

JAAC 61.130

Direction du droit international public, 16 décembre
1996

Privilèges fiscaux dont jouissent en Suisse les organisations internationales et d'autres personnes dont le statut est fixé par le droit international. Portée à l'égard d'une taxe cantonale dont un projet de loi envisage la perception au bénéfice de la renaturation des cours d'eau.

Steuervorteile, welche internationale Organisationen und Personen, deren Rechtsstellung dem Völkerrecht untersteht, in der Schweiz geniessen. Tragweite bezüglich einer kantonalen Abgabe, deren Erhebung zugunsten der Renaturierung von Fliessgewässern in einem Gesetzesentwurf erwogen wird.

Privilegi fiscali di cui godono, in Svizzera, le organizzazioni internazionali e altre persone il cui statuto soggiace al diritto internazionale pubblico. Portata in relazione ad una tassa cantonale la cui riscossione a favore della rinaturazione dei corsi d'acqua è prevista da un disegno di legge.

Dans le cadre d'un programme de renaturation des cours d'eau du canton de Genève, les autorités genevoises ont envisagé une modification de la loi cantonale sur les eaux introduisant une nouvelle taxe de l'eau. La Direction

du droit international public (DDIP) a étudié, eu égard aux institutions et personnes qui bénéficient de privilèges fiscaux en vertu du droit international, la nature juridique d'une telle taxe.

I. Le projet de taxe pour la renaturation des cours d'eaux

1. Le prix de l'eau dans le canton de Genève se décompose de la manière suivante: outre une taxe d'installation du compteur d'eau, une taxe de Fr. 1,03 par m³ d'eau est due pour la fourniture de l'eau et une taxe de Fr. 0,74 par m³ d'eau pour l'assainissement des eaux (travaux de canalisations et d'épuration). C'est à ces taxes que viendrait s'ajouter la taxe de Fr. 0,80 par m³ d'eau pour la renaturation des cours d'eau.

2. Le projet de loi, élaboré au sein de la Commission de l'environnement et de l'agriculture du Grand Conseil genevois, ne porterait que sur la protection et la renaturation des cours d'eau et des rives. Selon le commentaire de ce projet, la réhabilitation de certaines zones humides aurait un impact favorable sur la régulation des cours d'eau et une influence bénéfique sur l'alimentation des nappes phréatiques qui voient leur niveau baisser. Les travaux de renaturation doivent permettre aux cours d'eau de retrouver une vie biologique naturelle, un tracé naturel et des berges proches de l'état naturel; les lits doivent permettre aux cours d'eau de valoriser leur potentiel d'auto-épuration. Le programme de renaturation doit être achevé dans les dix ans à partir de l'adoption de la loi. Afin de financer ce programme, il est prévu de constituer un fonds de protection et de renaturation des cours d'eau, alimenté par le prélèvement susmentionné de Fr. 0,80 par m³ d'eau pompée dans le canton.

II. Privilèges fiscaux

1. Toute personne abonnée à l'eau courante serait assujettie à la taxe de l'eau dont il s'agit. Cette taxe serait dès lors susceptible de concerner les organisations internationales ayant leur siège à Genève et les fonctionnaires internationaux, les missions permanentes auprès de ces organisations et leurs membres, ainsi que les postes consulaires et leurs membres, établis à Genève.

2. Il convient de rappeler en premier lieu qu'en vertu de l'accord de siège conclu par la Suisse avec l'Organisation des Nations Unies (ONU) les 11 juin / 1^{er} juillet 1946 (RS 0.192.120.1), l'ONU est exonérée de tout impôt direct ou indirect, fédéral, cantonal ou communal, mais non des impôts qui ne représenteraient en fait que la simple rémunération de services publics (art. II section 5 let. a). Ce principe est repris à l'art. 8 de l'accord de siège passé avec l'Organisation Européenne pour la Recherche Nucléaire (CERN) le 11 juin 1955 (RS 0.192.122.42).

