, Ökologische Steuerreform, p. 73; Wiederkehr, Sonderabgaben, p. 45.

¹¹² Vallender/Jacobs, Ökologische Steuerreform, p. 74.

¹¹³ [ATF 140 I 176 cons. 5.4 p. 181 s.](#); comparer avec [ATF 125 I 182 cons. 4d p. 195](#) qui n'évoquait pas (encore) les pures taxes d'orientation, mais qui distinguait le traitement juridique selon le type de la taxe (impôt ou taxe causale).

¹¹⁴ Beusch, Benutzungsgebühren, p. 49; Gartenmann/Hösli/Krützmann, Kompetenzprobleme an der CO2-Front, p. 424 et réf. citées; Oberson, Droit fiscal suisse, N. 2 ad § 2; Seiler, Vorbemerkungen zu Art. 35a-35c, N. 15 et réf. citées; Wyss, Kausalabgaben, p. 18; cf. aussi SGK BV-Morell/Vallender, N. 17 ad art. 74 et réf. citées et CR [Cst.-Favre](#), N. 20 ad art. 74.

¹¹⁵ CR [Cst.-Favre](#), N. 20 ad art. 74; Oberson, Droit fiscal suisse, N. 2 ad § 2 et réf. citées.

¹¹⁶ Art. 53 ss Loi sur le CO2 rejetée en votation populaire.

les recettes de ces taxes d'orientation n'auraient pas été intégralement redistribuées, mais auraient en partie été affectées à un but particulier, rendant potentiellement impossible la qualification de «pure taxe d'orientation»¹¹⁷. Plusieurs auteurs ont soulevé que l'État ne disposait potentiellement pas de la compétence d'aménager de telles taxes¹¹⁸.

Lors des débats parlementaires relatifs à la révision de la Loi sur le CO₂, ce point avait été discuté à plusieurs reprises. Le Conseiller aux États neuchâtelois Barberat avait ainsi formulé que la taxe sur les billets d'avion était «vraiment une taxe d'incitation» dès lors que «49 pour cent du montant de cette taxe iraient dans le Fonds pour le climat et 51 pour cent seraient restitués à la population», respectivement que «pas un seul franc de cette taxe d'incitation [irait] dans le ménage fédéral»¹¹⁹. Auparavant et dans un autre débat, celui-ci au Conseil natio-

DEP 2022 p. 357, 375

nal, Nussbaumer avait émis le souhait que l'intégralité des recettes de la taxe sur les billets d'avion soit reversée à la population, en sous-entendant qu'une taxe dont les recettes seraient affectées ne constituerait pas une pure taxe incitative¹²⁰.

On peut également se demander si la Loi sur le CO₂ en vigueur aménage bel et bien une pure taxe d'orientation susceptible d'être prélevée par la Confédération sans base constitutionnelle expresse. Comme on l'a vu, le Tribunal fédéral et la pratique législative semblent admettre qu'une partie des recettes ne soit pas redistribuée à la population. Lors des travaux législatifs relatifs la révision de la Loi sur le CO₂ rejetée en votation populaire, la Conseillère fédérale Leuthard a néanmoins semblé soutenir une approche différente. Selon elle, la taxe sur le CO₂ devait en effet «redevenir une pure taxe d'orientation» après 2025, soit dès le moment où l'affectation d'un tiers des recettes de la taxe à des mesures permettant l'assainissement des bâtiments devait être terminée¹²¹. Cette assertion implique que la taxe sur le CO₂ ne constitue actuellement pas une pure taxe d'orientation, respectivement qu'elle est aujourd'hui prélevée par la Confédération en l'absence de compétence.

3.2.3 Constats intermédiaires

En synthèse, tandis que le Tribunal fédéral soutient que les pures taxes d'orientation ne doivent pas poursuivre de but fiscal, la doctrine formule usuellement que les pures taxes d'orientation doivent être neutres à l'égard du budget général de l'État («*Staatsquotenneutralität*»)¹²². À ce stade, on doit reconnaître que les deux conceptions ne se recoupent pas entièrement, mais que l'acception du Tribunal fédéral englobe potentiellement davantage de contributions publiques que celle retenue par la doctrine. Ainsi, *quid* de la taxe sur le CO₂ dont une partie des recettes n'est pas redistribuée à la population, mais est affectée à des mesures visant la réduction des émissions de gaz à effet de serre? Tandis que cette taxe ne poursuit pas de but fiscal selon le Tribunal fédéral (qui la qualifie de pure taxe d'orientation)¹²³, il n'en demeure pas moins qu'elle ne respecte potentiellement pas le critère de la *Staatsquotenneutralität*. En tout état de cause, on constate que les caractéristiques des pures taxes d'orientation sont problématiques et qu'elles induisent souvent approximations et autres confusions, et ce au sein même des travaux législatifs.

DEP 2022 p. 357, 376

¹¹⁷ Cf. Camenisch, Klima- und Energielenkungssystem, p. 39.

¹¹⁸ Cf. Gartenmann/Hösl/Krützmann, Kompetenzprobleme an der CO₂-Front, p. 424 et réf. citée.

¹¹⁹ BO 2019 E 911.

¹²⁰ BO 2018 N 2050: « Ich will, dass der ganze Abgabenertrag an die Einwohnerinnen und Einwohner der Schweiz zurückfließt. Das ist eine klare und nachvollziehbare umweltpolitische Konzeption. Entscheiden Sie selber, ob Sie eher dem Antrag Nussbaumer mit einer reinen Lenkungsabgabe folgen möchten oder ob Sie bereits heute bei der Einführung einer solchen Abgabe eine Teilzweckbindung wollen »; dans le même sens, cf. BO 2018 N 2071: « die CO₂-Abgabe auch keine reine Lenkungsabgabe ist, wie das vom Volk verstanden werden könnte »).

¹²¹ BO 2018 N 2079: « Nach dem Willen des Bundesrates soll die Teilzweckbindung für das Gebäudeprogramm nach 2025 auslaufen und die CO₂-Abgabe eine reine Lenkungsabgabe werden, wie dies bei der Einführung versprochen wurde. Bis dahin ist zur Verstärkung der Lenkungswirkung weiterhin ein Drittel der Einnahmen, maximal 450 Millionen Franken pro Jahr, für das Gebäudeprogramm reserviert ».

¹²² Donzel, Les redevances, p. 20 ss; Reich, Steuerrecht, N. 24 ss ad § 2; Seiler, Vorbemerkungen zu Art. 35a–35c, N. 16; Vallender/Jacobs, Ökologische Steuerreform, p. 67.

¹²³ ATF 140 I 176 cons. 5.4 p. 181 s.

3.3 Notre appréciation

3.3.1 Nécessité d'une redistribution de l'intégralité des recettes

D'un point de vue constitutionnel, puisque les pures taxes d'orientation peuvent être prélevées par la Confédération en l'absence de toute compétence fiscale particulière, il est selon nous opportun de soumettre le prélèvement de ces taxes à des conditions restrictives¹²⁴. En particulier, il nous apparaît nécessaire que la Confédération ne finance aucune de ses activités par le biais de taxes pour lesquelles elle ne dispose pas de compétence fiscale expresse dans la Constitution fédérale, respectivement qu'elle n'empiète pas sur le substrat fiscal des cantons sans y être expressément autorisée par une norme constitutionnelle claire. En outre, il nous apparaît que la distinction entre, d'une part, les pures taxes d'orientation et, d'autre part, les impôts d'attribution des coûts est rendue particulièrement compliquée par l'application actuelle du critère de l'absence de but fiscal. On mentionne en particulier le fait que le financement d'une multitude de dépenses étatiques pourrait être considéré comme «non fiscal» sous la justification qu'il servirait un but incitatif.

Nous fournissons, à titre d'exemple, l'hypothétique financement des transports publics par le biais d'une nouvelle pure taxe d'orientation sur les carburants. Selon la pratique législative de nos autorités fédérales, compte tenu des quatre conditions relevées plus haut, la Confédération pourrait potentiellement - par exemple - financer les transports publics par une taxe sur les carburants en l'absence de toute compétence fiscale expresse, mais en respectant les conditions cumulatives suivantes: i) la majorité des recettes de la taxe hypothétique serait redistribuée à la population; ii) le montant de cette taxe serait fixé de manière à inciter les citoyens à utiliser davantage les transports en commun (plus respectueux pour l'environnement à la lumière de l'[art. 74 Cst. féd.](#)); iii) l'effet d'incitation serait surtout lié au surcoût des carburants et non à l'utilisation d'une partie des recettes au profit des transports publics; iv) les affectations partielles en faveur des transports publics ne portent que sur une partie minoritaire des produits et renforcent l'effet d'incitation de la taxe, par exemple par une augmentation de l'offre. Or, on sait que la Confédération a pour mandat de veiller à ce qu'une offre suffisante de transports publics soit proposée dans toutes les régions du pays ([art. 81a Cst. féd.](#)). Le financement doit provenir des caisses générales de l'État ou des recettes d'impôts d'affectation - respectivement d'un fonds - lorsque la Constitution le prévoit ainsi¹²⁵.

