

## 25 ans de TVA ! Et demain : Une TVA verte ?

### De l'utilisation de la TVA comme outil climatique

Pierre-Marie Glauser



*Professeur à l'Université  
de Lausanne, avocat*

L'article examine dans quelle mesure la TVA pourrait être utilisée comme incitatif fiscal dans le contexte de la lutte contre le réchauffement climatique. Comme la TVA est un impôt général à la consommation qui est aujourd'hui déjà appliquée par une administration bien outillée et efficace, lui conférer un caractère de taxe écologique incitative permettrait de toucher aisément tous les secteurs économiques qui doivent l'être sans nécessiter de nouvelles ressources administratives. La contribution montre toutefois qu'utiliser la TVA dans son fonctionnement actuel, notamment en introduisant une différenciation des taux pour favoriser les produits verts ou pénaliser les produits polluants est une approche moyennement efficace. En particulier en raison du mode de fonctionnement de la TVA, notamment du droit à la déduction de l'impôt préalable, le caractère incitatif de la TVA serait pour l'essentiel limité aux consommateurs finaux et n'aurait aucun effet sur une très grande partie de l'économie. L'article propose donc une autre approche qui permettrait de tirer profit de l'existence de la TVA comme impôt général à la consommation et de l'administration fiscale qui l'applique. L'idée consiste à utiliser la TVA comme vecteur pour prélever une surtaxe à vocation essentiellement écologique. Cette « General Green Tax » serait prélevée en parallèle à la TVA. Elle consisterait en un supplément de taux prélevé sur le chiffre d'affaires soumis à cet impôt, mais qui ne pourrait pas être déduit à titre d'impôt préalable par les entreprises assujetties à la TVA. Les taux de surtaxe GGT seraient évidemment différents en fonction des biens ou des services visés par la mesure. L'introduction d'une telle taxe écologique adossée à la TVA nécessiterait une nouvelle base constitutionnelle. Mais elle présenterait de nombreux avantages qui sont exposés dans l'article, notamment la possibilité d'une mise en place par étape et la possibilité de toucher tous les secteurs économiques avec un mécanisme simple qui s'appuierait sur une administration déjà existante.

Der Artikel untersucht, inwieweit die Mehrwertsteuer als Lenkungsabgabe im Zusammenhang mit dem Kampf gegen die globale Erwärmung eingesetzt werden könnte. Da es sich bei der Mehrwertsteuer um eine allgemeine Verbrauchssteuer handelt, die von einer gut ausgestatteten und effizienten Verwaltung heute schon angewandt wird, würde es, wenn man ihr den Charakter einer ökologischen Lenkungssteuer verleihen würde, leicht möglich sein, alle gezielten Wirtschaftssektoren zu erreichen, ohne zusätzliche Verwaltungsressourcen zu benötigen. Der Beitrag zeigt jedoch, dass die Anwendung der Mehrwertsteuer in ihrer derzeitigen Funktionsweise, insbesondere durch die Einführung einer Differenzierung der Steuersätze zur Begünstigung umweltfreundlicher Produkte oder zur Benachteiligung umweltbelastender Produkte ein mässig wirksamer Ansatz ist. Insbesondere aufgrund dem Mechanismus der Mehrwertsteuer, vor allem des Rechts auf Vorsteuerabzug, wäre der Anreizcharakter der Mehrwertsteuer im Wesentlichen auf die Endverbraucher beschränkt und hätte keine Auswirkungen auf einen sehr grossen Teil der Wirtschaft. Der Artikel schlägt daher einen anderen Ansatz vor, der die Existenz der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchssteuer und ihrer Steuerverwaltung ausnutzen würde. Die Idee besteht darin, die Mehrwertsteuer als Vektor zu nutzen, um einen Zuschlagssatz zu erheben, der im Wesentlichen ein ökologischer Anreiz ist. Diese «General Green Tax» würde parallel zur Mehrwertsteuer aufgehoben. Sie bestünde aus einem Zuschlagssatz, der auf den der Mehrwertsteuer unterliegenden Umsatz erhoben würde, der aber von mehrwertsteuerpflichtigen Unternehmen nicht als Vorsteuer abgezogen werden könnte. Die Sätze des GGT-Zuschlags würden sich selbstverständlich je nach den von der Massnahme erfassten Waren oder Dienstleistungen unterscheiden. Die Einführung einer solchen mehrwertsteuerbasierten ökologische Steuer würde eine neue verfassungsrechtliche Grundlage erfordern. Sie hätte jedoch viele Vorteile, die in dem Artikel dargelegt werden, darunter die Möglichkeit einer stufenweisen Einführung und die Möglichkeit, alle Wirtschaftssektoren mit einem einfachen Mechanismus zu erreichen, der auf einer bereits bestehenden Verwaltung aufbauen könnte.

Eine deutsche Übersetzung dieses Beitrages ist erhältlich unter:

[http://e4s.center/wp-content/uploads/2020/10/green\\_VTA\\_DE.pdf](http://e4s.center/wp-content/uploads/2020/10/green_VTA_DE.pdf)

An English translation of this contribution is accessible on

[http://e4s.center/wp-content/uploads/2020/10/green\\_VTA\\_EN.pdf](http://e4s.center/wp-content/uploads/2020/10/green_VTA_EN.pdf)

## Table des matières

I. Introduction . . . . .	165
1. Enjeux climatiques et taxes écologiques . . . . .	165
2. La TVA comme outil climatique ? . . . . .	167
II. Principes généraux et fonctionnement de la TVA . . . . .	168

1.	Principes généraux . . . . .	168
2.	Objet et fonctionnement de la TVA . . . . .	169
III.	Utilisation de la TVA actuelle comme outil climatique ? . . . . .	170
1.	Buts d'une TVA écologique . . . . .	170
2.	Réflexions dans l'Union Européenne (UE) . . . . .	171
3.	Inadéquation de la TVA comme outil incitatif général . . . . .	172
3.1.	L'obstacle de la neutralité et du fonctionnement de la TVA . . . . .	172
3.2.	Autres problèmes . . . . .	174
4.	Conclusion intermédiaire . . . . .	175
IV.	La TVA comme vecteur pour prélever une surtaxe écologique générale . . . . .	175
1.	Fonctionnement d'un supplément General Green Tax (GGT) . . . . .	175
2.	Constitutionnalité de la GGT . . . . .	177
3.	Conformité avec les principes directeurs de la TVA et son mécanisme . . . . .	178
4.	Avantages et désavantages de la surtaxe GGT . . . . .	178
V.	Conclusions . . . . .	181

## I. Introduction

### 1. Enjeux climatiques et taxes écologiques

Le réchauffement climatique s'impose aujourd'hui comme une évidence dont tous, hormis quelques anosognosiques, ont pris conscience. Les États s'efforcent depuis de nombreuses années de mettre en place des mesures pour contenir ce phénomène et limiter les émissions de gaz à effet de serre<sup>1</sup>. L'Accord de Paris adopté en décembre 2015 et ratifié par la Suisse le 16 juin 2017 fixe notamment comme but de contenir le réchauffement climatique en dessous de 2 degrés par rapport aux niveaux préindustriels. Mais les enjeux climatiques sont énormes et pressants. En Suisse, le seuil de 2 degrés de réchauffement a déjà été atteint<sup>2</sup> et l'objectif de réduction des gaz à effet de serre pour notre pays est de 30 % par rapport à 1990 d'ici à 2030.