Il faut relever ensuite qu'en vertu d'une décision du Conseil fédéral des 31 mars 1948 / 20 mai 1958, les missions permanentes auprès des organisations internationales à Genève et leur personnel bénéficient d'un régime analogue à celui qui est accordé aux missions diplomatiques à Berne, conformément à la Convention de Vienne sur les relations diplomatiques du

18 avril 1961 (RS 0.191.01; *Gérard Menétrey*, Le statut fiscal des représentations diplomatiques et consulaires et leur personnel, Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] N° 1, 1978, p. 4). Or, aux termes de l'art. 23 al. 1 et de l'art. 34 de la Convention de Vienne sur les relations diplomatiques, les missions diplomatiques et leurs membres sont exempts de tous impôts et taxes pourvu qu'il ne s'agisse pas d'impôts ou taxes perçus en rémunération de services particuliers rendus. Ce principe est repris, *mutatis mutandis*, pour les postes consulaires (art. 32 al. 1 de la Convention de Vienne sur les relations consulaires du 24 avril 1963, RS 0.191.02) et leurs membres (art. 49 al. 1 de ladite Convention). Il vaut également pour les hauts fonctionnaires des organisations internationales, lesquels bénéficient des privilèges et immunités qui sont conférés, en vertu du droit international, aux agents diplomatiques.

III. Qualification juridique de la «taxe-nature» sur l'eau

A

1. Il convient de déterminer si la taxe de l'eau dont il s'agit représente la rémunération de services particuliers rendus, au sens des dispositions conventionnelles précitées, constituant ainsi ce que la terminologie suisse appelle des contributions causales («Kausalabgaben») par opposition aux impôts («Steuern»; Annuaire suisse de droit international [ASDI] 1980, ch. 7.6, p. 221; 1978, ch. 7.7, p. 140).

2. *L'impôt*, en droit fiscal suisse, se définit comme une prestation versée pour financer les dépenses résultant des tâches générales de la collectivité publique, prestation versée sans condition, non pas en contrepartie d'un service ou avantage particulier, mais en fonction de la situation économique du contribuable (ATF 99 I 595; ASDI 1978, ch. 7.6, p. 137).

Quant aux *contributions causales*, elles sont divisées en charges de préférence («Vorzugslasten») et taxes («Gebühren») ou émoluments («Beiträge»; Menétrey, op. cit., RDAF N° 1, 1978, p. 11-12; *André Grisel*, Traité de droit administratif, Neuchâtel 1984, p. 605 ss; ASDI 1980, ch. 7.6, p. 221). Selon la définition du Tribunal fédéral (ATF 95 I 506 et 99 Ia 594), les *charges de préférence* constituent une participation aux frais d'installations déterminées faites par la corporation publique dans l'intérêt général et qui est mise à la charge des personnes ou groupes de personnes auxquels ces installations procurent des avantages particuliers. Pour qu'une personne soit tenue de payer une telle contribution, il faut que deux conditions soient remplies, à savoir d'abord qu'elle tire un avantage particulier des installations publiques, c'est-à-dire qu'elle en bénéficie plus que la moyenne des administrés, ensuite que l'avantage obtenu soit de nature économique, c'est-à-dire qu'il consiste dans l'accroissement de valeur d'un bien (Grisel, op. cit., p. 614, et la jurisprudence citée). Les taxes destinées à financer les stations d'épuration des eaux et la contribution aux frais de défense contre l'incendie sont des exemples de charges de préférence (Menétrey, op. cit., RDAF N° 1, 1978, p. 12 et la jurisprudence citée). Quant aux *taxes* ou *émoluments*, ils se présentent comme le prix de droit public imposé unilatéralement au citoyen pour un certain recours à l'administration ou à un service public. Ils ne peuvent être exigés que des administrés qui bénéficient des avantages dont ils représentent la contrepartie. C'est le cas des taxes de raccordement aux canalisations

publiques et des taxes d'utilisation des canalisations publiques (Grisel, op. cit., p. 608-609 et la jurisprudence citée). Il reste en outre entendu que le montant des contributions causales doit correspondre à l'importance de la prestation des pouvoirs publics (principe de la proportionnalité; Menétrey, op. cit., RDAF N° 1, 1978, p. 12).