En somme, les caractéristiques des pures taxes d'orientation telles que reconnues par le Tribunal fédéral et par la pratique législative permettent aujourd'hui à la Confédération de financer diverses dépenses étatiques par le moyen de pures taxes d'orientation, en l'absence de toute compétence constitutionnelle claire et expresse. Rassurés de constater que la Confédération n'a jamais abusé de la grande latitude fiscale qui semble découler de cette situation, il nous paraît

DEP 2022 p. 357, 377

nécessaire de critiquer ce régime et de proposer une nouvelle approche plus restrictive. Nous soutenons ainsi que les recettes des pures taxes d'orientation - qui sont perçues en l'absence de toute base constitutionnelle expresse - doivent être intégralement redistribuées à la population, de telle sorte que le flux financier entrant (du point de vue de l'État) soit compensé par un flux sortant de la même ampleur à l'attention des contribuables.

3.3.2 Inopportunité d'une «redistribution ciblée»

Une partie de la doctrine considère que la redistribution peut être spécifiquement dirigée vers les contribuables qui ont adopté le comportement voulu par le législateur¹²⁶. En d'autres termes, plutôt que de redistribuer les recettes à tous les contribuables sur une base uniforme (par le biais de l'assurance-maladie par exemple), il pourrait s'agir de destiner la redistribution aux citoyens qui ont aménagé des installations photovoltaïques ou qui ont acquis un véhicule électrique réputé moins polluant. Une telle «redistribution ciblée» peut concrètement être effectuée via une multitude de moyens. Ainsi, la voie des subventions est usuellement empruntée pour encourager les citoyens à équiper leurs immeubles de panneaux solaires photovoltaïques¹²⁷. Or, ces subventions transitent généralement par un fonds, compliquant à nouveau la

¹²⁴ Comparer avec Beusch, *Benutzungsgebühren*, p. 48 s.

¹²⁵ Voir notamment, pour le financement de l'infrastructure ferroviaire, l'[art. 87a al. 2 Cst. féd.](#) qui constitue la base constitutionnelle pour la création du fonds d'infrastructure ferroviaire (FIF); ce fonds étant notamment alimenté par des fractions des recettes de la redevance sur la circulation des poids lourds et de l'impôt fédéral direct.

¹²⁶ Cf. Donzel, *Les redevances*, p. 43.

¹²⁷ Voir l'ordonnance sur l'encouragement de la production d'électricité issue d'énergies renouvelables (OEnER; RS 730.03).

distinction entre les impôts d'attribution des coûts et les pures taxes d'orientation. Les contribuables peuvent aussi être incités par le biais de déductions fiscales au niveau des impôts directs¹²⁸ et on pourrait imaginer que ces déductions soient financées par les produits de taxes d'orientation. Cette possibilité doit selon nous être écartée, car elle donne une marge de manœuvre excessive à la Confédération.

Compte tenu du fait que la Confédération peut prélever des pures taxes d'incitation sans base constitutionnelle expresse et pour les raisons susmentionnées, la possibilité d'une redistribution ciblée des recettes de ces taxes doit selon nous être écartée. Le financement par la Confédération des subventions et autres déductions fiscales ne saurait découler de mesures fondées sur une compétence constitutionnelle matérielle.

3.4 Notre proposition

Compte tenu de ce qui précède, nous considérons que les conditions retenues par la pratique législative pour l'élaboration de pures taxes d'orientation pourraient avantageusement être précisées de manière à restreindre le champ des possibilités législatives. En particulier, il nous apparaît nécessaire de distinguer plus clairement les pures taxes d'orientation des impôts d'attribution des coûts; ces deux types d'impôts étant soumis à des régimes très différents notamment sous l'angle des compétences de la Confédération.

En substance, pour que la Confédération soit en mesure de prélever des pures taxes d'orientation, c'est-à-dire en l'absence de compétence constitutionnelle expresse, mais en se fondant par exemple sur la compétence matérielle de l'[art. 74 Cst. féd.](#), nous estimons que la taxe doit demeurer absolument neutre pour

DEP 2022 p. 357, 378

les finances étatiques, respectivement que les recettes doivent être intégralement redistribuées à la population. Reprenant pour base les conditions retenues par la pratique législative, nous considérons qu'une taxe doit être qualifiée de pure taxe d'orientation lorsque les conditions suivantes sont remplies:

1. le montant de la taxe est fixé de façon à inciter les comportements dans une direction donnée;
2. le produit de la taxe est intégralement redistribué à la population et/ou aux entreprises;
3. Les recettes sont redistribuées sans différenciation à l'ensemble de la population et/ou des entreprises, de telle sorte que l'effet d'incitation résulte exclusivement du surcoût et non de l'utilisation des moyens.

Ces conditions permettent de distinguer nettement les pures taxes d'orientation des impôts d'attribution des coûts. Alors que les recettes d'un impôt d'attribution des coûts de nature incitative peuvent être utilisées pour financer l'activité étatique, celles des pures taxes d'orientation doivent être intégralement redistribuées à la population de manière à demeurer absolument neutres pour les finances étatiques.

IV. Application du principe de l'égalité de traitement aux taxes écologiques

1. Principe de l'égalité de traitement en matière fiscale

L'[art. 8 Cst. féd.](#) consacre le principe de l'égalité de traitement en disposant que tous les êtres humains sont égaux devant la loi. Ce principe impose aux autorités de traiter de la même manière les situations semblables et de différencier le traitement des situations différentes¹²⁹. Le principe de l'égalité de traitement doit avant tout être respecté par le législateur, celui-ci ne pouvant pas opérer des distinctions juridiques qui ne sont pas raisonnablement fondées (notion de l'«égalité dans la loi»)¹³⁰.

Le principe de l'égalité de traitement est précisé en matière fiscale à l'[art. 127 al. 2 Cst. féd.](#) par les trois principes de la généralité de l'imposition («*Allgemeinheit der Besteuerung*»), de l'égalité de l'imposition («*Gleichmässigkeit der Besteuerung*») et de la capacité contributive («*Leistungsfähigkeitsprinzip*»). En lien avec la taxation des émissions de CO₂, il se justifie selon nous de considérer essentiellement les implications des principes de la généralité de l'imposition et de la capacité contributive. À l'inverse, alors que

¹²⁸ Voir art. 32 al. 2 LIFD.

¹²⁹ [ATF 141 I 235 cons. 7.1 p. 239 s.](#); [ATF 125 I 173 cons. 6b p. 178](#); [ATF 122 II 221 cons. 5c p. 227](#); [ATF 117 Ia 97 cons. 3 p. 101](#); [ATF 114 Ia 221 cons. 2b p. 223 s.](#); Cornu, *Théorie de l'évasion fiscale*, p. 193; SG Komm. BV-Schweizer, N. 19 ad art. 8; Weber-Dürler, *Rechtsgleichheit*, N. 11.

¹³⁰ PC [Cst.-Mahon](#), N. 7 ad art. 8; Yersin, *Égalité*, N. 10.

le principe de l'égalité de l'imposition commande simplement que des situations similaires doivent faire l'objet d'un traitement fiscal similaire et que les situations différentes doivent être imposées différemment¹³¹, ce principe se recoupe à notre sens trop largement avec

DEP 2022 p. 357, 379

le principe général de l'égalité de traitement pour que son analyse soit utile à la présente étude.

Le principe de la généralité de l'imposition, ou de l'universalité de l'imposition, commande qu'une même réglementation juridique régitte l'imposition de toutes les personnes physiques et il concerne donc l'aspect subjectif du rapport fiscal¹³². Ce principe se décompose d'une interdiction des privilèges fiscaux (en faveur d'une minorité) et d'une interdiction des discriminations (en défaveur d'une minorité)¹³³. Il prohibe notamment les impôts spéciaux qui frappent, sans motif objectif, des groupes restreints de contribuables¹³⁴. Le Tribunal fédéral a ainsi jugé que, en l'absence de lien suffisant entre les contribuables et le but de la contribution, le principe de la généralité de l'imposition était violé lorsque le financement des allocations familiales incombait entièrement aux seuls employeurs, indépendants et salariés d'un employeur exempté de l'AVS¹³⁵. Dans un autre registre, il a été jugé qu'un impôt foncier cantonal qui n'est perçu que sur des immeubles appartenant à des institutions de prévoyance professionnelle enfreignait le même principe¹³⁶.