Dans ce contexte, la mise en œuvre d'outils qui utilisent les forces du marché pour contribuer aux objectifs écologiques nous semble une évidence. Parmi ceux-ci, on trouve les incitations fiscales<sup>3</sup>. Les taxes écologiques poursuivent plusieurs objectifs. D'une part,

<sup>1</sup> Pour un historique des accords internationaux, cf. Message du Conseil fédéral relatif à la révision totale de la loi sur le CO<sub>2</sub> pour la période postérieure à 2020 du 1 décembre 2017, FF 2018, 229ss (Message CO<sub>2</sub>), p. 236ss.

<sup>2</sup> Message CO<sub>2</sub>, p. 246.

<sup>3</sup> Pour une classification des différentes taxes écologiques, cf. OBERSON XAVIER, Les taxes écologiques et le partage des compétences de leur mise en œuvre entre la Confédération et les cantons, Archives

le réchauffement climatique génère des coûts très importants que personne n'est tenu d'assumer. Les taxes environnementales sont un moyen efficace pour intégrer ces coûts dans le prix des activités qui participent à leur génération, c'est-à-dire pour internaliser ces coûts, et assurer que les personnes qui génèrent la pollution en paient le prix<sup>4</sup>. Elles renchérissent certains services ou produits polluants et peuvent ainsi modifier les comportements des acteurs économiques<sup>5</sup> qui doivent faire face à un renchérissement de leurs habitudes défavorables ; elles donnent aussi un signal de prix qui modifie le prix relatif entre biens propres et biens sales et encourage ainsi des achats plus écologiques<sup>6</sup>.

La loi sur le CO<sub>2</sub> qui a été adoptée le 25 septembre 2020 par le Parlement est aujourd'hui l'outil principal de la politique climatique suisse<sup>7</sup>. Diverses mesures y sont évoquées dont l'utilisation de taxes écologiques. À côté de la taxe sur le CO<sub>2</sub>, une taxe sur les billets d'avion a notamment été introduite<sup>8</sup>. Cette nouvelle taxe d'incitation sur les billets est construite comme un impôt indirect : les entreprises de transport aérien sont assujetties à la taxe<sup>9</sup> qui est répercutée sur le passager. L'Office fédéral de l'environnement (OFEV) est chargé de sa perception<sup>10</sup>.

Dans le contexte de l'urgence climatique, tous les secteurs devront toutefois être mis à contribution. Si le transport fait partie des domaines à fortes émissions, le bâtiment, l'industrie, l'agriculture et la production de nourriture sont aussi concernés<sup>11</sup>. Il est évident que seule une approche globale et une modification du comportement à large échelle permettra de faire face aux défis du réchauffement planétaire. Au-delà du secteur aérien, il est aussi nécessaire de favoriser les propulsions électriques par rapport aux moteurs à

---

de droit fiscal (ASA) 60, 1992, p. 225ss (taxes écologiques), p. 228s., OBERSON XAVIER, les fondements juridiques de la fiscalité écologique, in : *Pillet/Oberson et al. (éds)*, Réforme fiscale écologique – Fondements, applications, Bâle/Genève/Münich 2001, p. 13ss (fondements), p. 13ss et DAGUET SANDRA, Payer pour polluer ? La fiscalité écologique en Suisse, Lausanne 2014 (payer), p. 38s.

<sup>4</sup> The Entrepreneurship Center (E4S), Introducing an Airline Ticket Tax in Switzerland, Estimated effects on Demand, Policy Brief March 12th, 2020 ([https://www.e4s.center/wp-content/uploads/2020/03/E4S\\_PB\\_EN\\_v2.pdf](https://www.e4s.center/wp-content/uploads/2020/03/E4S_PB_EN_v2.pdf); consulté le 28 juillet 2020) [Ticket Tax], p. 3.

<sup>5</sup> OBERSON, taxes écologiques, p. 226 ; Daguet, payer, p. 35s ; KOSONEN KATRI/NICODÈME GAËTAN, The Role of Fiscal Instruments in environmental policy, in : *Critical Issues in Environmental Taxation*, Volume VIII, Oxford University Press 2010, p.35s (Role), p. 5.

<sup>6</sup> Kosonen/Nicodème, Role, p. 5.

<sup>7</sup> Message CO<sub>2</sub>, p. 244.

<sup>8</sup> Art. 42ss Loi sur le CO<sub>2</sub>.

<sup>9</sup> Art. 43 Loi sur le CO<sub>2</sub>.

<sup>10</sup> Art. 46 Loi sur le CO<sub>2</sub>.

<sup>11</sup> Pour un aperçu des secteurs les plus émetteurs en Suisse, cf. Message CO<sub>2</sub>, p. 246. Voir aussi OOSTERHUIS FRANS/SCHAAFSMA MARIJE, Value Added Tax as an environmental Policy Instrument ? In : *Critical Issues in Environmental Taxation*, Volume VIII, Oxford University Press 2010, p. 395ss. (Policy instrument), p. 400 qui met la nourriture au premier rang des secteurs à impact climatique.

carburant fossile, les achats de fruits et légumes produits localement par rapport à ceux qui sont produits à l'autre bout du monde, etc.

## 2. La TVA comme outil climatique ?

La TVA est un impôt général à la consommation qui touche la plupart des secteurs économiques. Il concerne à la fois les biens et les services. Grâce à ses trois modes de perception<sup>12</sup>, elle peut appréhender toutes les formes de consommation sur le territoire suisse, que les clients acquièrent des prestations d'opérateurs suisses ou qu'ils importent des biens ou achètent des services de l'étranger.

La question de l'utilisation de la TVA comme outil climatique mérite ainsi d'être posée. Peut-on adjoindre à notre TVA un rôle incitatif et lui donner un caractère de taxe écologique ? Comme nous le verrons ci-dessous, cette question a été discutée dans l'Union européenne (UE) mais pas encore en Suisse, à notre connaissance. A l'heure où notre TVA fête ses 25 ans et dans le contexte des enjeux climatiques actuels, il nous semble ainsi opportun d'aborder ce sujet et d'examiner cette éventualité.

Une première approche, qui fera l'objet du chapitre III ci-dessous, pourrait consister à utiliser la TVA en tant que tel, dans son fonctionnement actuel, pour lui conférer un caractère de taxe écologique. A l'instar de ce qui a été envisagé dans l'UE, l'introduction de taux de TVA distincts, notamment pour renchérir des prestations polluantes pourrait ainsi conférer un caractère incitatif à cet impôt. L'utilisation de taux réduits pour promouvoir certains produits écologiques, voire la mise hors champ de certaines opérations, pourraient aussi être envisagée. L'objectif serait chaque fois le même : orienter la consommation vers un comportement plus responsable vis-à-vis du climat en renchérissant certaines prestations par rapport à d'autres. Nous verrons toutefois que, en raison de son fonctionnement même, la TVA est un outil qui présente des désavantages pour servir de taxe incitative.

Nous examinerons alors, dans le chapitre IV, si la TVA ne pourrait pas être utilisée comme vecteur pour prélever une surtaxe à vocation essentiellement écologique. Cette surtaxe, que nous appellerons *General Green Tax*, ne s'inscrirait pas dans le fonctionnement de la TVA actuelle, mais représenterait un prélèvement distinct fonctionnant comme pur incitatif fiscal prélevé en parallèle de la TVA et adossé à celle-ci. C'est que la TVA est mise en œuvre par l'Administration fédérale des contributions (AFC), une administration bien rodée, qui dispose d'une très large base de contribuables connus de ses services et représentant une grande majorité des acteurs économiques du pays. Cette administration pourrait ainsi prélever auprès des acteurs économiques, en parti-

<sup>12</sup> Art. 1, al. 2 LTVA.

culier des entreprises, un impôt distinct de la TVA. Une telle utilisation de l'AFC pour le prélèvement de taxes distinctes de la TVA ne serait d'ailleurs pas fondamentalement nouvelle, puisque l'AFC assume déjà le prélèvement de la redevance de radio-télévision des entreprises<sup>13</sup>.