3. S'il est admis que la notion de «taxes pour services rendus», au sens des dispositions conventionnelles précitées, correspond largement à la définition classique donnée, en droit suisse, à celle de «contributions causales», il faut veiller à ce que l'analyse d'une redevance en droit interne se fasse à la lumière du droit international. En effet, il convient d'examiner la taxe de l'eau en cause par référence à la règle de droit international selon laquelle les institutions et personnes bénéficiant de privilèges fiscaux ne sont pas exemptes des taxes pour services rendus. Autrement dit, la notion de «taxes pour services rendus» doit être interprétée de façon autonome et non par référence au seul droit administratif suisse (ASDI 1978, ch. 7.7, p. 142).

Il est dès lors possible de qualifier une redevance de «charge de préférence» en droit suisse et d'«impôt» en droit international. Un exemple d'une telle divergence est fourni à propos de la nature fiscale de la contribution foncière à laquelle l'Union postale universelle (UPU), qui a son siège à Berne, avait été assujettie par la ville de Berne. Dans un avis de droit du 18 août 1976 (ASDI 1980, ch. 7.6, p. 220), l'Administration fédérale des contributions avait estimé que ladite contribution foncière constituait incontestablement une charge de préférence, dans la mesure où elle était destinée à financer des améliorations routières qui profiteraient à tous les propriétaires, mais particulièrement à l'UPU, et que cette Organisation ne pouvait dès lors pas en être exonérée. La DDIP était, dans cette affaire, parvenue à la conclusion que, bien que la contribution foncière en question fût une charge de préférence en droit fiscal suisse, ce qui était déterminant en droit international, ce n'était pas tant la terminologie utilisée que la qualification juridique de la prestation exigée dans le cas de l'exonération d'une Organisation, et qu'en l'occurrence, il n'existait pas d'obligation pour l'UPU, comme propriétaire foncière, de payer des contributions pour les voies publiques (ASDI 1978, ch. 7.7, p. 138).

Lorsqu'il s'est agi de déterminer la nature juridique d'une taxe scolaire, La DDIP a en revanche suivi, dans un avis de droit du 28 décembre 1976, les conclusions de l'Administration fédérale des contributions. Il s'agissait de déterminer si le canton de Bâle-Campagne était fondé à prélever une taxe d'écologie auprès d'une personne domiciliée sur son territoire et jouissant du statut d'employé consulaire. A ce propos, la DDIP a considéré: «La taxe scolaire (...) ne tient pas compte de la capacité contributive des parents d'élèves. Il semble au contraire que l'écologie est versé en contrepartie d'une prestation déterminée qui trouve sa cause dans la fréquentation scolaire et dont le montant varie en fonction du niveau scolaire de l'élève. Un tel écolage apparaît donc bien comme une prestation versée à titre de rémunération de services particuliers rendus, qu'on la qualifie de charge de préférence, de taxe ou d'émolument» (ASDI 1978, ch. 7.6, p. 136).

La conclusion différente à laquelle est parvenue la DDIP dans les deux cas précités tient au caractère ou non de contre-prestation précise et spéciale de la redevance en cause. Ainsi, en ce qui concerne la contribution foncière due par l'UPU, la DDIP a considéré que les travaux exécutés n'avaient procuré aucun

avantage et encore moins un avantage particulier à l'UPU, alors qu'à propos de la taxe scolaire, elle a vu dans l'écolage la contrepartie d'une prestation déterminée.