Selon la définition usuelle du Tribunal fédéral, le principe de la capacité contributive commande que chaque citoyen participe à la couverture des dépenses publiques en fonction de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens¹³⁷. Ce principe vaut en particulier dans le contexte de l'impôt sur le revenu¹³⁸, où la capacité contributive peut être le plus justement estimée d'après l'ensemble de la situation du contribuable et où une concrétisation des plus aboutie du principe est dès lors possible¹³⁹. Il met ainsi intimement en relation le postulat de l'égalité avec la notion de la justice fiscale¹⁴⁰ et repose dès lors intrinsèquement sur des considérations d'ordre moral¹⁴¹. Concrètement, le principe de l'imposition selon la capacité contributive commande que les contribuables qui disposent de la même capacité économique doivent supporter une charge fiscale identique; tandis qu'une différenciation dans l'imposition doit être opérée lorsque les contribuables n'ont pas la même capacité économique¹⁴². Pour le prélèvement de l'impôt sur le revenu, il est unanimement admis que le droit constitutionnel à des conditions minimales d'existence constitue la limite inférieure de la capacité contributive¹⁴³.

DEP 2022 p. 357, 380

2. Portée des principes fiscaux de l'[art. 127 al. 2 Cst. féd.](#)

2.1 Principe: application à tous les impôts

Tandis qu'il est incontestable que la composante fiscale du principe de la légalité - matérialisé au premier alinéa de l'[art. 127 Cst. féd.](#) - s'applique à toutes les contributions publiques¹⁴⁴, le champ de protection des principes fiscaux de l'égalité de traitement est plus délicat à déterminer.

¹³¹ [ATF 137 I 145 cons. 2.1 p.](#)

¹³² Bornick, Impôts directs, N. 141; Oberson X., Droit fiscal suisse, N. 18 ad § 3; Yersin, Égalité, N. 22.

¹³³ [ATF 141 I 78 cons. 9.2 p. 91](#); [ATF 141 I 235 cons. 7.1 p. 239](#); cf. Oberson, Droit fiscal suisse, N. 20 ad. § 3.

¹³⁴ Oberson, Droit fiscal suisse, N. 22 ad. § 3.

¹³⁵ [ATF 132 I 153 cons. 3.2 p. 155](#).

¹³⁶ [ATF 126 I 76 cons. 2 p. 78 ss.](#)

¹³⁷ Arrêt du TF [2C 339/2020 du 5 janvier 2021, cons. 9.1](#); [ATF 145 II 206 cons. 2.4.2 p. 211](#); [ATF 140 II 157 cons. 7.1 p. 161](#).

¹³⁸ Arrêt du TF du 22 décembre 1978, in: [RDAF 1980 p. 104, cons. 3b p. 106](#). Dans le même sens, en Allemagne, cf. Pezzer, Verfassungsrechtliche Perspektiven, p. 761.

¹³⁹ Bornick, Impôts directs, N. 147; Eichenberger, Individualbesteuerung, N. 71 et 83 ss et réf. citées.

¹⁴⁰ [ATF 133 I 206, RDAF 2007 II 505 cons. 7.4 p. 517 s.](#)

¹⁴¹ Richli, Rechtsprobleme, p. 108.

¹⁴² [ATF 140 II 157 cons. 7.1 p. 160 s.](#)

¹⁴³ Cf. Bornick, Impôts directs, N. 1135 et réf. citées.

¹⁴⁴ [ATF 143 I 220 cons. 5.1.1 p. 224](#).

Contrairement à l'alinéa qui le précède, le deuxième alinéa de l'[art. 127 Cst.](#) féd. prévoit une application des principes «dans la mesure où la nature de l'impôt le permet». Cette réserve ne figurait pas dans le projet initial de la Constitution, mais a été ajoutée par les Chambres au motif que les principes avaient avant tout été développés pour les impôts directs et qu'ils ne s'accordaient guère avec des impôts indirects tels que la TVA et le droit de timbre¹⁴⁵.

C'est en particulier sous l'angle du principe de l'imposition selon la capacité contributive que l'examen de la jurisprudence nous fournit des enseignements supplémentaires. Dans un premier temps et par une interprétation restrictive de cette disposition, la jurisprudence du Tribunal fédéral indiquait que les impôts indirects ne peuvent pas être fonction de la capacité contributive des assujettis¹⁴⁶. Ainsi, selon les termes du Tribunal fédéral en 1978, «les impôts indirects (impôt sur le chiffre d'affaires, droits de timbre, impôt anticipé) [...] ne peuvent pas être déterminés en fonction de la capacité contributive de celui qui doit finalement les supporter»¹⁴⁷. Non sans que cette jurisprudence eût été critiquée par la doctrine dans l'intervalle¹⁴⁸, le Tribunal fédéral a par la suite semblé admettre que le principe de la capacité contributive devait également s'appliquer aux autres impôts¹⁴⁹, respectivement qu'il doit s'agir d'examiner, pour chaque impôt indirect et pour chaque impôt réel, dans quelle mesure les principes fiscaux trouvent application¹⁵⁰. La jurisprudence fédérale est néanmoins relativement restrictive en retenant que les principes fiscaux n'ont «qu'une portée restreinte» en la présence d'impôts spéciaux¹⁵¹. Cette acception est aujourd'hui retenue par la doctrine¹⁵² et Oberson formule habilement que «[le principe de la capacité contributive] - pilier central de tout le système fiscal - vise tous les impôts (directs et indirects), mais [que] son rayonnement n'aura simplement pas la même intensité suivant la structure et la finalité de chaque impôt»¹⁵³.

DEP 2022 p. 357, 381

2.2 Limite: application aux pures taxes d'incitation?

Depuis des décennies, la doctrine est divisée sur la question de savoir si les principes fiscaux de l'[art. 127 al. 2 Cst.](#) féd. trouvent application pour les pures taxes d'orientation¹⁵⁴. Comme on le verra, le revirement jurisprudentiel concernant l'application de ces principes aux impôts indirects est très souvent sans influence sur le refus de plusieurs auteurs d'étendre la portée de l'[art. 127 al. 2 Cst.](#) féd. aux pures taxes d'orientation.

Une partie non négligeable de la doctrine soutient ainsi que les principes fiscaux de l'[art. 127 al. 2 Cst.](#) féd. ne s'appliquent pas aux pures taxes d'orientation. Pour Seiler¹⁵⁵, ce sont les principes généraux du droit administratif qui doivent s'appliquer aux pures taxes d'orientation, à l'exclusion donc des principes fiscaux concrétisant le principe de l'égalité de traitement; ces principes s'appliquant aux seuls impôts d'orientation et taxes causales d'orientation. Mäusli-Allenspach et Oertli sont d'avis que les articles 126 à 135 [Cst.](#) féd. ne s'appliquent pas aux pures taxes d'orientation car celles-ci ne poursuivent aucun but fiscal¹⁵⁶. D'autres auteurs ont formulé une conclusion similaire en soutenant que les pures taxes d'orientation constituent des taxes *sui generis* ou qu'elles se rapprochent davantage des taxes causales¹⁵⁷. De manière moins péremptoire, Reich a soutenu que les pures taxes d'orientation ne doivent pas avant tout être fonction des principes de la capacité contributive et de la généralité de l'imposition, mais qu'elles doivent essentiellement

¹⁴⁵ Biaggini, Umweltabgaben, p. 449; SGK BV-Vallender/Wiederkehr, N. 52 ad art. 127.

¹⁴⁶ Arrêt du TF du 22 décembre 1978, in [ASA 49\(1980–1981\)](#), p. 345 ss, cons. 3b p. 350; cf. aussi [ATF 114 Ia 321 cons. 2a p. 322](#).

¹⁴⁷ Arrêt du TF du 22 décembre 1978, in: [RDAF 1980 p. 104, cons. 3b p. 106](#). Voir également, en lien avec l'application du principe de la généralité de l'imposition aux impôts indirects: [ATF 128 I 102 cons. 6d p. 112](#), critiqué in SGK BV-Vallender/Wiederkehr, N. 55 ad art. 127.

