



Master

2024

Open Access

This version of the publication is provided by the author(s) and made available in accordance with the copyright holder(s).

La taxe sur le CO₂ en Suisse : un aperçu critique

Gemayel, Michel Louis

How to cite

GEMAYEL, Michel Louis. La taxe sur le CO₂ en Suisse : un aperçu critique. Master, 2024.

This publication URL: <https://archive-ouverte.unige.ch/unige:175417>

Faculté de droit de l'Université de Genève
Mémoire de Maîtrise universitaire en droit
Semestre d'automne 2023

La taxe sur le CO2 en Suisse : un aperçu critique

Travail effectué sous la direction de la Professeure
Giedre Lideikyte Huber

Michel Gemayel

Table des matières

| | |
|---|-----------|
| <i>Bibliographie</i> | II |
| I. Introduction | 1 |
| II. La taxe sur le CO₂ – Genèse et fonctionnement | 1 |
| A. La genèse de la taxe sur le CO₂ en Suisse | 1 |
| 1. Loi fédérale du 8 octobre 1999 sur la réduction des émissions de CO ₂ | 1 |
| 2. L'introduction de la taxe CO ₂ sur les combustibles le 1 ^{er} janvier 2008 | 3 |
| 3. Loi fédérale du 23 décembre 2011 sur la réduction des émissions de CO ₂ | 3 |
| 4. La révision totale de la Loi fédérale sur la réduction des émissions de CO ₂ , rejetée en votation populaire le 13 juin 2021..... | 4 |
| B. Nature juridique et fonctionnement de la taxe sur le CO₂ | 5 |
| 1. Bases légales et principes fondamentaux..... | 5 |
| 2. Nature juridique de la taxe sur le CO ₂ | 8 |
| 3. Objet, assujettis, taux et prélèvement..... | 9 |
| 4. Utilisation du produit de la taxe sur le CO ₂ | 10 |
| 5. Exemptions et procédures spécifiques | 11 |
| III. Appréciation critique de la taxe sur le CO₂ | 15 |
| A. Les effets de la taxe sur le CO₂ | 15 |
| 1. Effet d'incitation..... | 15 |
| 2. Efficacité de la taxe sur le CO ₂ quant aux réductions des émissions de gaz à effet de serre..... | 18 |
| B. Une taxe peu crédible ? Une critique politique et historique | 20 |
| 1. Lenteur de l'introduction de la taxe sur le CO ₂ comme mesure contraignante..... | 20 |
| 2. Pas de taxe sur le CO ₂ prélevée sur les carburants | 21 |
| C. Des exonérations généreuses ? | 23 |
| 1. Les limites de l'exonération par la prise d'engagement auprès de la Confédération | 24 |
| 2. Les limites du Système d'échange de quotas d'émission | 26 |
| D. Une taxe anticonstitutionnelle ? | 30 |
| 1. Compétence de la Confédération | 30 |
| 2. Principe de l'égalité de traitement, en particulier la capacité contributive | 31 |
| 3. La généralité de l'imposition | 33 |
| IV. Conclusion | 34 |

Bibliographie

BALLY Jürg, Das CO₂-Gesetz: Instrument der Zusammenarbeit und Selbstregulierung *in* Le Droit de l'environnement dans la pratique (DEP) 2000, p. 501 ss. (cité : BALLY).

BARANZINI Andrea/WEBER Sylvain, Elasticities of Gasoline Demand in Switzerland *in* Energy Policy vol. 63, London, 2013 (cité: BARANZINI/WEBER).

BEUSCH Michael, Benutzungsgebühren – Unter besonderer Berücksichtigung von Lenkungsgebühren, *in* Kausalabgaben, Zurich (Schulthess) 2015, p. 49 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, Umweltabgaben, marktwirtschaftliche Instrumente – de quoi s'agit-il ? *in* Le Droit de l'environnement dans la pratique (DEP) 2000, p. 430 ss. (cité : BIAGGINI).

BÖCKLI Peter, Indirekte Steuern und Lenkungsabgabe, Bâle/Stuttgart 1975 (cité: BÖCKLI, Indirekte Steuern).

BÖCKLI Peter, Innovation und Mimikry im Abgaberecht *in* Archives de droit fiscal suisse (58. Band), Berne 1989/1990 (cité: BÖCKLI, Innovation).

BORLAT Julien, Les nouvelles mesures de la loi sur le CO₂ révisée *in* Le Droit de l'environnement dans la pratique (DEP) 2014, p. 112 ss. (cité : BORLAT).

BORNICK Thierry/OBRIST Thierry, La taxation des émissions de CO₂: catégorisation des taxes d'orientation et application du principe de l'égalité de traitement *in* Le Droit de l'environnement dans la pratique 2022, p. 357 ss. (cité : BORNICK/OBRIST).

BUCHER Raphael, Le système d'échange de quotas d'émission manque de substance *in* La vie économique, Berne 2023 (cité : BUCHER).

BÜRGENMEIER Beat/HARAYAMA-KADOKURA Yuko/WALLART Nicolas, Théorie et pratique des taxes environnementales, Paris (Economica) 1997 (cité : BÜRGENMEIER et al.).

CALUORI Corina, Loi fédérale sur la protection de l'environnement : Revue de jurisprudence 2016-2020 *in* Le Droit de l'environnement dans la pratique (DEP) 2022, p. 773 ss. (cité : CALUORI).

CAMENISCH Livia, Klima- und Energielenkungssystem, Zurich (Dike) 2016 (cité: CAMENISCH).

Contrôle fédéral des finances, Evaluation der Lenkungswirkung des Emissionshandelssystems, Berne 2017 (cité : CDF).

DAGUET Sandra, Payer pour polluer ? La fiscalité écologique en Suisse, Lausanne 2014 (cité : DAGUET).

DONZEL Valérie, La fiscalité écologique à la lumière des principes généraux du droit *in* Le Droit de l'environnement dans la pratique (DEP) 2007, p. 37 ss. (cité : DONZEL, Principes généraux).

DONZEL Valérie, Les redevances en matière écologique, thèse Zurich (Schulthess) 2002 (cité : DONZEL, Redevances écologiques).

GARTENMANN Matthias/HÖSLI Andreas/KRÜTZMANN Pascal, Kompetenzprobleme an der CO₂-Front *in* Expert Focus 6-7 2020, p. 422 ss. (cité: GARTENMANN/HÖSLI/KRÜTZMANN).

KAPPELER Thomas, Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen umweltpolitisch motivierter Lenkungsabgaben, Zurich (Schulthess) 2000 (cité : KAPPELER).

KELLENBERGER Stephan, L'efficacité des mesures librement consenties dans le domaine de l'économie à l'exemple de la loi fédérale sur le CO₂ *in* Le Droit de l'environnement dans la pratique 2007, p. 23 ss. (cité : KELLENBERGER).

KIRCHGÄSSNER Gebhard/VALLENDER Klaus A./WOLTER Stefan C., Ökonomische und juristische Leitlinien einer ökologischen Steuerreform *in* Le Droit de l'environnement dans la pratique 1998, p. 287 ss. (cité : KIRCHGÄSSNER et al.).

KNOEPFEL Peter/NAHRATH Stéphane/SAVARY Jérôme/VARONE Frédéric, Analyse des politiques suisses de l'environnement, Zurich (Rüegg) 2010 (cité : KNOEPFEL et al.).

LABANDEIRA Xavier/LABEAGA José M./LÓPEZ-OTERO Xiral, A meta-analysis on the price elasticity of energy demand, 2017, disponible sous : <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0301421517300022> (cité : LABANDEIRA et al.).

MARAIA Jean-Frédéric, Des contributions écologiques volontaires aux contributions publiques (ou taxes) écologiques *in* Le Droit de l'environnement dans la pratique 2007, p. 58 ss. (cité : MARAIA).

MARTENET Vincent/DUBEY Jacques (édit.), Commentaire romand, Constitution fédérale : Préambule – art 80 Cst., Bâle (Helbing) 2021 (cité : CR Cst.-AUTEUR).

MARTIN, Ralf/MUÛLS Mirabelle/DE PREUX Laure/WAGNER Ulrich, Industry Compensation and relocation risk: a firm-level of the EU-ETS *in* American Economic Review vol. 104, 2014 (cité : MARTIN et al.).

MÄUSLI-ALLENSPACH Peter/OERTLI Mathias, Das schweizerische Steuerrecht, 10^{ème} éd., Berne 2020 (Cité: MÄUSLI-ALLENSPACH/OERTLI).

OBERSON Xavier, Droit fiscal suisse – 5^e édition, Bâle (Helbing) 2021 (cité : OBERSON, Droit fiscal suisse).

OBERSON Xavier, Les taxes d'orientation – Nature juridique et constitutionnalité, Bâle (Helbing) 1991 (cité : OBERSON, Taxes d'orientation).

OBERSON Xavier/MARAIA Jean-Frédéric, Les taxes environnementales *in* Les entreprises et le droit de l'environnement : défis, enjeux, opportunités, Lausanne (CEDIDAC) 2009, p. 159 ss. (cité : OBERSON/MARAIA, Taxes environnementales).

OBERSON Xavier/MARAIA Jean-Frédéric, Remarques liminaires ad art. 35a-35c *in* Commentaire Loi sur la protection de l'environnement (LPE), Berne (Stämpfli) 2009 (cité : OBERSON/MARAIA, Commentaire LPE).

OCDE, Le principe du pollueur-payeur, Définition, analyse, mise en œuvre, Paris 1975 (cité : OCDE, Pollueur-payeur).

OCDE, Les approches volontaires dans les politiques de l'environnement – efficacité et combinaison avec d'autres instruments d'intervention, Paris 2003 (cité : OCDE, Approches volontaires).

OTT Laurent, Essays on the Economics of Carbon Taxation, Thesis Neuchâtel (Université de Neuchâtel, Faculty of Economics and Business) 2022 (cité : OTT).

OTT Laurent/WEBER Sylvain, The impact of CO₂ taxation on Swiss households' heating demand, Neuchâtel (Université de Neuchâtel, Institute of Economic Research) 2018 (cité : OTT/WEBER).

PETITPIERRE Anne, *Environmental Law in Switzerland* (Second edition), Berne (Stämpfli) 2012 (cité: PETITPIERRE).

PETITPIERRE-SAUVAIN Anne, le principe du pollueur-payeur en relation avec la responsabilité du pollueur *in* *Revue de droit suisse*, tome 108, 1989, p. 446 ss. (cité : PETITPIERRE-SAUVAIN, Pollueur-payeur).

PETITPIERRE-SAUVAIN Anne, Les instruments économiques dans le protocole de Kyoto : l'instauration d'un marché des droits d'émission *in* *Le Droit de l'environnement dans la pratique* (DEP) 2007, p. 87 ss. (cité : PETITPIERRE-SAUVAIN, Marché des droits d'émission).

PIGOU Arthur Cecil, *The Economics of Welfare* (4th ed.), Londres (Macmillan) 1932 (cité: PIGOU).

SEILER Hansjörg, Vorbemerkungen zu Art. 35a-35c *in* *Kommentar zum Umweltschutzgesetz*, 2^{ème} éd., Zurich 1999 (cité: SEILER).

THALMANN Philippe, *Impôts écologiques – l'exemple des taxes CO₂*, Lausanne 1997 (cité : THALMANN).

VALLENDER Klaus A./JACOBS Reto, *Ökologische Steuerreform*, Berne/Stuttgart/Vienne (Haupt) 2000 (cité : VALLENDER/JACOBS).

WAGNER PFEIFER Beatrice, *Rechtliche Aspekte der Reduktion von Treibhausgasemissionen im Unternehmen* *in* *Le Droit de l'environnement dans la pratique* (DEP) 2014, p. 137 ss. (cité: WAGNER PFEIFER).

WIEDERKEHR René, *Kausalabgaben*, Berne 2015 (cité: WIEDERKEHR).

WYSS Daniela, *Kausalabgaben, Begriff Bemessung Gesetzmässigkeit*, Bâle 2009 (cité: WYSS).

I. Introduction

La protection du climat s'est imposée comme l'enjeu principal de notre époque. Les moyens mis en œuvre par les États pour y parvenir sont aussi variés que complexes : interdictions, subventionnements, incitations, mesures volontaires ; toutes ces approches tendent à un but écologique commun, mais se différencient par leurs méthodes d'action et leur efficacité. Suite au Protocole de Kyoto adopté en 1997, par lequel la Suisse s'est engagée parmi 192 États à réduire sensiblement ses émissions de gaz à effet de serre, il était alors nécessaire de mettre en place une politique climatique ambitieuse afin de notamment diriger le pays vers une sortie progressive des énergies fossiles.

Parmi les instruments visant la réduction des émissions de CO₂ de la Suisse, l'utilisation de la fiscalité pour faire d'un comportement polluant le fait générateur d'une taxe¹ écologique s'est imposée comme une évidence afin d'influencer lesdits comportements. La taxe sur le CO₂, qui frappe la production, l'extraction et l'importation des combustibles fossiles, en constitue sans aucun doute la mesure la plus iconique. Concrétisant le principe du pollueur-payeur et permettant de donner un coût aux émissions de CO₂, cette taxe, dite taxe d'incitation, vise à encourager une utilisation parcimonieuse des combustibles fossiles en les renchérissant et à orienter la consommation vers des énergies non génératrices de CO₂. Elle mérite une présentation critique, objet du présent Mémoire. Pour ce faire, nous avons fait le choix de traiter ce sujet en deux parties : d'abord la genèse et le mécanisme de la taxe sur le CO₂ sont présentés en détail, de manière à comprendre son fonctionnement économique et juridique, ses objectifs et ses spécificités (Partie II). Puis, fort de ces éléments, nous abordons le sujet de manière critique, sous différents angles : politique, juridique et économique (Partie III). Les problématiques soulevées permettront d'émettre des réflexions constructives sur le renforcement nécessaire à cet instrument. Avant son introduction, et même actuellement, certains ne voient pas la taxe sur le CO₂ comme l'instrument ambitieux de politique écologique tel qu'il est présenté par la Confédération. Selon THALMANN, économiste de l'environnement, « Une telle taxe ne vise qu'à corriger les effets les plus criants et pervers d'une économie qui fait encore fi de la protection de l'environnement ; elle ne prépare pas un avenir durable »². Nous déterminerons, à travers notre analyse, si ce constat est justifié ou si la taxe sur le CO₂ peut se flatter d'être un instrument crucial et efficace pour appréhender l'un des enjeux les plus pressants du XXI^e siècle : la protection de l'environnement.

II. La taxe sur le CO₂ – Genèse et fonctionnement

A. La genèse de la taxe sur le CO₂ en Suisse

Avant d'étudier la taxe sur le CO₂ telle que nous la connaissons actuellement, il sied de revenir sur son élaboration, issue de longs processus politiques et de compromis. Les nombreuses modifications dont elle a fait l'objet sont également abordées. Cela permettra de comprendre sa forme actuelle, d'illustrer l'influence de différents groupes de pression et d'identifier l'origine de controverses qui se font encore ressentir aujourd'hui.

1. Loi fédérale du 8 octobre 1999 sur la réduction des émissions de CO₂

L'idée de taxer les énergies fossiles responsable d'émissions de CO₂ en Suisse peut trouver sa première origine dans les discussions internationales sur le changement climatique. Le Sommet de la Terre à Rio de juin 1992 aboutit sur la signature par les pays participants de la convention-cadre des Nations unies sur les changements climatiques (CCNUCC), entrée en vigueur en mars 1994. Ladite Convention oblige les États à dresser régulièrement un inventaire des gaz à effet de serre et à informer sur les mesures mises en place pour les réduire. Ratifiée par la Suisse en décembre 1993³, la CCNUCC fut pour la Confédération un des premiers catalyseurs de la politique de réduction des émissions des six gaz à effet

¹ Par la suite, le terme taxe est utilisé, à l'instar du droit fiscal actuel, dans un sens général, synonyme de contribution publique.

² THALMANN, Avant-propos, p. V.

³ RS 0.814.01 ; RO 1994 1051.

de serre concernés par la Convention⁴. Sur cette base, le Département fédéral de l'intérieur lança en mars 1994 une procédure de consultation au sujet d'une première loi sur le CO₂, qui prévoyait une redevance sur le carbone appelé « taxe CO₂ »⁵. Ce projet ne fut toutefois même pas soumis au Parlement suites aux fortes résistances des grands partis et milieux économiques⁶.

Ce fut le Protocole de Kyoto, adopté sous l'égide de la CCNUCC le 11 décembre 1997, signé par la Suisse en mars 1998 et ratifié en juillet 2003⁷, et par lequel la Suisse s'est engagée à réduire ses émissions de gaz à effet de serre de 8% par rapport à leur niveau de 1990 sur la période 2008-2012⁸, qui rendit nécessaire l'élaboration de bases légales pour mettre en œuvre ces engagements, sous la forme d'une première loi fédérale sur la réduction des émissions de CO₂. Plutôt qu'une loi portant uniquement sur une taxe sur le CO₂, le projet de loi avait pour ambition d'être un instrument global d'harmonisation des instruments politiques énergétiques et climatiques⁹. Fait caractéristique de ce projet, l'introduction d'une taxe sur le CO₂ n'était alors prévue que comme une mesure additionnelle et subsidiaire, si les autres mesures prévues ne parvenaient pas à réduire les émissions conformément aux objectifs¹⁰. La primauté était donnée aux mesures volontaires prises par les milieux concernés, appelées « mesures librement consenties »¹¹. Ceci s'explique par les fortes résistances face à la première proposition du Conseil fédéral en 1994, qui prévoyait l'introduction d'une taxe obligatoire. Sachant qu'il fallait emprunter une autre voie pour mener à bien les projets environnementaux de la Suisse, la recherche d'un compromis apparaissait alors comme inévitable et aboutit sur la subsidiarité d'une taxe sur le CO₂¹². Le processus de consultation fit apparaître les fronts en matière de politique climatique que nous connaissons encore aujourd'hui: si les partis de gauche et les associations environnementales souhaitaient des objectifs de réduction plus ambitieux et des mesures plus contraignantes, telle qu'une taxe CO₂ introduite immédiatement, les associations économiques et les partis de droite quant à eux prônaient des objectifs moins contraignants, en particulier pour les émissions dues aux carburants, voire pas d'objectif du tout¹³. L'Union suisse des arts et métiers (USAM) ainsi que les associations routières s'opposèrent à toute idée de taxe sur le CO₂¹⁴.

Entre avril 1998 et octobre 1999, le Parlement traita du projet et une divergence importante apparue : la compétence de mettre en œuvre la taxe, qui ne pouvait selon certains être laissée entre les mains de l'exécutif seulement. Alors que le Conseil national décida de donner cette compétence au Parlement, le Conseil des États ne put s'y rallier et une conférence de conciliation dut trancher. Il fut décidé que le Conseil fédéral aurait la compétence d'introduire l'éventuelle taxe mais que le Parlement devrait approuver son taux¹⁵.

Ainsi, la première loi fédérale sur les émissions de CO₂ (ci-après : aLoi sur le CO₂) fut adoptée le 8 octobre 1999 et entra en vigueur le 1^{er} mai 2000¹⁶, avec la possibilité pour le Conseil fédéral d'introduire une taxe sur le CO₂, s'il était prévisible que les autres mesures prévues ne permettraient pas d'atteindre les objectifs fixés pour 2010 (art. 3 al. 2 et 6 aLoi sur le CO₂). L'introduction de la taxe ne pouvait toutefois pas être prononcée avant 2004 au plus tôt (art. 6 al. 3 aLoi sur le CO₂). Pour prendre sa décision, le Conseil fédéral se baserait sur des évaluations périodiques des progrès enregistrés¹⁷. Plusieurs auteurs relevèrent que cette loi avait davantage un caractère de test pour la future politique environnementale que de vraie mesure, car elle misait principalement sur la responsabilité personnelle des acteurs concernés¹⁸. Ce choix peut être expliqué par la forte influence des acteurs économiques, qui ont

⁴ Le dioxyde de carbone (CO₂), le méthane (CH₄), l'oxyde d'azote (N₂O), L'hexafluorure de soufre (SF₆), les hydrofluocarbures (HFC) et les perfluorcarbures (PFC). En Suisse, le CO₂ est de loin le principal gaz à effet de serre (79.3% des émissions).

⁵ Département fédéral de l'intérieur (DFI), Taxe CO₂ prélevée sur les agents énergétiques fossiles. Rapport explicatif, Berne, 23 mars 1994.

⁶ Conseil fédéral (par la suite : CF), Message du 17 mars 1997 relatif à la loi fédérale sur la réduction des émissions de CO₂, FF 1997 III 395, p. 398; THALMANN, p. 109.

⁷ Protocole de Kyoto à la Convention-Cadre des Nations Unies sur les changements climatiques, 11 décembre 1997, Annexe B (ci-après : Protocole de Kyoto) ; RS 0.814.011.

⁸ Annexe B du Protocole de Kyoto.

⁹ FF 1997 III 395, p. 398.

¹⁰ Ibid, p. 437.

¹¹ Ibid.

¹² KELLENBERGER, p. 36.

¹³ FF 1997 III 395, p. 402 s.

¹⁴ Ibid.

¹⁵ DAGUET, p. 71.

¹⁶ RO 2000 979.

¹⁷ FF 1997 III 395, p. 437.

¹⁸ Voir p.ex BALLY, p. 522 ss.

largement participé à la définition des objectifs, instruments et groupes cibles de la politique climatique suisse¹⁹.

2. L'introduction de la taxe CO₂ sur les combustibles le 1^{er} janvier 2008

Le 4 avril 2004, le DETEC annonça dans un communiqué que les objectifs prévus pour 2010 ne seraient pas atteints²⁰. Les perspectives énergétiques actualisées par l'Office fédéral de l'énergie (OFEN) en mars 2005 ont confirmé les résultats des travaux précédents²¹, relevant que les mesures librement consenties, incitations et prescriptions édictées par la politique environnementale d'alors ne suffiraient pas à réaliser les objectifs de la loi sur le CO₂. Les estimations présentées faisaient état d'une augmentation des émissions dues aux carburants²² de 8.8%, alors que l'objectif était une diminution de 8%²³ et d'une diminution des émissions dues aux combustibles²⁴ de seulement 11.4 % contre les 15% prévus dans la loi (art. 2 al. 2 aLoi sur le CO₂). C'est pourquoi, conformément à ce que prévoyait l'aLoi sur le CO₂, le Conseil fédéral décida de préparer une ordonnance pour l'introduction d'une taxe sur le CO₂ et la procédure de consultation fut lancée en octobre 2004. Quatre variantes de taxes furent proposées, qui différenciaient pour la première fois les émissions dues aux combustibles et celles dues aux carburants pour la taxation du CO₂²⁵. Si une grande partie des participants se prononça en faveur de la taxe sur le CO₂ sur les combustibles, l'introduction de la taxe sur le CO₂ ou d'un centime climatique²⁶ frappant les carburants fut nettement moins soutenue²⁷. Une telle taxe faisait craindre que les régions périphériques et montagneuses soient désavantagées, raison pour laquelle quinze cantons se prononcèrent contre une telle taxation²⁸.

