

Par e-mail

(vernehmlassungen@estv.admin.ch)

Monsieur Ueli Maurer
Conseiller fédéral
Département fédéral des finances
Bernhof
3003 Berne

Crans-Montana, le 31 mai 2021

Consultation relative à une loi fédérale sur la taxe au tonnage applicable aux navires de mer

Monsieur le Conseiller fédéral,

L'Ordre Romand des Experts Fiscaux Diplômés (OREF) est une association professionnelle suisse créée en 1985 et composée d'environ 250 membres, qui se distinguent par leur connaissance de la pratique fiscale et leur approche multidisciplinaire. L'OREF souhaite participer à la consultation ouverte le 24 février 2021 à propos d'une loi fédérale sur la taxe au tonnage et vous prie de trouver ci-après ses principales remarques à propos de celle-ci.

L'OREF est favorable l'introduction d'une taxe au tonnage en tant que méthode alternative de détermination du bénéfice imposable lié à l'exploitation de navires de mer. Cette méthode, très répandue dans le monde, renforcera la compétitivité de la Suisse dans le domaine de la navigation maritime et générera à terme des rentrées fiscales supplémentaires.

L'OREF estime que la taxe au tonnage est compatible avec les principes fixés à l'article 127 alinéa 2 de la Constitution fédérale, notamment celui de la capacité contributive. Nous rappelons ici que le Tribunal fédéral doit appliquer les lois votées par le Parlement, même si la constitutionnalité de la loi est déniée.

Sur le fond, l'OREF émet les commentaires suivants :

- les activités qui peuvent être soumises à la taxe au tonnage devraient être définies avec davantage de flexibilité, notamment les activités accessoires ;**
- L'intégration des activités accessoires à la taxe sur le tonnage devrait être déterminée sur la base du chiffre d'affaires des activités et non selon le bénéfice.**
- l'exigence que 60% au moins de la flotte du contribuable batte pavillon suisse ou européen devrait être fixée notablement plus bas et par voie d'ordonnance afin d'offrir davantage de souplesse ;**
- les critères écologiques pris en compte pour offrir une réduction de la taxe au tonnage devraient être plus variés et ambitieux.**

Appréciation générale

Prévue à l'origine dans le cadre de la troisième réforme de l'imposition des entreprises, l'introduction d'une taxe au tonnage en droit suisse en avait été sortie pour ne pas compliquer le projet. Maintenant que cette réforme est entrée en vigueur, il est tout à fait opportun de remettre cette question sur la table.

Même sans frontières maritimes, la Suisse est au 4^{ème} rang du commerce maritime en Europe et au 9^{ème} rang dans le monde¹. Sa flotte compte plus de 900 navires et représente 20% des déplacements commerciaux dans le monde. Cette flotte se répartit entre 55 entreprises de navigation maritime, qui emploient 2000 personnes. D'après une étude de l'Institut CREA de Lausanne, l'introduction d'une taxe au tonnage en Suisse pourrait augmenter le volume de tonnage de sa flotte et donc les emplois qui y sont liés de 160%. Ces 3200 emplois supplémentaires rapporteraient 84 millions d'impôts et 96 millions de contributions sociales².

La Suisse compte aussi environ 550 sociétés de négoce des matières premières, qui emploient 10 000 personnes³. La taxe au tonnage pourrait aussi s'appliquer à leurs éventuelles activités de transport maritime de marchandises, si la condition de l'art. 74 al. 1 P-LIFD était assouplie (voir ci-dessous). Cela permettrait de renforcer la position de la Suisse en tant que « hub » du commerce international et compenserait un peu la perte des régimes fiscaux spéciaux pour les sociétés de négoce.

Comme indiqué dans le rapport explicatif en pages 10 et 11, 21 Etats membres de l'UE et plusieurs nations maritimes éminentes, comme la Chine, le Japon et les Etats-Unis ont introduit une taxe au tonnage dans leur ordre juridique. Tant la Commission européenne que l'OCDE ont confirmé qu'il ne s'agit pas là d'une pratique fiscale dommageable. La Suisse a donc tout intérêt à se doter d'une taxe au tonnage pour rester compétitive face à ses concurrents.

Constitutionnalité d'une taxe au tonnage

L'OREF estime que la question de la constitutionnalité du projet est importante. Il convient d'en examiner la portée en l'espèce (I.), mais aussi de souligner les conséquences concrètes d'un défaut de constitutionnalité qui pourrait être constaté après l'adoption du projet par le Parlement (II).

I. Constitutionnalité du projet

Le rapport explicatif mentionne les avis divergents des Prof. Danon et Oberson dans leurs expertises respectives des 3 juin 2015 et 12 août 2015, réalisées dans le contexte de la RIE III. Sans vouloir trancher cette controverse, l'OREF relève que le Prof. Danon a présenté une opinion plus nuancée dans ses publications récentes, où il indique que l'introduction d'une taxe au tonnage en Suisse pourrait être possible au titre d'incitation

¹ Cf. <https://www.shipowners.ch>.

² Cf. [rapport explicatif](#), p. 31 et [l'étude](#) susmentionnée, p. 58.

³ Cf. <https://www.stsa.swiss/know/key-figures>.

extra-fiscale fondée sur l'art. 103 Cst. (« politique structurelle »)⁴. Le Prof. Oberson a quant à lui maintenu sa position initiale dans un article publié dans les Archives⁵.