¹⁴⁸ Cf. Yersin, Égalité, N. 32 et réf. citées.

¹⁴⁹ [ATF 133 I 206, cons. 6.2 p. 216 s.](#); cf. aussi arrêts TF [2C 534/2014](#) et [2C_535/2014](#) du 7 août 2015, cons. 3.2; arrêt du TF [2C_300/2009 du 23 septembre 2009, cons. 5.2](#).

¹⁵⁰ [ATF 133 I 206, cons. 6.2 p. 216 s.](#)

¹⁵¹ Arrêt du TF [2C_668/2013 du 19 juin 2014, cons. 7.1](#); cf. aussi [ATF 128 I 102 cons. 6d p. 112](#).

¹⁵² BSK BV-Behnisch, N. 29 ad. Art. 127 et réf. citées; BSK BV- Biaggini, N. 9 ad art. 127 et réf. citées.

¹⁵³ Oberson, Droit fiscal suisse, N. 31.

¹⁵⁴ Cf. notamment Donzel, Les redevances, p. 145 s.

¹⁵⁵ Seiler, Vorbemerkungen zu Art. 35 a–35c, N. 24.

¹⁵⁶ Mäusli-Allenspach/Oertli, Das schweizerische Steuerrecht, p. 545.

¹⁵⁷ Cf. en particulier Beusch, Lenkungsabgaben, p. 169; Comm. [Cst.](#) féd. 1874-Müller, N. 84a ad art. 4.

respecter le principe du pollueur-payeur («*Verursacherprinzip*»)¹⁵⁸. D'après l'acception des auteurs susmentionnés, les émissions de CO2 pourraient ainsi être taxées sans aucune considération particulière des principes fiscaux de l'[art. 127 al. 2 Cst. féd.](#)¹⁵⁹ Pour autant, quand bien même ceux-ci ne s'appliqueraient pas, le principe général de l'égalité de traitement a toujours pour conséquence que les taxes écologiques doivent être fondées sur des motifs objectifs et commande par ailleurs que toutes les personnes se trouvant dans une situation comparable soient frappées de manière identique, respectivement qu'une taxation différente devrait être administrée aux personnes se trouvant dans une situation différente¹⁶⁰.

Vallender et Jacobs¹⁶¹ ont soutenu, en 2000, que les principes fiscaux ne devraient pas trouver application dès lors que les pures taxes d'orientation sont des impôts indirects (en accord avec la conception de la jurisprudence alors contemporaine), mais affirmaient que la capacité contributive est susceptible d'être indirectement prise en compte par les taxes écologiques qui imposent la consommation. Cette argumentation peut être écartée à la lumière de la jurisprudence actuelle qui admet l'application des principes fiscaux aux impôts indirects. Plus récemment, Vallender a vraisemblablement adapté sa position en soutenant, avec

DEP 2022 p. 357, 382

Wiederkehr, que lorsque le principe de l'imposition selon la capacité contributive s'avère approprié pour un impôt indirect, l'[art. 127 Cst. féd.](#) contraint les autorités de le prendre en considération¹⁶².

Plusieurs auteurs soutiennent enfin que l'application des principes fiscaux aux impôts indirects et aux taxes incitatives n'est pas exclue en soi, mais qu'elle est rendue plus compliquée en raison de la nature de ces impôts. Aubry Girardin formule ainsi que la réserve de l'[art. 127 al. 2 Cst. féd.](#) «s'explique précisément par la difficulté d'appliquer de la même manière l'[art. 127 al. 2 Cst. féd.](#) à des contributions publiques de nature différente», en fournissant l'exemple de la taxe sur le CO2 (qu'elle qualifie - à tort selon nous - de contribution causale)¹⁶³. Dans un sens analogue, Aubert relève qu'«on sait bien que le respect de la capacité économique des contribuables, par exemple, ne peut guère être attendu des impôts indirects (la TVA, l'impôt sur les carburants), ni même de cet impôt direct qu'est l'impôt anticipé»¹⁶⁴. Selon Oberson et Maraia, le principe de la capacité contributive s'applique aux taxes d'orientation, mais «la portée de ce principe doit tenir compte de la nature même de ces taxes et de leur objectif qui n'est pas fiscal, mais d'inciter les comportements»¹⁶⁵.

2.3 Notre appréciation

Les motifs invoqués pour refuser toute application des principes de l'[art. 127 al. 2 Cst. féd.](#) aux pures taxes d'orientation ne nous convainquent pas. Concrètement, la question fondamentale consiste à se demander si l'existence d'un but fiscal, respectivement la neutralité de la taxe à l'égard des finances publiques, est un élément déterminant pour l'applicabilité du principe de l'égalité de traitement. Dans le contexte où ces principes ont avant tout été insérés dans la Constitution pour garantir l'équité fiscale du point de vue des contribuables, nous considérons que l'absence d'un but fiscal ne doit pas conduire à annihiler l'application de ces principes. On rappelle également que le principe de la légalité - prévu par le premier alinéa de l'[art. 127 Cst. féd.](#) - s'applique à toutes les contributions publiques et donc notamment à des pures taxes d'orientation telles que la taxe sur le CO2. Tandis que le second alinéa prévoit une application des principes «dans la mesure où la nature de l'impôt le permet», nous estimons qu'il est opportun de s'en tenir au texte de la Constitution et, précisément, de s'intéresser à la nature de l'impôt. On considère donc que les principes fiscaux de l'[art. 127 al. 2 Cst. féd.](#) s'appliquent en principe à toutes les taxes d'orientation, quelles que soient leurs classifications.

C'est en particulier en lien avec le principe de l'imposition selon la capacité contributive que l'examen de la nature de l'impôt peut soulever des difficultés. Selon toute vraisemblance, lesdites difficultés se rapportent très souvent à des considérations pratiques. Au fond, comment tenir compte de la capacité contributive lors

¹⁵⁸ Reich, Steuerrecht, N. 12 ad § 2; cf. aussi, sur les principes d'actions pour l'instauration et la perception de pures taxes d'orientation écologiques: CR [Cst.-Favre](#), N. 24 ss ad art. 74.

¹⁵⁹ Cf. notamment Beusch, Lenkungsabgaben, p. 169; dans le même sens, voir Kappeler, Verfassungsrechtliche, p. 36 s; Griffel, Die Grundprinzipien, N. 338.

¹⁶⁰ Rhinow/Schefer/Uebersax, Schweizerisches Verfassungsrecht, N. 1833 ss; Wiederkehr/Richli, Praxis, N. 1547 ss.

¹⁶¹ Vallender/Jacobs, Ökologische Steuerreform, p. 98 et 109 ss.

¹⁶² SGK BV-Vallender/Wiederkehr, N. 53 ad art. 127.

¹⁶³ CR [Cst.-Aubry Girardin](#), N. 60 ad art. 127.

¹⁶⁴ PC [Cst.-Aubert](#), N. 7 ad art. 127.

¹⁶⁵ Oberson/Maraia, Les taxes environnementales, p. 177.

du prélèvement d'impôts indirects et alors que, très souvent, l'administration ne connaît pas même l'identité du contribuable? Si elle n'est assurément pas aisée, la prise en compte de la capacité contributive est néanmoins souvent possible dans une certaine mesure, comme le démontre le mécanisme

DEP 2022 p. 357, 383

du taux réduit de la TVA pour les biens et services de première nécessité¹⁶⁶. Alors que les travaux législatifs relatifs à la Constitution de 1999 mettaient en exergue les difficultés liées à l'appréhension de la capacité contributive pour la TVA, on constate aujourd'hui qu'une solution - certes très schématique - a pu être élaborée dans ce sens.

Indépendamment de la question de la praticabilité de l'imposition, on doit se demander comment les principes fiscaux de l'[art. 127 al. 2 Cst.](#) féd. trouvent typiquement application pour les taxes d'orientation en général. On rappelle que la caractéristique fondamentale des taxes d'orientation est celle du caractère incitatif de la taxe. Or, l'incitation exercée par la taxe dépend notamment de son montant et de l'existence de biens de substitution, mais aussi de la capacité contributive des citoyens adoptant les comportements visés. Comment dissuader, par le biais de la taxation, des personnes très fortunées à adopter un certain comportement? Une prise en compte de leur capacité contributive, par l'aménagement d'un taux d'imposition progressif, constitue sans doute la solution la plus naturelle. Si l'on souhaite réellement que les taxes d'orientation soient incitatives pour tous les citoyens, la nature de l'impôt semble ainsi commander - et non seulement permettre - de tenir compte de la capacité contributive. Dans ce cadre, pour optimiser le caractère incitatif d'une taxe, il apparaît nécessaire de prélever un montant plus important auprès d'un contribuable aisé qu'auprès d'un contribuable avec une plus faible capacité contributive.