En juin 2005, le Conseil fédéral présenta son message sur l'approbation du montant de la taxe CO₂²⁹, dont le contenu illustre la recherche d'un consensus entre les différents intérêts. Il proposa en effet une taxe CO₂ sur les émissions de combustibles fossiles, en abandonnant une taxe sur les émissions de carburants au profit du centime climatique, soit le prélèvement d'un centime par litre d'essence ou de diesel importé³⁰, qui est une mesure volontaire des milieux économiques nettement moins élevée et contraignante que la taxe³¹. Il introduit également de nouveaux instruments issus du Protocole de Kyoto, alors entré en vigueur le 16 février 2005 : les puits de carbone qui permettent de tenir compte de l'absorption des émissions par certains écosystèmes (p.ex les forêts) et les mécanismes de flexibilité qui permettent de réduire ses émissions de CO₂ via l'achat de droits de polluer. Le 23 mars 2007, les deux chambres du Parlement approuvèrent l'ordonnance sur la taxe sur le CO₂³², qui entra en vigueur le 1^{er} janvier 2008 avec un taux de 12 CHF par tonne (art. 3 al. 1 let. a ordonnance sur la taxe sur le CO₂).

3. Loi fédérale du 23 décembre 2011 sur la réduction des émissions de CO₂

La loi sur le CO₂ du 8 octobre 1999 fixant des objectifs de réduction pour les années 2008 à 2012, il était nécessaire dès la fin des années 2000 de réviser cette loi pour la période allant de 2013 à 2020, deuxième période d'engagement sous le protocole de Kyoto³³. Dans le contexte politique d'alors, une

¹⁹ KNOEPFEL et al., p. 322.

²⁰ DAGUET, p. 72.

²¹ Prognos, Bundesvarianten zur Umsetzung des CO₂-Gesetzes, Bâle 2005.

²² Les carburants sont des agents énergétiques fossiles utilisés pour la production de puissance dans les moteurs à combustion (art. 2 al. 2 loi sur le CO₂).

²³ CF, Message du 22 juin 2005 concernant l'approbation du montant de la taxe sur le CO₂ appliquée aux combustibles, FF 2005 4621, p.4641.

²⁴ Les combustibles sont des agents énergétiques fossiles utilisés par la production de chaleur et d'éclairage, pour la production d'électricité dans les installations thermiques et pour l'exploitation d'installations de couplage chaleur-force (mazout, gaz naturel, charbon, coke de pétrole, etc.) (art. 2 al. 1 loi sur le CO₂).

²⁵ FF 2005 4621, p. 4631.

²⁶ Nous reviendrons sur cet instrument au chapitre III. B. 2 du présent travail.

²⁷ FF 2005 4621, p. 4631 s.

²⁸ DAGUET, p. 73.

²⁹ FF 2005 4621.

³⁰ Ibid, p. 4632.

³¹ DAGUET, p. 73.

³² Ordonnance sur la taxe sur le CO₂ du 8 juin 2007, RS 641.712

³³ L'aLoi sur le CO₂ était d'ailleurs limitée à fin 2012 et son article 2 al. 6 astreignait le Conseil fédéral à soumettre en temps voulu à l'Assemblée fédérale des propositions quant aux objectifs postérieurs à l'an 2010, tout en consultant au préalable les milieux concernés.

initiative populaire « pour un climat sain » fut déposée par des partis de gauche et des associations environnementales le 29 février 2008 et exigeait une diminution des gaz à effet de serre de 30% en 2020 par rapport à 1990³⁴. La révision de la loi sur le CO₂ proposée par le Conseil fédéral fit alors office de contre-projet indirect³⁵.

La procédure de consultation dura de décembre 2008 à mars 2009. Le projet du Conseil fédéral proposa le maintien de la taxe CO₂ sur les combustibles et l'introduction d'une taxe CO₂ sur les carburants comme mesure subsidiaire, de même qu'une amélioration du système d'échange de quotas d'émission (SEQE), afin de le rendre compatible avec le système communautaire européen³⁶. Fait notoire, 198 organisations répondirent à cette consultation³⁷. Si le maintien de la taxe sur les combustibles rassembla une majorité de participants, sauf certains partis de droite et associations économiques qui rejetèrent encore toute idée de taxation incitative, l'introduction d'une taxe CO₂ sur les carburants prêta à controverse et fut rejetée par 6 cantons, 5 partis et plusieurs associations faitières³⁸. Compte tenu de ces résultats, le Conseil fédéral proposa dans son Message un objectif de réduction de gaz à effet de serre de 20% en 2020 par rapport au niveau d'émissions de 1990 et institua une taxe CO₂ sur les carburants comme mesure additionnelle et subsidiaire, si les objectifs n'étaient pas atteints³⁹. Au cours des débats, les principales divergences concernèrent le montant de l'affectation des recettes de la taxe CO₂ à des mesures de réduction des émissions et l'introduction d'une taxe CO₂ sur les carburants comme éventuelle mesure additionnelle. Les chambres se mirent d'accord sur ces différents sujets et les votes finaux eurent lieu le 23 décembre 2011.

La loi sur la réduction des émissions de CO₂ du 23 décembre 2011 (ci-après : loi sur le CO₂), entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2013⁴⁰, contient donc un objectif de réduction des émissions de gaz à effet de serre de 20% d'ici à 2020 par rapport au niveau de 1990 (art. 3 loi sur le CO₂), le maintien de la taxe CO₂ sur les combustibles et ne prévoit pas de taxe CO₂ sur les carburants, même comme mesure subsidiaire. Elle prévoit en outre l'affectation des recettes de la taxe à des mesures de réduction à long terme des émissions de CO₂ des bâtiments (art. 34 al. 1 loi sur le CO₂), ainsi qu'une obligation pour les importateurs de carburants de compenser entre 5 et 40% de leurs émissions en fonction du degré de réalisation des objectifs (art. 26 al. 2 loi sur le CO₂). Cette loi, encore en vigueur aujourd'hui, constitue la base légale actuelle sur laquelle est fondée la taxe sur le CO₂.

Plusieurs auteurs ont vu en cette loi des objectifs plus ambitieux que la loi qui la précédait, mais dont les mesures adoptées pour y parvenir ne semblaient pas aptes à réaliser ces ambitions, notamment en l'absence d'une taxe frappant les carburants⁴¹. Il était toutefois louable que l'ordre de priorité des mesures ait été renversé, car désormais les objectifs devaient être atteints en priorité par les mesures définies par la loi (art. 4 al. 1 loi sur le CO₂), plutôt que les mesures volontaires qui caractérisaient la politique climatique en Suisse jusqu'alors⁴².

4. La révision totale de la Loi fédérale sur la réduction des émissions de CO₂, rejetée en votation populaire le 13 juin 2021

Une présentation historique de la taxe sur le CO₂ ne saurait omettre de mentionner la révision totale de la loi sur le CO₂, rejetée en votation populaire le 13 juin 2021. Par la signature de l'Accord de Paris et son entrée en vigueur pour la Suisse en novembre 2017⁴³, la Suisse s'est engagée à réduire ses émissions de gaz à effet de serre de 50% d'ici à 2030 par rapport à 1990. Ainsi, un projet de révision a été élaboré par le Conseil fédéral dès 2017⁴⁴, d'autant plus nécessaire que les objectifs prévus dans la loi sur le CO₂ du 23 décembre 2011 l'étaient pour 2020 (art. 3 al. 1 loi sur le CO₂). Les principales nouveautés

³⁴ Chancellerie fédérale, Aboutissement de l'initiative populaire fédérale « pour un climat sain », FF 2008 2327.

³⁵ CF, Message du 26 août 2009 relatif à la politique climatique suisse après 2012, FF 2009 6723, p. 6750.

³⁶ FF 2009 6723, p. 6725 s.

³⁷ Pour un aperçu détaillé des positions des divers participants, voir OFEV (2009) : Révision de la loi sur le CO₂ : Analyse des résultats de la procédure de consultation.

³⁸ FF 2009 6723, p. 6754.

³⁹ FF 2009 6723, p. 6752 ss. et 6757.

⁴⁰ RS 641.71

⁴¹ DAGUET, p. 78 ; BORLAT, p. 135 s.

⁴² BORLAT, p. 118.

⁴³ Accord sur le climat conclu à Paris le 12 décembre 2015 (Accord de Paris) ; RS 0.814.012.

⁴⁴ CF, Message du 1^{er} décembre 2017 relatif à la révision totale de la loi sur le CO₂ pour la période postérieure à 2020 ; FF 2018 229.

comprenaient de nouvelles mesures dans le secteur de l'industrie, du transport et du bâtiment, le rehaussement du taux de la taxe sur le CO₂ à 210 francs par tonne de CO₂ ainsi qu'une nouvelle taxe sur les billets d'avion. Adopté par le Parlement à l'automne 2020⁴⁵, le projet de révision a fait l'objet d'un référendum facultatif, ce qui a mené à son rejet en votation populaire le 13 juin 2021⁴⁶, le renchérissement des combustibles fossiles par la taxe sur le CO₂, la surtaxe sur les carburants et la taxe sur les billets d'avion ayant particulièrement contribué au rejet de la loi par la population. Le Parlement a donc prolongé la validité de la loi sur le CO₂ du 23 décembre 2011 jusqu'en 2024⁴⁷ et le Conseil fédéral a ouvert un nouveau projet de consultation fin 2021. Le 1^{er} janvier 2022, le taux de la taxe a été augmenté à 120 francs par tonne de CO₂, montant plafond fixé dans la loi, conformément à l'ordonnance sur le CO₂ car l'objectif de réduction pour 2020 n'a pas été atteint⁴⁸. Nous reviendrons de manière plus détaillée sur les instruments que prévoyait le projet au cours de ce travail, car cela permet d'apprécier la taxe sur le CO₂ en sa forme actuelle, et, le cas échéant, d'identifier ses lacunes qui devaient être comblées par la révision. Un nouveau projet de révision de la loi sur le CO₂ pour la période postérieure à 2024⁴⁹ fait actuellement l'objet de délibérations auprès des chambres du Parlement. Il s'agit d'une refonte du projet de révision, dont les objectifs de réduction des émissions restent les mêmes, mais dont les instruments ont été revus à la baisse, abandonnant l'introduction de nouvelles taxes et favorisant d'autres mesures comme des subventions⁵⁰. Le 20 décembre 2023, le projet est passé en commission du Conseil des États⁵¹.

B. Nature juridique et fonctionnement de la taxe sur le CO₂

1. Bases légales et principes fondamentaux

(i) Bases légales

La taxe sur le CO₂, instituée par la loi sur le CO₂, a pour fondement les art. 74 et 89 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst.)⁵². L'art. 74 Cst. constitue une disposition générale et transversale relative à l'une des tâches désormais fondamentale de l'État : la préservation des bases naturelles de la vie⁵³. Par cette compétence matérielle, la Confédération est libre d'adopter les moyens qui lui paraissent les mieux à même d'atteindre les objectifs fixés de protection de l'environnement, dont notamment par le biais de taxes causales ou d'orientation ou par des taxes incitatives pures⁵⁴. L'art. 89 Cst. a trait pour sa part à la politique énergétique et la répartition des compétences en la matière⁵⁵. La taxe sur le CO₂ trouve son fondement légal aux articles 29 et suivants de la loi sur le CO₂, étant précisé qu'elle est concernée par d'autres articles de cette même loi⁵⁶. L'ordonnance sur la réduction des émissions de CO₂ du 30 novembre 2012 (ci-après : ordonnance sur le CO₂)⁵⁷ en précise l'application.

(ii) Principes fondamentaux du droit de l'environnement

Les principes fondamentaux du droit de l'environnement ont été reconnus internationalement lors de la Conférence de Rio de juin 1992, principalement le besoin de développement durable et le principe de prévention. Ils sont expressément repris dans la loi fédérale sur la protection de l'environnement du 7

⁴⁵ FF 2020 7607.

⁴⁶ Pour un aperçu complet des résultats de votation, voir : <https://www.bk.admin.ch/ch/f/pore/va/20210613/can644.html>

⁴⁷ Assemblée fédérale, Loi sur le CO₂, Modification du 17 décembre 2021, FF 2021 2994.

⁴⁸ OFEV, communiqué de presse, faible baisse des émissions de CO₂ dues aux combustibles : hausse automatique de la taxe en 2022, 7 juillet 2021.

⁴⁹ CF, Message du 16 septembre 2022 relatif à la révision de la loi sur le CO₂ pour la période postérieure à 2024, FF 2022 2652.

⁵⁰ OTT, p. 14.

⁵¹ BO 22.061.

⁵² RS 101 ; voir préambule de la loi sur le CO₂.

⁵³ CR Cst. - FAVRE, art. 74 N 5.

⁵⁴ Ibid., art. 74 N 20.

⁵⁵ Ibid., art. 89 N 22 et 23.

⁵⁶ Voir par exemple les art. 15 ss. loi sur le CO₂ qui concernent la participation au SEQE entraînant le remboursement de la taxe sur le CO₂.

⁵⁷ RS 641.711

octobre 1983 (LPE)⁵⁸ et, dès 1999, à l'art. 74 de la Constitution. Il sied de mentionner ces principes fondamentaux, qui constituent la pierre angulaire des politiques environnementales et auxquels il faut se référer pour apprécier la taxe sur le CO₂. Le concept de la fiscalité écologique est également abordé.

Le principe de prévention : Mentionné expressément dans la Constitution (art. 74 al. 2 Cst.) et la LPE (art. 1 al. 2 et 11 al. 1 LPE), ce principe représente le critère principal lors de la prise de décision concernant l'adaptation de la législation et l'adoption de mesures. Il appelle à tenir compte du fait que les dommages causés à l'environnement sont généralement latents durant une longue période et n'apparaissent bien souvent qu'après le début des comportements nuisibles⁵⁹, au moment où leurs conséquences peuvent déjà être irréversibles. Dès lors, la prévention doit toujours être préférée à la réparation. Ce principe implique un aspect procédural, selon lequel les mesures doivent être prises aussi tôt que possible, ainsi qu'un aspect technique, qui enjoint à prendre des mesures agissant sur la source des nuisances et non celles qui se limitent à réduire leurs effets. En outre, il est généralement accepté que de telles mesures sont moins coûteuses que les mesures réparatrices⁶⁰. Le principe de prévention invite enfin à un contrôle continu des connaissances, de l'évolution des atteintes ou du risque, pour adapter les mesures prises⁶¹.

*Le principe du pollueur-payeur*⁶² : Il s'agit d'un principe cardinal de la politique environnementale des États, qui peut être considéré comme la pierre angulaire du concept de taxe sur les émissions de CO₂. Développé par des économistes et par l'OCDE dès 1975⁶³, il repose sur la réalisation que les coûts de production de certains biens ne correspondent pas entièrement aux coûts économiques globaux y résultant⁶⁴. Son but est d'imputer au pollueur la charge financière des mesures tendant à éviter ou supprimer les conséquences nuisibles d'une atteinte à l'environnement, ainsi qu'à les prévenir (principe du pollueur-payeur au sens étroit). Il est l'expression juridique de l'instrument économique d'internalisation des coûts sociaux, cette notion se définissant comme les effets externes défavorables découlant de l'activité privée de personnes et entreprises engagées sur un marché⁶⁵. En d'autres termes, il s'agit d'un principe d'efficacité économique, permettant de rétablir la vérité des prix : si une activité économique entraîne une pollution, le coût de cette pollution doit être pris en compte au niveau du pollueur. Toutefois, il n'est pas concevable d'intégrer tous les coûts, encore moins les inconvénients de nature morale ou immatérielle, résultant d'atteintes à l'environnement. Une application stricte de ce principe serait de faire supporter aux pollueurs l'ensemble des coûts individualisables de la lutte anti-pollution, proportionnellement à leur responsabilité, ce qui est impossible d'un point de vue pratique. Ainsi, des limites inhérentes au principe du pollueur-payeur résident dans la détermination exacte des charges qui peuvent être imputées au pollueur, ainsi que l'identification des sources de pollution malgré les effets d'accumulation et de combinaison des atteintes⁶⁶. C'est pourquoi, le principe du pollueur-payeur au sens large se rapporte aux cas comprenant un ensemble d'atteintes à l'environnement, ainsi qu'aux nombreuses personnes à l'origine de ces atteintes. Contrairement à la causalité au sens étroit, il n'existe pas de rapport de causalité déterminable et individuelle entre, d'une part, le comportement nuisible à l'environnement et les mesures appliquées et les coûts, d'autre part⁶⁷. C'est ce cas de figure qui est appréhendé par la fiscalité écologique⁶⁸.

L'art. 74 al. 2 Cst. traduit juridiquement le principe du pollueur-payeur en ces termes, quant aux atteintes à l'environnement : « les frais de prévention et de réparation sont à la charge de ceux qui les causent » et l'art. 2 LPE pose comme principe que « celui qui est à l'origine d'une mesure prescrite par la présente loi doit en supporter les frais », étant précisé que les mesures en question sont celles destinées à lutter contre les atteintes à l'environnement. La législation infra-constitutionnelle concrétise

⁵⁸ RS 814.01.

⁵⁹ PETITPIERRE, p. 40.

⁶⁰ Ibid, p. 41.

⁶¹ CR Cst. -FAVRE, art. 74 N 26.

⁶² Aussi appelé « principe de causalité », voir CF, Message du 31 octobre 1979 relatif à une loi fédérale sur la protection de l'environnement, FF 1979 III 741, p. 771.

⁶³ OCDE, Pollueur-payeur, p. 21 ss.

⁶⁴ PETITPIERRE-SAUVAIN, p. 446.

⁶⁵ Pour une analyse économique détaillée de ce concept, voir : THALMANN, p. 22 ss. ; OCDE, Pollueur-payeur, p. 21 ss. ; PETITPIERRE-SAUVAIN, Pollueur-payeur, p. 446 ss.

⁶⁶ PETITPIERRE-SAUVAIN, Pollueur-payeur, p. 448.

⁶⁷ CALUORI, p. 782.

⁶⁸ CR Cst.- FAVRE, art. 74 N 31.

l'application du principe du pollueur-payeur, notamment grâce aux mécanismes fiscaux tels que la taxe sur le CO₂⁶⁹. En effet, la taxe d'incitation est souvent présentée comme le moyen le plus simple et équitable d'internaliser les coûts⁷⁰. Elle permet effectivement d'attribuer un coût aux émissions de CO₂, exprimant ainsi le coût réel d'un produit ou service. Elle est toutefois parfois critiquée comme une contrepartie non avouée d'une concession perpétuelle de polluer⁷¹. Une autre limite souvent relevée est le fait que ce principe devrait viser l'agent sur lequel il sera le plus efficace d'internaliser les coûts, soit notamment les importateurs, producteurs ou les entreprises, désignées par la loi sur le CO₂ selon le terme « exploitants d'installations ». Or, dans les faits, l'internalisation des coûts visée par la taxation est répercutée du producteur ou importateur vers les consommateurs, via une hausse du prix, transformant ainsi ce principe en principe du « consommateur pollueur-payeur »⁷². Nous verrons également que ce principe fondamental ne peut être considéré comme entièrement respecté par le mécanisme de la taxe sur le CO₂, du moins dans son acceptation selon laquelle le pollueur supporte les coûts de son comportement (voir notamment chapitre III. C).

Le principe d'évaluation globale des nuisances : Étant donné que des actions limitées à la lutte contre une seule source de pollution ne peuvent être efficaces si les autres sources ne sont pas traitées en même temps, il convient de s'appuyer sur une vision d'ensemble des nuisances lors de l'élaboration de mesures de protection⁷³. En ce sens, l'art. 8 LPE prévoit que « les atteintes sont évaluées isolément, collectivement et dans leur action conjointe ». Le corollaire de ce principe est que l'application de mesures de protection doit également être évaluée dans son ensemble, car il faut éviter que la lutte contre un type de pollution n'implique une indulgence pour un autre. Ainsi, les mesures prises pour lutter contre la pollution devraient être suffisamment larges pour appréhender une multitude de sources de nuisances. Nous verrons que le cas de la taxe sur le CO₂, qui concerne uniquement les combustibles et non les carburants, peut être considérée comme insuffisante lorsqu'on l'apprécie à la lumière de ce principe.

Le principe de coopération : Ce principe, particulièrement important dans un État fédéral, prescrit la coopération entre la Confédération et les cantons, mais aussi celle entre l'État et les acteurs économiques, les associations écologistes et les consommateurs⁷⁴. Il implique la consultation de l'ensemble des acteurs concernés lors de l'adoption de lois et mesures et explique le choix récurrent de l'État d'opter pour des solutions de compromis et basées sur des mesures volontaires. Ce fut le cas pour l'introduction de la taxe sur le CO₂, qui dans l'ancienne loi sur le CO₂ n'était prévue que comme une mesure subsidiaire si les efforts de l'économie pour réduire les émissions par le biais de mesures volontaires ne portait pas leurs fruits.

La fiscalité écologique : Le concept de fiscalité écologique remonte aux travaux de l'économiste anglais Arthur Cecil PIGOU dans les années 1930. Il fut notamment le premier à considérer l'utilisation d'impôts pour traiter la problématique des externalités, en l'occurrence la pollution, et pour influencer les comportements⁷⁵. Selon lui, une intervention de l'État dans l'économie est justifiée pour certains problèmes collectifs, car des actions uniquement privées ne suffisent pas. La fiscalité écologique vise en ce sens à orienter les agents dans un sens écologique, via un signal-prix⁷⁶ : le bien polluant est renchérit par un impôt, qui incite les agents à réduire leur consommation ou à se tourner vers un produit de substitution⁷⁷. L'impôt pigouvien théorique, nommé en l'honneur de l'économiste précité, a pour but de diminuer l'externalité jusqu'à l'optimum social, grâce à un taux qui doit être égal au coût externe marginal à l'équilibre social, soit la différence entre les coûts marginaux sociaux et privés. Grâce à ce taux l'externalité est entièrement internalisée⁷⁸. La difficulté de cet impôt théorique est de déterminer son taux dans la pratique, car cela nécessite la connaissance du bénéfice privé du pollueur, de ses coûts

⁶⁹ Ibid.

⁷⁰ OCDE, Pollueur-payeur, p. 31 ss.

⁷¹ PETITPIERRE-SAUVAIN, Pollueur-payeur, p. 450.

⁷² BÜRGENMEIER et all., p. 91 ss.

⁷³ PETITPIERRE, p. 41 ; FF 1979 III 741, p. 770.

⁷⁴ PETITPIERRE, p. 42 ; FF 1979 III 741, p. 771.

⁷⁵ PIGOU, p. 192.

⁷⁶ Notion économique selon laquelle le prix d'un bien envoie un « signal » au consommateur qui a pour effet d'orienter les choix de ce dernier (Wikipedia, « Signal-prix »).

⁷⁷ DAGUET, p. 35.