Dans l'avis de droit précité qu'elle a rendu à propos de l'UPU, la DDIP s'est notamment référée à la position prise par la Suisse vis-à-vis du projet de codification de la Société des Nations relatif aux privilèges et immunités diplomatiques. Dans cette prise de position, le Gouvernement suisse a défini les «taxes» qui n'étaient pas couvertes par les privilèges comme étant *«toutes contributions corrélatives d'une contre-prestation précise et spéciale de l'administration à la personne qui paie ou celles qui sont versées en couverture des dépenses particulières nécessitées par le fait du contribuable»* (citée in: ASDI 1978, ch. 7.7, p. 141-142).

Il faut encore rappeler l'interprétation très restrictive - d'ailleurs isolée - du service juridique des Nations Unies, pour qui la notion de taxes perçues en rémunération de services particuliers rendus recouvre celle de prix d'achat de certains biens (eau, gaz, etc.; ASDI 1978, ch. 7.6., p. 137).

B

1. En l'espèce, si l'on commence par raisonner sur le plan du droit fiscal suisse, l'on doit constater, au vu de ce qui précède, que la taxe de l'eau présenterait des éléments relevant à la fois de la définition des impôts et de celle des contributions causales. C'est ce caractère hybride qui rend sa classification difficile.

2. L'on se demandera d'abord si l'on peut qualifier la taxe de l'eau d'*impôt à but spécial* («Zwecksteuer»; Grisel, op. cit., p. 605; Ernst Blumenstein, System des Steuerrechts, 3^e éd., Zurich 1992, p. 8). Appelés aussi impôts de dotation ou d'affectation, les impôts à but spécial sont prélevés à une fin déterminée, leur produit étant réservé au paiement des dépenses qu'elle entraîne. L'exécution des tâches publiques au financement desquelles ils sont destinés n'est néanmoins pas une contre-prestation et leur fixation fait abstraction des avantages particuliers que les contribuables tirent d'installations publiques. Ils sont dès lors perçus auprès de tous les contribuables et non pas seulement de ceux auxquels les dépenses à payer procurent des avantages (Walter Ryser, Dix leçons introductives au droit fiscal, Berne 1974, p. 19).

Dans le cas présent, la taxe de l'eau serait prélevée auprès des personnes autorisées par la collectivité publique à capter de l'eau. Il y aurait donc un lien entre, d'une part, l'objet de la taxe de l'eau et les personnes qui y seraient assujetties et, d'autre part, le but assigné à l'utilisation du fonds alimenté par ladite taxe, ce qui correspond à la définition d'un impôt d'affectation (cf. Blumenstein, op. cit., p. 8: «Ausnahmsweise werden gewisse Steuererträge zur Bestreitung bestimmter Ausgaben des Gemeinwesens reserviert. Dies geschieht entweder aus politischen Gründen, um die Annahme der einschlägigen Erlasse durch das Volk zu erleichtern (sog. Zwecksteuern, z. B. Spitalsteuern), oder aber mit Rücksicht auf einen inneren Zusammenhang der gewählten Steuersubjekte bzw. -objekte mit bestimmten Finanzierungszwecken (sog. Kostenanlastungssteuern, z. B. Kurtaxen). Herrschende Lehre und Praxis sprechen bei jeder Bindung der Steuereinnahmen von Zwecksteuer»).

La taxe de l'eau en cause serait dès lors un impôt d'affectation, à moins que l'on doive considérer que les personnes assujetties tireraient un avantage particulier de la renaturation des cours d'eau. Il est clair qu'un «impôt d'affectation», au sens du droit interne, constitue, en droit international, un impôt dont les institutions et les personnes bénéficiant de privilèges fiscaux sont exonérées.

3. Il s'agit d'examiner ensuite si la taxe de l'eau est assimilable à une *contribution causale*. Le critère déterminant à cet égard est celui de savoir si ladite taxe a ou non le caractère d'une contre-prestation.