3. Articulation avec le principe du pollueur-payeur

Le principe de l'imposition selon la capacité contributive est difficile à articuler avec le principe du pollueur-payeur. Ce principe, consacré à l'[art. 74 al. 2 Cst.](#) féd., prévoit que «les frais de prévention et de réparation [des atteintes contre l'environnement] sont à la charge de ceux qui les causent». Dans son message relatif à la Constitution fédérale de 1999, le Conseil fédéral a aussi relevé que le principe du pollueur-payeur conduit à «[favoriser] le passage d'une attitude dangereuse et dommageable pour l'environnement à un comportement marqué par le facteur coût»¹⁶⁷. Il semble ainsi que l'effet incitatif sur les administrés induit par l'application du principe du pollueur-payeur a également été souhaité par le constituant.

Ainsi, de manière générale, il est potentiellement nécessaire de tenir compte de la capacité contributive plus élevée des administrés les plus aisés (pour des raisons d'égalité de traitement verticale et afin que la taxe exerce également un effet dissuasif à leur égard), mais il est aussi requis que chaque administré supporte les frais de prévention et de réparation de ses propres atteintes contre l'environnement (en vertu du principe du pollueur-payeur). Dans la mesure où le principe de l'imposition selon la capacité contributive ne peut s'appliquer que si la nature de l'impôt le permet, la pondération de ces deux objectifs distincts semble avant tout dépendre de la qualification de la taxe d'orientation, respectivement de la question de savoir si la taxe constitue une taxe causale d'orientation, un impôt d'orientation, ou enfin une pure taxe d'orientation. Pour chacun de ces types d'impôts, il s'agit aussi de se demander si le principe du pollueur-payeur

DEP 2022 p. 357, 384

empêche une prise en considération de la situation financière des administrés; et le cas échéant dans quelle mesure.

À l'égard des taxes causales d'orientation, on rappelle que de telles contributions publiques sont versées en contrepartie de prestations de l'État. Ces taxes doivent en principe être fixées dans le respect du principe de l'équivalence d'après lequel le montant de la contribution doit être en rapport avec la valeur objective de la prestation fournie par l'État¹⁶⁸. Le rôle du principe de l'imposition selon la capacité contributive doit ainsi être relativisé (même s'il n'est fondamentalement pas exclu que la situation financière des administrés soit considérée dans une certaine mesure¹⁶⁹), dès lors que le montant maximal de la taxe est plafonné à la valeur objective de la contreprestation de l'État. Les implications concrètes du principe du pollueur-payeur s'accordent particulièrement bien avec les taxes causales, respectivement avec le principe de

¹⁶⁶ Cf. [art. 25 al. 2 LTVA](#); PC [Cst.](#)-Aubert, N. 10 ad. [art. 127 Cst.](#) féd.

¹⁶⁷ FF 1997 I 1, p. 252

¹⁶⁸ [ATF 143 I 227 consid. 4.2.2 p. 234](#) et réf. citées.

¹⁶⁹ [ATF 103 la 80 consid. 2 p. 82.](#)

l'équivalence¹⁷⁰. En matière de taxes causales d'orientation, il n'y a donc guère de place pour le principe de l'imposition selon la capacité contributive.

Les impôts d'orientation poursuivent l'objectif de permettre le financement des dépenses résultant de tâches générales qui sont dévolues à l'État (but fiscal), ainsi que celui d'inciter les contribuables à adopter un certain comportement (but incitatif)¹⁷¹. Parmi les impôts d'affectation, ce sont les impôts d'attribution des coûts qui s'alignent le mieux avec le principe du pollueur-payeur car le financement des dépenses étatiques est mis à la charge des personnes (ou des catégories de personnes) qui les provoquent, et non à la charge de l'ensemble des citoyens¹⁷². Les recettes globales perçues par le biais d'un impôt d'attribution des coûts doivent être dans une relation de réciprocité avec les dépenses étatiques visées¹⁷³. En respectant cette limite, il nous apparaît conforme à la Constitution de tenir compte de la situation financière des administrés, respectivement de faire en sorte que les dépenses soient davantage financées par ceux des contribuables qui ont la capacité contributive la plus élevée. Le principe du pollueur-payeur est alors concrétisé sur un plan collectif, les pollueurs étant considérés dans leur ensemble en tant que groupe.

A notre sens, la question se pose encore différemment pour les pures taxes d'orientation (telles que nous les avons définies ci-dessus; cf. *supra*, ch. III, 3.4). Si nous admettons que les recettes des pures taxes d'orientation doivent être intégralement redistribuées à la population, on doit corollairement constater qu'elles ne permettent pas à l'État de financer les dépenses utiles à la réparation et à la

DEP 2022 p. 357, 385

prévention des atteintes contre l'environnement. Ainsi, les pures taxes d'orientation poursuivent exclusivement le but d'inciter les contribuables à adopter un comportement plus respectueux de l'environnement. Sans être trop péremptoires, et en admettant aussi que cette question doit avant tout être répondue par les environnementalistes, on se demande si le principe du pollueur-payeur emporte réellement des conséquences concrètes à l'égard des pures taxes d'orientation. On retient en l'état qu'une adaptation du montant de la taxe selon la situation financière des contribuables est propre à inciter davantage de contribuables à adopter un comportement plus respectueux de l'environnement et que le principe du pollueur-payeur ne fait ici aucunement obstacle à une telle démarche.

V. Quelques pistes législatives en guise de conclusion

1. En lien avec le principe de la généralité de l'imposition

Comme on l'a vu, le principe de la généralité de l'imposition se décompose d'une interdiction des privilèges fiscaux et d'une interdiction des discriminations, en prohibant notamment les impôts spéciaux qui frappent, sans motif objectif, des groupes restreints de contribuables. Le Tribunal fédéral a précisé que la reconnaissance de motifs objectifs ou d'intérêt général permettant de délimiter le cercle des contribuables ne devait pas être soumise à des critères trop rigoureux¹⁷⁴. Ces principes, qui ont souvent été appliqués à des impôts d'affectation¹⁷⁵ ou à des impôts spéciaux¹⁷⁶, valent selon nous également pour les pures taxes d'orientation.

Sur cette base, étant certes souligné que les autorités législatives bénéficient ici d'une grande latitude de jugement, on peut se demander si, pour respecter le principe de la généralité, le législateur ne devrait pas s'efforcer de taxer similairement l'ensemble des émissions de CO₂, indépendamment de leur provenance.

¹⁷⁰ On mentionne à cet égard la jurisprudence du Tribunal fédéral d'après laquelle il serait « contraire au principe même du pollueur payeur de l'[art. 32a LPE](#) de mettre à charge de « ceux qui sont à l'origine des déchets urbains » le coût de l'élimination d'autres déchets dont précisément le détenteur ne peut pas être identifié » ([ATF 137 I 257 consid. 4.1 p. 262](#)).

¹⁷¹ On relève que certains auteurs considèrent, sans même tenir compte du principe du pollueur-payeur, que « le principe de la capacité contributive ne peut concerner qu'un éventuel effet fiscal que la taxe viendrait à induire sur les contribuables qui ne modifieraient pas leur comportement et ne peut viser par définition l'effet d'incitation recherché par le législateur » (Oberson/Maraia, *Les taxes environnementales*, p. 177; cf. aussi Donzel, *Les redevances*, p. 233). Ayant retenu, en lien avec les pures taxes d'orientation, que l'application du principe de l'imposition selon la capacité contributive ne dépend pas de la question de savoir si un but fiscal est poursuivi ou non (cf. *supra*, ch. IV, 2.3), nous écartons une telle conception.

¹⁷² Dans le même sens: Hettich/Walther, *Rechtsfragen*, p. 155.

¹⁷³ Arrêt TF [2C 519/2016](#), [RDAF 2019 I 208 cons. 3.5 p. 609](#).

¹⁷⁴ [ATF 128 I 102 cons. 6b p. 110 s.](#); cf. arrêt du TF [2C 466/2008](#), [RDAF 2010 II 401 cons. 6.2 p. 411](#).

¹⁷⁵ Cf. notamment [ATF 124 I 289 cons. 3b p. 291 s.](#) et réf. citées.