La TVA est un impôt qui représente la principale ressource de la Confédération<sup>14</sup>. L'utilisation de taux plus élevés pour pénaliser les produits moins écologiques aurait ainsi nécessairement aussi un caractère fiscal. De même qu'une surtaxe prélevée en marge de la TVA. Dans la conception classique de la fiscalité écologique, ces fonds peuvent être utilisés pour réduire d'autres impôts, par exemple l'impôt sur le revenu du travail<sup>15</sup>, à financer les assurances sociales<sup>16</sup> ou à faire face à des besoins urgents de la collectivité. Une partie de ces revenus pourrait aussi être réinjectée dans des mesures visant à réduire le prix des produits plus écologiques, par exemple en réduisant le coût de la production locale des fruits et légumes suisses, en réduisant le prix des véhicules électriques, etc. Les enjeux liés à l'utilisation des fonds récoltés par le biais de l'introduction d'une TVA écologique ne fait pas l'objet de la présente contribution. Par ailleurs, le fait de pénaliser certaines prestations par rapport à d'autres soulève la question de la compatibilité de ces mesures avec les règles européennes en termes de subvention et de l'OMC, qui n'est pas traitée ici. Enfin, la présente étude n'examine pas dans quelle mesure une augmentation du prix générée par un taux de TVA plus élevé ou le prélèvement d'une surtaxe est efficace d'un point de vue économique. Cette question devrait être étudiée conjointement avec des économistes et des spécialistes du climat<sup>17</sup>.

## II. Principes généraux et fonctionnement de la TVA

### 1. Principes généraux

L'art. 130 Cst. donne à la Confédération la compétence de prélever la TVA, ce qu'elle fait essentiellement sur la base de la LTVA<sup>18</sup>. Comme tout impôt, la TVA doit respecter les principes constitutionnels, notamment ceux qui régissent l'imposition (art. 127, al. 2

---

<sup>13</sup> Voir art. 70 ss de la loi fédérale sur la radio et la télévision du 24 mars 2006 (LRTV) sur la qui prévoit que c'est l'AFC qui perçoit la redevance auprès des assujettis à la TVA (art. 70a LRTV).

<sup>14</sup> En 2019, elle a rapporté 22,5 milliards, soit 30 % des recettes ordinaires de la Confédération.

<sup>15</sup> Voir notamment KOSONEN/NICODÈME, Role, p. 5.

<sup>16</sup> Ce qui pourrait contribuer à ne pas devoir augmenter les charges sociales et, comme le relèvent KOSONEN/NICODÈME, p. 55, pourrait avoir un impact positif sur l'emploi.

<sup>17</sup> Pour un exemple d'étude d'impact sur l'utilisation de différents taux de TVA, voir en particulier Institute for Environmental Studies, The use of differential VAT rates to promote changes in consumption and innovation, Final report commissioned by European Commission, 25 juin 2008 (Final report EU) ; KOSONEN/NICODÈME, Role, p. 13 font référence aux études économiques sur l'impact des différents taux de TVA.

<sup>18</sup> Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 12 juin 2009 (LTVA).

Cst.)<sup>19</sup>. La TVA est par ailleurs encadrée par des principes directeurs qui sont en particulier rappelés à l'art. 1, al. 3 LTVA. Ils découlent de la nature et des caractéristiques de la TVA comme impôt général à la consommation<sup>20</sup> et ont pour rôle de guider le législateur dans l'élaboration de la loi et l'interprète dans son application<sup>21</sup>. On relèvera<sup>22</sup> ici en particulier le principe de neutralité qui vise à ce que la TVA ne fausse pas les rapports entre les différents acteurs économiques. Dans la mesure du possible, tous les biens et les services devraient être frappés de la même manière, indépendamment des caractéristiques subjectives du prestataire et de sa position dans la chaîne de production. Pour assurer la neutralité concurrentielle, deux mécanismes typiques de la TVA sont essentiels : d'une part la déduction de l'impôt préalable et d'autre part la possibilité pour l'assujetti de transférer la taxe sur son client. Le principe d'efficacité de la perception a pour but que l'impôt soit prélevé selon les règles les plus simples possibles et vise à réduire au maximum les frais de perception. Celui de transférabilité rappelle que la TVA doit être répercutée sur le consommateur.

## 2. Objet et fonctionnement de la TVA

La TVA est un impôt général sur la consommation dont le but est de taxer l'utilisation du revenu par le consommateur final<sup>23</sup>. Elle est prélevée à tous les stades de la chaîne de valeur (on parle d'imposition multistade). Le mécanisme spécifique à la TVA doit néanmoins assurer que l'impôt est uniquement supporté économiquement par le consommateur final, sans devenir une charge définitive pour les entreprises assujetties. La TVA est en effet payée à l'AFIC par l'assujetti qui peut la répercuter sur ses clients de manière apparente sur la facture. Elle frappe donc aussi les opérations entre les entreprises. Les charges et les investissements d'un opérateur sont ainsi grevés de TVA. Lorsqu'il est inscrit au rôle des contribuables, cet acteur économique peut cependant récupérer cette TVA par le mécanisme de la déduction de l'impôt préalable. A défaut, la TVA facturée en amont par ses fournisseurs représente un coût qui, soit réduit sa marge, soit est répercuté de manière invisible dans les prix des prestations qu'il facture à ses clients. On parle dans ce cas de taxe occulte. La récupération de l'impôt préalable représente ainsi un élément central de la TVA.

<sup>19</sup> Sur la question des principes constitutionnels et de la TVA, comme sur celle des principes directeurs, voir notamment GLAUSER PIERRE-MARIE, Les principes régissant la TVA : de l'utopie à la réalité ? Archives de droit fiscal (ASA) 84 (2015-2016), p. 97ss (principes) et les références citées.

<sup>20</sup> OBERSON XAVIER, Les principes directeurs et constitutionnels régissant la taxe sur la valeur ajoutée, RDAF II 1997, p. 33ss (Principes), p. 38 ; MOLLARD PASCAL/OBERSON XAVIER/TISSOT BENEDETTO ANNE, Traité TVA, Bâle 2009 (Traité), p. 86.

<sup>21</sup> MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, traité, p. 86.

<sup>22</sup> Pour un aperçu des différents principes directeurs, cf. GLAUSER, principes, p. 102ss et les références citées.

<sup>23</sup> Voir art. 1, al. LTVA.

La TVA vise à imposer la consommation sur le territoire suisse<sup>24</sup>. Les biens importés sont imposés au moment de leur importation (impôt sur les importations) et les services acquis de prestataires étrangers doivent être auto-taxés par le consommateur suisse dès que le prestataire étranger n'est pas inscrit au rôle des contribuables suisses (impôt sur les acquisitions). En revanche, les biens exportés et les services fournis à des clients hors du territoire ne sont en principe pas soumis à la TVA. La compétitivité internationale des prestataires suisses n'est ainsi pas touchée par le niveau de taux TVA<sup>25</sup>.