⁷⁸ Ibid. p. 40.

et de la valeur de l'externalité, ce qui est peu aisé à obtenir en pratique⁷⁹. C'est pourquoi de nombreuses taxes écologiques, telles que la taxe sur le CO₂, représentent des « impôts-produits », qui ne frappent pas directement l'externalité, c'est-à-dire les émissions polluantes, mais les produits qui les causent⁸⁰. Ce type de taxes représente une approximation de l'impôt pigouvien théorique, car on suppose une relation proportionnelle entre le produit polluant et la production d'externalité.

Le principal avantage de la fiscalité écologique est que, contrairement aux normes d'interdiction de pollution au-delà d'un certain seuil, qui sont statiques, les taxes sont dynamiques et permettent d'inciter un agent à continuer diminuer sa pollution au-delà d'un seuil fixe, dans le but de payer moins d'impôts. Elle a également l'avantage de laisser aux assujettis le choix de la mise en œuvre et de la quantité de réduction d'émissions.

2. Nature juridique de la taxe sur le CO₂

Les contributions publiques sont historiquement classées selon deux catégories par la doctrine traditionnelle et la jurisprudence : les impôts et les taxes causales⁸¹. Les impôts sont définis comme des contributions inconditionnelles qui sont dues indépendamment de toute contreprestation étatique particulière, afin de participer aux dépenses dévolues à la collectivité publique en vue de réaliser le bien commun⁸². Les taxes causales constituent quant à elles la contrepartie d'une prestation spéciale de la collectivité publique⁸³. C'est donc le critère de la contre-prestation qui permet de distinguer ces catégories. Toutefois, l'apparition de « taxes » dont l'objectif premier était d'inciter les contribuables à adopter un comportement déterminé, a mené à une réévaluation de cette dichotomie rigide, dont les critères ne permettaient plus d'englober ces nouveaux instruments⁸⁴.

En effet, l'arrêt IATA du Tribunal fédéral, du 18 février 1999 a marqué une évolution importante dans la qualification juridique des contributions publiques, le Tribunal fédéral ayant expressément reconnu les différences fondamentales des « taxes d'orientation » par rapport aux deux catégories précitées⁸⁵. Comme cela est largement reconnu par la doctrine, il convient donc également d'utiliser le critère de l'objectif poursuivi par la contribution publique, afin de distinguer les redevances fiscales des taxes d'incitation⁸⁶. Les redevances fiscales ont pour but de fournir à l'État des ressources financières pour l'accomplissement de ses tâches en général (but fiscal) alors que les taxes d'incitations, qui ne servent pas au financement de l'État, visent à agir sur le comportement des particuliers⁸⁷, soit dans le cas de la fiscalité écologique, à dissuader ou encourager des comportements déterminés en fonction de leur impact sur l'environnement. Parmi les contributions publiques à but incitatif, il existe deux sous-catégories : les impôts d'orientation, qui ne reposent sur aucune contre-prestation étatique, et les taxes causales d'orientation, qui sont liées à une prestation étatique, tout en suivant un but incitatif⁸⁸. Selon cette conception, les taxes incitatives sont des types particuliers d'impôts ou de taxes causales, ce qui a été reconnu par la jurisprudence⁸⁹. Toutefois, une partie de la doctrine appelle régulièrement à la reconnaissance d'une troisième catégorie distincte de contributions publiques, qui n'ont manifestement pas de but fiscal, appelées « pures taxes d'orientation »⁹⁰, car selon eux l'absence de but fiscal et la redistribution du produit qui caractérise ces taxes d'incitations ne peuvent être rattaché aux catégories « classiques » de contributions publiques. Le Tribunal fédéral utilise régulièrement le terme de « pure taxe d'orientation », sans lui reconnaître une appartenance à une troisième catégorie distincte⁹¹. Les opposants à une reconnaissance d'une troisième catégorie considèrent que la pure taxe d'incitation reste un impôt d'orientation, même en l'absence d'un but fiscal, et qu'il est difficile en pratique de déterminer le caractère exclusif ou non de l'objectif incitatif⁹². Certains auteurs proposent d'utiliser également le

⁷⁹ OTT, p. 21.

⁸⁰ DAGUET, p. 41.

⁸¹ ATF 99 Ia 595 (596).

⁸² OBERSON, Droit fiscal suisse, N 5 ad § 1; ATF 124 I 292.

⁸³ OBERSON, Droit fiscal suisse, N 6 ad § 1.

⁸⁴ OBERSON/MARAIA, Taxes environnementales, p. 161.

⁸⁵ ATF 125 I 182, Association du Transport Aérien International (IATA).

⁸⁶ OBERSON/MARAIA, Taxes environnementales, p. 161; BORNICK/OBRIST, p. 366 ss. ; DONZEL, Redevances écologiques, p.11 ss.

⁸⁷ DAGUET, p. 42.

⁸⁸ OBERSON/MARAIA, Taxes environnementales, p. 63 s.

⁸⁹ Arrêt du TF 2C_466/2008, in RDAF 2010 II p. 401, cons. 4.2, p. 405.

⁹⁰ BORNICK/OBRIST, p. 369; DONZEL, Redevances écologiques, p. 50 s.; BÖCKLI, Indirekte Steuern, p. 55; SEILER, N 13.

⁹¹ ATF 140 I 176, cons. 5.4, p. 181 s. ; Arrêt du TF 2C_466/2008, in RDAF 2010 II p. 401 cons. 4.2 p. 405.

⁹² OBERSON, Droit fiscal suisse, N 15 ad § 1.; OBERSON/MARAIA, Commentaire LPE, N 13.

critère de l'utilisation des recettes pour déterminer si l'on est en présence d'une pure taxe d'incitation : si le produit de la redevance est entièrement redistribué, il s'agira d'une pure taxe d'incitation, alors que si une partie du produit est utilisé par l'État pour renforcer le but poursuivi, il s'agira d'un impôt d'affectation, prélevé pour couvrir des dépenses étatiques déterminées⁹³.

La nature juridique de la taxe CO₂ est régulièrement discutée en doctrine. Le Conseil fédéral l'a toujours qualifié de « taxe incitative »⁹⁴, qui renchérit le prix des combustibles fossiles et encourage ainsi une consommation parcimonieuse et un recours aux agents énergétiques générant peu ou pas de CO₂. OBERSON, par exemple, la qualifie d'impôt d'orientation⁹⁵. Dans un arrêt du 27 mars 2014, le Tribunal fédéral a considéré que la taxe sur le CO₂ doit être qualifiée de « pure taxe d'orientation »⁹⁶. C'est également l'avis de plusieurs auteurs⁹⁷. Une partie de la doctrine considère toutefois que la taxe sur le CO₂ ne peut être qualifiée de « pure taxe d'orientation » car son produit n'est pas entièrement redistribué, une partie de ses recettes étant affectée à un but particulier⁹⁸. Il y a à leur sens un but fiscal. Elle propose donc de qualifier la taxe sur le CO₂ d'impôt écologique incitatif⁹⁹.

La qualification juridique de la taxe sur le CO₂ a une importance pratique indéniable, car elle détermine notamment la compétence de la Confédération pour la percevoir ainsi que l'application des principes fiscaux constitutionnels, telle que l'égalité de traitement prévue par l'art. 127 al. 2 Cst¹⁰⁰. Nous reviendrons sur ces aspects, débattus régulièrement par la doctrine, au chapitre III. D. À notre sens, il est opportun de qualifier la taxe sur le CO₂ de pure taxe d'orientation ou d'incitation, suivant ainsi l'approche du Tribunal fédéral. Ce terme permet d'exprimer son but incitatif et d'éviter que sa constitutionnalité ne soit remise en cause, car l'utilisation du terme « impôt » (d'incitation) pourrait conduire à considérer que la taxe sur le CO₂ est un impôt au sens strict, qui devrait dès lors reposer sur une base constitutionnelle expresse¹⁰¹. Comme cela sera explicité plus loin dans le travail (chapitre III.D), nous ne considérons pas que la taxe sur le CO₂ poursuive un but fiscal.

3. Objet, assujettis, taux et prélèvement

La taxe sur le CO₂ frappe la production, l'extraction et l'importation des combustibles (art. 29 loi sur le CO₂). Les combustibles concernés sont le charbon et les autres combustibles énumérés à l'art. 2 loi sur le CO₂, soit les combustibles fossiles utilisés pour la production de chaleur et d'éclairage, pour la production d'électricité dans les installations thermiques et pour l'exploitation de couplage chaleur-force, dans la mesure où ils sont soumis à l'impôt sur les huiles minérales au sens de la loi du 21 juin 1996 sur l'imposition des huiles minérales (Limpmin)¹⁰² (art. 93 ordonnance sur le CO₂). Ainsi, la taxe sur le CO₂ n'est pas prélevée directement sur les émissions, mais sur le produit dont la relation de causalité entre son utilisation et les nuisances causées est connue. On la qualifie donc de « taxe produit »¹⁰³, prélevée sur l'achat de combustibles fossiles, dont le montant dépend de la teneur en carbone de chaque agent fossile, tels que l'huile de chauffage, le gaz naturel et le charbon.

L'art. 30 al. 1 de la loi sur le CO₂ désigne les assujettis à la taxe sur le CO₂. En ce qui concerne la taxe sur le charbon (let. a), il s'agit des personnes assujetties à l'obligation de déclarer lors de l'importation en vertu de la loi du 18 mars 2005 sur les douanes (LD)¹⁰⁴, soit celles désignées par l'art. 26 LD, ainsi que les fabricants et producteurs exerçant leur activité en Suisse. Pour la taxe sur les autres agents énergétiques fossiles (let. b), sont assujetties à la taxe sur le CO₂ les personnes assujetties à l'impôt en

⁹³ KIRCHGÄSSNER et al., note 25 ad p. 309; BORNICK/OBRIST, p. 376 ss.

⁹⁴ FF 1997 III 395, p. 436; FF 2009 6723, p. 6762; FF 2018 229, p.256.

⁹⁵ OBERSON, Droit fiscal suisse, N 8 ad § 19.

⁹⁶ ATF 140 I 176, cons. 5.4.

⁹⁷ WIEDERKEHR, p. 28; VALLENDER/JACOBS, p. 61 ss. ; BEUSCH, Lenkungsabgaben, p. 99 ss.

⁹⁸ Notamment, BIAGGINI, p. 434 ; CAMENISCH, p. 39 s. Cf. chapitre III. D ci-dessous.

⁹⁹ Notamment, DONZEL, Redevances écologiques, p. 86 ; BORNICK/OBRIST ne proposent pas une qualification de la taxe sur le CO₂ mais estiment que l'affectation des recettes à un but particulier font obstacle à la qualification de « pure taxe d'orientation », cf. p. 375 ; BEUSCH, p. 102 ss. considère que l'attribution à un but particulier en fait un impôt d'affectation.

¹⁰⁰ DONZEL, Principes généraux, p. 46.

¹⁰¹ OBERSON, Droit fiscal suisse, N 2 ad § 2.

¹⁰² RS 641.61

¹⁰³ DAGUET, p. 41.

¹⁰⁴ RS 631.0

vertu de la Limpmin, soit les importateurs, les entrepositaires agréés, les personnes qui cèdent des marchandises imposées, qui les utilisent ou qui les font utiliser à des usages soumis à un taux plus élevé et les personnes qui cèdent, utilisent ou font utiliser des marchandises non imposées (art. 9 Limpmin). Si les assujettis sont, au sens de la loi, les producteurs, les fabricants et les importateurs, la taxe se répercute inévitablement en aval, sur les consommateurs finaux, notamment les ménages¹⁰⁵. Comme la taxe concerne les combustibles, seuls les ménages se chauffant au mazout ou au gaz, soit 6 ménages sur 10 en 2022¹⁰⁶, sont atteints par la taxe.

Le taux de la taxe est exprimé en francs par tonne de CO₂ équivalent (tCO₂-éq.), les effets des gaz à effet de serre autres que le CO₂ étant convertis selon des formules standardisées (art. 1 al. 2 et annexe 1 ordonnance sur le CO₂). La loi fixe le montant maximum de la taxe à 120 francs par tonne de CO₂, dit montant étant fixé par le Conseil fédéral en fonction de l'évolution des émissions au regard des objectifs visés à l'art. 3 de la loi sur le CO₂ (art. 29 al. 2 loi sur le CO₂). Le taux de la taxe sur le CO₂ a ainsi augmenté par un facteur de 10 entre son introduction en 2008 et son taux actuel : il s'élevait en effet à 12 francs par tonne de CO₂ lors de son introduction, puis a progressivement été augmenté par le Conseil fédéral¹⁰⁷. Depuis 2022, il s'élève à 120 francs par tonne de CO₂, soit le taux maximal prévu par la loi¹⁰⁸. Conformément à l'art. 94 al. 2 de l'ordonnance sur le CO₂, qui renvoie à l'annexe 11, la taxe est perçue selon un montant fixé pour chaque agent énergétique en fonction de sa teneur en carbone, dont dépendent les quantités de CO₂ émises. Ainsi, selon l'exemple donné par l'OFEV¹⁰⁹, la combustion d'un litre de mazout libère 2.65 kg de CO₂. Un montant de 120 francs par tonne de CO₂ équivaut donc à une taxe d'environ 30 centimes par litre de mazout.

En pratique, le prélèvement de la taxe a lieu lorsque la marchandise passe la frontière ou qu'elle quitte un entrepôt, dans lequel elle a pu être stockée sans être imposée, afin d'être commercialisée. La taxe est mentionnée sur les factures d'achat de combustibles¹¹⁰.

4. Utilisation du produit de la taxe sur le CO₂

L'ancienne loi sur le CO₂ prévoyait que la totalité du produit de la taxe, soit la somme des recettes tirées de la taxe sur le CO₂, y compris les intérêts et après déduction des frais d'exécution, était reversée à la population et aux milieux économiques (art. 10 aLoi sur le CO₂). Toutefois, suite à une initiative parlementaire du conseiller national HEGETSCHWEILER, le Parlement décida d'affecter dès 2010¹¹¹, un tiers du produit de la taxe, mais 200 millions de francs au maximum au Programme Bâtiments, qui octroie des subventions pour l'assainissement énergétique des bâtiments permettant de réduire à long terme leurs émissions de CO₂¹¹². Cette initiative visait à inciter d'avantage le secteur locatif pour renforcer la réduction des émissions de CO₂¹¹³.

Actuellement, le montant affecté au Programme Bâtiments est d'un tiers du produit de la taxe sur le CO₂, mais au plus 450 millions de francs par an (art. 34 al. 1 loi sur le CO₂). De ce montant, une petite partie, mais au maximum 30 millions de francs est affectée au soutien des projets d'utilisation directe de la géothermie pour la production de chaleur (art. 34 al. 2 loi sur le CO₂). En outre, un montant annuel de 25 millions de francs au plus issu du produit de la taxe sur le CO₂ est versé au Fonds de technologie pour le financement de cautionnements (art. 35 loi sur le CO₂), qui permet notamment d'encourager les innovations qui limitent les gaz à effet de serre¹¹⁴.

Conformément à son but incitatif, le solde du produit de la taxe sur le CO₂, donc sa plus grande partie, est reversé à la population et aux milieux économiques (art. 36 al. 1 loi sur le CO₂). Cette redistribution

¹⁰⁵ BORNICK/OBRIST, p. 362.

¹⁰⁶ <https://www.bfs.admin.ch/bfs/fr/home/statistiques/construction-logement/batiments/domaine-energetique.html>

¹⁰⁷ 36 francs par tCO₂ en 2010, 60 francs par tCO₂ en 2014, 84 francs par tCO₂ en 2016 et 96 francs par tCO₂ en 2018.

¹⁰⁸ OFEV, communiqué de presse, faible baisse des émissions de CO₂ dues aux combustibles : hausse automatique de la taxe en 2022, 7 juillet 2021.

¹⁰⁹ <https://www.bafu.admin.ch/bafu/fr/home/themes/climat/info-specialistes/mesures-reduction/taxe-co2/prelevement.html>.

¹¹⁰ Ibid.

¹¹¹ Initiative parlementaire du 26 janvier 2009, Incitation à prendre des mesures d'économie d'énergie dans le bâtiment, FF 2009 995; RO 2010 951.

¹¹² Pour une vue détaillée de l'activité du Programme Bâtiments, voir: <https://www.leprogrammebatiments.ch/fr/>.

¹¹³ FF 2009 995, p. 999 s.

¹¹⁴ Pour un aperçu détaillé de l'activité du Fonds de technologie, voir: <https://www.fonds-de-technologie.ch/>.

visé à respecter le principe de neutralité fiscale¹¹⁵ et s'inscrit dans le caractère d'incitation de la taxe sur le CO₂. En effet, dans l'esprit de ce système, la restitution favorise celui qui se comporte de manière écologique : en consommant moins de combustibles fossiles, il paie moins de taxe sur le CO₂, mais se voit redistribuer le produit selon le même barème que tous les autres¹¹⁶. La redistribution est faite de manière égale entre toutes les personnes physiques domiciliées en Suisse (art. 36 al. 2 loi sur le CO₂), par le biais des assureurs-maladie (art. 120 ordonnance sur le CO₂). Pour les milieux économiques, la redistribution est faite par l'intermédiaire des caisses de compensation AVS, proportionnellement au salaire déterminant versé aux employés (art. 36 al. 1 et 2 loi sur le CO₂ et 125 ordonnance sur le CO₂). Aspect important, les exploitants d'installations exonérés de la taxe sur le CO₂ ne sont pas exclus de la redistribution de la taxe (art. 36 loi sur le CO₂), alors qu'ils l'étaient sous l'ancienne législation¹¹⁷. Nous reviendrons sur cela ci-dessous (chapitre III. C).

Ainsi, en 2022, les recettes de la taxe sur le CO₂ se sont élevées à 1.24 milliards de francs. 307 millions de francs ont été redistribués aux milieux économiques et 653 millions de francs à la population, soit 88.20 francs par personne¹¹⁸.

Il sied de relever que le projet de révision total de la loi sur le CO₂, rejetée en votation populaire le 13 juin 2021, prévoyait l'allocation d'une partie du produit de la taxe sur le CO₂ et de la nouvelle taxe sur les billets d'avions et l'aviation générale, au « Fonds pour le climat » nouvellement créé, qui visait à réunir les instruments existants tels que le Programme Bâtiments et les Fonds de technologie (art. 53 ss. Projet de loi sur le CO₂ du 25 septembre 2020). Ce Fonds, qui devait permettre une meilleure perméabilité entre les différents instruments, n'a toutefois pas vu le jour. Le projet prévoyait également d'exclure de la redistribution les exploitants d'installations exonérés de la taxe sur le CO₂ par la prise d'engagement de réduction (art. 60 al. 4 Projet de loi sur le CO₂ du 25 septembre 2020).

5. Exemptions et procédures spécifiques

La loi sur le CO₂ prévoit des exemptions au paiement de la taxe sur le CO₂, qui prennent la forme d'un remboursement de la taxe. Les exploitants d'installations de certains secteurs économiques disposent en effet de deux principaux moyens d'être exonérés du paiement de la taxe, soit en prenant des engagements à limiter leurs émissions de gaz à effet de serre auprès de la Confédération (i), soit en participant au système d'échange de quotas d'émission (ii). Il existe également d'autres motifs d'exemptions pour des secteurs particuliers (iii). Ces exemptions visent à protéger la compétitivité internationale des exploitants d'installations générant d'importantes quantités de gaz à effet de serre, pour lesquels la taxe constitue une charge lourde par rapport à la valeur ajoutée¹¹⁹. Elles visent également à prévenir le risque de « carbon leakage », soit le risque de délocalisation de la production à l'étranger, du fait des coûts supplémentaires¹²⁰.

(i) Prise d'engagement auprès de la Confédération

Prévue par l'art. 31 al. 1 de la loi sur le CO₂, l'exemption de la taxe sur le CO₂ peut être obtenue, sur demande, par les exploitants d'installations de certains secteurs économiques qui ne participent pas au système d'échange de quotas d'émission et qui s'engagent envers la Confédération à limiter leurs émissions de gaz à effet de serre et présentent un rapport chaque année sur les efforts consentis. Ces engagements, dont les objectifs devaient être atteints d'ici à 2020, pouvaient être prolongés jusqu'à fin 2024 si les exploitants s'engageaient à réaliser une réduction supplémentaire à ce qui était prévu (art. 31 al. 1^{er} loi sur le CO₂). L'OFEV est l'autorité d'exécution de cette exemption et statue par voie de décision (art. 70 ordonnance sur le CO₂).

¹¹⁵ BORLAT, p. 124. Aussi appelée « *Staatsquotenneutralität* » ou neutralité budgétaire, la neutralité fiscale signifie dans ce contexte que la taxe est neutre à l'égard du budget général de l'État.

¹¹⁶ DONZEL, *Redevances écologiques*, p. 31.

¹¹⁷ À ce sujet, cf. FF 2009 6723, p. 6791.

¹¹⁸ OFEV, *historique de la redistribution de la taxe sur le CO₂*, 21 août 2023.

¹¹⁹ Communiqué de l'OFEV, *exemption de la taxe sur le CO₂ sans échange de quotas d'émission/engagement de réduction*, Berne, 2022, p. 7.

¹²⁰ Communiqué de l'OFEV, *Système d'échange de quotas d'émission pour les exploitants d'installations*, Berne, 2023 ; BUCHER, p. 1 ss.

La prise d'engagement permettant l'exonération de la taxe n'est possible que pour un exploitant d'installation qui répond aux conditions de l'art. 66 al. 1 de l'ordonnance sur le CO₂: il exerce l'une des activités visées à l'annexe 7 de l'ordonnance¹²¹ (let. a) ; il génère par cette activité au moins 60% de ses émissions de gaz à effet de serre (let. b) ; il a rejeté au total un volume de gaz à effet de serre supérieur à 100 tonnes d'équivalent CO₂ au cours de l'une des deux années écoulées (let. c). Pour les petites entreprises qui n'atteignent pas ces seuils, il est généralement considéré que l'engagement envers la Confédération n'en vaut pas la peine¹²². Il est toutefois possible pour ces petites entreprises de s'unir afin de s'engager conjointement sur un objectif de réduction, ce qui leur permet d'être exemptés de la taxe, aux conditions de l'art. 66 al. 3 de l'ordonnance sur le CO₂. Ces conditions strictes s'expliquent par le fait que la taxe sur le CO₂ n'est à même d'affecter la compétitivité sur le plan international que dans ces secteurs de l'économie. Pour les autres secteurs, on suppose que la taxe ne nuira pas à leur compétitivité, c'est pourquoi l'exemption ne leur est pas ouverte¹²³. Il convient de noter que le projet de révision totale de la loi sur le CO₂, rejetée en votation populaire le 13 juin 2021, prévoyait d'abolir la désignations des secteurs économiques pour lesquels l'exemption était possible et de donner la possibilité de demander le remboursement de la taxe à tous les exploitants d'installations remplissant les conditions¹²⁴.