¹⁷⁶ Cf. notamment arrêt du TF [2C 466/2008](#), [RDAF 2010 II 401 cons. 6.2 p. 411](#).

Aujourd'hui, on constate que ce sont essentiellement les combustibles qui font l'objet d'une taxation liée aux émissions carbone. Les carburants ne sont en particulier pas concernés par la taxe sur le CO₂, bien que la Loi sur le CO₂ aménage une obligation de compenser les émissions¹⁷⁷. On pense également aux émissions de gaz à effet de serre liées à la consommation de viande qui ne font l'objet d'aucune taxation alors que la consommation de viande serait tout de même responsable d'environ 14,5% des émissions mondiales de CO₂¹⁷⁸. Alors que plusieurs voix se sont récemment élevées en Suisse pour préconiser une taxation des émissions de CO₂ induites par la consommation de viande¹⁷⁹, et que cette question a du reste été débattue dans l'Union européenne¹⁸⁰, il n'est pas si évident de trouver des motifs

DEP 2022 p. 357, 386

objectifs et raisonnables, sous l'angle du principe de la généralité de l'imposition, permettant de justifier la taxation des combustibles, mais non celle de la viande. Alors que le Tribunal fédéral avait établi qu'«aucun motif objectif et raisonnable ne justifiait que le financement des allocations familiales, notamment en faveur de bénéficiaires hors de toute relation professionnelle, incombât entièrement aux seuls employeurs, indépendants et salariés d'un employeur exempté de l'AVS»¹⁸¹, on s'interroge sur la pertinence de cette jurisprudence pour le domaine des taxes carbone. À notre sens, le législateur devrait s'efforcer - dans la mesure du possible - de taxer toutes les émissions de CO₂ dans une mesure similaire et ne devrait pas faire supporter le poids de l'impôt à un cercle de contribuables restreint dans lequel certains pollueurs ne se trouvent pas.

2. En lien avec le principe de la capacité contributive

Comme l'avait relevé le Conseil fédéral dans son Message relatif à la révision de la LPE, les taxes d'incitation ont tendance, en proportion, à frapper plus lourdement les revenus les plus faibles et il «[s]agit donc de rechercher les moyens de corriger ce qui, socialement parlant, est assimilable à un effet pervers»¹⁸². Dans ce contexte, le Conseil fédéral a considéré - à juste titre - qu'une redistribution des recettes à l'ensemble de la population permet de renforcer le caractère équitable de ces taxes. Alors que nous avons déjà préconisé, pour d'autres motifs, que l'intégralité des recettes doit être redistribuée à l'ensemble de la population sur une base uniforme (cf. *supra*, ch. III, 3.3.2), on constate que cette approche concorde aussi largement avec les implications du principe de l'imposition selon la capacité contributive.

La redistribution des recettes ne permet toutefois pas de garantir l'effet incitatif de la taxe pour les contribuables les plus aisés et l'on doit se demander quelles sont les possibilités législatives pour adapter le montant de la taxe selon la situation économique des contribuables. Si lesdites possibilités législatives sont largement restreintes compte tenu des considérations pratiques empêchant la prise en compte de la situation économique des contribuables lors du prélèvement de taxes incitatives, il n'en demeure pas moins que celles-ci existent. Par exemple, en marge de la taxation des carburants (frappant proportionnellement davantage les contribuables qui ont une capacité contributive faible), on pourrait élaborer une taxe fédérale frappant l'acquisition de véhicules polluants. En France, la mise en circulation d'un nouveau véhicule fait l'objet d'un «malus» dépendant des émissions qui peut s'élever jusqu'à EUR 30 000 pour les véhicules les plus polluants et les plus onéreux¹⁸³. Cette redevance est pensée pour frapper plus fortement les acquéreurs de véhicules plus luxueux et tient ainsi compte, indirectement, de la situation économique des contribuables. Une telle approche permet aussi - dans une certaine mesure - de viser plus spécifiquement les comportements qui polluent de manière «évitable», c'est-à-dire ceux qui sont adoptés malgré l'existence d'une alternative plus respectueuse de l'environnement et jugée équivalente. Il s'agit, comparativement à une taxation du carburant, de différencier la taxation du

¹⁷⁷ Art. 26 ss Loi sur le CO₂.

¹⁷⁸ https://www.ipcc.ch/site/assets/uploads/2018/02/ipcc_wg3_ar5_full.pdf (p. 761 s.).

¹⁷⁹ Gartenmann/Hösli, Fleischsteuer, p. 10 ss; <https://www.24heures.ch/suisse/impot-viande-protoger-climat/story/16502405>; <https://www.tdg.ch/suisse/impot-viande-protoger-climat/story/22098449>; <https://www.srf.ch/news/schweiz/fleischsteuer-fuer-das-klima-dem-bauern-der-das-fleisch-produziert-bezahle-ich-gerne-mehr>.

¹⁸⁰ <https://www.novethic.fr/actualite/environnement/agriculture/isr-rse/taxer-la-viande-pour-lutter-contre-le-rechauffement-climatique-sans-oublier-les-plus-pauvres-148234.html>; cf. aussi Bähr, Greenhouse gas taxes on meat products, p. 153 ss.

¹⁸¹ [ATF 132 I 153 consid. 3.2 p. 155.](#)

¹⁸² FF 1993 II p. 1337, p. 1410.

¹⁸³ Art. 1007 ss du Code général des impôts français (CGI); cf. <https://www.service-public.fr/particuliers/vosdroits/F19911>.

DEP 2022 p. 357, 387

contribuable qui effectue de grands déplacements avec un véhicule peu polluant par rapport à celle du contribuable qui est moins mobile mais qui émet pourtant la même quantité de gaz à effet de serre (en raison de son véhicule plus polluant).

Les taxes analogues en vigueur en Suisse, prélevées par les cantons en marge des mesures fédérales de la Loi sur le CO₂ qui se rapportent aux contrôles des importations de véhicules, nous semblent peu dissuasives pour une partie des contribuables. À titre d'illustration, la taxe vaudoise sur les véhicules automobiles, qui est essentiellement fonction du poids et de la puissance des véhicules, excède difficilement CHF 2000.- pour les véhicules de tourisme les plus polluants¹⁸⁴. Bien que ces taxes soient prélevées annuellement et non uniquement lors de la mise en circulation des véhicules, leur caractère incitatif peut apparaître insuffisant pour les contribuables les plus aisés.

Dans le contexte susmentionné, une nouvelle taxe fédérale visant spécifiquement les véhicules polluants pourrait être prélevée sur la base de l'[art. 74 Cst.](#) féd. Une telle taxe aurait pour avantages d'encadrer la concurrence fiscale cantonale, qui contrarie invariablement la poursuite des objectifs de réduction des émissions de CO₂, et de cibler davantage les contribuables qui adoptent des comportements polluants évitables. La redistribution des recettes à la population, qui doit selon nous constituer une condition *sine qua non* au prélèvement d'une taxe par la Confédération sur la base d'une compétence constitutionnelle matérielle, renforce par ailleurs l'équité de la taxe ainsi que le consentement à l'impôt des contribuables.

Bibliographie

- Auer Andreas/Malinverni Giorgio/Hottelier Michel, Droit constitutionnel suisse, vol. 1, 3^{ème} éd., Berne 2013 (cité: Auer/Malinverni/Hottelier, Droit constitutionnel suisse).
- Aubert Jean-François, Art. 127, in: Petit commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999, Aubert J.-F./Mahon P. (édit.), Zurich/Bâle/Genève 2003 (cité: PC [Cst.](#)-Aubert).
- Aubry Girardin Florence, Art. 127, in: Commentaire romand de la Constitution fédérale, Martenet V./Dubey J. (édit.), vol. 2, Bâle 2021 (cité: CR [Cst.](#)-Aubry Girardin).
- Bähr Cordelia, Greenhouse gas taxes on meat products: a legal perspective, in: Transnational Environmental Law, vol. 4, n. 1, p. 153 ss (cité: Bähr, Greenhouse gas taxes on meat products).
- Behnisch Urs, Art. 127, in: Basler Kommentar - Bundesverfassung, Waldmann B./Belser E. M./Epiney A. (édit.), Bâle 2015 (cité: BSK BV-Behnisch).
- Besson Samantha/Breitenmoser Stephan/Petrig Anna/Sassòli Marco/Ziegler Andreas R., Völkerrecht/Droit international public, 3^{ème} éd., Zurich 2019

DEP 2022 p. 357, 388

(cité: Besson/Breitenmoser/Petrig/Sassòli/Ziegler, Völkerrecht/Droit international public).