### III. Utilisation de la TVA actuelle comme outil climatique ?

#### 1. Buts d'une TVA écologique

Comme impôt général à la consommation, l'utilisation de la TVA comme outil incitatif pourrait avoir une portée beaucoup plus large que des taxes ciblées comme, par exemple, la nouvelle taxe sur les billets d'avion. Par ailleurs, elle pourrait s'appuyer sur un mécanisme déjà bien connu des acteurs économiques et sur une administration existante et bien équipée pour en assurer le prélèvement. L'approche classique pour conférer à la TVA un caractère de taxe écologique consiste à utiliser des taux distincts pour favoriser certaines prestations par rapport à d'autres, qu'il s'agisse de taux réduits pour les produits écologiques ou de taux plus élevés pour les produits polluants<sup>26</sup>. L'efficacité d'une différence de taux sur le comportement des consommateurs dépend fortement du concept économique d'élasticité, en particulier de l'élasticité croisée de la demande, qui détermine à quel point l'augmentation du prix d'un produit d'une certaine catégorie va conduire à une augmentation de la consommation de produits alternatifs dans la même catégorie de produits<sup>27</sup>. L'intérêt est évidemment de conduire le consommateur à passer d'un produit polluant à un produit vert, ce à quoi une augmentation du prix par le biais de la TVA parviendra d'autant plus que l'élasticité du bien en question est élevée. Celle-ci dépend naturellement du type de produits concernés<sup>28</sup>. Cela étant, même lorsqu'elle concerne des biens avec une faible élasticité – comme l'énergie ou la nourriture – l'impact de taux TVA incitatifs est susceptible d'avoir un effet écologique sensible<sup>29</sup>. Évi-

---

<sup>24</sup> Le principe – non écrit dans la LTVA – de destination exige que les biens et les services soient taxés dans leur pays de consommation (GLAUSER, principes, p. 107).

<sup>25</sup> KOSONEN/NICODÈME, Role, p. 7 relèvent que les taxes incitatives peuvent pénaliser la compétitivité internationale, ce qui ne devrait pas être le cas avec l'utilisation de la TVA qui n'est pas prélevée par le pays du prestataire en cas d'exportation.

<sup>26</sup> Dans la mesure où l'utilisation de taux distincts consiste à augmenter le prix relatif de certains produits par rapport à d'autres, les deux approches reviennent sensiblement au même. Dans le cadre de la présente analyse, nous nous référons essentiellement aux taux réduits pour les produits écologiques.

<sup>27</sup> Final report, p. 18 ; E4S, Ticket tax, p. 355 qui examine la question dans le contexte de la taxe sur les billets d'avion.

<sup>28</sup> Final report, p. 188s.

<sup>29</sup> OOSTERHUIS/SCHAAFSMA, Policy instrument, p. 406.



demment, l'effet de la différenciation des taux devrait idéalement porter sur des produits à élasticité élevée. Mais, c'est avant tout aux économistes et aux spécialistes du climat de définir sur quels produits il convient prioritairement d'utiliser des taux TVA « verts ».

## 2. Réflexions dans l'Union Européenne (UE)

Lors du Conseil européen de mars 2008, l'une des conclusions de la Présidence de l'UE précisait ce qui suit : « Le Conseil européen invite aussi la Commission, lors de l'élaboration de ses propositions législatives relatives aux taux de TVA, qui sont attendues pour l'été 2008, et en coopération avec les États membres, à examiner les domaines dans lesquels les instruments économiques, y compris les taux de TVA, peuvent contribuer à accroître l'utilisation des biens efficaces d'un point de vue énergétique et des matériaux permettant d'économiser l'énergie »<sup>30</sup>. Si ce projet n'a manifestement pas beaucoup avancé au niveau institutionnel<sup>31</sup>, il a en tous les cas généré des réflexions dans la littérature<sup>32</sup>. Par ailleurs, plusieurs pays de l'UE appliquent déjà des taux réduits pour certains produits écologiques<sup>33</sup>.

La discussion dans l'UE met en évidence les avantages à utiliser des taux TVA réduits dans un but écologique. En plus de l'impact direct sur l'environnement par le mécanisme de la substitution de produits polluants par des produits verts<sup>34</sup>, la différence de taux TVA pourrait avoir un impact sur l'innovation en incitant les producteurs de biens écologiquement défavorables à faire évoluer leur offre pour bénéficier des taux plus fa-

<sup>30</sup> Conseil européen du 13/14 mars 2008, Bruxelles, Conclusions de la présidence, 20 mai 2008, 7652/1/08 Rev 1, paragraphe 27.

<sup>31</sup> HERBAIN CHARLÈNE, Should VAT be the next environmental Policy Tool ? *International VAT Monitor*, 2020 (Vol. 31), Nr. 2, published online 14 janvier 2020 (Policy Tool), p. 25.

<sup>32</sup> Final report, p. 355 ; HERBAIN, Policy Tool, p. 2 qui donne un aperçu sur les travaux en lien avec la révision des taux réduits ; KOSONEN/NICODÈME, Role, p. 1255 qui évoque les taux TVA réduits et les compare avec d'autres mesures fiscales directes ; OOSTERHUIS/SCHAAFSMA, Policy instrument, p. 395 et ASHWORTH ELISABETH/COX ETIENNE, Using VAT as a Tool to Fight Climate Change ? *Daily Tax Report : International*, April 14, 2020 (Tool), p. 155 qui se penchent sur l'impact climatique des taux TVA réduits ; WIDMANN WERNER, Kann die Umsatzsteuer einen Beitrag zum ökologischen Umbau des deutschen Steuerrechts leisten ? *Umsatzsteuer-Rundschau* 1996, p. 146 (Umbau), p. 1465s (plutôt sceptique) ; KEIL THOMAS, Mehrwertsteuersystem und ökologische Steuerreform – Versuch einer konzeptionellen Verbindung, *Umsatzsteuer-Rundschau* 1996, p. 247 (Steuerreform) qui évoque un Allphasen- Ökosteuer qui frapperait le consommateur final pour toutes les énergies ; l'idée consiste à prévoir un supplément de TVA pour chaque entreprise en fonction de sa consommation d'énergie qui s'ajouterait au taux de TVA facturé aux clients ; ce supplément s'ajoute au taux ordinaire de TVA et pourrait ainsi être déduit à titre d'impôt préalable.

<sup>33</sup> Pour un aperçu, voir HERBAIN, Policy Tool, p. 2.

<sup>34</sup> Voir ci-dessus III.1 ; Final report, p. 11 ; OOSTERHUIS/SCHAAFSMA, Policy instrument, p. 406. OOSTERHUIS/SCHAAFSMA, Policy Instrument, p. 407 arrivent par exemple à la conclusion qu'une augmentation des taux TVA en lien avec la nourriture pourrait avoir un impact positif sur le climat.

variables<sup>35</sup>. Elle déploie aussi un effet de communication dans la mesure où le taux TVA représente un signal qui attire l'attention du consommateur sur l'aspect environnemental de certains biens et services ; les acteurs économiques peuvent d'ailleurs intégrer cet aspect dans leur stratégie marketing<sup>36</sup>. Enfin, comme déjà évoqué ci-dessus, l'utilisation de la TVA comme outil climatique présente l'avantage de se baser sur une administration déjà existante<sup>37</sup>.