En termes de contenu, l'OFEV fixe dans les accords d'engagement un objectif individuel qui prend la forme soit d'un objectif d'émission, soit d'un objectif fondé sur des mesures (art. 66 al. 2 ordonnance sur le CO₂). L'objectif d'émission correspond à la quantité maximale de gaz à effet de serre que l'exploitant d'installations peut rejeter jusqu'à la fin de la période d'engagement et se calcule à partir des émissions effectives de l'entreprise à l'aide d'une trajectoire de réduction linéaire jusqu'à la fin de l'année 2020 (art. 67 ordonnance sur le CO₂). L'objectif fondé sur des mesures peut être demandé par les entreprises dont les émissions de gaz à effet de serre sont inférieures à 1'500 tonnes d'éq.-CO₂ par an et correspond à la diminution des émissions que l'exploitant d'installations doit obtenir jusqu'en 2020 en mettant en œuvre des mesures (art. 68 al. 1 et 2 ordonnance sur le CO₂). Il se base sur une liste spécifique de mesures économiquement viables pour l'entreprise qui doivent être mises en œuvre. Le potentiel de réduction de l'entreprise doit être reconnaissable au vu des mesures prises.

La demande de définition d'un engagement de réduction doit être déposé auprès de l'OFEV et doit contenir l'objectif d'émission ou l'objectif fondé sur des mesures visées par l'exploitant d'installations (art. 69 al. 1 et 2 ordonnance sur le CO₂). L'entreprise candidate doit soumettre des propositions d'objectif ou de mesures possibles pour réduire ses émissions de gaz à effet de serre, accompagnées du formulaire de demande électronique et des informations sur la situation actuelle (analyse de potentiel)¹²⁵. L'analyse de potentiel documente la situation initiale de l'exploitant d'installations, les mesures techniquement possibles puis calcule leur retour sur investissement afin de déterminer lesquelles sont économiquement rentables.

En cas de réduction des émissions supérieure à l'objectif de réduction fixée de plus de 5%, l'entreprise peut se faire délivrer des attestations par l'OFEV, qui peuvent ensuite être vendues aux importateurs de carburants soumis à la compensation obligatoire¹²⁶. En cas de non-respect des objectifs fixés, l'entreprise est sanctionnée d'un montant de 125 francs par tonne d'éq.-CO₂ supplémentaire émise et doit remettre des droits d'émission correspondant à la Confédération l'année suivante (art. 32 loi sur le CO₂). L'obligation de mettre en œuvre de telles mesures ou de viser des objectifs de réduction est donc renforcée par une sanction en cas de non-respect des engagements.

En ce sens l'instrument d'exemption de la taxe permet de mettre en œuvre des mesures de réduction des émissions de gaz à effet de serre dans les entreprises concernées. Il sied de rappeler que la décision de demander une exemption reste une mesure volontaire dans l'esprit des instruments de l'économie de marché. Comme alternative à l'engagement envers la Confédération, les assujettis peuvent choisir d'éviter volontairement l'utilisation de combustibles fossiles ou du moins de réduire leur consommation

¹²¹ L'annexe 7 de l'ordonnance sur le CO₂ désigne notamment la production à partir de combustibles fossiles de chaleur ou de froid injectés dans des réseaux régionaux de chauffage ou de refroidissement à distance (ch. 20). Pour la liste complète des activités visées, voir l'annexe 7 dans son entier.

¹²² WAGNER PFEIFER, p. 153.

¹²³ Rapport explicatif du 31 novembre 2012 sur l'ordonnance sur la réduction des émissions de CO₂, p. 31.

¹²⁴ FF 2018 229, p. 316 ; voir l'art. 33 du projet révision totale de la loi sur le CO₂ du 25 septembre 2020.

¹²⁵ <https://www.bafu.admin.ch/bafu/fr/home/themes/climat/info-specialistes/mesures-reduction/taxe-co2/exemption/etape-par-etape.html>

¹²⁶ OFEV, Engagements de réduction : aperçu 2013-2022, novembre 2023, p. 3.

jusqu'au point où la charge fiscale qu'ils supportent atteint un niveau tolérable¹²⁷. Ainsi, plus la charge fiscale est forte, plus les entreprises seront disposées non seulement à adopter des mesures pour réduire leur consommation de combustibles fossiles de leur propre initiative, mais aussi à prendre des engagements contraignants qui leur permettront d'obtenir une exemption totale de la taxe sur le CO₂. C'est pourquoi, dans l'esprit du législateur, l'instrument d'exemption de la taxe par la prise d'engagement envers la Confédération provoque un effet d'incitation supplémentaire¹²⁸. Actuellement, 1'330 exploitants d'installations ont pris un engagement de réduction. Durant la période 2013-2022, ils ont émis environ 15.6 millions de tonnes éq.-CO₂¹²⁹.

(ii) Participation au système d'échange de quotas d'émission

L'art. 17 al. 1 de la loi sur le CO₂ prévoit que la taxe sur le CO₂ est remboursée sur demande aux exploitants d'installations qui participent au système d'échange de quotas d'émission (SEQE). S'il existait déjà un instrument d'échange de crédits d'émission sous la loi sur le CO₂ du 8 octobre 1999, qui fut mis en place en 2008 en même temps que la taxe sur le CO₂, il a toutefois été profondément remodelé dans la loi sur le CO₂ du 23 décembre 2011¹³⁰. Le SEQE sous sa forme actuelle, introduit en 2013 lors de la révision totale de la loi sur le CO₂, visait à être compatible avec le SEQE communautaire européen (SEQE-UE). La liaison des systèmes suisses et européens a été mise en œuvre par un accord entre la Suisse et l'Union européenne conclu en 2017, entré en vigueur le 1^{er} janvier 2020¹³¹.

Le SEQE est qualifié d'instrument d'économie de marché¹³². Il a toutefois aussi un caractère réglementaire, car lorsque certains seuils sont atteints, les entreprises concernées sont obligées de participer au SEQE (art. 16 al. 1 loi sur le CO₂). Il s'agit des exploitants d'installations qui exercent l'une des activités visées à l'annexe 6 de l'ordonnance sur le CO₂ (art. 40 al. 1 ordonnance sur le CO₂) : sont concernées les activités avec une puissance calorifique totale de combustion généralement supérieure à 20 MW ou avec une capacité de production dépassant une autre valeur seuil fixée à leur égard ou encore des activités mentionnées sans qu'une valeur seuil ne soit prévue¹³³. Autrement dit, les entreprises les plus gourmandes en énergies fossiles et donc les plus polluantes (émissions supérieures à 25'000 tonnes d'éq.-CO₂ par an) sont obligées de participer au SEQE¹³⁴. Une exemption à l'obligation de participer (« opt-out ») peut être demandée si les émissions de gaz à effet de serre des installations ont été inférieures à 25'000 tonnes d'équivalent-CO₂ par an au cours des trois années précédentes (art. 41 al. 1 ordonnance sur le CO₂). Une participation volontaire au SEQE (« opt-in ») est possible sur demande pour les exploitants d'installations appartenant à une certaine catégorie et dont le taux d'émission de gaz à effet de serre est élevé ou moyen (art. 15 al. 1 loi sur le CO₂). Ces conditions sont précisées à l'art. 42 de l'ordonnance sur le CO₂. En 2022, 96 sites de production suisse ont participé au SEQE¹³⁵.

En pratique, des droits d'émission négociables sont attribués gratuitement ou vendus aux enchères par la Confédération aux entreprises participantes, un droit d'émission correspondant à l'autorisation d'émettre une tonne de CO₂ (art. 2 al. 3 loi sur le CO₂). Le commerce de droits d'émission s'effectue par le biais du Registre suisse des échanges de quotas d'émission (EHR) (art. 28a loi sur le CO₂). Le Registre est un système comptable en ligne, dans lequel sont enregistrés les soldes et toutes les transactions telles que l'attribution, le transfert, l'acquisition, la suppression et la restitution des crédits d'émission. Les participants au SEQE doivent posséder un compte exploitant dans le Registre, qui est ouvert sur demande à l'OFEV (art. 57 et 58 ordonnance sur le CO₂).

¹²⁷ WAGNER PFEIFER, p. 151.

¹²⁸ Ibid.

¹²⁹ OFEV, Engagements de réduction : aperçu 2013-2022, novembre 2023, p. 1.

¹³⁰ BORLAT, p. 125.

¹³¹ Accord entre la Confédération suisse et l'Union européenne sur le couplage de leurs systèmes d'échanges de quotas d'émission de gaz à effet de serre du 23 novembre 2017, RS 0.814.011.268.

¹³² WAGNER PFEIFER, p. 157 ; BUCHER, p. 1.

¹³³ Nous renvoyons à l'annexe 6 de l'Ordonnance sur le CO₂ pour prendre connaissance des activités en question et des exigences spécifiques à chacune pour fonder l'obligation de participer au SEQE.

¹³⁴ OTT, p. 13.

¹³⁵ OFEV, Échange de quotas d'émission pour les exploitants d'installations : chiffres clés 2022, septembre 2023, p. 1.

Loin de prétendre apporter une analyse complète du SEQE, dont le fonctionnement et les spécificités mériteraient un travail à part, nous faisons le choix d'expliquer ce système de manière synthétique¹³⁶. Le SEQE se fonde sur l'idée que les entreprises à même de réduire leurs émissions de CO₂ à peu de frais se substitueraient à celles pour qui l'effort de réduction est très onéreux, et offre par conséquent une plateforme pour échanger des droits d'émission existants¹³⁷. Pour ce faire, une limite supérieure est fixée par la Confédération pour les émissions de CO₂ sur une période donnée. En fonction de cette limite, la quantité de droits d'émission disponibles pour l'ensemble des participants au SEQE est définie à l'avance chaque année par la Conseil fédéral, en tenant compte des objectifs fixés à l'art. 3 loi sur le CO₂ (art. 18 al. 1 loi sur le CO₂ et 45 ordonnance sur le CO₂) et en s'appuyant sur des données historiques. Ce plafond (ou cap) représente ainsi la quantité maximale d'émissions de gaz à effet de serre de tous les participants¹³⁸. Chaque participant se voit attribuer une certaine quantité de droits d'émission, calculée par l'OFEV sur la base de référentiels et obtient donc des droits d'émission à titre gratuit en fonction de sa production (art. 19 al. 2, 1^{ère} phrase loi sur le CO₂ et 46 ordonnance sur le CO₂)¹³⁹. L'OFEV tient en outre compte du risque de délocalisation de la production à l'étranger qui pourraient provoquer les coûts supplémentaires liés aux échanges de quotas d'émission. Entre 2013 et 2020, l'attribution des droits d'émission à titre gratuit représentait plus de 95% de la quantité de droits d'émission¹⁴⁰, et pour certaines entreprises, cette allocation gratuite couvrait 100% des droits d'émission qu'ils étaient tenus de posséder¹⁴¹. L'OFEV met les droits d'émission non attribués aux enchères dans le Registre suisse des échanges de quotas d'émission (art. 19 al. 2 loi sur le CO₂).

Les émissions de CO₂ de chaque participant durant l'année ne doivent pas dépasser le nombre de quotas qu'ils possèdent, qui doivent être restitués à la Confédération chaque année à hauteur des émissions générées par leurs installations. Depuis 2010, le plafond (cap), soit la maximale de droits d'émission disponibles, est abaissé de 1.74%, et, depuis 2021, de 2.2%¹⁴², afin de stimuler des mesures de réduction des émissions. Si les émissions effectives du participant demeurent en deçà de la quantité de quotas qu'il possède, il peut vendre ses droits d'émission excédentaires ou les reporter sur la prochaine période. Si ses émissions dépassent les quantités attribuées, il doit en acheter¹⁴³, faute de quoi il sera sanctionné d'un montant de 125 francs par tonne d'éq.-CO₂ pour les émissions non couvertes et devra en outre remettre les droits d'émission manquants au cours de l'année civile suivante (art. 21 loi sur le CO₂). Ainsi, le système vise à réduire les émissions en leur donnant un prix, qui doit inciter les participants à adopter un comportement moins polluant. PETITPIERRE-SAUVAIN propose une analogie permettant de voir ce système comme un quasi système boursier : elle compare l'émission de certificats par une entreprise qui a réalisé des économies d'énergie et qui cède donc des unités à d'autres moins performantes, à l'émission sur le marché boursier d'un emprunt destiné à financer ses installations économes en énergie. Ainsi, l'entreprise n'émet pas véritablement des titres, mais cède une partie d'un avantage que l'État lui a conféré en contrepartie de sa réduction d'émission à celui qui voudrait l'acquérir pour éviter de devoir procéder à une réduction de même ampleur¹⁴⁴.

Comme pour l'exemption pour la prise d'engagements, l'exemption pour les participants au SEQE vise un objectif incitatif. Le participant est en effet incité à réduire ses émissions de gaz à effet de serre, pour pouvoir vendre ses droits excédentaires ou réduire la quantité supplémentaire à acquérir. Entre 2013 et 2020, le SEQE suisse comptait environ 55 participants étant à l'origine d'un total d'émission de 39'040'240 de tonnes d'éq.-CO₂¹⁴⁵.

¹³⁶ Pour une présentation détaillée du SEQE, voir not. : WAGNER PFEIFER, p. 156 ss. ; BORLAT, p. 125 ss. ; CDF, p. 14 ss.

¹³⁷ CDF, p. 5 ; BUCHER, p. 1.

¹³⁸ BORLAT, p. 127 ss.

¹³⁹ Pour un aperçu complet du calcul pour l'attribution des droits d'émission à titre gratuit, cf. OFEV, Système d'échange de quotas d'émission pour les exploitants d'installations, état février 2023, p. 18ss.

¹⁴⁰ <https://www.bafu.admin.ch/bafu/fr/home/themes/climat/info-specialistes/mesures-reduction/seqe/installations.html> ; voir le tableau sur les quantités des droits d'émission et la quantité de droits attribués à titre gratuit, qui montre que les attributions à titre gratuit dépassent régulièrement 95% du plafond.

¹⁴¹ CDF, p. 22 ; BUCHER, p. 1 ss.

¹⁴² OFEV, Système d'échange de quotas d'émission pour les exploitants d'installations, 2023 : <https://www.bafu.admin.ch/bafu/fr/home/themes/climat/info-specialistes/mesures-reduction/seqe/installations.html>.

¹⁴³ BORLAT, p. 126 ss.

¹⁴⁴ PETITPIERRE-SAUVAIN, Marché des droits d'émission, p. 101.

¹⁴⁵ OFEV, Échange de quotas d'émission pour les exploitants d'installations 2013-2020 : chiffres clés, juillet 2022, p. 1.

(iii) Exemptions spécifiques

Nous pouvons enfin mentionner brièvement les exemptions spécifiques réservées à certains secteurs. Les articles 32a et suivants de la loi sur le CO₂ prévoient un remboursement de la taxe pour les exploitants d'installations de couplage chaleur-force (CCF) ne participant pas au SEQE et n'ayant pas pris d'engagement, si les conditions sont remplies. En outre, les personnes qui apportent la preuve qu'elles n'ont pas utilisés les combustibles à des fins énergétiques peuvent également demander le remboursement de la taxe (art. 32c loi sur le CO₂).

III. Appréciation critique de la taxe sur le CO₂

Après avoir exposé de manière approfondie les principes fondamentaux et le mécanisme de la taxe sur le CO₂, nous proposons d'étudier ci-après quelques aspects choisis de cet instrument, qui appellent à notre sens à une réflexion critique. Pour ce faire, une évaluation de son efficacité est proposée (chapitre III.A), suivie d'une mise en lumière de certaines problématiques qui en découlent (chapitres III.B à III.D).

A. Les effets de la taxe sur le CO₂

1. Effet d'incitation

L'objectif premier de la taxe sur le CO₂ est d'encourager les entreprises et la population à renoncer à l'utilisation d'agents fossiles fortement émetteurs de CO₂ en les renchérissant. Il convient donc d'abord d'apprécier le potentiel incitatif que la taxe sur le CO₂ peut avoir, en nous référant à des concepts économiques. En effet, l'incitation visée repose sur la présomption que ceux qui subissent la taxe sont tous des *homines oeconomici*, qui comprennent parfaitement le signal-prix¹⁴⁶ causé par la taxe et y réagissent en réduisant leur demande¹⁴⁷.

De manière quelque peu théorique, l'effet incitatif des taxes d'orientation repose sur le principe économique fondamental selon lequel les hausses de prix entraînent une réduction de la demande¹⁴⁸. En renchérissant les combustibles fossiles, la taxe sur le CO₂ vise à inciter les entreprises et la population à utiliser l'énergie de manière plus rationnelle et à privilégier des agents énergétiques qui émettent moins de CO₂, ainsi qu'à investir dans des installations permettant de réduire la consommation de combustibles fossiles, tels que les installations de protection thermique et d'isolation¹⁴⁹. Toutefois, l'effet d'un renchérissement du prix sur la quantité échangée dans un marché est largement tributaire de l'élasticité de la demande. Par élasticité de la demande, on entend le degré de réaction de la demande d'un bien consécutive à la variation de son prix¹⁵⁰. Or, l'élasticité n'est pas constante et dépend de nombreux facteurs qui ne sont pas forcément immuables¹⁵¹, tels que la nature du bien, l'étendue du renchérissement et la possibilité de renoncer à acheter le bien en question, notamment grâce à l'existence de biens de substitution¹⁵². En ce sens, l'élasticité de la demande par rapport à une hausse de prix dépend de la possibilité concrète pour les acheteurs de diminuer leur consommation du bien¹⁵³. En outre, le prix des éventuels biens de substitution a une large influence sur l'élasticité, car il doit être supportable pour les groupes-cibles dont le changement de comportement est visé par une taxe d'incitation. L'élasticité de la demande est forte quand les acheteurs peuvent facilement renoncer à acheter le bien concerné. Dès lors, ce sont des facteurs économiques qui permettront de se déterminer, en pratique, sur la prépondérance d'un effet d'orientation, à savoir une modification de comportement.

¹⁴⁶ Cf. note 76.

¹⁴⁷ OTT/WEBER, p. 3.

¹⁴⁸ WAGNER PFEIFER p. 149 ; THALMANN, p. 9.

¹⁴⁹ FF 2005 4621, p. 4643; WAGNER PFEIFER, p. 149.

¹⁵⁰ BÜRGENMEIER et al., p. 101ss.

¹⁵¹ OBERSON, Taxes d'orientation, p. 26.

¹⁵² THALMANN, p. 13.

¹⁵³ Ibid.

Il y a donc forcément une dichotomie entre le but d'une taxe d'orientation tel qu'exprimé par la loi et la réalité économique, car ce but ne permet pas de dire si la taxe aura effectivement un tel effet dans son application¹⁵⁴. Les taxes d'orientation provoquent nécessairement deux types d'effets : un effet d'orientation, car certains contribuables vont modifier leur comportement conformément aux intentions du législateur et un effet fiscal, car le paiement de la taxe procure à l'État un certain rendement qui résulte de l'attitude des contribuables qui ne se sont pas laissé influencé par la taxe¹⁵⁵. Le législateur lors de l'élaboration d'une norme doit donc effectuer des pronostics sur l'efficacité future de la mesure qu'il entend mettre en œuvre¹⁵⁶, notamment en se référant à l'élasticité de la demande.

La demande de combustibles fossiles est généralement considérée comme peu élastique¹⁵⁷. La valeur de référence pour l'élasticité est 1 : si l'élasticité est inférieure à 1, on parle de demande inélastique, alors que si elle est supérieure à 1, on dit que la demande est élastique¹⁵⁸. Pour les combustibles fossiles, l'élasticité est estimée à environ 0.126 à 0.568, selon le type de combustible¹⁵⁹. Ceci est dû principalement au fait que, d'une part, le chauffage est un besoin primaire de la population, et, d'autre part, notamment à l'introduction de la taxe sur le CO₂ en 2008, les techniques de combustion en Suisse dépendaient largement de leur utilisation et il n'existait que peu de mesures techniques permettant de s'en affranchir¹⁶⁰. En outre, pour les biens à faible élasticité, seules les très fortes augmentations du prix sont à même de réduire les quantités consommées¹⁶¹ et donc le taux de la taxe de 12 CHF par tonne de CO₂ lors de son introduction était trop faible pour provoquer une modification sensible des comportements. Toutefois, l'élasticité de la demande de biens tels que les combustibles fossiles est souvent plus forte sur le long terme et évolue avec le temps, car les agents ont la possibilité sur la durée de remplacer leurs équipements, modifier leurs habitudes et chercher des alternatives qui seront développées à cet effet¹⁶². C'est cet effet incitatif qui est également visé par la taxe sur le CO₂. Le taux de la taxe sur le CO₂ influence largement la volonté des agents de modifier leur comportement, car des prix élevés accélèrent la recherche d'alternatives. En effet, selon l'OFEV, l'innovation dans le secteur du bâtiment a été fortement stimulée ces dernières décennies, ce qui a permis notamment l'amélioration de l'efficacité énergétique et le remplacement croissant des systèmes de chauffage au mazout et au gaz par des pompes à chaleur et des énergies renouvelables¹⁶³. Ainsi, l'existence de produits de substitution plus accessibles, vers lesquels les groupes-cibles de la taxe sur le CO₂ peuvent se tourner, contribue à renforcer l'effet d'incitation¹⁶⁴. En outre, le taux actuel de la taxe sur le CO₂, de 120 CHF par tonne de CO₂, un des plus élevés au monde¹⁶⁵, permet une pression fiscale marquée sur les assujettis qui sont alors davantage incités à modifier leur consommation de combustibles fossiles. Enfin, le Programme Bâtiments, qui a alloué des subventions record en 2022¹⁶⁶, peut faciliter pour les assujettis la prise de mesures pour assainir les bâtiments et ainsi réduire leur demande. Il sied également de mentionner que les exemptions à la taxe sur le CO₂ (voir chapitre II. B. 5) s'inscrivent dans les effets d'incitation visés par la taxe, en ce sens qu'elles visent à pousser les entreprises concernées à prendre des engagements de réduction d'émission ou à participer au SEQE, de par la pression fiscale importante que ferait peser le paiement de la taxe. L'effet incitatif actuel peut donc être considéré comme renforcé par rapport à celui des premières années de mise en œuvre de la taxe sur le CO₂.

Toutefois, ce constat doit être nuancé. Si l'effet incitatif sur certains groupes-cibles de la taxe doit être loué, il n'en va pas de même pour une large partie des personnes subissant la taxe. Comme nous l'avons vu, le renchérissement du prix des combustibles fossiles est reporté sur les consommateurs finaux, notamment les ménages, qui subissent dès lors une pression censée les diriger vers des comportements

¹⁵⁴ OBERSON Taxes d'orientation, p. 25.

¹⁵⁵ Ibid, p. 47.

¹⁵⁶ Ibid.

¹⁵⁷ OTT, p. 62 ; LABANDEIRA et al.; THALMANN, p. 13.

¹⁵⁸ THALMANN, p. 12.

¹⁵⁹ LABANDEIRA et al. ; OTT, p. 22.