- Beusch Michael, Benutzungsgebühren - unter besonderer Berücksichtigung von Lenkungsgebühren, in: Kausalabgaben, Häner I./Waldmann B. (édit.), Berne 2015, p. 41 ss (cité: Beusch, Benutzungsgebühren).
- Beusch Michael, Lenkungsabgaben im Strassenverkehr - eine rechtliche Beurteilung der Möglichkeiten zur Internalisierung externer Umweltkosten, thèse, Zurich 1999 (cité: Beusch, Lenkungsabgaben).
- Biaggini Giovanni, Art. 3, Art. 127, in: Basler Kommentar - Bundesverfassung, Waldmann B./Belser E. M./Epiney A. (édit.), Bâle 2015 (cité: BSK BV-Biaggini).
- Biaggini Giovanni, Umweltabgaben, marktwirtschaftliche Instrumente - de quoi s'agit-il?, in: [DEP 2000 430](#) (cité: Biaggini, Umweltabgaben).
- Blumenstein Ernst/Locher Peter, System des schweizerischen Steuerrechts, 7^{ème} éd., Zurich/Bâle/Genève 2016 (cité: Blumenstein/Locher, System).
- Böckli Peter, Indirekte Steuern und Lenkungsabgabe, Bâle/Stuttgart 1975 (cité: Böckli, Indirekte Steuern).

¹⁸⁴ Cf. art. 5 Règlement du 21 décembre 2005 fixant la taxe des véhicules automobiles et des bateaux (RTVB). Par exemple, pour un SUV de 3 tonnes et doté d'une puissance de 450 kW, la taxe vaudoise annuelle s'élève à CHF 1890. Nous relevons que le canton de Vaud a récemment entrepris des travaux législatifs pour augmenter le montant de la taxe et renforcer le caractère progressif (voir l'avant-projet de loi révisée sur la taxe des véhicules automobiles et des bateaux mis en consultation le 29 juin 2020).

- Böckli Peter, Innovation und Mimikry im Abgaberecht, in: ASA 58(1989/1990) 177 (cité: Böckli, Innovation).
- Bornick Thierry, Impôts directs et familles: État des lieux et perspectives législatives, Plaidoyer pour une imposition individuelle en concordance avec le principe de l'égalité de traitement et la garantie du minimum vital, Bâle/Neuchâtel 2021 (cité: Bornick, Impôts directs).
- Bureau Dominique/Henriet Fanny/Schubert Katheline, Pour le climat: une taxe juste, pas juste une taxe, in: Conseil d'analyse économique, 2019/2, n. 50 (cité: Bureau et al., Pour le climat).
- Bürgisser Jérôme, Art. 85a, in: Commentaire romand de la Constitution fédérale, Martenet V./Dubey J. (édit.), 2^{ème} volume, Bâle 2021 (cité: CR [Cst.](#)-Bürgisser).
- Camenisch Livia, Klima- und Energielenkungssystem, Zurich 2016 (cité: Camenisch, Klima- und Energielenkungssystem).
- Donzel Valérie, Les redevances en matière écologique, in: RJL, vol. 10, 2003 (cité: Donzel, Les redevances).
- Duvanel-Donzel Valérie, La fiscalité écologique à la lumière des principes généraux du droit, in: [DEP 2007 37](#) (cité: Duvanel-Donzel, La fiscalité écologique).
- Eichenberger Olivier, Individualbesteuerung der natürlichen Personen in der Schweiz: Modelle, Vor- und Nachteile sowie Alternativen, thèse, Berne/Stuttgart/Vienne 2008 (cité: Eichenberger, Individualbesteuerung).
- Favre Anne-Christine, Art. 74, in: Commentaire romand de la Constitution fédérale, Martenet V./Dubey J. (édit.), 2^{ème} volume, Bâle 2021 (cité: CR [Cst.](#)-Favre).
- Fleiner Thomas, Rechtsgutachten über die Verfassungsmässigkeit des Vorentwurfes zu einem Bundesgesetz über den Umweltschutz vom 18. Dezember 1973, Zurich 1975 (cité: Fleiner, Rechtsgutachten).
- Gartenmann Matthias/Hösli Andreas, Ansätze und Umsetzungsmöglichkeiten einer «Fleischsteuer», in: [ex ante 2/2020 10](#) (cité: Gartenmann/Hösli, Fleischsteuer).
- Gartenmann Matthias/Hösli Andreas/Krützmann Pascal, Kompetenzprobleme an der CO2-Front, in: EF 6-7/2020 422 (cité: Gartenmann/Hösli/Krützmann, Kompetenzprobleme an der CO2-Front).

DEP 2022 p. 357, 389

- Griffel Alain, Art. 74, in: Basler Kommentar - Bundesverfassung, Waldmann B./Belser E. M./Epiney A. (édit.), Bâle 2015 (cité: BSK BV-Griffel).
- Griffel Alain, Die Grundprinzipien des schweizerischen Umweltrechts, Zurich 2001 (cité: Griffel, Die Grundprinzipien).
- Grisel Rapin Clémence, Mehr oder weniger Staat?, Berne 2015 (cité: Grisel Rapin, Mehr oder weniger Staat?).
- Häner Isabelle, Kausalabgaben - Eine Einführung, in: Kausalabgaben, Häner I./Waldmann B. (édit.), Berne 2015, p. 1 ss (cité: Häner, Kausalabgaben).
- Hauser Matthias, Überblick über das aktuelle schweizerische Klimarecht, in: [DEP 2010 810](#) (cité: Hauser, Überblick).
- Hettich Peter/Walther Simone, Rechtsfragen um die kostendeckende Einspeisevergütung (KEV) für Elektrizität aus erneuerbaren Energien, in: [ZBI \(112\)2011 143](#) (cité: Hettich/Walther, Rechtsfragen).
- Höhn Ernst/Waldburger Robert, Steuerrecht, Band I, 9^{ème} éd., Berne 2001 (cité: Höhn/Waldburger, Steuerrecht).
- Hungerbühler Adrian, Grundsätze des Kausalabgaberechts - Eine Übersicht über die neuere Rechtsprechung und Doktrin, in: ZBI (104)2003 505 (cité: Hungerbühler, Grundsätze).
- Jagmetti Riccardo, Energierecht, Bâle 2005 (cité: Jagmetti, Energierecht).
- Kappeler Thomas, Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen umweltpolitisch motivierter Lenkungsabgaben, Zurich 2000 (cité: Kappeler, Verfassungsrechtliche).
- Keller Helen/Hauser Matthias, Verfassungskonforme Ertragsverwendung einer Klimalenkungsabgabe Funktion und Tragweite des Verfassungsvorbehalts im Abgaberecht, in: [PJA 2009 803](#) (cité: Keller/Hauser, Verfassungskonforme Ertragsverwendung).
- Kirchgässner Gebhard/Vallender Klaus A./Wolter Stefan C., Ökonomische und juristische Leitlinien einer ökologischen Steuerreform, in: [DEP 1998 287](#) (cité: Kirchgässner/Vallender/Wolter, Ökonomische und juristische Leitlinien).

- Jaag Tobias/Keller Helen, Zur Verfassungsmässigkeit einer Energieabgabe, in: [DEP 1998 319](#) (cité: Jaag/Keller, Zur Verfassungsmässigkeit).
- Lagaud Mayeul Alex, La fiscalité environnementale en droit ivoirien, Thèse de doctorat en droit public, Abidjan 2016 (cité: Lagaud, Fiscalité environnementale).
- Mahon Pascal, Art. 8, in: Petit commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999, Aubert J.-F./Mahon P. (édit.), Zurich/Bâle/Genève 2003 (cité: PC [Cst.](#)-Mahon).
- Martenet Vincent, Commentaire romand de la Constitution fédérale, Martenet V./Dubey J. (édit.), 2^{ème} volume, Bâle 2021 (cité: CR [Cst.](#)-Martenet).
- Mäusli-Allenspach Peter/Oertli Mathias, Das schweizerische Steuerrecht, 10^{ème} éd., Berne 2020 (cité: Mäusli-Allenspach/Oertli, Das schweizerische Steuerrecht).
- Morell Reto/Vallender Klaus A., Art. 74, in: Die schweizerische Bundesverfassung - St. Galler Kommentar, Ehrenzeller B./Schindler B./Schweizer R. J./Vallender K. A. (édit.), 3^{ème} éd., Zurich/Bâle/Genève 2014 (cité: SGK BV-Morell/Vallender).
- Müller Georg, Art. 4, in: Commentaire de la Constitution Fédérale de la Confédération Suisse du 29 mai 1874, Bâle/Zurich/Berne 1996 (cité: Comm. [Cst.](#) féd. 1874-Müller)