Dans un avis de droit non publié du 7 juin 1984 relatif à la nature fiscale de la redevance sur le trafic des poids lourds et de la redevance pour l'utilisation des routes nationales, introduites le 1^{er} janvier 1985, la DDIP a considéré ce qui suit: «Ob die Gelder einer Zweckbindung unterliegen und ob sie insgesamt erlauben, einen Gewinn aus dem Werk zu ziehen oder nur den Verlust verkleinern helfen, war und ist bis heute kaum relevant für die Charakterisierung einer Abgabe als Pöage oder Benützungsgebühr, solange nur der enge Zusammenhang zwischen der Zurverfügungstellung des Werkes und der Erhebung eines dazu in angemessenem Verhältnis stehenden Betrages besteht».

Il est dès lors nécessaire, pour juger de la nature de contribution causale d'une redevance, de déterminer s'il y a un lien étroit entre la mise à disposition du service public concerné et la contribution publique perçue, dont elle doit représenter la contrepartie. Cette condition est remplie par les redevances routières susmentionnées (qui sont des taxes d'utilisation), même si elles revêtent également un aspect fiscal. Il faut cependant relever que le raisonnement tenu à propos des redevances routières ne peut pas être appliqué tel quel à la taxe de l'eau en cause. En effet, ladite taxe ne peut pas être considérée comme une taxe due pour la mise à disposition de l'eau, une telle redevance existant déjà dans le canton de Genève.

4. Comme indiqué précédemment, l'on ne peut nier qu'il existerait un lien entre la taxe de l'eau et l'utilisation du fonds alimenté par ladite taxe pour renaturer les cours d'eau. C'est ce qui incite à dire que nous pourrions être en présence d'un impôt d'affectation. Cependant, bien que le canton de Genève entende utiliser le produit de la taxe de l'eau dans un but général de protection de l'environnement, soit la renaturation des cours d'eau, il n'en reste pas moins que la taxe de l'eau serait due uniquement par les personnes qui pomperaient de l'eau et ceci en proportion des mètres cubes d'eau pompée. Ceux qui seraient assujettis au paiement de la taxe de l'eau ne retireraient certes pas un avantage particulier *direct* de la renaturation des cours d'eau, mais l'on pourrait admettre qu'ils bénéficieraient, en tant que consommateurs d'eau, plus que ceux qui ne le seraient pas de la meilleure régulation des cours d'eau. Ainsi, étant donné que la mise à disposition de l'eau constituerait bien un service public qui leur serait rendu, ils paieraient à l'avenir non seulement pour la fourniture de l'eau, mais également pour des mesures générales de protection de l'environnement relatives à l'eau, dont ils tireraient, *de manière indirecte*, économiquement profit.

5. La taxe de l'eau ne s'inscrirait pas strictement dans le cadre du principe «pollueur-payeur» (principe de causalité), tel qu'il est établi en termes généraux dans la loi fédérale sur la protection de l'environnement du

7 octobre 1983 (RS 814.01) et tel qu'il est prévu de l'introduire dans la loi fédérale sur la protection des eaux du 24 janvier 1991 (Message du Conseil fédéral du 4 septembre 1996 relatif à la modification de la loi fédérale sur la protection des eaux, FF 1996 IV 1213 ss). En effet, au sens du principe «pollueur-payeur», le financement, par les pouvoirs publics, de l'évacuation des eaux et de l'élimination des déchets urbains doit être assuré par des émoluments et des taxes qui couvrent les coûts et sont conformes au principe de causalité. Outre qu'elle garantit le financement de la protection des eaux (aspect de financement), la répercussion des coûts sur le responsable, en incitant celui-ci à réduire la pollution des eaux (aspect d'incitation), permet d'atteindre un objectif écologique: elle contribue à diminuer l'utilisation des installations de traitement et ménage par conséquent l'environnement (FF 1996 IV 1219).