¹⁶⁰ LABANDEIRA et al. ; BARANZINI/WEBER, p. 18 ; WAGNER PFEIFER, p. 150.

¹⁶¹ DAGUET, p. 44.

¹⁶² THALMANN, p. 13 ; DAGUET, p. 44.

¹⁶³ OFEV, Inventaire des gaz à effet de serre, 2020. Les pompes à chaleur sont régulièrement citées par la Confédération comme une référence en matière d'utilisation des énergies respectueuses de l'environnement.

¹⁶⁴ DAGUET, p. 87.

¹⁶⁵ World Bank, Carbon Pricing Dashboard, disponible à l'adresse: https://carbonpricingdashboard.worldbank.org/map_data

¹⁶⁶ Programme Bâtiments, Rapport annuel 2022, p. 2 ss.

moins polluants, comme une réduction de leur consommation. Or, la possibilité pour eux de se tourner vers des alternatives est bien plus limitée. À titre d'exemple, un locataire, qui n'a dès lors que peu de pouvoir de décision pour remplacer son chauffage par un système moins gourmand en combustibles fossiles, subit le renchérissement des produits sans avoir la possibilité de se tourner vers des alternatives, si ce n'est de réduire sa consommation personnelle¹⁶⁷. L'élasticité de la demande n'est donc pas la même pour les consommateurs finaux. En ce sens, la taxe sur le CO₂ n'a qu'un effet incitatif limité sur certains groupes-cibles de la loi. Ce constat est régulièrement relevé par la littérature économique et scientifique¹⁶⁸, ainsi que par certains partis politiques, qui estiment que les mesures sont disproportionnellement adressées aux individus, tandis que les entreprises bénéficient d'une plus grande marge de manœuvre et des exemptions prévues par la loi¹⁶⁹. Le Parlement lui-même a identifié cette problématique, en relevant que « *la taxe d'incitation sur les combustibles n'influence pas suffisamment le secteur locatif. En effet les propriétaires peuvent répercuter sur les locataires les surcoûts engendrés par la taxe sur le CO₂ [...] alors que les locataires n'ont guère la possibilité d'adapter leur consommation à la hausse des coûts. D'où un faible effet incitatif de la taxe* »¹⁷⁰.

Il est d'ailleurs intéressant de relever que THALMANN, économistes de l'environnement, considère que la taxe sur le CO₂ est « *une taxe incitative destinée à encourager les propriétaires d'immeubles à remplacer leur chaudière à mazout [...] ou au minimum à assainir leur bâtiment* »¹⁷¹. Ainsi, il semble considérer que l'incitation vise principalement un groupe-cible particulier de la taxe sur le CO₂, celui des propriétaires à l'exclusion des non-propriétaires. Pourtant, dans l'esprit de la loi, la taxe est censée orienter le comportement de l'ensemble de la population et des milieux économiques. Ceci montre bien, à notre sens, la dichotomie entre l'effet d'incitation visé et la réalité, et témoigne de l'effet incitatif moindre sur les ménages, qui ne disposent pas des ressources économiques nécessaires ou du pouvoir de décision de modifier sensiblement leur consommation d'énergies fossiles. THALMANN reconnaît à cet égard que la taxe a surtout un impact sur les ménages vivant dans des maisons chauffées au mazout ou mal isolées et que « *les locataires ne peuvent rien faire de cette situation* »¹⁷². C'est également le constat de la doctrine économique et scientifique, selon laquelle « *la taxe sur le CO₂ semble imparfaitement conçue pour inciter (la plupart) des ménages, car elle ne vise que (la minorité) de ceux qui peuvent agir directement sur leur demande en chauffage* »¹⁷³. Une meilleure solution serait dès lors de mettre d'avantage l'accent sur des mesures non tarifaires visant les propriétaires, telles que des subventions pour la rénovation et des réglementations plus strictes concernant l'efficacité énergétique et l'utilisation de combustibles fossiles¹⁷⁴.

En somme, l'incitation prévue par taxe sur le CO₂ est fortement atténuée par la faible élasticité de la demande pour les combustibles fossiles, même si celle-ci évolue à long terme. Elle semble même peu propice à avoir un effet sur les ménages, car elle vise principalement ceux qui peuvent agir directement sur leur demande en combustibles, tels que les propriétaires et les entreprises¹⁷⁵. C'est pourquoi la taxe sur le CO₂ doit impérativement s'inscrire dans un spectre de mesures permettant d'offrir davantage de marge de manœuvre afin que son plein potentiel d'incitation soit atteint. À cet égard par exemple, la Loi sur le climat et l'innovation¹⁷⁶, acceptée en votation populaire le 18 juin 2023 (pas encore en vigueur), prévoit notamment des mesures d'encouragement pour les propriétaires d'immeuble pour le remplacement du chauffage à combustibles fossiles, en octroyant des aides jusqu'à 200 millions de francs par an au total, en plus des activités du Programme Bâtiments. Un soutien financier sera

¹⁶⁷ OTT/WEBER, p. 20; ces auteurs relèvent également que les locataires ne payent généralement pas leurs charges de chauffage selon leur consommation concrète de combustibles mais selon d'autres facteurs comme la taille de leur appartement. Ainsi une réduction de leur consommation n'aurait qu'un impact mineur sur leurs factures de chauffage si leurs voisins ne font pas de même, ce qui ne les incite guère à changer leurs comportements.

¹⁶⁸ OTT/WEBER, p. 4.

¹⁶⁹ Voir par exemple : SolidaritéS, Loi CO₂ – SolidaritéS soutient le référendum (2020).

¹⁷⁰ FF 2009 995, p. 999.

¹⁷¹ Le Temps, Philippe Thalmann, économiste de l'environnement : « La taxe carbone est l'instrument libéral par essence », 5 juin 2021, disponible à l'adresse : <https://www.letemps.ch/economie/philippe-thalmann-economiste-lenvironnement-taxe-carbone-linstrument-liberal-essence>

¹⁷² Ibid.

¹⁷³ OTT, p. 77, librement traduit de l'anglais.

¹⁷⁴ Ibid.

¹⁷⁵ OTT/WEBER, p. 20.

¹⁷⁶ Loi fédérale sur les objectifs en matière du climat, sur l'innovation et sur le renforcement de la sécurité énergétique du 30 septembre 2022 (LCI) ; FF 2022 2403.

également accordé, à hauteur de 200 millions de francs par an, pour les entreprises qui adoptent des technologies innovantes et respectueuses du climat¹⁷⁷. Ceci devrait renforcer quelque peu l'effet d'incitation voulu par la taxe sur le CO₂.

2. Efficacité de la taxe sur le CO₂ quant aux réductions des émissions de gaz à effet de serre

La loi actuelle sur le CO₂ fixe l'objectif de réduction des émissions de gaz à effet de serre réalisés en suisse d'ici à 2020 à une réduction globale de 20% par rapport à 1990 (art. 3 al. 1 loi sur le CO₂). L'alinéa 1^{bis} de ce même article règle les objectifs de réduction jusqu'en 2024, fixés à 1.5% supplémentaires chaque année. Il sied de rappeler que la taxe sur le CO₂ n'est qu'un des moyens parmi les autres mesures présentées dans la loi pour atteindre ces objectifs (art. 4 al. 1 loi sur le CO₂). À titre d'exemple, la loi prévoit également des prescriptions s'appliquant aux voitures de tourisme et de livraison (art. 10 ss. loi sur le CO₂), ainsi qu'une obligation pour les cantons de prendre des mesures s'appliquant aux bâtiments (art. 9 loi sur le CO₂).

Apprécier l'efficacité directe de la taxe sur le CO₂ au regard des objectifs de réduction des émissions de gaz à effet de serre n'est pas chose aisée. Si le Conseil fédéral la considère comme « *la pièce maîtresse de la politique climatique suisse* »¹⁷⁸, elle reste un instrument parmi une myriade d'autres mesures visant à réduire les émissions de gaz à effet de serre pour satisfaire aux engagements pris par la Suisse. En outre, de nombreux facteurs extérieurs aux mesures prises peuvent influencer les émissions de CO₂ sur une période donnée¹⁷⁹. Dès lors, on ne peut naturellement pas attribuer à la taxe sur le CO₂ l'ensemble des chiffres régulièrement présentés par la Confédération concernant la réduction des émissions dans les différents secteurs (bâtiments, industrie, transports, etc.). Dans son rapport du 11 avril 2022¹⁸⁰, l'OFEV indique que la Suisse a manqué de peu son objectif de réduction des émissions pour 2020, fixé à 20%, seule une diminution de 19% par rapport à 1990 ayant été réalisée. Il sied de rappeler que les émissions de CO₂ issues de processus qui ne résultent pas de la combustion de combustibles ne sont pas soumis à la taxe sur le CO₂. Alors, quelle part de ces diminutions peuvent être attribuées au système de la taxe sur le CO₂ ? À quel point la modification de la demande pour les combustibles fossiles est due à la taxe ? Comment évaluer son impact au fil des années ? Il n'est pas possible d'apporter des réponses définitives à ces questions.

En 2017, l'OFEV a mandaté le bureau de recherche indépendant Ecoplan pour la réalisation d'une estimation de l'impact de la taxe sur le CO₂¹⁸¹. Essentiellement, cette étude arrive aux conclusions suivantes : depuis son introduction en 2008, la taxe sur le CO₂ a permis de réduire les émissions de CO₂ dans les secteurs économiques et les ménages, avec une estimation de réduction de 4.1 à 6.9 millions de tonnes de CO₂ jusqu'en 2015¹⁸². La réduction des émissions pour l'année 2015, attribuable à la taxe sur le CO₂ est estimée entre 4.3% et 7.1 %¹⁸³, étant précisé que ces chiffres comprennent également les effets d'autres mesures telles que le Programme Bâtiments et les conventions d'objectifs conclues par les entreprises. Près de trois quarts des réductions d'émissions sont atteintes par le biais des mesures dans le secteur du bâtiment et un quart environ par l'économie (industrie et services)¹⁸⁴. En outre, le rapport loue l'effet de substitution provoqué par la taxe sur le CO₂, qui oriente les ménages et les entreprises vers des sources d'énergies moins émettrices de CO₂¹⁸⁵. Il sied toutefois de préciser que cette étude

¹⁷⁷ DETEC, <https://www.uvek.admin.ch/uvek/fr/home/uvek/abstimmungen/klimaschutzgesetz.html#2046120605>.

¹⁷⁸ FF 2018 229, p. 256.

¹⁷⁹ Par exemple, des températures hivernales particulièrement douces, qui entraîne dès lors une baisse de consommation de mazout et de gaz par les ménages, ou encore le confinement lié à la pandémie de Covid 19 qui a provoqué une baisse des émissions de CO₂ dans plusieurs secteurs. Ces éléments extérieurs sont d'ailleurs rappelés par l'OFEV lorsqu'il présente les chiffres de réduction des émissions, Cf. OFEV, Inventaire des gaz à effet de serre 2020 : la Suisse manque de peu son objectif climatique, 11 avril 2022 (ci-après : OFEV, Inventaire 2020), disponible à l'adresse: <https://www.admin.ch/gov/fr/accueil/documentation/communiqués.msg-id-87952.html>).

¹⁸⁰ OFEV, Inventaire 2020.

¹⁸¹ Ecoplan, Wirkungsabschätzung zur CO₂-Abgabe, Aktualisierung bis 2015, 16.06.2017 (ci-après: Ecoplan 2017).

¹⁸² Ibid., p. 30.

¹⁸³ Ibid., p. 1.

¹⁸⁴ OFEV, Fiche d'information : estimation de l'effet et évaluation de la taxe sur le CO₂ prélevée sur les combustibles, p. 3.

¹⁸⁵ Ecoplan 2017, p. 15. ; l'étude indique toutefois que l'effet de substitution dans le domaine de l'économie est moins important que dans les ménages, car le premier reposait déjà largement sur le gaz naturel avant l'introduction de la taxe sur le CO₂.

reconnaît que l'effet de la taxe sur le CO₂ n'est pas directement observable, car son efficacité dépend essentiellement du comportement de ceux qui sont frappés par la taxe. Ainsi « *les changements de comportements des sujets économiques ne peuvent toutefois pas être observés et ne peuvent pas être attribués automatiquement ou de manière causale à la taxe sur le CO₂* »¹⁸⁶. Les incidences de la taxe ne sont donc pas directement mesurables et ne peuvent pas être évaluées sur la base de données empiriques. La méthodologie de l'étude consiste dès lors à utiliser des simulations de scénarios dans lesquels il n'y aurait pas de taxe sur le CO₂. Les résultats de cette étude sont donc par nature hypothétiques et il faut donc prendre les estimations de réductions dues à la taxe sur le CO₂ précitées avec la distance nécessaire¹⁸⁷.

Des études concernant l'efficacité de la taxe sur le CO₂ spécifiquement sur la consommation de combustibles des ménages ont également été menées, et arrivent à un constat moins élogieux¹⁸⁸. En analysant l'impact de l'augmentation de 40% du taux de la taxe sur le CO₂ en 2016, l'étude montre que la taxe n'a eu aucun effet sensible à court terme sur la consommation de combustibles fossiles par les ménages suisses ou sur la propension à rénover leurs systèmes¹⁸⁹. Elle reconnaît toutefois que la taxe sur le CO₂ a un effet à long terme nettement plus satisfaisant, et que la réduction des émissions de CO₂ des ménages devrait s'améliorer¹⁹⁰.

Il n'en reste pas moins que la taxe sur le CO₂ a une influence indéniable sur la consommation des combustibles fossiles et a contribué à la réduction des émissions dans les secteurs concernés, même si cet effet est difficilement chiffrable. En effet, c'est dans le secteur des bâtiments que la Suisse a connu la réduction la plus marquée de ses émissions¹⁹¹, qui ont été réduites en 2020 de 39% par rapport à celles de 1990, alors que la taxe sur le CO₂ s'applique justement aux combustibles fossiles pour la production de chaleur, notamment dans le secteur du bâtiment. La corrélation entre ces résultats et la taxe est donc soutenue par les experts¹⁹². Cette corrélation est également observable à notre sens en comparant l'absence de réduction des émissions jusqu'en 2010, période durant laquelle la Confédération n'avait quasiment pas pris de mesures, et la réduction de près de 20% des émissions entre 2010 et 2020, où des mesures telles que la taxe sur le CO₂, le Programme Bâtiments et des mesures spécifiques aux secteurs de l'industrie et des transports étaient mises en œuvre. Il sied également de mentionner, à notre sens, un effet toutefois bien chiffrable et attestant de l'efficacité de la taxe sur le CO₂ : l'affectation d'une partie de ses recettes au Programme Bâtiments, qui contribue indéniablement à la réduction des émissions en Suisse. En effet, sans perdre de vue les autres mesures en la matière, l'activité du Programme Bâtiments, financé par une partie du produit de la taxe sur le CO₂, renforce les buts environnementaux visés par la Suisse. Comme exposé précédemment, la réduction des émissions du secteur bâtiment est dû en partie « *à l'amélioration de l'efficacité énergétique des bâtiments et au remplacement croissant des systèmes de chauffage au mazout et au gaz par des pompes à chaleur et des énergies renouvelables* »¹⁹³. Le Programme Bâtiments, couplé avec l'amélioration des normes d'isolation des nouvelles constructions, a indéniablement contribué à l'adoption de ces nouveaux systèmes de chauffage en Suisse. Selon les rapports présentés sur son site internet¹⁹⁴, le Programme Bâtiments a, depuis sa création jusqu'en 2022, versé environ 3.1 milliards de francs de subventions pour la rénovation énergétique des biens immobiliers, ce qui a permis une réduction des émissions du parc immobilier suisse de 883'000 tonnes de CO₂ par an entre 2011 et 2022. Cette tendance à l'assainissement des bâtiments devrait continuer à se renforcer dans les années à venir, au vu du rapport annuel du Programme Bâtiments de 2022 qui indique qu'un total de 450 millions de francs issus de la taxe sur le CO₂ a été alloué au Programme et qu'un record de subventions a été accordé¹⁹⁵. Au vu de cette efficacité, nous nous opposons au souhait d'une partie de la doctrine à ce que l'intégralité des recettes de la taxe sur le CO₂ soit redistribuée à la population et aux entreprises¹⁹⁶, ce qui aurait pour effet de priver le

¹⁸⁶ Ibid., p. 7, librement traduit de l'allemand.

¹⁸⁷ OTT/WEBER, p. 6.

¹⁸⁸ Ibid., p. 2 ss.

¹⁸⁹ Ibid., p. 4.

¹⁹⁰ Ibid., p. 19.

¹⁹¹ OFEV, Inventaire 2020.

¹⁹² Voir par exemple THALMANN in Le Temps (note 171) ; DAGUET, p. 87 et 94.

¹⁹³ OFEV, Inventaire 2020.

¹⁹⁴ <https://www.leprogrammebatiments.ch/fr/le-programme-batiments/le-programme-batiments-en-chiffres/>

¹⁹⁵ Programme Bâtiments, Rapport annuel 2022, p. 2 ss.

¹⁹⁶ Voir notamment BORNICK/OBRIST, p. 376.

Programme Bâtiments de moyens ayant fait leur preuve pour atteindre les objectifs de réduction des émissions de CO₂. Le projet de révision de la loi sur le CO₂ pour la période postérieure à 2024 prévoit d'ailleurs une augmentation de l'affectation partielle du produit de la taxe à 49% aux mesures de réduction¹⁹⁷, ce qui devrait être bénéfique pour l'atteinte des objectifs à notre sens.

B. Une taxe peu crédible ? Une critique politique et historique

1. Lenteur de l'introduction de la taxe sur le CO₂ comme mesure contraignante

Si la taxe sur le CO₂ en son état actuel peut être louée pour certains de ses effets bénéfiques en matière de climat, elle n'est pas exempte de critiques, tout d'abord concernant la lenteur de son introduction en Suisse. Bien entendu, les longs processus d'élaboration de lois sont inhérents à la démocratie directe qui caractérise notre pays. C'est pourquoi il n'est pas nécessaire, à notre sens, de critiquer le fait que six années séparent les premières propositions de loi sur le CO₂ du Conseil fédéral de 1994 et son entrée en vigueur en 2000. Toutefois, le choix dans cette première loi de faire de la taxe sur le CO₂ une mesure strictement subsidiaire, qui ne serait introduite que si les mesures volontaires prises par les milieux économiques ne produisaient pas les effets escomptés (art. 3 aLoi sur le CO₂), appelle à quelques commentaires.

Dans son paquet de mesures prévues par la loi sur le CO₂ du 8 octobre 1999, plutôt que d'imposer des ordres et des interdictions, la Confédération a préféré se doter de moyens d'actions plus souples, tels que les engagements unilatéraux pris par les pollueurs et les accords négociés. Consciente que l'économie a un rôle important à jouer dans le cadre de la protection de l'environnement, la Confédération a misé principalement sur des mesures prises par les milieux concernés « de leur plein gré »¹⁹⁸. Ces mesures consistaient en des dispositifs volontaires et unilatéraux ou négociés entre une autorité publique et un secteur industriel dans lequel l'industrie s'engage à réaliser un objectif de dépollution¹⁹⁹, objectif pour lequel l'industrie est libre de choisir la stratégie. Il y a donc une délégation de compétence, fondée sur l'idée que l'entreprise à l'origine du problème est mieux à même de définir la manière d'atteindre l'objectif fixé. On parle de priorité donnée à l'instauration de solutions autorégulées pour atteindre les objectifs visés par les pouvoirs publics²⁰⁰. Ainsi, dès l'an 2000 et jusqu'à l'introduction de la taxe sur le CO₂ le 1^{er} janvier 2008, ces mesures volontaires étaient l'instrument principal d'atteinte de réduction des émissions fixés d'ici à 2010, ce qui s'est avéré largement insuffisant et regrettable.

Premièrement, l'efficacité de ces mesures librement consenties a clairement été surestimée. Les études montrent que la réduction des émissions de CO₂ pouvant être attribuées aux mesures librement consenties est estimée à une valeur entre 0.2 et 0.3 millions de tonnes de CO₂ pour la période de 2000 à 2010²⁰¹, alors que la valeur cible était une réduction de 3 millions de tonnes de CO₂. Comme l'a relevé la doctrine, l'application des mesures librement consenties dans le domaine de l'économie est largement tributaire de la cohérence du mécanisme de sanction prévue dans la loi, à savoir l'introduction de la taxe sur le CO₂ en l'espèce²⁰². Si la menace de réglementation n'est pas crédible, les entreprises concernées ne sont guère incitées à réguler elles-mêmes le domaine en question. Or, la taxe sur le CO₂ a souffert à l'époque d'un manque de crédibilité, car l'incertitude qui a longtemps régné sur son introduction a conduit à un effet démobilisateur sur les entreprises, dont une grande partie ont préféré s'abstenir de tout engagement formel²⁰³. Cet effet s'est renforcé à partir de 2003, où la résistance politique contre l'introduction de la taxe sur CO₂ est devenue plus virulente.

Deuxièmement, l'architecture même de l'ancienne loi sur le CO₂, plus précisément la procédure prévue pour l'introduction de la taxe sur le CO₂, a également renforcé le manque de crédibilité de la taxe. En effet, si le Conseil fédéral avait la compétence d'introduire la taxe sur le CO₂ (art. 6 et 7 aLoi

¹⁹⁷ FF 2022 2651, p. 26.

¹⁹⁸ MARAIA, p. 60.

¹⁹⁹ KELLENBERGER, p. 25.

²⁰⁰ KELLENBERGER, p. 30.

²⁰¹ Prognos AG, Aufarbeitung der Standortbestimmung CO₂-Gesetz. CO₂-Perspektiven und Sensitivitäten, Stand : März 2004, p. 8.

²⁰² KELLENBERGER, p. 32.

²⁰³ Ibid.

sur le CO₂), son montant devait être approuvée par le Parlement (art. 7 al. 4 aLoi sur le CO₂), qui avait dès lors la possibilité de s'opposer au principe même de la taxe, aussi modeste soit-elle. Ceci signifiait également que la taxe souffrirait d'une procédure législative qui ralentirait fortement sa mise en œuvre. De surcroît, il est intéressant de noter que le Parlement, qui n'était supposé qu'approuver le montant de la taxe, s'est retrouvé au final à décider de la base de l'impôt (carburant ou combustible)²⁰⁴. Selon certains auteurs, cette procédure apparaissait même contradictoire avec la délégation législative accordée au Conseil fédéral pour introduire la taxe²⁰⁵.

Enfin, les coûts administratifs élevés de mise en œuvre des mesures librement consenties ont fortement influencé leur (non-)application par les milieux économiques²⁰⁶.