DEP 2022 p. 357, 390

- Oberson Xavier, Droit fiscal suisse, 5^{ème} éd., Bâle 2021 (cité: Oberson, Droit fiscal suisse).
- Oberson Xavier, Les taxes écologiques et le partage des compétences de leur mise en œuvre entre la Confédération et les cantons, in: [ASA 60\(1992\) 225](#) (cité: Oberson, Les taxes écologiques).
- Oberson Xavier/Maraia Jean-Frédéric, Les taxes environnementales, in: Les entreprises et le droit de l'environnement: défis, enjeux, Opportunités, CEDIDAC, vol. 82, 2009, p. 159 ss (cité: Oberson/Maraia, Les taxes environnementales).
- Oberson Xavier/Yazicioglu Alara Efsun, Art. 128, in: Commentaire romand de la Constitution fédérale, Martenet V./Dubey J. (édit.), 2^{ème} volume, Bâle 2021 (cité: CR [Cst.](#)-Oberson/Yazicioglu).
- Obrist Thierry, Art. 131, Art. 133 et Art. 134, in: Commentaire romand de la Constitution fédérale, Martenet V./Dubey J. (édit.), 2^{ème} volume, Bâle 2021 (cité: CR [Cst.](#)-Obrist).
- Obrist Thierry, Introduction au droit fiscal suisse, 2^{ème} édition, Bâle/Neuchâtel 2018 (cité: Obrist, Introduction au droit fiscal suisse).
- Rausch Heribert/Marti Arnold/Griffel Alain, Umweltrecht: ein Lehrbuch, Zurich/Bâle/Genève 2004 (cité: Rausch/Griffel/Marti, Umweltrecht).
- Reich Markus, Steuerrecht, 3^{ème} éd., Zurich/Bâle/Genève 2020 (cité: Reich, Steuerrecht).
- Rhinow René/Schefer Markus/Uebersax Peter, Schweizerisches Verfassungsrecht, 3^{ème} éd., Bâle 2016 (cité: Rhinow/Schefer/Uebersax, Schweizerisches Verfassungsrecht).
- Richli Paul, Rechtsprobleme im Zusammenhang mit der Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für die Wirtschaft, in: [ASA/Archives, 54\(1985-1986\) 97](#) (cité: Richli, Rechtsprobleme).
- Seiler Hansjörg, Vorbemerkungen zu Art. 35a-35c, in: Kommentar zum Umweltschutzgesetz, 2^{ème} éd., Zurich 1999 (cité: Seiler, Vorbemerkungen zu Art. 35 a-35c).
- Steiner Peter, Die Umsetzung des Verursacherprinzips durch das Umweltschutzrecht: eine Darstellung der Vorschriften des Bundes und der Kantone Basel-Stadt und Basel-Landschaft, Zurich 1999 (cité: Steiner, Die Umsetzung).
- Tschannen Pierre/Zimmerli Ulrich/Müller Markus, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4^{ème} éd., Berne 2014 (cité: Tschannen/Zimmerli/Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht).
- Vallender Klaus A., Grundzüge des Kausalabgabenrechts, Berne 1976 (cité: Vallender, Grundzüge).
- Vallender Klaus A., Lenkungsabgaben als Instrument des Umweltschutzrechtes, in: [DEP 1988 67](#) (cité: Vallender, Lenkungsabgaben).
- Vallender Klaus A., Ökologische Steuerreform und eidgenössische Energieabgaben, in: [DEP 2000 525](#) (cité: Vallender, Ökologische Steuerreform).
- Vallender Klaus A./Jacobs Reto, Ökologische Steuerreform, Berne/Stuttgart/Vienne 2000 (cité: Vallender/Jacobs, Ökologische Steuerreform).
- Vallender Klaus A./Wiederkehr René, Art. 127, in: Die schweizerische Bundesverfassung - St. Galler Kommentar, Ehrenzeller B./Schindler B./Schweizer R. J./Vallender K. A. (édit.), 3^{ème} éd., Zurich/Bâle/Genève 2014 (cité: SGK BV-Vallender/Wiederkehr).

•Védrine Claire, Fiscalité et environnement, thèse, Montpellier 2011 (cité: Védrine, Fiscalité et environnement).

DEP 2022 p. 357, 391

- Voinov Kohler Juliette, Le mécanisme de contrôle du respect du Protocole de Kyoto sur les changements climatiques: entre diplomatie et droit, Genève 2006 (cité: Voinov Kohler, Le mécanisme de contrôle).
- Wiederkehr René, Kausalabgaben, Berne 2015 (cité: Wiederkehr, Kausalabgaben).
- Wiederkehr René, Sonderabgaben, in: [recht 2017 43](#) (cité: Wiederkehr, Sonderabgaben).
- Wiederkehr René/Richli Paul, Praxis des allgemeinen Verwaltungsrechts - Eine systematische Analyse der Rechtsprechung, Band I, Berne 2012 (cité: Wiederkehr/Richli, Praxis).
- Wyss Daniela, Kausalabgaben, B le 2009 (cité: Wyss, Kausalabgaben).
- Yersin Danielle, L'égalité de traitement en droit fiscal, in: RDS 1992 II 145 (cité: Yersin, égalité).

Zusammenfassung

Die öffentliche Hand in der Schweiz ist sich einig, dass Maßnahmen gegen den globalen Klimawandel ergriffen werden müssen. Da die globale Erwärmung hauptsächlich durch menschenverursachte Treibhausgasemissionen verursacht wird, haben die Schweizer Behörden fiskalische Maßnahmen ergriffen. Während «CO2-Abgaben» schrittweise in die Schweizer Rechtsordnung eingeführt wurden, wirft ihre Kategorisierung bis heute Schwierigkeiten auf: Handelt es sich um besondere Arten von Steuern oder um Kausalabgaben, oder sind diese öffentlichen Abgaben so unterschiedlich, dass sie die Anerkennung einer dritten Kategorie rechtfertigen? Die Kategorisierung von CO2-Abgaben hat eine Reihe von konkreten Auswirkungen, insbesondere auf die Zuständigkeit des Bundes und unter Umständen auch auf die Anwendung des Gleichbehandlungsgebots. Der vorliegende Beitrag soll neue Erkenntnisse und Kriterien für die Klassifizierung dieser Abgaben sui generis liefern. Unserer Ansicht nach müssen die Grundsätze der Allgemeinheit der Besteuerung und der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bei der Ausgestaltung dieser Abgabe berücksichtigt werden. So sind wir der Ansicht, dass alle CO2-Emissionen von der Abgabe erfasst werden sollten und dass, wo immer möglich, die Steuerkraft der Bürger:innen berücksichtigt werden sollte. Dies dient nicht nur der Steuergerechtigkeit, sondern auch der Effizienz dieser Lenkungsabgaben.

Riassunto

Gli enti pubblici svizzeri concordano sulla necessità di adottare misure per contrastare il riscaldamento climatico. Le emissioni di gas serra costituiscono molto probabilmente la causa principale del riscaldamento climatico e le autorit  svizzere si sono impegnate in favore di misure fiscali. Sebbene le «tasse sul carbonio» siano state gradualmente introdotte nell'ordinamento giuridico svizzero, la loro classificazione solleva ancora delle difficolt : si tratta di tipi speciali di tasse o di contributi causali, oppure sono cos  differenziate da giustificare il riconoscimento di una terza categoria

DEP 2022 p. 357, 392

di contributi? La classificazione delle tasse sul carbonio ha una serie di conseguenze concrete, in particolare per quanto riguarda la competenza della Confederazione e potenzialmente anche in relazione all'applicazione del principio di parit  di trattamento. Il presente articolo si propone di fare chiarezza e di fornire nuovi criteri per la classificazione di queste tasse sui generis. A nostro avviso, i principi di generalit  dell'imposizione e di tassazione in base alla capacit  contributiva dovrebbero essere presi in considerazione nella progettazione di queste tasse. Pertanto, riteniamo che tutte le emissioni di CO2 debbano essere tassate e che, per quanto possibile, si debba tenere conto della capacit  contributiva dei cittadini. Non si tratta solo di una questione di equit  fiscale, ma anche di efficienza di queste tasse d'orientamento.