Mais l'application de taux TVA réduits présente aussi des désavantages. Au-delà de la critique générale sur l'effet régressif de la TVA<sup>38</sup>, la difficulté de différenciation entre les produits que l'on souhaite favoriser, ceux que l'on veut pénaliser et les produits mixtes est relevée<sup>39</sup>. D'ailleurs, certains produits verts, par exemple dans le domaine de la nourriture, sont déjà taxés à des taux réduits<sup>40</sup>. L'effet rebond est aussi évoqué dans le contexte d'une baisse de la TVA : le fait de rendre meilleur marché certains produits verts pourrait conduire à augmenter leur consommation ce qui s'avérerait négatif au plan écologique<sup>41</sup>. Par ailleurs, une baisse de taux entraîne nécessairement une réduction des recettes fiscales pour la collectivité. Surtout que l'incitation fiscale peut aussi concerner des personnes qui avaient de toute manière l'intention d'acquérir les produits concernés (*free rider effect*)<sup>42</sup>. S'ajoute le fait que la mise en place de taux distincts crée des coûts administratifs liés notamment à la complexité que cela génère<sup>43</sup>. Enfin, une réduction de taux crée le risque que le prestataire ne répercute pas la baisse de taux sur son client et en profite pour augmenter sa marge<sup>44</sup>.

### 3. Inadéquation de la TVA comme outil incitatif général

#### 3.1. L'obstacle de la neutralité et du fonctionnement de la TVA

Les quelques auteurs qui, en Suisse, ont évoqué l'utilisation de la TVA dans un contexte écologique l'écartent en tant qu'outil climatique en raison du principe de neutralité<sup>45</sup>. Il existe en effet une contradiction fondamentale entre le caractère incitatif d'une taxe éco-

<sup>35</sup> Final report, p. 21 qui relève que cet effet dépend du type et de l'élasticité du produit concerné.

<sup>36</sup> Final report, p. 19s. ; OOSTERHUIS/SCHAAFSMA, Policy Instrument, p. 403.

<sup>37</sup> Final report, p. 12.

<sup>38</sup> Voir notamment WIDMANN, Umbau, p. 146. Ce reproche, d'ailleurs aussi controversé en doctrine, concerne le fait que la TVA ne tiendrait pas suffisamment compte de la capacité contributive ; cet argument pourrait être renforcé par l'utilisation de taux plus élevés sur certains produits que sur d'autres.

<sup>39</sup> Final report, p. 16.

<sup>40</sup> OOSTERHUIS/SCHAAFSMA, Policy Instrument, p. 399.

<sup>41</sup> Final Report EU, p. 21 ; OOSTERHUIS/SCHAAFSMA, Policy Instrument, p. 403.

<sup>42</sup> Final Report EU, p.23s. ; OOSTERHUIS/SCHAAFSMA, Policy Instrument, p. 401.

<sup>43</sup> Final report, p. 25 ; HERBAIN, Policy Tool, p. 3 ; WIDMANN, Umbau, p. 147.

<sup>44</sup> OOSTERHUIS/SCHAAFSMA, Policy Instrument, p. 400s. ; Herbain, Policy Tool, p. 4 (et références citées). Voir toutefois aussi Final report UE, p. 17 qui montre que en général une hausse du taux se reflète sur le prix des prestations concernées.

<sup>45</sup> VALLENDER/JACOBS, Ökologische Steuerreform, Haupt (IFF 92), Berne 2000, p. 171.

logique et la neutralité concurrentielle de cette même taxe qui, par définition, pénalise certains acteurs par rapport à d'autres. VALLENDER et JACOBS rejettent donc l'idée de la TVA dans un but écologique, y compris l'utilisation de taux réduits<sup>46</sup>.

Au-delà de la question de la neutralité, l'utilisation de la TVA comme outil écologique incitatif se heurte selon nous à un problème fondamental qui réside dans le fonctionnement même de cet impôt. Comme évoqué plus haut<sup>47</sup>, la TVA ne frappe en principe que le consommateur final. Les entreprises assujetties à la TVA ne supportent en principe pas la charge fiscale grâce au mécanisme de la déduction de l'impôt préalable et au transfert de la taxe sur leurs clients. Évidemment, remettre en cause ou limiter le droit à la déduction de l'impôt préalable semble difficilement envisageable, car cela remettrait en cause le fonctionnement même de la TVA. Ainsi, quelle que soit la manière dont les taux sont adaptés pour poursuivre un incitatif écologique, la mesure ne concerne que les consommateurs finaux ; elle reste en principe sans aucun effet sur les entreprises. La mise en place d'une TVA verte ne concerne ainsi que le dernier stade de la chaîne de valeur et laisse totalement de côté tout le reste des opérations économiques qui, bien évidemment, doivent aussi participer au règlement de la question climatique<sup>48</sup>. La mise en place d'une TVA verte représenterait donc un mécanisme qui ferait reposer l'effort environnemental exclusivement sur les consommateurs finaux en ignorant les autres acteurs économiques.

Quelques exemples permettent d'illustrer le propos. Imaginons un taux TVA plus bas pour l'achat de voitures électriques que pour les voitures à essence. L'entreprise qui acquiert un nouveau véhicule peut récupérer la TVA et reste donc totalement insensible à la différence de taux, contrairement à un particulier qui lui ne peut pas récupérer la TVA. Ainsi, l'incitatif fiscal ne déploie aucune portée pour les entreprises qui n'auront aucun intérêt fiscal à privilégier les véhicules électriques. Seules les entités qui, en raison de la nature de leur chiffre d'affaires hors champ (banque, assurances, hôpitaux, etc.) ou du fait qu'elles sont subventionnées (culture, éducation publique, etc.) n'ont pas le droit – ou un droit restreint – à déduire l'impôt préalable, seraient touchées par la différence de taux. Seuls certains secteurs économiques seraient pénalisés par rapport à d'autres, ce qui soulèverait des questions constitutionnelles délicates en matière d'égalité de traitement et de discrimination entre concurrents, notamment. Ceci d'autant plus que ce ne seraient pas nécessairement les domaines les plus directement concernés qui seraient

<sup>46</sup> VALLENDER/JACOBS, p. 171.

<sup>47</sup> V. ci-dessus II.2.

<sup>48</sup> Cet aspect n'a que très peu été évoqué dans le cadre de la littérature que nous avons consultée dans le contexte européen ; relevons toutefois que OOSTERHUIS/SCHAAFSMA, Policy Instrument, p. 399 mettent aussi en évidence le fait que la baisse de taux TVA n'aurait qu'un effet pour les biens acquis par les consommateurs finaux ou les entités qui n'ont pas de droit à la déduction de l'impôt préalable.

touchés, puisque les secteurs de la nourriture, de l'industrie, de la vente de véhicules, de l'énergie etc. ont en général un plein droit à la déduction de l'impôt préalable.

Le mécanisme de la TVA et sa focalisation sur le consommateur final implique aussi que l'effet de l'introduction de taux TVA verts aurait un effet tout à fait différent selon le stade de la chaîne de production au cours duquel les opérations interviennent. En effet, une décision peut avoir un impact climatique négatif en amont de la chaîne de production et aboutir dans un produit neutre écologiquement au niveau du consommateur. Imaginons que la TVA prévoie un taux plus bas pour les fraises produites en Suisse que pour celles importées de Palombie. Un restaurateur suisse achète des fraises pour fabriquer des sorbets qui figurent au menu de son établissement. La consommation locale de sorbet est en soi climatiquement neutre et ce type de services ne doit donc pas être pénalisé. C'est l'achat de fraises palombiennes qui doit être réduit au profit de fraises produites sur place. Dans la mesure où le restaurant peut récupérer la TVA, quel que soit le taux de TVA appliqué pour l'achat des fraises qu'il va utiliser pour fabriquer le sorbet, il n'aura aucun incitatif à choisir une catégorie de fraises par rapport à une autre. Quant au sorbet consommé par le client, le taux de TVA facturé au consommateur sera le même, que le service consommé intègre des fraises produites localement ou en Palombie. Cet exemple montre que la TVA ne peut pas fonctionner comme incitatif climatique dès qu'il s'agit d'une opération qui intervient avant le dernier stade de la chaîne de valeur, à savoir celui de la consommation finale non entrepreneuriale.