En l'espèce, la taxe de l'eau n'aurait pas pour but de financer des mesures liées à une pollution spécifique. Autrement dit, les consommateurs d'eau ne seraient pas directement à l'origine d'une mesure de protection des eaux prescrite par la loi. Il est d'ailleurs significatif à cet égard que le projet de loi genevoise ne fasse pas référence au projet de modification de la loi fédérale sur la protection des eaux susmentionné. En n'ayant pas pour but de faire payer les responsables d'une pollution déterminée, mais en prévoyant de taxer les consommateurs du bien d'utilité publique à propos duquel seraient prises des mesures de protection de l'environnement - dont ces consommateurs profiteraient spécialement en tant que tels, même si ce n'est qu'indirectement - la taxe de l'eau irait plus loin que le principe «pollueur-payeur», sans le contredire pour autant. En effet, le principe «pollueur-payeur» veut que les frais d'une mesure de lutte contre la pollution prescrite par la loi ne soient pas assumés par les contribuables, mais par ceux qui sont à l'origine de cette mesure. Or, la taxe de l'eau en cause ne serait pas non plus supportée par les contribuables, mais uniquement par ceux auxquels les mesures de renaturation des cours d'eau fourniraient une contre-prestation. En outre, elle revêtirait un aspect d'incitation en contribuant à diminuer l'utilisation de l'eau.

6. En résumé, il paraîtrait possible, en se situant sur le plan du droit interne, de considérer la taxe de l'eau comme une contribution causale (charge de préférence, taxe ou émolument), même si la contre-prestation n'est qu'indirecte.

7. Si la DDIP est prête, en droit interne, à faire le pas consistant à considérer la taxe de l'eau comme une contribution causale, bien que la contre-prestation de l'Etat ne soit qu'indirecte, elle ne l'est en revanche pas en droit international et donc eu égard à la question qu'elle a à résoudre ici. En effet, la pratique internationale a une conception plutôt restrictive de la notion de «taxes pour services rendus». Il s'agit d'en tenir compte lorsque l'on commence par raisonner en termes d'«impôts» et de «contributions causales» au sens du droit interne. C'est ce qu'a fait la DDIP dans l'avis de droit précité rendu à propos de l'UPU (ASDI 1978, ch. 7.7, p. 138).

Or, en l'espèce, il est évident qu'assimiler, en droit fiscal suisse, la taxe de l'eau à une contribution causale supposerait une interprétation large, peut-être contestable, de cette dernière notion, puisqu'elle admettrait qu'une

contre-prestation ne puisse être qu'indirecte. La conclusion qui s'impose est dès lors que la taxe de l'eau ne pourrait pas être assimilée à une «taxe pour services rendus» au sens des dispositions conventionnelles applicables.

IV. Conclusions

En l'état du dossier et des informations reçues, la DDIP parvient à la conclusion qu'il est possible, sur le plan du droit interne, de voir dans la taxe de l'eau une contribution causale (charge de préférence, taxe ou émolument) ou un impôt d'affectation, selon que l'on admet qu'il y a ou non contre-prestation de l'Etat. Dans les deux cas, les institutions et personnes bénéficiant de privilèges fiscaux en droit international doivent être exemptes de la taxe de l'eau. Cela vaut autant si on la considère comme un impôt d'affectation que si on la tient pour une contribution causale; en effet, l'interprétation que la Suisse donnerait en droit fiscal interne à la notion de «services rendus» ne serait alors plus conforme à celle que la pratique internationale a dégagée en la matière.

JAAC 61.130 - Direction du droit international public, 16 décembre 1996

In	Verwaltungspraxis der Bundesbehörden
Dans	Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération
In	Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione
Jahr	1997
Année	
Anno	
Band	61
Volume	
Volume	
Seite	---
Page	
Pagina	
Ref. No	150 003 374

Das Dokument wurde durch das Schweizerische Bundesarchiv und die Bundeskanzlei konvertiert.
Le document a été digitalisé par les Archives Fédérales Suisses et la Chancellerie fédérale.
Il documento è stato convertito dall'Archivio federale svizzero e della Cancelleria federale.