Il convient également de relever qu'un rapport de l'OCDE de 2003 remettait fortement en question l'efficacité environnementale des approches volontaires²⁰⁷. Basé sur de nombreuses études d'impact des mesures librement consenties dans les pays membres de l'OCDE, le rapport arrive à la conclusion qu'il n'existe que quelques cas où l'on a constaté « *que ces approches avaient apporté des améliorations environnementales sensiblement différentes de ce qui se serait produit en tout état de cause* »²⁰⁸. Il confirme également que les entreprises ne sont pas suffisamment incitées à réduire leurs émissions en l'absence de mécanismes contraignants, telles que des taxes²⁰⁹. De plus, l'efficacité économique des approches volontaires a été jugée « *généralement faible* », du fait qu'elles comportent rarement des mécanismes destinés à égaliser les coûts marginaux de la réduction de la pollution entre tous les producteurs²¹⁰. Le rapport recommande donc comme approche optimale l'utilisation d'instruments économiques, telles que des taxes²¹¹.

Compte tenu de la faible contribution des mesures librement consenties à l'atteinte des objectifs dans le secteur des combustibles²¹², nous pouvons dès lors émettre des doutes quant au bien-fondé du choix de la Confédération de confier dans un premier temps la réalisation d'objectifs environnementaux ambitieux à des mesures volontaires peu contraignantes. Il est vrai qu'il est aisé d'émettre des jugements plus de deux décennies après ces choix politiques, avec à disposition les chiffres et le recul nécessaire. Toutefois, il était selon nous tout du moins anticipable par la Confédération que les mesures librement consenties seraient insuffisantes au vu des objectifs alors fixés. Lors de la consultation relative à l'ancienne loi sur le CO₂, plusieurs partis politiques et ONG ont justement relevé cette insuffisance et ont exprimé des regrets sur le caractère subsidiaire de la taxe sur le CO₂²¹³. Il convient toutefois de nuancer ce constat, car cette solution a été choisie au vu des fortes résistances des partis bourgeois et des milieux économiques quant à la taxe sur le CO₂. Le Conseil fédéral, qui devait mener à bien le projet de loi sur le CO₂ pour concrétiser ses engagements internationaux, avait donc une marge de manœuvre réduite, l'obligeant ainsi à adopter un compromis viable. Nous aurions toutefois pu souhaiter que l'introduction de la taxe sur le CO₂ eût été faite plus tôt, ce qui aurait évité de perdre de précieuses années pour réaliser les objectifs. À cet égard, nous avons vu précédemment que l'efficacité de la taxe sur le CO₂ se développe particulièrement sur le long terme, notamment en incitant à développer des alternatives viables pour modifier les comportements polluants. Les huit ans entre l'entrée en vigueur de l'ancienne loi sur le CO₂ et l'introduction de la taxe sur le CO₂ ont donc fortement péjoré la politique climatique de la Suisse, qui pourtant devait respecter le principe de prévention et donc prévoir des mesures fortes aussi tôt que possible.

2. Pas de taxe sur le CO₂ prélevée sur les carburants

Une autre critique peut être formulée concernant les produits que frappe la taxe sur le CO₂. Comme nous l'avons mentionné précédemment (Cf. chapitre II.A), une taxe sur le CO₂ frappant les carburants a fait l'objet de nombreuses discussions. La première loi sur le CO₂ de 1999 prévoyait une taxe sur le CO₂,

²⁰⁴ DAGUET, p. 74.

²⁰⁵ MARAIA, p. 81.

²⁰⁶ KELLENBERGER, p. 32 ss.

²⁰⁷ OCDE, *Approches volontaires*, p. 14 ss.

²⁰⁸ *Ibid.*, p. 14.

²⁰⁹ *Ibid.*, p. 15.

²¹⁰ *Ibid.*

²¹¹ *Ibid.* p. 16.

²¹² KELLENBERGER, p. 23.

²¹³ FF 1997 III 395, p. 402.

sans mentionner une différenciation entre combustibles et carburants. Ce fut lors de la consultation de 2004 au sujet de l'introduction de la taxe que cette différenciation apparue, et que le Conseil fédéral choisit la variante proposée comprenant une taxe sur les combustibles uniquement. Même si l'idée de taxer les carburants par une taxe sur le carbone refit surface en 2008 lors de la révision de la loi et était présente dans le Message du Conseil fédéral²¹⁴, elle fut largement rejetée devant le Parlement, par les partis politiques et les cantons²¹⁵.

Le secteur des transports est pourtant responsable, en 2021, de 38% des émissions de CO₂ de la Suisse, sans compter le trafic aérien international²¹⁶. Alors que l'objectif de réduction pour 2010 par rapport à 1990 était une réduction de 8% des émissions dues exclusivement aux carburants (art. 2 al. 2 aLoi sur le CO₂), lesdites émissions ont au contraire augmenté d'environ 12% en 2010²¹⁷. Les émissions de CO₂ liées aux carburants s'élevaient en 2022 à 14.61 millions de tonnes de CO₂ contre 15.46 millions en 1990²¹⁸, ce qui représente une diminution de 5.5%, largement insuffisante au vu des objectifs fixés. En mettant ces valeurs en relation avec la diminution des émissions du secteur du bâtiment, qui s'élève à 39% en 2020 par rapport au niveau de 1990, nous pouvons expliquer cette différence notamment par le fait que les combustibles sont appréhendés par la taxe sur le CO₂. Il est légitime dès lors d'estimer que si la taxe sur le CO₂ concernait également les carburants, les effets en termes de réduction des émissions seraient améliorés. C'est le constat de la littérature scientifique, qui estime généralement que les objectifs de réduction ne peuvent être atteints avec les instruments à disposition et qu'une taxe d'incitation prélevée sur les carburants serait, avec d'autres mesures complémentaires, le meilleur moyen d'appréhender les émissions dues aux transports²¹⁹. Son produit pourrait être alloué au développement d'alternatives et des transports publics.

Ainsi, le choix de ne pas introduire une taxe sur le CO₂ sur les carburants apparaît comme une importante occasion manquée de réaliser les objectifs ambitieux de la Suisse. Ce choix est éminemment politique. Comme nous l'avons vu ci-dessus, de nombreux acteurs politiques et économiques étaient déjà fortement opposés au principe même d'une taxe sur le CO₂²²⁰. Afin d'éviter que les projets de la Confédération ne soient bloqués, il était donc nécessaire de trouver un compromis, qui pris la forme d'une taxe sur le CO₂ frappant les combustibles, mais pas les carburants. Pourtant, lorsque la décision de ne taxer que les combustibles fut prise en 2004, les émissions dues aux combustibles avaient diminués de 4% alors que celles dues aux carburants augmentaient de 9%²²¹. Il y a donc, à notre sens, une contradiction entre les objectifs fixés, les données disponibles à l'époque et les mesures prises en (non-)conséquence. Nous pouvons dès lors regretter ce manque de cohérence.

L'exemple du centime climatique

La principale mesure alternative à une taxe sur le CO₂ frappant les carburants est celle du « centime climatique ». Alors que, dès 2004, le Conseil fédéral préparait une ordonnance pour l'introduction de la taxe sur le CO₂, qui devait frapper tant les combustibles que les carburants, des associations économiques élaborèrent le projet du centime climatique sur les carburants, afin d'éviter l'introduction de la taxe sur les carburants, comme cela était encouragé par le système de mesures librement consenties prévu par l'ancienne loi sur le CO₂ (art. 3 et 4 aLoi sur le CO₂)²²². Cette initiative provenait des importateurs de pétrole, représentés par l'Union pétrolière, ainsi que economiesuisse, Route suisse et l'USAM²²³, et s'explique par le fait que, contrairement à une taxe sur le CO₂, le centime climatique a des effets négatifs minimes sur les branches pétrolières²²⁴. Ainsi, par le biais de la Fondation Centime Climatique et d'un prélèvement de 1.5 centime par litre de carburant importé, ce projet prévoit alors de financer des projets de réduction de CO₂ en Suisse et à l'étranger. Un contrat entre la Fondation et la

²¹⁴ FF 2009 6723, p. 6752.

²¹⁵ DAGUET, p. 82.

²¹⁶ Office fédéral de la statistique (OFS), Mobilité et transports – impact sur l'environnement, 2023.

²¹⁷ OFEV, Indicateurs de l'évolution des émissions de gaz à effet de serre en Suisse : 1990-2021, avril 2023, p. 17 ss.

²¹⁸ OFEV, Émission de gaz à effet de serre visées par la loi sur le CO₂ et l'Accord de Paris, juillet 2023, p. 8.

²¹⁹ Académies suisses des sciences, Opportunités et conséquences d'une taxe d'incitation sur le CO₂ prélevée sur les carburants, 2019, p. 2 ss.

²²⁰ FF 1997 III 395, p. 402s.

²²¹ OFEV, Émissions de gaz à effet de gaz à effet de serre visées par la loi sur le CO₂ et l'Accord de Paris, juillet 2023, p. 8.

²²² DAGUET, p. 74 et 82.

²²³ Ibid, p. 82.

²²⁴ MARAIA, p. 73.

Confédération (DETEC) a été signé le 30 août 2005, la Fondation s'engageant à réduire les émissions de CO₂ d'au moins 17 millions de tonnes en moyenne entre les années 2008 et 2012 en investissant dans des projets de protection du climat, principalement par l'obtention de certificats d'émission étrangers²²⁵. En contrepartie, la Confédération s'est engagée à remettre la décision concernant l'introduction d'une taxe CO₂ sur les carburants au 30 juin 2007²²⁶. Cette taxe sur les carburants ne fut toutefois jamais introduite et le contrat fut étendu en 2009, puis en 2012. En juin 2012, la Fondation Centime Climatique annonça qu'elle mettrait un terme au prélèvement volontaire du centime climatique. Par une communication du 18 novembre 2013, le DETEC a estimé que la Fondation Centime Climatique avait réalisé les objectifs de réduction des émissions de CO₂²²⁷, constat qu'il convient à notre sens de nuancer, puisque les réductions d'émissions financées par la Fondation s'élevaient en Suisse à 2.7 millions de tonnes d'éq.-CO₂ entre 2008 et 2012, alors que celles réalisées à l'étranger s'élèvent à 16 millions de tonnes d'éq.-CO₂²²⁸. De plus, l'introduction du centime climatique en 2005 n'a eu aucune influence sur les émissions globales de la Suisse dues aux carburants, lesdites émissions ayant même augmenté en 2012 par rapport à leur niveau de 1990²²⁹.

Il est indéniable que le centime climatique, en comparaison avec une éventuelle taxe sur les carburants, représentait des coûts bien plus modestes pour les entreprises qui y participaient. En effet, même à son taux le plus bas lors de son introduction en 2008, la taxe sur CO₂ s'élevait à 12 francs par tonne de CO₂ ce qui équivaut à 3 centimes par litre de combustible de chauffage. Ce taux fut augmenté à 36 francs en 2010 (9 centimes par litre), puis 60 francs dès 2014 (16 centimes par litre). Le coût du centime climatique pour les entreprises concernées était donc trop bas pour produire une modification des comportements, et donc pour avoir un quelconque effet incitatif²³⁰. Si une taxe sur le CO₂ frappant les carburants avait été introduite en même temps que celle sur les combustibles, la pression fiscale sur l'industrie des carburants aurait donc été beaucoup plus forte, ce qui aurait fort probablement eu un effet d'incitation important pour la réduction des émissions de ce secteur. Il suffit de se référer à la forte diminution des émissions du secteur du bâtiment sur la période 2008-2012 (quatre premières années de la taxe sur le CO₂), comparé à l'augmentation des émissions du secteur des transports pour s'en convaincre.

Il sied de mentionner que, sous la loi actuelle, le législateur a malgré tout prévu une obligation de compenser partiellement les émissions correspondantes pour quiconque met des carburants à la consommation (art. 26 ss. loi sur le CO₂ et 86 ss. ordonnance sur le CO₂), ainsi que des sanctions pour les importateurs et constructeurs de véhicule si leur parc de véhicule dépasse les valeurs cibles d'émission (art. 10 ss. loi sur le CO₂). Ces mesures ont toutefois un bien moindre impact qu'une taxe frappant les carburants à proprement parler. En outre, la révision de loi sur le CO₂ rejetée en votation populaire en 2021 ambitionnait la création d'une taxe sur les billets d'avion pour les vols au départ de la suisse (art. 42 ss. du projet de loi sur le CO₂ du 25 septembre 2020), ce qui aurait permis d'appréhender une partie des émissions dues aux carburants dans le secteur aérien.

C. Des exonérations généreuses ?

Les exemptions à une taxe d'incitation sont également un déterminant de son efficacité. Plus les exceptions sont importantes et touchent une grande partie d'agents ou types d'agents, plus la base des assujettis sera faible et moins l'impôt sera efficace pour diminuer la pollution visée. Elles atténuent les effets de la taxe, la rendant moins efficace, mais elles améliorent son acceptabilité auprès des entreprises ou des branches qui en bénéficient.

Comme nous l'avons vu, les deux principaux instruments donnant lieu à une exonération de la taxe sur le CO₂ sont la prise d'engagement auprès de la Confédération (art. 31 ss. loi sur le CO₂) et la participation au SEQE (art. 15 ss. loi sur le CO₂), qui sont, actuellement, ouverts principalement aux entreprises émettant une grande quantité de CO₂. Si le but de l'exonération de la taxe sur le CO₂ est

²²⁵ Ibid.

²²⁶ FF 2005 4621, p. 4632; MARAIA, p. 71.

²²⁷ DETEC, la Fondation Centime Climatique réalise les objectifs de réduction des émissions de CO₂, Berne, 18 novembre 2013.

²²⁸ Ibid.

²²⁹ DAGUET, p. 87.

²³⁰ Ibid, p. 84.

d'assurer une remédiation aux impacts négatifs sur la compétitivité d'une branche et d'éviter le risque de « fuite de carbone », elle est également et surtout pensée comme un instrument permettant de favoriser l'atteinte des objectifs de réduction d'émissions, par un moyen alternatif au paiement de la taxe. Pour que le système de la taxe sur le CO₂ soit performant, ces exemptions devraient provoquer, sur ceux qui en bénéficient, des effets de réduction des émissions au moins équivalents à ce qui se produirait s'ils étaient astreints au paiement de la taxe²³¹. Il sied dès lors d'évaluer leur bien fondé et leurs effets quant à la réduction des émissions, afin de conclure à leur efficacité. Nous verrons toutefois ci-après qu'elles apparaissent particulièrement généreuses alors que leurs effets sur la réduction des émissions sont insuffisants.

1. Les limites de l'exonération par la prise d'engagement auprès de la Confédération

De même que pour l'évaluation de l'effet de la taxe sur le CO₂ sur la réduction des émissions, il n'est pas possible de déterminer quantitativement et précisément l'effet net des engagements auprès de la Confédération (appelés également conventions d'objectifs). Une enquête mandatée par l'OFEV en 2016 pour évaluer les effets de la prise d'engagement auprès de la Confédération arrive précisément à ce constat²³², en se basant sur les conventions d'objectifs conclues alors par près de 2000 entreprises pour la période 2013-2020. S'il a été estimé que fin 2015, les entreprises ayant pris des engagements depuis le début de la période de mise en œuvre (2013) ont réduit leurs émissions de CO₂ de 10%, soit d'environ 0.5 million de tonnes de CO₂, grâce aux mesures mises en œuvre²³³, ce chiffre ne peut pas être attribué entièrement aux conventions d'objectifs conclues. En effet, ce constat représente l'effet brut des prises d'engagement envers la Confédération, qui informe sur les réductions d'émissions totales des entreprises, alors que c'est l'effet net qui informe sur l'efficacité de ces engagements. Par effet net, on entend l'effet attribué exclusivement aux mesures supplémentaires déclenchées par le processus de la prise d'engagement auprès de la Confédération. En ce sens, une des principales raisons de la nuance à apporter aux chiffres présentés est que certaines mesures ancrées dans les conventions d'objectifs, et donc *a fortiori* les réductions réalisées, « *auraient probablement eu lieu même sans les conventions d'objectif* »²³⁴. De surcroît, il est démontré que les conventions d'objectifs des grandes entreprises, pour lesquelles les coûts de l'énergie sont des facteurs essentiels de succès, contiennent *de facto* uniquement des mesures déjà planifiées, et donc l'effet desdits engagements sont fortement atténués²³⁵. En d'autres termes, ce constat est d'autant plus vrai pour les grandes entreprises à forte consommation d'énergie, qui ont déjà une bonne connaissance de leur consommation et des mesures d'efficacité énergétique possibles, car la plupart des mesures de réduction de consommation auraient été mise en œuvre même sans convention d'objectifs, afin de maintenir les coûts énergétiques aussi bas que possible²³⁶. Ainsi, seule une partie de l'effet brut tel que présenté ci-dessus peut être attribué aux conventions d'objectifs. Pour les grandes entreprises, il a été estimé que seul 12% de l'effet brut peut être attribué aux conventions d'objectifs, soit, pour 2015, une réduction de 0.02 millions de tonnes de CO₂²³⁷, ce qui est plutôt modeste. Le constat est un peu plus positif pour les petites entreprises, car pour elles, les conventions d'objectifs permettent de mettre en exergue le potentiel économique d'une meilleure efficacité énergétique, grâce au soutien d'experts et de l'OFEV lors de l'analyse préalable à la conclusion de l'engagement²³⁸.

L'étude expose également que les objectifs convenus pour cette période d'engagement sont peu ambitieux et étaient déjà largement dépassés plusieurs années avant la date butoir de 2020, ce qui n'incite guère les entreprises à se mobiliser davantage pour réduire leurs émissions²³⁹. Ceci est dû en partie au fait que les progrès techniques ont été sous-estimés, voire non pris en compte lors de la définition des objectifs²⁴⁰. Il est également relevé que les conventions d'objectifs n'incitent pas les entreprises à

²³¹ OTT, p. 13.

²³² Ecoplan, Evaluation der Zielvereinbarungen – Umsetzung, Wirkung, Effizienz und Weiterentwicklung, 18.11.2016.

²³³ Ibid., p. 101.

²³⁴ Ibid., p. 102, traduit librement de l'allemand.

²³⁵ Ibid., p. 6.

²³⁶ Ibid., p. 102.

²³⁷ Ibid., p. 100.

²³⁸ Ibid., p. 6 et 95 ss.

²³⁹ Ibid., p. 15.

²⁴⁰ Ibid., p. 16.

effectuer les changements structurels nécessaires, car chacune peut choisir sa voie en fonction de son processus de production, la convention n'exigeant que des mesures économiques²⁴¹.

Nous pouvons donc arriver au constat suivant, qui, à notre sens, est problématique : Il est reconnu qu'en général, pour la période d'engagement 2013-2020, les grandes entreprises, fortes émettrices de CO₂, auraient pris des mesures de réduction de consommation des agents fossiles même sans les conventions d'objectifs. Or, en concluant des engagements avec la Confédération, ces mêmes entreprises sont exonérées de la taxe sur le CO₂ (art. 31 loi sur le CO₂). Ainsi, l'exonération apparaît particulièrement généreuse, car les assujettis sont exemptés de la taxe sur le CO₂, non pas car ils ont fourni des efforts particuliers pour ce faire, mais bien pour la mise en œuvre de mesures qu'ils auraient de toute façon prises sans un quelconque engagement auprès de la Confédération. Bien entendu, la prise d'engagement envers la Confédération implique des coûts (coûts d'exécution et coûts des mesures). Ces coûts sont estimés entre 26 et 69 CHF par tonne de CO₂ réduite (coût d'évitement)²⁴², ce qui est bien en deçà du taux de la taxe sur le CO₂. Toutefois, étant donné que de nombreuses mesures auraient été mises en œuvre même sans convention d'objectifs, les coûts des mesures supplémentaires sont estimés par l'étude précitée entre 0 et 18 CHF/tCO₂²⁴³. De plus, les entreprises exonérées sont insensibles à une augmentation du taux de la taxe, alors que celles qui la subissent sont constamment poussées à mettre en œuvre des mesures supplémentaires pour réduire leur consommation. Dans cette optique, le système de prise d'engagement fait que les entreprises exonérées ne sont pas incitées à réduire leurs émissions au-delà de ce qui est prévu dans leurs conventions d'objectifs²⁴⁴, qui, comme mentionné précédemment, contiennent des objectifs modestes.

Il est donc indéniable que l'exonération de la taxe sur le CO₂ en cas de prise d'engagement envers la Confédération est particulièrement généreuse, sans que cela ne soit justifié par une efficacité satisfaisante en matière de réduction des émissions²⁴⁵. À cela s'ajoute encore le fait que les entreprises exemptées de la taxe sur le CO₂ ne sont pas exclues de la redistribution du produit de cette même taxe et reçoivent donc annuellement un certain montant alors qu'elles n'y contribuent pas. La raison de ce « paradoxe » réside dans la volonté de diminuer la charge administrative que provoquerait une différenciation entre contribuables et non contribuables pour les caisses de compensation²⁴⁶. Il sied de préciser que les montants redistribués sont « parfois considérables »²⁴⁷, car ils dépendent de la masse salariale et donc, une grande entreprise comme celles auxquelles les exemptions sont ouvertes, reçoivent généralement des montants non négligeables. Nous reviendrons en détail sur l'aspect problématique de la redistribution ci-dessous (chapitre III. C. 3.).

La nouvelle période d'engagement auprès de la Confédération telle que prévue par le projet de révision de la loi sur le CO₂ pour la période postérieure à 2024 devrait courir de 2025 à 2040, en deux étapes, de 2025 à 2030 et de 2031 à 2040²⁴⁸. Le projet de loi prévoit de permettre à tous les exploitants exerçant une activité économique de bénéficier de l'exemption par un engagement auprès de la Confédération. Nous pouvons dès lors espérer que les engagements de réduction des émissions prises à cette occasion soient élaborés en tenant compte des problématiques que nous venons d'exposer, notamment en prévoyant des objectifs plus ambitieux et contraignants pour les entreprises, afin d'assurer une meilleure efficacité de cet instrument pour contribuer à la politique climatique suisse. Le Message du Conseil fédéral sur le projet de révision de la loi n'informe toutefois pas sur de nouveaux critères ou modification profonde du processus de conventions d'objectifs, mais traduit une volonté de renforcer les trajectoires de réduction « en vue d'abandonner les agents énergétiques fossiles »²⁴⁹. Il est également prévu que les exploitants d'installations ayant pris un engagement seront désormais exclus de la redistribution de la taxe sur le CO₂, afin d'empêcher que les exploitants de recevoir un montant supérieur à celui de la taxe

²⁴¹ Ibid., p. 123.

²⁴² Ibid., p. 130.

²⁴³ Ibid., p. 129.

²⁴⁴ Ibid., p. 147.

²⁴⁵ DAGUET, p. 44.

²⁴⁶ CDF, p. 27.

²⁴⁷ CDF, p. 6.

²⁴⁸ FF 2022 2651, p. 37.

²⁴⁹ FF 2022 2651, p. 37. Le Message parle d'ailleurs plus volontiers de « plan de décarbonation » que simplement de conventions d'objectifs.

sur le CO₂ qu'ils auraient à verser s'ils y étaient soumis²⁵⁰. Cette modification crée, à notre sens, une meilleure cohérence avec le principe du pollueur-payeur, corrigeant ainsi la situation paradoxale où un pollueur exempté de la taxe bénéficie de montants payés par un autre non exempté.