### 3.2. Autres problèmes

Les inconvénients de l'utilisation de taux TVA réduits dans un but écologiques mis en évidence dans le contexte de l'UE s'appliquent nécessairement aussi à la TVA suisse<sup>49</sup>. Relevons tout particulièrement la problématique de l'augmentation de la complexité liée à l'application de différents types de taux et des coûts administratifs que cela génère. Réintroduire des taux différents dans la TVA irait à l'encontre des efforts de simplification qui ont conduit à la loi actuellement en vigueur. Rappelons à cet égard qu'une réforme fondamentale de la LTVA a été initiée<sup>50</sup> en 2005 qui avait pour but en particulier de simplifier la TVA pour réduire les coûts qu'elle engendrait pour les entreprises<sup>51</sup>. Il est évident que l'introduction de taux réduits supplémentaires n'irait pas dans le sens d'une simplification de la TVA.

---

<sup>49</sup> Voir ci-dessus III.2.

<sup>50</sup> Sur l'historique de la LTVA, voir en particulier GLAUSER PIERRE-MARIE, 25 ans de TVA : Rétrospective et prospective – En particulier les défis de la digitalisation pour la TVA suisse, Expert Focus 5/2020, p. 337ss (Rétrospective), p. 337ss.

<sup>51</sup> Message du Conseil fédéral sur la simplification de la TVA du 25 juin 2008, FF 2008, 6777 (Message simplification), p. 6300.

#### 4. Conclusion intermédiaire

L'utilisation de la TVA, dans son fonctionnement actuel d'impôt général à la consommation, pour influencer le comportement écologique des acteurs économiques et contribuer à la lutte contre le réchauffement climatique apparaît comme un outil moyennement efficace. La différenciation des taux d'impôt peut certes déployer un effet positif en terme écologique en influençant le comportement des consommateurs vers une tendance plus verte ; la TVA présente par ailleurs l'avantage de toucher tous les secteurs économiques et d'être prélevée par une administration bien établie. Mais, en raison du mécanisme de la TVA, imprégné du principe de neutralité, le caractère incitatif ne concerne que les consommateurs finaux qui n'agissent pas dans le cadre d'une activité entrepreneuriale et les entreprises qui n'ont pas un droit complet à la récupération de l'impôt préalable. La mise en place d'une TVA verte ne concerne donc qu'une partie des opérations économiques, soit celles qui touchent le dernier stade de la chaîne de production. Toutes les opérations dans des stades antérieurs échapperaient ainsi aux mesures écologiques. Une telle réforme écologique aurait donc une portée très limitée et laisserait de côté une très grande partie de l'économie. En revanche, elle s'accompagnerait de défauts mis en avant dans les discussions intervenues au niveau européen, notamment elle ré-introduirait un niveau de complexité que les 25 années d'histoire de la TVA suisse ont cherché à réduire.

### IV. La TVA comme vecteur pour prélever une surtaxe écologique générale

#### 1. Fonctionnement d'un supplément General Green Tax (GGT)

Il n'en demeure pas moins qu'il convient de mettre en place des mesures pour lutter contre le réchauffement climatique et que les incitations fiscales en font partie. L'introduction d'une nouvelle taxe sur les billets d'avion avec la récente loi sur le CO<sub>2</sub> en est un exemple<sup>52</sup>. Nous ne pouvons évidemment que nous rallier à de telles mesures. Mais pourquoi faire porter l'effort uniquement sur le secteur aérien ? Pourquoi ne pas aussi intervenir dans des secteurs à fort impact climatique, comme le bâtiment, l'industrie, la production de nourriture, etc.<sup>53</sup> ? Seule une approche globale permettra en effet de répondre efficacement aux enjeux climatiques ! Et n'est-ce pas un gaspillage de ressources administratives de mettre en place des nouvelles taxes indirectes dont on confie le prélèvement à des administrations qui ne sont pas équipées pour cette tâche et devront investir un travail considérable pour mettre en place un outil de perception efficace ?

<sup>52</sup> Voir ci-dessus I.1 et en particulier note 8.

<sup>53</sup> Voir ci-dessus I.1 et en particulier note 11.

Dans ce contexte, une approche pourrait consister à chercher à tirer profit de l'existence de la TVA en tant qu'impôt général à la consommation et de l'AFC pour prélever une nouvelle taxe écologique. La TVA fonctionnerait ainsi comme vecteur pour prélever cette nouvelle taxe incitative à but essentiellement écologique. Cette *General Green Tax* ou GGT, s'appliquerait en parallèle à la TVA sur les prestations, qu'il s'agisse de biens ou de services, qui seraient identifiés comme devant être pénalisés pour des motifs climatiques. En fonction des caractéristiques du produit concerné, par exemple en lien avec son taux d'émission, son bilan carbone ou énergétique ou de tout autre critère à développer avec la collaboration d'économistes et de spécialistes du climat, un supplément de taux GGT viendrait s'ajouter au taux de TVA ordinaire. Evidemment, le taux de la surtaxe pourrait être différent en fonction des produits concernés. Quels biens et services soumettre à la GGT et quel taux appliquer serait en effet avant tout déterminés en fonction de critères économiques et climatiques. Il conviendrait en particulier de cibler les produits les plus défavorables à l'environnement et ceux qui offrent des produits de substitution.

Cette GGT s'appliquerait sur le chiffre d'affaires qui entre dans l'objet de l'impôt de la TVA pour toutes les transactions soumises à la TVA et localisées sur territoire suisse. La base de calcul serait la même que pour la TVA<sup>54</sup>. Elle serait aussi prélevée sur les biens importés et sur les prestations de services acquises de l'étranger. En revanche, la GGT ne serait pas due en cas d'exportation de biens ou d'opérations localisées à l'étranger. En d'autres termes, la GGT serait prélevée comme un supplément de taux sur le chiffre d'affaires réalisé par les entreprises assujetties à la TVA, de la même manière et selon les mêmes règles que la TVA ordinaire. Elle aurait aussi vocation à être transférée sur le client mais, s'agissant d'une taxe distincte de la TVA classique, devrait être facturée séparément. Par ailleurs, et c'est sur ce point que résiderait la différence essentielle avec les réductions de taux de TVA discutées dans l'UE<sup>55</sup>, cette GGT ne serait pas récupérable à titre d'impôt préalable, ni par les consommateurs finaux ni par les entreprises assujetties à la TVA. Le fait que les entreprises ne puissent pas récupérer la GGT impliquerait que l'effet incitatif interviendrait à tous les stades de la chaîne de valeur et pas seulement au stade final. L'effort climatique concernerait ainsi tous les acteurs économiques.

Reprenons l'exemple du restaurateur qui achète des fraises pour fabriquer du sorbet. Le restaurateur acquiert des fraises pour 100 (hors TVA) et vend du sorbet à ses clients pour 200 (hors TVA). Prenons par hypothèse une GGT de 2 % pour les fraises palombiennes ; les fraises produites localement, comme le service de restauration, sont neutres climatiquement et ne sont donc pas soumis à la GGT. Le sorbet fabriqué avec des fraises locales

---

<sup>54</sup> Soit celle définie à l'art. 24 LTVA.

<sup>55</sup> Voir ci-dessus III.1 et III.2.

est vendu au client au prix de 215,4<sup>56</sup> ; le restaurateur ne supporte aucune charge fiscale, puisque la TVA sur l'achat des fraises (2,5)<sup>57</sup> est entièrement récupérable à titre d'impôt préalable. La marge du restaurateur est donc de 100<sup>58</sup>. En revanche, en cas d'achat de fraises palombiennes, celles-ci sont facturées au restaurateur avec la surtaxe de GGT de 2 %. Comme le restaurateur ne peut pas récupérer cette taxe à titre d'impôt préalable, il peut soit réduire sa marge qui passe de 100 à 98, soit augmenter le prix de son sorbet de 2 pour garder la même marge de 100. Dans ce cas, le prix du sorbet passe à 217,5<sup>59</sup>. Son sorbet est ainsi plus cher que celui de son concurrent qui le fabrique avec des fraises suisses, à raison de la GGT qui est répercutée sur son prix et à laquelle s'ajoute la TVA<sup>60</sup>. Quelle que soit la réaction du restaurateur, la GGT devrait l'inciter à choisir les fraises produites localement plutôt que les fraises palombiennes.

Le fait d'appliquer la GGT aux transactions localisées en Suisse, comme aux biens importés ou aux services acquis de l'étranger, permet de soumettre à la taxe incitative toutes les opérations sur territoire suisse, sans discriminer les acteurs suisses par rapport à ceux qui sont à l'étranger. De même, le fait de ne pas prélever la GGT sur les opérations localisées à l'étranger ou exportées, réduit le risque de pénalisation de la compétitivité internationale de nos entreprises<sup>61</sup>.

## 2. Constitutionnalité de la GGT

La mise en place d'une nouvelle taxe incitative prélevée en marge de la TVA nécessiterait sans doute une nouvelle base constitutionnelle. Comme le relève OBERSON<sup>62</sup>, la mise en place de taxes d'orientation par la Confédération requiert une modification de la Constitution, à tout le moins si elles présentent un caractère fiscal en parallèle de leur caractère incitatif. Il semble en effet douteux que l'on puisse se baser uniquement sur les art. 73 Cst. (développement durable) et 74 Cst. (protection de l'environnement) pour introduire un nouvel impôt comme la GGT qui aurait en effet indéniablement un caractère fiscal. La Constitution devrait ainsi être complétée par un nouvel article qui s'insérerait au chapitre 3 (régime des finances). On pourrait par exemple imaginer un nouvel article 130<sup>bis</sup> Cst. qui serait intitulé « Surtaxe écologique » et pourrait avoir la teneur suivante :

<sup>56</sup>  $200 + 7,7\%$  de TVA = 215,4 ; les calculs présentés dans cet exemple s'entendent avec une TVA facturée en sus du prix et non pas incluse dans le prix.

<sup>57</sup> La TVA sur l'achat de denrées alimentaires est prélevée au taux de 2,5 % (art. 25, al. 2, ch. 2 LTVA).

<sup>58</sup> Vente du sorbet : 200 – achat des fraises : 100.

<sup>59</sup>  $202 + 7,7\%$  de TVA = 217,5.

<sup>60</sup> Dans la mesure où la GGT ferait partie des coûts du restaurateur, l'inclusion dans le prix du sorbet implique que ce montant de GGT serait soumis à la TVA ordinaire en lien avec la vente du service de restauration (art. 24 LTVA).

<sup>61</sup> Voir toutefois ci-dessous IV.4.

<sup>62</sup> OBERSON, taxes écologiques, p. 236s et 239.

*« La Confédération prélève une surtaxe qui frappe les livraisons de biens et les prestations de services nuisibles à l'environnement.*

*La surtaxe est prélevée sur les opérations qui entrent dans l'objet de l'impôt sur la taxe sur la valeur ajoutée, qu'il s'agisse des opérations réalisées sur territoire suisse, des importations ou de l'impôt sur les acquisitions.*

*Les opérations soumises à la surtaxe et le taux de la taxe est déterminé par la législation. Elle se base en particulier sur la quantité de CO<sub>2</sub> généré par la prestation ou l'activité liée au produit. L'existence de produits de substitution à privilégier doit également être prise en considération. »*

Evidemment, il existerait une certaine tension entre cette nouvelle taxe et les principes régissant l'imposition de l'art. 127, al. 2 Cst. Ces principes ne s'appliquent cependant que « [...] dans la mesure où la nature de l'impôt le permet [...] ». Par ailleurs, la GGT s'inscrirait tout à fait dans le mandat constitutionnel des art. 73 et 74 Cst. en termes de développement durable et de protection de l'environnement. Une pesée des intérêts constitutionnels justifierait donc, à notre sens, l'introduction du nouvel art. 130<sup>bis</sup> Cst.

### **3. Conformité avec les principes directeurs de la TVA et son mécanisme**

Dans la mesure où la GGT serait conçue comme une surtaxe, prélevée en marge de la TVA sur certaines prestations, le mécanisme et le fonctionnement de la TVA ordinaire ne sont pas concernés. La TVA ordinaire continue à s'inscrire dans le cadre des principes directeurs, comme actuellement. En particulier, la neutralité concurrentielle de la TVA reste inchangée par rapport à la situation actuelle.

En revanche, il va de soi que la GGT n'est pas conforme au principe de neutralité. Au contraire, et c'est d'ailleurs le but d'une taxe incitative, elle vise à discriminer certaines prestations par rapport à d'autres<sup>63</sup>.

### **4. Avantages et désavantages de la surtaxe GGT**

L'utilisation de la TVA comme vecteur pour prélever une surtaxe écologique comme celle décrite ici présente des avantages réels :

- Le système permet la mise en place d'un dispositif de taxe écologique facilement utilisable pour cibler de nombreux domaines concernés par la question climatique et évite la mise en place des taxes spécifiques ciblant divers secteurs.
- Contrairement à l'utilisation de la TVA ordinaire, la surtaxe GGT ne touche pas uniquement le stade de la consommation finale non entrepreneuriale mais crée un in-

---

<sup>63</sup> DAGUET, payer, p. 35.



citatif pour l'ensemble des acteurs économiques qui est opérant à tous les stades de la chaîne de valeur.