2. Les limites du Système d'échange de quotas d'émission

Le système d'échange de quotas d'émission (SEQE) est régulièrement pointé du doigt pour sa complexité et les risques qu'il comporte, inhérents à tout système de marché, notamment le maintien de prix artificiellement bas et la création de bulles²⁵¹. Dans son concept, il est également perçu comme une des expressions les plus cyniques de la tendance à considérer l'environnement comme un bien économique, sur lequel on peut spéculer et s'enrichir. C'est pourquoi beaucoup préfèrent l'appeler « marché de droits à polluer ». Cela étant, nous abordons ici le SEQE sous sa fonction d'exemption à la taxe sur le CO₂ et traitons de la problématique spécifique de son efficacité quant à la réduction des émissions de CO₂ des participants.

En 2017, le Contrôle fédéral des finances (CDF) a entrepris une évaluation du SEQE, afin d'apprécier dans quelle mesure l'exemption de la taxe sur le CO₂ dont bénéficient de gros émetteurs de CO₂ grève l'efficacité des mesures prévues par la loi sur le CO₂²⁵². L'étude arrive à la conclusion que « la réglementation présente une série de lacunes qui remettent l'efficacité du système en question », le système « n'incitant guère à réduire les émissions »²⁵³.

La faiblesse principale du SEQE, régulièrement avancé par les experts, réside en la faiblesse du signal-prix²⁵⁴. En effet, tout du moins lors de la période d'engagement de 2013 à 2020, le SEQE envoyait un signal-prix faible en raison du plafond d'émission élevé, de l'importante allocation gratuite de droits d'émission, du faible prix des droits d'émission sur le marché et de la prise en compte des *Certified Emission reductions* (CER)²⁵⁵.

(i) *L'attribution gratuite des quotas d'émission* : l'attribution gratuite des droits d'émission représente la principale faiblesse du SEQE. Le but du système est de donner un coût à la pollution, sous la forme de certificats d'émission ayant une valeur vénale et devant être achetés pour couvrir les émissions d'une entreprise donnée. Les participants au SEQE payent donc théoriquement les coûts de leur pollution à travers ce marché plutôt que par la taxe sur le CO₂. Toutefois, la majeure partie des droits d'émission est attribuée gratuitement aux participants au SEQE, par souci de prévention du risque de fuite de carbone et de protection de la compétitivité internationale. Cette attribution à titre gratuit représente plus de 95% du plafond, soit de la quantité totale des droits d'émission en circulation²⁵⁶. Ainsi, pour la période 2013 à 2020, sur les 39 millions de quotas que les participants ont dû remettre, l'OFEV en a distribué 38 millions gratuitement²⁵⁷. De 2013 à 2017, la moitié des 55 participants n'ont même pas eu besoin d'acheter des droits d'émission aux enchères ou sur le marché, car ils se sont vu attribuer plus de droits gratuits qu'ils ne devaient en remettre à la Confédération²⁵⁸. Cet excédent pouvait dès lors être vendu, créant une situation où, non seulement aucun achat n'était nécessaire pour couvrir les émissions d'une entreprise donnée, mais en plus un certain profit pouvait être réalisé, sans réduction des émissions correspondantes. L'excédent peut également être conservé pour couvrir les émissions des années suivantes. À cet égard, le CDF a conclu que « même s'il n'y avait plus de droits d'émission supplémentaires mis aux enchères à partir de 2017, les droits déjà attribués suffiraient à couvrir jusqu'en 2020 la demande d'émissions autorisée en deçà du plafond autorisé »²⁵⁹, ce qui illustre bien la surallocation de droits d'émission, contradictoire avec l'objectif d'incitation sur les participants.

²⁵⁰ FF 2022 2651, p. 36.

²⁵¹ DAGUET, p. 29

²⁵² CDF, p. 5.

²⁵³ Ibid.

²⁵⁴ Cf. note 76.

²⁵⁵ CDF, p. 5 et 42 ss.

²⁵⁶ <https://www.bafu.admin.ch/bafu/fr/home/themes/climat/info-specialistes/mesures-reduction/seqe/installations.html> ; à noter que de 2017 à 2021, les quantités attribuées gratuitement excédaient même le plafond (cap) fixé.

²⁵⁷ OFEV, Échange de quotas d'émission pour les exploitants d'installations 2013-2020, chiffres clés, juillet 2022, p. 1 s.

²⁵⁸ CDF, p. 17.

²⁵⁹ CDF, p. 5.

Si le système SEQE était appliqué dans sa forme pure, soit sans l'attribution gratuite de droits d'émission, les coûts d'évitement pour une quantité donnée de CO₂ seraient théoriquement identiques à ceux de la taxe sur le CO₂²⁶⁰. Les coûts d'évitement en l'espèce sont toutefois beaucoup plus faibles, de par l'attribution large de droits d'émission à titre gratuit. Par exemple, il est estimé que le cimentier Holcim, entreprise la plus polluante du pays²⁶¹, aurait payé 833 millions de francs s'il était astreint au paiement de la taxe sur le CO₂, alors que sa participation au SEQE depuis 2013 lui a coûté 1.8 millions de francs pour ses achats de droits d'émission²⁶². L'attribution à titre gratuit des droits d'émission est parfois perçue comme une erreur systémique du SEQE²⁶³. Même si l'objectif visé est de protéger la compétitivité des entreprises participantes, les représentants des milieux scientifiques, des organes de surveillance et des associations environnementales affirment que l'attribution gratuite des quotas pourrait tout à fait être inférieure, sans que la compétitivité ne soit notablement affectée²⁶⁴.

Dès lors, si les participants au SEQE disposent de droits d'émission obtenus gratuitement, qui couvrent dans une majorité des cas l'ensemble de leurs émissions annuelles, ils ne subissent logiquement pas de pression pour les réduire, ce qui est pourtant l'objectif du système d'échange de quotas d'émission.

(ii) Faible prix des quotas d'émission : De surcroît, selon les calculs effectués par le Contrôle fédéral des finances, le prix faible des droits d'émission mène à une absence de pression sur les coûts pour les participants au SEQE, les agents fossiles n'étant renchérissés que de manière marginale. Ainsi, cela ne provoque guère d'incitation à mettre en œuvre des mesures de réduction des émissions²⁶⁵. Par exemple, le charbon reste toujours beaucoup moins cher que d'autres combustibles non fossiles et l'attribution à titre gratuit de droits d'émission crée un allègement supplémentaire. Pour les participants devant acheter des droits d'émission afin de couvrir leurs émissions, les coûts que cela impliquait étaient supportables, du moins bien plus que s'ils étaient soumis à la taxe sur le CO₂²⁶⁶. En 2017, le prix du quota d'émission s'élevait en moyenne à 10 francs, puis a modestement augmenté jusqu'à 28 francs en 2020. Le volume d'échange sur le marché des droits était en outre très faible au début de la période d'engagement 2013-2020²⁶⁷. Selon le Contrôle fédéral des finances, si le prix des droits d'émission était de l'ordre de grandeur de 85 francs, l'incitation à réduire ses émissions augmenterait fortement²⁶⁸. Toutefois, au vu de l'attribution à titre gratuit des droits d'émission et donc du faible volume de quotas que les participants doivent acheter, il n'est pas certain, à notre sens, qu'une hausse de prix ait un tel effet. Seule une augmentation du prix couplée avec une réduction des attributions à titre gratuit provoquerait une pression suffisante pour inciter les participants à réduire leurs émissions.

À la faiblesse des prix des quotas d'émission sur la période 2013-2020 s'ajoute la possibilité de prise en compte des certificats étrangers. Dans le cadre du mécanisme pour un développement propre (Clean Development Mechanism, CDM²⁶⁹), des mesures de réduction des émissions peuvent être mises en œuvre dans les pays en voie de développement, donnant lieu à des certificats (Certified Emission Reductions, CERs). Les participants au SEQE pouvaient dès lors compenser une partie de leurs émissions de CO₂ avec des CER peu coûteux²⁷⁰. Alors qu'au début de la période d'engagement en 2013, le prix des droits d'émission s'élevait de 20 à 40 francs l'unité, l'achat de CERs de l'ordre de 1 franc l'unité était financièrement très intéressant²⁷¹, et allégeait fortement la pression sur les coûts des participants. Entre 2013 et 2015, un total de 1.6 millions de CERs ont été restitués à la Confédération par les participants pour couvrir leurs émissions²⁷².

²⁶⁰ CDF, p. 15.

²⁶¹ Base de données du Registre des polluants (SwissPRTR) de l'OFEV, disponible à l'adresse : <https://www.swissprtr.admin.ch/landing-page>.

²⁶² Das Lamm, Klimamilliarden für Holcim, Lonza, BASF und Co., 2023.

²⁶³ CDF p. 22.

²⁶⁴ Notamment: MARTIN et al., p. 2482 ss.; Das Lamm, Selbstsabotage beim Klimaschutz. Der Grund: Die Wettbewerbsfähigkeit, 2023.

²⁶⁵ CDF, p. 38 ss.

²⁶⁶ CDF, p. 37.

²⁶⁷ CDF, p. 5.

²⁶⁸ CDF, p. 38.

²⁶⁹ Il s'agit d'un des trois mécanismes de flexibilité prévu par le Protocole de Kyoto pour réduire les émissions de gaz à effet de serre.

²⁷⁰ Art. 4 et 48 ordonnance sur la réduction des émissions de CO₂, état au 1^{er} décembre 2014. À noter que cette possibilité a été abrogée avec effet au 1^{er} juin 2022 (RO 2022 311).

²⁷¹ KOSOY et al., State and Trends of Carbon Pricing 2015 (September), by WorldBank, Washington, DC, 2015.

²⁷² CDF, p. 27.

Une analyse des comportements des participants au SEQE a également mis en lumière qu'une majeure partie disposant de droits d'émission excédentaires a constitué des réserves pour l'avenir plutôt que de les vendre²⁷³. En 2015, les réserves de droits d'émission d'une majorité des entreprises suffisaient à couvrir leurs émissions pour une année entière. Ceci ne favorise pas un système d'échange efficace.

(iii) *Effet sur les émissions de gaz à effet de serre des participants au SEQE* : Pour estimer la mesure des réductions des émissions des participants au SEQE, il suffit de se référer aux données présentées sur le site du registre suisse des échanges de quotas d'émission²⁷⁴ et par l'OFEV. Les participants au SEQE ont émis au total 39'040'240 tonnes éq.-CO₂ pendant la période allant de 2013 à 2020²⁷⁵. Prises individuellement, les émissions de certaines entreprises ont diminué alors que d'autres ont augmenté²⁷⁶. Au début de la période d'échange, en 2013, les participants pris dans leur ensemble émettaient 5.5 millions de tonnes de gaz à effet de serre sur l'année. En 2020, fin de ladite période, les émissions s'élevaient à 4.9 millions de tonnes. Cette baisse, qui représente donc 10% de réduction des émissions entre 2013 et 2020, peut apparaître louable, mais ne peut pas être attribuée entièrement au SEQE. En effet, plusieurs événements extérieurs sont survenus pendant cette période, dont notamment la fermeture du troisième plus gros émetteur de Suisse participant au SEQE.

Il sied de relever à cet égard que les entreprises qui participent au SEQE sont toutes de gros émetteurs de CO₂. Pour la période 2013 à 2015, deux secteurs d'entreprises participant au SEQE représentaient plus de deux tiers de toutes les émissions en Suisse : 49% des émissions provenaient de l'industrie du ciment et 18 % du traitement des huiles minérales²⁷⁷. Ainsi, tout changement dans ces industries peut avoir une sensible influence sur l'équilibre du marché dans le système SEQE²⁷⁸. Pour que le contrôle des émissions soit efficace, il est nécessaire d'adapter les quantités d'émissions autorisées, notamment lors de l'entrée d'un nouveau secteur économique dans le SEQE ou en cas de sortie d'un grand émetteur du système. Or, l'OFEV considère qu'il est contraire à la loi de réduire les droits d'émission libérés suite à la fermeture de l'entreprise d'un participant au SEQE pendant la période 2013-2020, ce qui représente un risque important dans le système du SEQE en Suisse²⁷⁹. Ce risque s'est justement matérialisé lorsque la raffinerie Tamoil, troisième plus gros émetteur de CO₂ sur le marché suisse, a suspendu ses activités en avril 2015. Alors que cette entreprise aurait été le plus gros acheteur de droits d'émission durant la période 2013-2020, sa fermeture a eu pour conséquence que les émissions de CO₂ des autres participants étaient en 2015 d'ores et déjà inférieures au plafond d'émission en 2020, puisque les quantités d'émission autorisées n'ont pas été adaptées²⁸⁰. En d'autres termes, il y a eu un excédent de droits d'émission et l'objectif de réduction du SEQE était déjà atteint en 2015, alors que la période pour l'atteindre courrait jusqu'en 2020, sans que les participants au SEQE ne doivent fournir de prestation supplémentaire. Il y a donc eu une surallocation de droits d'émission, ce qui n'incitait guère les participants au SEQE à réduire de manière sensible leurs émissions de CO₂.

Ceci a indéniablement réduit l'efficacité du système pour inciter les réductions des émissions des participant au SEQE. Le système SEQE suisse, qui jusqu'à son couplage au système européen était le plus petit au monde, a donc longuement souffert de paramètres trop rigides pour contrer de manière adéquate le risque systémique des grands émetteurs sur un petit marché, ce qui a fortement handicapé son efficacité.

(iv) *Allègement financier grâce à la redistribution de la taxe sur le CO₂* : Comme explicité précédemment, la redistribution du produit de la taxe sur le CO₂ pour les entreprises est faite par l'intermédiaire des caisses de compensation AVS, proportionnellement au salaire déterminant versé aux employés (art. 36 al. 1 et 2 loi sur le CO₂ et 125 ordonnance sur le CO₂), étant précisé que les entreprises

²⁷³ CDF, p. 31 ss.

²⁷⁴ <https://www.emissionsregistry.admin.ch>

²⁷⁵ OFEV, Échange de quotas d'émission pour les exploitants d'installations 2013-2020, chiffres clés, juillet 2022, p. 1.

²⁷⁶ À titre d'exemple, selon les données disponibles sur le site du SEQE, l'installation de chaufferie Klybeck a réduit ses émissions de près de 65% par rapport à 2013. En revanche, les émissions ont augmenté pour 20 installations, dont l'usine d'extraction GZM, où les émissions ont augmenté de 20% ou encore les sites de production du cimentier Holcim.

²⁷⁷ Quelle : EFK (2016), eigene Berechnungen basierend auf Daten des Unternehmenregister (BFS) und dem Emissionshandelregister (BAFU).

²⁷⁸ CDF, p. 22.

²⁷⁹ CDF, p. 23.

²⁸⁰ CDF, p. 24 s.

exonérées ne sont pas exclues de ladite redistribution²⁸¹. Le Contrôle fédéral des finances n'hésite pas à qualifier ces montants redistribués de « *subventions payées par les entreprises soumises à la taxe* », dont l'augmentation augmenterait de facto le volume²⁸². À cela s'ajoute que la redistribution par le biais de l'AVS crée un effet indirect peu compatible avec l'objectif de la taxe sur le CO₂. En effet, la doctrine qualifie cette redistribution de « *bonus à la masse salariale* », qui favorise les entreprises dont les facteurs de production sont élevés²⁸³. Ainsi, la condition à laquelle est soumise la redistribution n'a que peu de rapport avec l'objectif incitatif de réduction des émissions, car elle favorise et subventionne le facteur de production « *travail* »²⁸⁴. Ceci crée des distorsions, car à pollution égale seront surtout favorisées les entreprises des secteurs qui emploient un plus grand nombre de travailleurs.

La redistribution aux entreprises participant au SEQE est à cet égard non négligeable, le Contrôle fédéral des finances ayant estimé son montant à 15.7 millions de francs pour la période d'engagement 2013 à 2020²⁸⁵. Ainsi, en prenant en compte la moyenne des achats et des ventes de droits d'émission de plusieurs entreprises jusqu'en 2016, il a été constaté que pour les entreprises qui vendent leurs droits d'émission, la redistribution représente un flux de trésorerie positif, alors que pour celles qui en achètent, la charge financière est fortement atténuée par celle-ci²⁸⁶. Pour certaines entreprises, l'achat de droits d'émission est entièrement couvert par la redistribution de la taxe sur le CO₂ jusqu'en 2020²⁸⁷. Le rapport du CDF recommande donc à la Confédération de supprimer cet avantage accordé aux entreprises participantes en modifiant la loi²⁸⁸. À ce jour, cette recommandation n'a toutefois pas été suivie par le législateur, et la révision de la loi sur le CO₂ pour la période postérieure à 2024, actuellement en procédure de consultation au Parlement, ne prévoit pas non plus une telle modification, le Message du Conseil fédéral mentionnant expressément que « *la demande du CDF d'exclure [de la redistribution] aussi les exploitants d'installations soumises au SEQE n'a pas été mise en œuvre* »²⁸⁹.

Cette réalité apparaît peu compatible avec le principe du pollueur-payeur. Si l'objectif est d'imputer au pollueur les coûts de son comportement, la redistribution du produit de la taxe à ceux qui ne la paient pas, les permettant ainsi d'amortir sensiblement leurs charges financières liées à la réduction de CO₂, est contradictoire. Avec ce système, l'argent issu de la taxe sur le CO₂ payée par des petites et moyennes entreprises ainsi que des particuliers sont versés aux groupes qui produisent de loin les plus grandes émissions de gaz à effet de serre²⁹⁰, un paradoxe difficilement justifiable.

(v) *Conclusion intermédiaire sur le SEQE* : Les considérations qui précèdent permettent donc d'émettre quelques doutes quant à l'efficacité du système d'échange de quota d'émission, au vu des charges financières très basses qu'il fait porter à ses participants et des effets modestes en matière de réduction des émissions de CO₂. En faisant du SEQE un motif d'exemption de la taxe, le mécanisme de la taxe sur le CO₂ crée donc, à notre sens, une problématique grevant son efficacité. Le Contrôle fédéral des finances a même conclu dans son rapport de 2017, que « *le système suisse d'échange de quotas d'émission ne crée pratiquement pas d'incitations directes pour les entreprises participantes à réduire leurs émissions de CO₂ au cours de la période d'engagement 2013-2020* »²⁹¹. Il est donc nécessaire que cet instrument soit adapté pour les futures périodes d'engagement, en agissant notamment sur le plafond (cap) et l'attribution à titre gratuit des droits d'émission. À cet égard, le Message du Conseil fédéral relatif à la révision de la loi sur le CO₂ pour la période postérieure à 2024 propose quelques pistes. Le SEQE suivra les réglementations de l'UE, qui, pour l'instant au stade de projet, prévoient notamment d'adapter les quantités de droits d'émission attribués à titre gratuit²⁹². En effet, selon ce projet, les référentiels pour l'attribution à titre gratuit seront adaptés aux avancées technologiques, avec un objectif

²⁸¹ L'OFEV a justifié ce système par la facilitation du travail d'exécution des caisses de compensation, qui ne doivent dès lors pas faire de distinction entre les entreprises soumises à la taxe et celles qui sont exemptées, Cf. CDF, p. 27.

²⁸² CDF, p. 27, traduit librement de l'allemand.

²⁸³ DONZEL, *Redevances écologiques*, p. 35 ss.

²⁸⁴ CDF, p. 27.

²⁸⁵ Ibid.

²⁸⁶ Ibid.

²⁸⁷ CDF, p. 28.

²⁸⁸ CDF, p. 55.

²⁸⁹ FF 2022 2651, p. 36.

²⁹⁰ Das Lamm, *Klimaumverteilung: Von den KMUs zu den Grosskonzernen*, 2023.

²⁹¹ CDF, p. 30.

²⁹² FF 2022 2651, p. 35.

de réduire à zéro la remise gratuite d'ici à 2035²⁹³. La réduction progressive du plafond (cap) sera de 4.2% par année, contre les 2.2% actuels²⁹⁴. À notre sens, si le prix des droits d'émission reste élevé, ces modifications devraient permettre de faire du SEQE un instrument adapté et incitatif pour la réduction des émissions de gaz à effet de serre des participants et de justifier davantage l'exemption accordée. Il reste à voir si ces révisions seront effectivement mises en œuvre et quelles réactions cela provoquera sur l'industrie couverte par le SEQE.

D. Une taxe anticonstitutionnelle ?

1. Compétence de la Confédération

Une question qui peut paraître théorique mais dont les implications pratiques sont bien réelles est celle de la constitutionnalité de la taxe sur le CO₂. Certains auteurs estiment que la Confédération ne dispose potentiellement pas de base constitutionnelle suffisante pour prélever une telle taxe²⁹⁵. Nous proposons ici de revenir sur cette controverse doctrinale, en nous positionnant.

Conformément à la règle générale de l'art. 3 Cst. sur la souveraineté des cantons, la Confédération ne peut prélever des impôts que si la Constitution lui en attribue expressément la compétence²⁹⁶. Toutefois, la nature juridique de la contribution en cause détermine la précision que la norme attributive de compétence doit satisfaire : s'il est unanimement reconnu que la Confédération doit disposer d'une base constitutionnelle expresse pour prélever des impôts au sens strict, c'est-à-dire poursuivant un but fiscal, il est néanmoins largement admis que le pouvoir de percevoir des taxes d'orientation puisse découler d'une norme de compétence matérielle²⁹⁷. Une telle compétence matérielle est octroyée à la Confédération par l'art. 74 al. 1 Cst., qui lui donne un spectre d'action très large en matière de protection de l'environnement²⁹⁸, la Confédération pouvant prendre toutes les mesures proportionnées afin d'atteindre l'objectif constitutionnel. Selon la doctrine majoritaire, à laquelle nous nous rallions, l'art. 74 al. 1 Cst. constitue une base constitutionnelle suffisante pour l'adoption de taxes d'incitation visant à frapper les comportements polluants, telle que la taxe sur le CO₂²⁹⁹. La jurisprudence reconnaît également ce principe³⁰⁰, de même que le Conseil fédéral³⁰¹.

La remise en question de cette compétence par certains auteurs tient au fait qu'ils considèrent que seules les « pures taxes d'orientation », soit celles visant un but exclusivement incitatif, peuvent être adoptées par la Confédération en l'absence d'une base constitutionnelle expresse³⁰². Or, selon eux, une taxe d'orientation, telle que la taxe sur le CO₂, ne peut être qualifiée de pure taxe d'orientation, du fait que ses recettes ne sont pas entièrement redistribuées à la population, mais affectées à un but particulier³⁰³. En effet, depuis le 1^{er} janvier 2010, une partie du produit de la taxe est affecté au financement de mesures de réduction des émissions de CO₂ des bâtiments et à un fonds pour l'encouragement des technologies visant à la réduction des émissions (art. 34 et 35 loi sur le CO₂). Une partie de la doctrine estime dès lors que la taxe sur le CO₂ poursuit un but fiscal³⁰⁴, à tout le moins subsidiaire, et donc qu'il s'agit d'un impôt (incitatif) et non une pure taxe d'incitation³⁰⁵. Partant, en l'absence d'une base constitutionnelle expresse, ces auteurs en concluent que l'État ne dispose pas de la compétence d'aménager une telle taxe. Ils proposent donc que le produit de la taxe sur le CO₂ soit intégralement redistribué à la population afin

²⁹³ FF 2022 2651, p. 51.