- En fixant des taux de surtaxe GGT spécifiques à certains produits, le dispositif peut être mis en place de manière optimale pour tenir compte du degré de nocivité climatique des produits concernés et des paramètres climatiques, d'une part et des aspects économiques, d'autre part. Il est notamment possible d'adapter facilement la surtaxe en fonction de l'élasticité des biens ou des services visés<sup>64</sup>.
- L'approche examinée ici ne passe pas par une baisse de taux de la TVA. Il n'y a ainsi pas de risque que les opérateurs économiques ne répercutent pas la mesure sur leurs clients. Cela permet aussi d'éviter la plupart des critiques formulées à l'encontre d'une baisse de taux de TVA, notamment le risque d'effet rebond<sup>65</sup>.
- L'utilisation de la surtaxe GGT permet aussi de donner un signal clair et fort aux entreprises et aux consommateurs quant à l'impact climatique de leurs décisions d'achat<sup>66</sup>.
- La solution peut être mise en place par étapes, en introduisant la surtaxe sur les produits que l'on souhaite cibler prioritairement et en élargissant la palette des biens et des services concernés au rythme choisi par le législateur. Une fois le mécanisme adopté, il est en effet aisé de faire évoluer les produits soumis à la surtaxe, sans que cela nécessite d'adopter un nouveau système, voire même une nouvelle loi.
- Le système s'appuie en effet sur le mécanisme existant de la TVA, sans que celle-ci ne soit toutefois impactée dans son fonctionnement. La perception de la surtaxe GGT est assurée par une administration déjà existante, qui connaît les contribuables et est équipée pour assurer une bonne perception d'une taxe de ce genre.
- D'un point de vue législatif, le système requiert certes l'adoption d'une nouvelle base constitutionnelle ce qui nécessiterait bien sûr un important débat politique. Une fois celle-ci adoptée, le dispositif législatif serait simple à mettre en place et à appliquer.
- La surtaxe GGT générerait d'importantes ressources financières pour la Confédération qui pourraient notamment être utilisées pour favoriser, voire subventionner, les produits alternatifs plus favorables écologiquement.
- Enfin, le risque de pénalisation de la compétitivité internationale des entreprises suisses est réduit puisque, grâce au fait que le prélèvement de la GGT s'appuie sur le

<sup>64</sup> KEIL, Steuerreform, p. 249 relève notamment que la plupart des taxes écologiques visent exclusivement des produits avec une faible élasticité, comme l'énergie.

<sup>65</sup> Voir ci-dessus III.2. ; voir aussi KOSONEN/NICODÈME, Role, p.14 et p. 16 sur les désavantages de baisser les taux de TVA.

<sup>66</sup> Dans le même sens : KEIL, Steuerreform, p. 249 qui met cet avantage en avant pour sa proposition de Allphasen-Ökosteuer.

mécanisme de la TVA, la surtaxe se focalise sur les opérations intervenant sur territoire suisse. Les exportations sont exonérées et les importations taxées<sup>67</sup>.

Évidemment, le prélèvement d'une surtaxe GGT soulèverait aussi quelques difficultés :

- Il convient en effet de déterminer les produits soumis à la surtaxe et le taux de celle-ci. Cet obstacle technique est toutefois mitigé par le fait que l'introduction de la GGT peut intervenir par étapes, de manière évolutive et s'appuie sur le mécanisme et l'administration préexistante de la TVA, sans en mettre en cause le bon fonctionnement.
- Comme nous l'avons mentionné ci-dessus, l'impact sur la compétitivité des entreprises suisses est réduit par rapport à d'autres mécanismes incitatifs. Néanmoins, dans la mesure où la GGT payée à leur fournisseur ne serait pas récupérable, elle représenterait un coût supplémentaire grevant certains de leurs achats. Dans ce contexte, on évoque le risque de *carbon leakage*<sup>68</sup> qui réside dans le fait que les entreprises polluantes pourraient envisager de délocaliser et produire en dehors de Suisse. L'effet environnemental n'est alors pas atteint, puisque les émissions interviennent dans ce cas de toute façon de l'autre côté de la frontière. Le mécanisme évoqué ici permet toutefois de réduire ce risque au maximum. D'une part, ce problème ne se pose pas pour les transactions transfrontalières qui seraient soumises à la GGT, puisque, comme évoqué ci-dessus, l'adossement de la surtaxe à la TVA place les acteurs suisses sur un pied d'égalité avec leurs concurrents étrangers. Quant à l'augmentation du prix des biens soumis à la taxe et acquis par une entreprise suisse, le risque d'augmentation des coûts de production peut être réduit dans la mesure où les entreprises ont la possibilité de se rabattre sur des investissements et des charges moins polluantes et donc non soumises à la taxe. Il convient de tenir compte de cela lors du choix des objets soumis à la GGT et de leur taux.
- Enfin, comme pour tout impôt fixé indépendamment de la capacité contributive, on pourrait soulever la question de l'effet régressif de la surtaxe GGT<sup>69</sup>. Mais, là aussi, comparé à d'autres taxes incitatives, la flexibilité de la GGT permet de répondre partiellement à la critique en travaillant sur le choix des biens et des services concernés. En particulier, le fait de choisir en priorité des produits qui disposent de substituts plus verts est notamment un élément qui répond en partie à la critique. De plus, les recettes prélevées par le biais de cette nouvelle taxe permettraient de prendre des

---

<sup>67</sup> L'exportation de produits polluants ne serait ainsi pas soumise à la surtaxe. Il appartiendrait aux pays importateurs de ces biens de mettre en place des mesures permettant de décourager l'acquisition de ce genre de produits dans leur juridiction.

<sup>68</sup> KOSONEN/NICODÈME, *Role*, p. 8.

<sup>69</sup> V. DAGUET, *payer*, p. 46s.

mesures pour réduire le prix des produits de substitutions, comme dans les exemples utilisés ci-dessus, le prix des fraises suisses par rapport aux fraises palombiennes ou des voitures électriques par rapport aux véhicules à essence.

## V. Conclusions

Dans le contexte de l'urgence climatique, la mise en place d'une TVA verte est une idée qui mérite la plus grande attention, surtout à l'heure où cet impôt fête son quart de siècle. Par rapport à la mise en place de taxes ponctuelles et ciblées, comme par exemple la taxe sur les billets d'avion, l'utilisation de la TVA comme incitatif fiscal semble une approche intéressante. L'avantage de la TVA est notamment d'être un impôt général à la consommation qui touche tous les secteurs de l'activité économique. Il repose par ailleurs sur un système bien connu des acteurs économiques et est appliqué par une administration rodée et efficace.

L'approche la plus évidente *a priori* consisterait à réduire les taux de TVA de certains produits verts – ou à augmenter les taux de biens ou de services polluants – pour inciter à un comportement plus responsable écologiquement. Cette approche, qui a été évoquée dans l'Union européenne, présente toutefois plusieurs désavantages. Dans la mesure où elle s'inscrit dans le cadre du mécanisme même de la TVA, elle ne permet que de cibler les transactions qui interviennent au bout de la chaîne de valeur, c'est-à-dire entre l'entreprise et le consommateur final non entrepreneurial. Tout le reste des opérations entre les acteurs économiques échappent à l'effet incitatif.

Pour permettre de bénéficier des avantages offerts par l'utilisation de la TVA tout en évitant les désavantages liés à son mode de fonctionnement, la présente contribution propose l'introduction d'une surtaxe prélevée en marge de la TVA. Celle-ci servirait de vecteur à un *General Green Tax* prélevée sur certains biens et services à un taux à déterminer. Cette GGT serait prélevée sur la même base de calcul que le chiffre d'affaires soumis à la TVA. Mais, contrairement à la TVA ordinaire, elle ne serait pas récupérable par les entreprises à titre d'impôt préalable. Cette nouvelle taxe écologique nécessiterait une nouvelle base constitutionnelle, dont une proposition de texte figure ci-dessus. Une fois cette modification de la Constitution adoptée, le mécanisme serait simple à mettre en œuvre du point de vue législatif.

Bien sûr, il conviendrait alors de définir quels produits soumettre à la surtaxe GGT et à quel taux. L'évaluation de l'efficacité d'une telle taxe incitative requiert une analyse économique et environnementale. Une telle proposition, en plus de générer un débat politique, ouvrirait un très intéressant champ de recherches qui rassemblerait des économistes, des spécialistes du climat et des juristes.