²⁹⁴ Ibid.

²⁹⁵ Cf. notamment BORNICK/OBRIST, p. 374 ; GARTENMANN/HÖSLI/KRÜTZMANN, p. 424 et réf. citées.

²⁹⁶ OBERSON, Droit fiscal suisse, N 2 ad § 2.

²⁹⁷ Ibid ; BEUSCH, Benutzungsgebühren, p. 49 ; WYSS, p. 18 ; CR Cst. – FAVRE, art. 74 N 20.

²⁹⁸ CR Cst. – FAVRE, art. 74 N 6 ; OBERSON, Droit fiscal Suisse, N 2 ad § 2.

²⁹⁹ DONZEL, Redevances écologiques, p. 213 ss. ; SEILER, N 15 ; OBERSON, Taxes d'orientation, p. 155 ss. ; BEUSCH, Lenkungsabgaben, p. 120 ss. ; CR Cst. – FAVRE, art. 74 N 20.

³⁰⁰ ATF 140 I 176, cons. 5.4.

³⁰¹ FF 1997 III 395, p. 459 s. ; FF 2018 229, p. 356.

³⁰² BORNICK/OBRIST, p. 376 ; CARMENISCH, p. 39 ; BÖCKLI, Innovation, p. 202 s.

³⁰³ VALLENDER/JACOBS, p. 67 BORNICK/OBRIST, p. 376 ; GARTENMANN/HÖSLI/KRÜTZMANN, p. 424 et réf. citées ; BIAGGINI, p. 434 ; CARMENISCH, p. 39 s. ; WYSS, p. 17.

³⁰⁴ C'est-à-dire de financement des activités de l'État.

³⁰⁵ BORNICK/OBRIST, p. 374 ; GARTENMANN/HÖSLI/KRÜTZMANN, p. 424 et réf. citées ; BIAGGINI, p. 434.

d'éviter que la Confédération n'abuse de sa latitude fiscale et que la taxe soit considérée comme anticonstitutionnelle³⁰⁶.

Nous nous opposons à ce constat. La doctrine dominante, à laquelle nous adhérons, ne considère pas l'utilisation des recettes pour financer des tâches environnementales crée un but fiscal, qui provoquerait une requalification de la taxe d'incitation en impôt au sens strict³⁰⁷. Il faut se référer au principe de la « Staatsquotenneutralität », qui signifie « neutralité sous l'angle des recettes ». En effet, les taxes d'incitation doivent poursuivre un but d'orientation prépondérant et ne pas conduire à permettre à la Confédération d'accroître ses recettes (neutralité des recettes)³⁰⁸. Ainsi, il est largement admis par cette doctrine que ce principe est respecté non seulement lorsque les recettes sont redistribuées, mais aussi lorsque les recettes sont obligatoirement affectées au but d'orientation visé par la taxe³⁰⁹. Par cette dernière utilisation, on peut considérer que la taxe d'incitation est conçue comme un instrument d'intervention, conformément au mandat donné par l'art 74 al. 1 Cst. L'affectation à des mesures destinées à des objectifs environnementaux permet de garantir cet aspect instrumental et d'éviter que la redevance soit transformée en une contribution publique fiscale, car elle a pour but renforcer la réalisation de la politique qui est ainsi encouragée³¹⁰. L'État n'y trouve pas de nouvelles recettes comme pour les impôts au sens strict et la taxe reste une pure taxe d'incitation. C'est pourquoi, à notre sens, la taxe sur le CO₂ ne poursuit pas de but fiscal et la base constitutionnelle matérielle donnée par l'art. 74 al. 1 Cst. est suffisante pour fonder la compétence de la Confédération pour la prélever.

En outre, les considérations des auteurs prônant la redistribution intégrale des recettes semblent perdre de vue les objectifs environnementaux que la taxe sur le CO₂ est supposée soutenir. En effet, de par une analyse purement juridique, la problématique est restreinte à la constitutionnalité de la taxe sur le CO₂, omettant ainsi le bien-fondé de l'attribution d'une partie de ses recettes à des mesures d'intervention bénéfiques pour la stratégie climatique de la Suisse, qui comme nous l'avons vu, est pleinement en accord avec le mandat constitutionnel donné à la Confédération de protéger la population et son environnement. En ce sens, les résultats encourageants présentés par le Programme Bâtiments en particulier (voir chapitre III. A. 2) ne peuvent que permettre de conclure à la pertinence de l'affectation de recettes à cet instrument, combinée à une redistribution à la population et aux entreprises. Conclure à ce que cette affectation soit supprimée irait, à notre sens, à l'encontre des objectifs de réduction des émissions de CO₂ prises par la Suisse. En outre, la redistribution totale du produit de la taxe ne renforcerait pas selon nous l'effet incitatif de la taxe sur le CO₂³¹¹, du moins pas sensiblement, car cet effet est davantage tributaire du taux de la taxe et de la possibilité de se tourner vers des alternatives viables, comme nous l'avons vu précédemment. Une redistribution totale exacerberait également la problématique de la redistribution aux entreprises exemptées de la taxe sur le CO₂.

2. Principe de l'égalité de traitement, en particulier la capacité contributive

Une question intéressante est celle de l'application des principes fiscaux constitutionnels à la taxe sur le CO₂, notamment les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité contributive, prévus par l'art. 127 al. 2 Cst. Dans la mesure où cet alinéa prévoit expressément une réserve pour une telle application « *dans la mesure où la nature de l'impôt le permet* », il convient d'examiner si la nature de la taxe sur le CO₂ permet de s'écarter d'une application stricte.

Cette question est loin de faire l'unanimité au sein de la doctrine. Si le Tribunal fédéral retient que les principes fiscaux n'ont « *qu'une portée restreinte* » en la présence d'impôts spéciaux³¹², deux courants

³⁰⁶ BORNICK/OBRIST, p. 377.

³⁰⁷ P.ex, BALLY, p. 512, précise que la taxe sur le CO₂ ne poursuit pas d'objectif fiscal ; BEUSCH, Benutzungsgebühren, p. 49 ; DONZEL Redevances écologiques, p. 23 ss. ; OBERSON, Taxes d'orientation, p. 159 s.

³⁰⁸ OBERSON/MARAIA, Commentaire LPE, N 29. ; BEUSCH, Benutzungsgebühren, p. 49; CR Cst. – FAVRE, art. 74 N 20; DONZEL, Redevances écologiques, p. 20 ss. et 29.

³⁰⁹ SEILER, N 17; BEUSCH, Lenkungsabgaben, p. 115; OBERSON, Taxes d'orientation, p. 159 ss., 169; MARAIA, p. 85. À noter que selon l'OFEV et le Message, l'affectation ne peut concerner que la plus petite partie des recettes, ce qui est le cas actuellement (Cf. FF 2018 229, p. 368).

³¹⁰ DONZEL, Redevances écologiques, p. 29 ; OBERSON/MARAIA, Commentaire LPE, N31 ; OBERSON, Droit fiscal suisse, N 8 ad § 19.

³¹¹ Dans le même sens, MARAIA, p. 84 ss., qui estime que le montant redistribué par personne est négligeable et que l'attribution du produit de la taxe au but d'orientation visé est « plus rentable », car cela permet d'atteindre plus rapidement l'objectif de politique environnementale visé, sans entraîner de charges disproportionnées.

³¹² Arrêt du TF 2C_668/2013 du 19 juin 2014, cons. 7.1.

doctrinaux s'opposent au sujet de la taxe sur le CO₂ : ceux qui considèrent qu'en l'absence de but fiscal, les art. 126 à 135 Cst. ne s'y appliquent pas³¹³ ou seulement de manière limitée³¹⁴ et ceux pour qui ils s'appliquent, car l'existence ou non d'un but fiscal n'est pas déterminant³¹⁵. Ces derniers estiment dès lors que les principes fiscaux de l'art. 127 al. 2 Cst. s'appliquent à toutes les taxes d'orientation, quelles que soient leurs classifications³¹⁶.

D'un point de vue pratique, c'est surtout l'application du principe de capacité contributive, selon lequel chaque citoyen participe à la couverture des dépenses publiques en fonction de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens³¹⁷, qui mérite d'être abordée. Il n'est pas aisé d'évaluer sa portée dans le cas des taxes d'orientation. De par leur nature, il est parfois argumenté que c'est en créant des inégalités qu'elles peuvent orienter le comportement³¹⁸. Plusieurs auteurs, que nous rejoignons, considèrent que ce principe s'applique à de telles taxes mais qu'il faut prendre en compte leur nature particulière³¹⁹. Plus précisément, la capacité contributive doit être prise en considération, du fait que les personnes qui seront plus sensibles aux taxes d'incitation seront celles qui ont une capacité économique plus faible³²⁰. À cet égard, une critique régulièrement formulée concernant la taxe sur le CO₂ est qu'elle renforce les inégalités sociales en pesant plus lourdement sur les personnes les plus précaires, qui accordent une part importante de leur revenu à leurs dépenses énergétiques³²¹. Il s'agit dès lors de tenir compte de la capacité contributive pour s'assurer que la taxe d'incitation ne frappe pas beaucoup plus fortement celui qui a une faible capacité contributive que celui qui est économiquement plus aisé³²², par exemple grâce à un taux d'imposition progressif permettant de prélever un montant plus important auprès d'un contribuable aisé³²³ ou en redistribuant des montants plus élevés du produit de la taxe aux personnes particulièrement touchées³²⁴.

La taxe sur le CO₂ n'emporte pas de taux progressif, ni de redistribution différenciée du produit de la taxe. Il apparaît toutefois très peu aisé, dans le système actuel de la taxe sur le CO₂ et d'un point de vue pratique, de prendre en considération la situation économique des contribuables, et de pouvoir distinguer entre la situation des contribuables qui disposent d'une réelle possibilité de choisir l'abandon du comportement taxé, et ceux qui ne peuvent y renoncer³²⁵. De surcroît, à notre sens, le principe du pollueur-payeur, sur lequel est basée la taxe sur le CO₂, peut potentiellement s'opposer à une prise en considération de la capacité contributive. En effet, si l'objectif est de faire supporter au pollueur les coûts de son comportement nocif pour l'environnement, le critère premier pour la perception de la taxe devrait être le fait ou non d'adopter un tel comportement et non la capacité économique du pollueur. Toutefois, en accord avec notre position sur l'application du principe de la capacité contributive en tenant compte de la nature particulière des taxes d'orientation, nous rejoignons la conclusion des auteurs qui estiment que les dépenses étatiques en matière de climat devraient être davantage financées par les contribuables qui ont la capacité contributive la plus élevée³²⁶. À notre sens, la perception de la taxe sur les billets d'avion qui était prévue aux art. 42 ss. du projet de révision de la loi sur le CO₂ du 25 septembre 2020 constituait un exemple de l'application du principe de la capacité contributive. En effet, en fixant le montant de ladite taxe selon la classe et la distance parcourue, elle permettait de facto de frapper plus fortement des contribuables ayant une capacité contributive plus élevée.

³¹³ En substance, ces auteurs considèrent que ce sont les principes généraux du droit administratif, notamment le principe d'égalité de traitement, qui sont déterminants : MÄUSLI-ALLENSPACH/OERTLI, p. 545; BEUSCH, Lenkungsabgaben, p. 169; KAPPELER, p. 36 s.

³¹⁴ VALLENDER/JACOBS, p. 110.

³¹⁵ Notamment BORNICK/OBRIST, p. 382 ; voir également OBERSON/MARAIA, Taxes environnementales, p. 177, qui considèrent que le principe de capacité contributive s'applique aux taxes d'orientation.

³¹⁶ C'est-à-dire aussi bien aux « pures taxes d'incitation » qu'aux « impôts et taxes causales d'incitation ».

³¹⁷ ATF 141 I 78, p. 91; ATF 122 I 103 in RDAF 1997, p. 186.

³¹⁸ OBERSON, Taxes d'orientation, p. 194.

³¹⁹ OBERSON/MARAIA, Taxes environnementales, p. 177 ; BORNICK/OBRIST, p. 382 ; ATF du 23 septembre 2009, 2C_300/2009, cons. 5.2, le Tribunal fédéral relève que le principe de capacité contributive peut s'appliquer aux impôts spéciaux.

³²⁰ DONZEL, Redevances écologiques, p. 152 ; OBERSON, Taxes d'orientation, p. 198.

³²¹ OTT, p. 5 ; THALMANN p. 123 : « Une taxe sur le carbone frappe des dépenses pratiquement incompressibles, qui occupent une place disproportionnée dans les budgets des personnes vivant dans la précarité ».

³²² DONZEL, Redevances écologiques, p. 152 ss.

³²³ BORNICK/OBRIST, p. 383 et 386.

³²⁴ KAPPELER, p. 44.

³²⁵ OBERSON, Taxes d'orientation, p. 211 s.

³²⁶ BORNICK/OBRIST, p. 384.

En somme, il ne saurait être allégué, selon nous, que la taxe sur le CO₂ ne respecte pas les principes fiscaux constitutionnels, car ceux s'y s'appliquent dans une mesure particulière, tenant compte de ses spécificités. Nous pouvons néanmoins exprimer le souhait que les futures mesures fiscales écologiques s'adaptent davantage à la capacité contributive des assujettis, ce qui aurait deux effets indéniablement bénéfiques : éviter une pression fiscale trop lourde sur les personnes à faible capacité économique et ayant peu de possibilité de renoncer au comportement taxé, et accentuer dite pression sur les assujettis aisés et maîtres de leur consommation énergétique, renforçant par-là l'effet incitatif souhaité.

3. La généralité de l'imposition

Selon le principe de la généralité de l'imposition (ou universalité ; art. 127 al. 2 Cst.), la même réglementation juridique doit régir l'imposition de toute personne ou groupe de personnes et les exceptions qui ne reposent sur aucun motif objectif sont inadmissibles³²⁷. Il interdit les privilèges fiscaux et la discrimination fiscale. L'application de ce principe aux taxes d'incitation est régulièrement rejetée par la doctrine³²⁸, car l'objectif n'est pas de fournir des recettes mais d'influencer un certain comportement. L'objectif permet de délimiter le cercle des contribuables, et donc il y a forcément un effet discriminatoire sur un groupe de contribuables par rapport à un autre³²⁹. Le principe du pollueur-payeur s'oppose en outre au principe de généralité de l'imposition, car il consiste à faire payer uniquement un groupe déterminé, celui des pollueurs³³⁰.

Toutefois, selon une partie de la doctrine, tous les principes fiscaux de l'art. 127 al. 2 Cst. s'appliquent aux taxes d'orientation, y compris le principe de la généralité de l'imposition³³¹. De manière intéressante, certains auteurs estiment que le fait que la taxe sur le CO₂ ne vise que les combustibles et non les carburants peut potentiellement contrevenir à ce principe³³². En effet, il n'y aurait pas selon eux de motif objectif et raisonnable sous l'angle du principe d'universalité qui justifierait la taxation des combustibles et non celle des carburants, car la loi sur le CO₂ vise l'ensemble des émissions de CO₂. Une telle différenciation fait supporter le poids de l'impôt à un cercle de contribuables restreint alors que d'autres pollueurs ne sont pas concernés. Ils appellent donc à ce que le législateur s'efforce de taxer l'ensemble des émissions de CO₂ afin de respecter les principes fiscaux constitutionnels³³³.

À notre sens, cette conception ajoute un argument juridique précieux en faveur de l'adoption d'une taxe sur le CO₂ sur les carburants. Toutefois, vu la position de la doctrine majoritaire sur l'inapplicabilité du principe d'universalité, il est difficilement concevable que cette conception puisse à elle seule justifier l'élargissement de la taxe aux carburants. Selon nous, un argument plus fort est celui de la nécessité d'un droit fiscal écologique cohérent, visant l'ensemble des émissions de CO₂, ainsi que la nécessité d'adopter des mesures ambitieuses pour réaliser les objectifs de réduction d'ici 2030 et 2050.

En outre, si l'application du principe de généralité de l'imposition à la taxe sur le CO₂ devait être reconnue, nous estimons que les exonérations de la taxe sur le CO₂ en leur état actuel devraient être considérées comme contraire au dit principe. En effet, comme nous l'avons vu, ces exonérations sont particulièrement généreuses, et conduisent à une différenciation des assujettis (les pollueurs) peu soutenable à notre sens : une partie s'acquitte en effet de cette taxe, alors que les plus gros pollueurs du pays en sont libérés, sans fournir de contre-prestation adéquate (cf. chapitre III. C). Ceci est d'ailleurs reconnu par le Conseil fédéral, qui relève que l'application du principe de l'universalité à la taxe sur le CO₂ impliquerait qu'elle doive frapper tous les utilisateurs et que « *le remboursement aux exploitants d'installations participant au SEQE ou ayant pris un engagement de réduction ne respecte pas ce principe [...]* »³³⁴. Le principe de généralité de l'imposition fournirait en ce sens un argument juridique supplémentaire pour une réévaluation du système d'exonération, qui, à notre sens, est actuellement problématique.

³²⁷ OBERSON, Droit fiscal suisse, N 20 ad § 3; ATF 141 I 78, p. 91.

³²⁸ OBERSON/MARAIA, Taxes environnementales, p. 176; BEUSCH, Lenkungsabgaben p. 171 ; VALLENDER/JACOBS, p. 48 ss.

³²⁹ OBERSON/MARAIA, Taxes environnementales, p. 176.

³³⁰ VALLENDER/JACOBS, p. 48ss ; DONZEL, Redevances écologiques, p. 155.

³³¹ Notamment BORNICK/OBRIST, p. 382 et 385.

³³² Ibid.

³³³ Ibid., p. 386.

³³⁴ FF 2022 2651, p. 112.

IV. Conclusion

Au cours de ce travail, nous avons pu examiner la taxe sur le CO₂ en tant qu'instrument de fiscalité écologique sous ses multiples facettes. D'une certaine manière, elle présente de nombreux avantages : D'abord, l'utilisation de taxes dynamiques permet d'adapter les mesures prises en fonction de l'évolution des émissions de gaz à effet de serre, garantissant ainsi un système souple, nécessaire pour un domaine en constante mouvance, tel que l'écologie. En outre, la taxe sur le CO₂ permet effectivement d'attribuer un coût aux émissions, en frappant des agents fossiles sous-évalués par le marché afin d'exprimer le coût réel de ces ressources pour la société. Enfin, nous avons vu que son introduction en 2008 a permis de stimuler la recherche et le développement de technologies et alternatives plus conforme à l'environnement, notamment dans le secteur du bâtiment, qui a connu une baisse encourageante de ses émissions de CO₂ jusqu'à présent. Nous avons également défendu l'allocation d'une partie des recettes de la taxe à des mesures destinées à renforcer l'objectif visé, tel que le Programme Bâtiments, qui est parfois remise en question par la doctrine, mais qui à notre sens permet de renforcer l'objectif incitatif de la taxe sur le CO₂ et donc son efficacité.

Toutefois, la taxe sur le CO₂ ne constitue pas le « remède miracle » que la Confédération semble régulièrement prôner, et l'analyse de son mécanisme en Suisse nous a permis de mettre en lumière certaines problématiques qui lui sont propres. En premier lieu, son caractère subsidiaire dans la première loi sur le CO₂ a ralenti le déploiement de ses effets, qui se fait sur le long terme. En outre, le fait qu'elle ne frappe pas les carburants, qui pourtant sont responsables de plus du tiers des émissions en Suisse, crée une importante lacune de la politique climatique helvétique, impropre à contribuer à l'atteinte de l'objectif de réduction des émissions de zéro net d'ici 2050, pris sous l'Accord de Paris. Contrastant avec son concept même d'instrument d'incitation, la taxe s'adresse de manière disproportionnée aux ménages qui n'ont que peu de possibilité de réduire leur consommation ou de remplacer leurs équipements par des alternatives plus écologiques, et donc subissent le renchérissement des combustibles sans pouvoir modifier leurs comportements, exacerbant ainsi les inégalités sociales. Pour leur part, les entreprises fortement émettrices de CO₂, et donc auxquelles il conviendrait d'appliquer des mesures fortes de dépollution, jouissent d'exonérations particulièrement généreuses : les engagements de réduction des émissions pris envers la Confédération furent très modestes dans leur contenu et leurs effets lors de la période d'engagement de 2013 – 2020, ne provoquant ainsi pas les changements structurels nécessaires pour un avenir décarboné. Le système d'échange de quotas d'émission, réunissant les plus gros pollueurs de Suisse, souffre de nombreux problèmes systémiques, notamment l'attribution à titre gratuit de droits d'émission, qui grève l'efficacité des mesures prévues par la loi sur le CO₂. Bien entendu, la compétitivité du tissu économique suisse doit être préservée, mais dans le cas de la taxe sur le CO₂, la balance entre les différents intérêts semble pencher de manière disproportionnée en faveur de l'économie, réduisant ainsi son potentiel.

En 2019, des chercheurs de l'EPFL ont présenté une modélisation de la taxation la plus efficace pour réduire de 70% les émissions de gaz à effet de serre en Suisse d'ici à 2050³³⁵. Il faudrait étendre la taxe sur le CO₂ aux carburants, avec une taxe de 1 fr. 70 sur chaque litre d'essence, de gasoil et de mazout de chauffage afin de remplir les objectifs de l'Accord de Paris. Le taux devrait être étendu à 652 francs par tCO₂ en 2050, combiné avec un investissement massif dans des alternatives, telles que les énergies renouvelables et les véhicules électriques. Toutefois, en pratique, une telle augmentation de la taxe ne saurait être acceptée par la population et les milieux économiques, ce qui illustre bien le besoin de combiner la taxe avec d'autres mesures. La taxe sur le CO₂ actuelle semble bien loin de cette modélisation de taxe efficace. La révision actuellement en consultation de la loi sur le CO₂ pour la période postérieure à 2024 ne prévoit pas de nouvelle taxe, suite à l'échec du projet de 2021.

En conclusion, si la taxe sur le CO₂ peut être louée pour certains de ses effets bénéfiques, et alors qu'elle est considérée par la Confédération comme « la pièce maîtresse de la politique climatique en Suisse », il est impératif qu'elle s'inscrive dans un spectre large d'autres mesures ambitieuses, car elle ne peut à elle seule permettre d'atteindre les objectifs pris dans les engagements internationaux. Nous espérons que les quelques considérations exposées dans le présent travail soient prises en compte par la Confédération, afin que la fiscalité écologique apporte une contribution sensible à la protection de l'environnement, ce dont elle est assurément capable.

³³⁵ THALMANN Philippe/VIEILLE Marc, Lowering CO₂ emissions in the Swiss transport sector *in* Swiss Journal of Economics and Statistics, vol. 155 (1), 2019.