La "divergence" entre les deux opinions reposerait donc à ce stade fondamentalement sur la seule question de savoir si la taxe au tonnage est (déjà) admissible sous l'angle de l'art. 127 Cst., ou s'il convient de pouvoir fonder cette taxe sur une norme constitutionnelle spécifique en tant que mesure à but extra-fiscal. Le rapport mentionne à cet égard les art. 101 ou 103 Cst.

On rappellera que la taxe au tonnage n'est pas un nouvel impôt, mais qu'il s'agit d'une modalité particulière de calcul de l'impôt sur le bénéfice des personnes morales⁶. Au lieu de se fonder sur le solde du compte de résultat, le bénéfice net de l'entreprise serait calculé à partir du tonnage net du bateau. Dans ce sens, le fondement constitutionnel pour la taxe au tonnage se trouve déjà à l'art. 128 Cst, qui permet à la Confédération de prélever un impôt sur le bénéfice d'un taux maximal de 8.5% pour les personnes morales.

La question qui se pose est celle de savoir si les modalités particulières de calcul de l'impôt sur le bénéfice, à savoir sur la base du tonnage net, pour une certaine catégorie de contribuables, définis à l'art. 73 al. 1 P-LIFD, est compatible avec l'art. 127 al. 2 Cst., qui définit les principes régissant l'imposition⁷. Ces principes sont ceux de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique. Ils ne sont pas définis dans la Constitution fédérale et doivent donc faire l'objet d'une interprétation. Il est admis que le législateur dispose à cet égard d'une grande liberté d'appréciation pour leur mise en œuvre dans chaque cas concret.

Selon l'OREF, la taxe au tonnage ne heurte pas nécessairement les principes régissant l'imposition contenus à l'art. 127 al. 2 Cst., dès lors que l'application de ce régime peut s'expliquer par des motifs objectifs et qu'il ne conduit pas à l'absence de taxation d'un groupe de contribuables. Ce régime constitue en outre le standard international en matière d'imposition des sociétés de shipping. Il existe certes une problématique liée au respect du principe de l'imposition selon la capacité économique. Dans le régime de la taxe au tonnage, le contribuable n'est pas soumis à l'impôt sur le bénéfice en fonction du résultat du solde du compte de résultat (art. 58 al. 1 let a LIFD), mais en fonction du tonnage net, à savoir sa capacité (théorique) de transport. Cet indicateur semble moins précis que le solde du compte de résultat pour refléter la capacité économique de la société maritime, et donc pour l'imposition en conformité avec cette capacité économique. On peut toutefois relever les deux points suivants :

⁴ Robert Danon, La question de l'introduction d'une taxe au tonnage en droit fiscal suisse, in Revue européenne et internationale de droit fiscal, N2016/1, p.99; Robert Danon, La taxe au tonnage, Conformité internationale et constitutionnelle en droit suisse, IFF 2016, pp. 27ss.

⁵ Xavier Oberson, La constitutionnalité de l'introduction d'une taxe au tonnage en Suisse dans le cadre de la troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III), Archives 84/8 (2015/2016), p. 513

⁶ Respectivement de l'impôt sur le revenu pour les personnes physiques indépendantes qui peuvent également opter pour ce régime, selon l'art. 18 al. 3^{bis} P-LIFD.

⁷ Cet article dispose que : "*Dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique doivent, en particulier, être respectés*".

- D'une part, le droit fiscal prévoit déjà des entorses au principe de la capacité économique en ce sens que la société est taxée chaque année, selon le principe de périodicité, et non pas seulement à la fin de son existence sur le bénéfice total réalisé par celle-ci (principe du "*Totalgewinn*"⁸). Le principe de périodicité constitue ainsi une limite importante au principe de l'imposition du bénéfice total, qui semble être le plus juste d'un point de vue purement économique. Le droit fiscal prévoit également certaines corrections pour des motifs extra-fiscaux (politiques ou autres), par exemple la non déductibilité des amendes (art. 59 al. 1 let a LIFD) ou des commissions occultes (art. 59 al. 2 LIFD), qui constituent pourtant bien des charges effectives (économiques) de la société.
- D'autre part, le principe de l'imposition selon la capacité économique vise à protéger la personne morale contre une imposition non conforme à ce principe, à savoir une imposition qui surviendrait en l'absence de capacité économique ou qui anéantirait une capacité économique existante⁹. En l'espèce, l'application de la taxe au tonnage résulte d'un choix du contribuable (option). Ce régime peut conduire à une imposition plus favorable ou moins favorable que l'imposition selon le régime ordinaire. Selon l'OREF, le contribuable ne pourrait toutefois pas invoquer une violation du principe de sa capacité économique dans ce second cas, puisque l'imposition moins favorable résulterait uniquement de son choix.

En conclusion, l'OREF retient que l'introduction d'une taxe au tonnage, applicable à un groupe de contribuables bien déterminés, pourrait rester compatible avec les principes régissant l'imposition (art. 127 al. 2 Cst.), sans qu'il soit nécessaire de recourir à un fondement constitutionnel séparé (art. 101 ou 103 Cst.) pour permettre l'introduction d'une mesure à but extra-fiscal.

II. Conséquences en cas d'inconstitutionnalité du projet

L'examen de la constitutionnalité du projet est important, dès lors que le législateur se doit de respecter le cadre constitutionnel lorsqu'il adopte de nouvelles lois. Cela vaut aussi bien pour le législateur fédéral que pour le législateur cantonal. A la différence des lois cantonales, les lois fédérales ne peuvent pas être revues par le Tribunal fédéral. Notre Haute Cour ne peut en effet que constater, le cas échéant, qu'une loi fédérale viole la Constitution, mais il est néanmoins contraint de l'appliquer en vertu de l'art. 190 Cst.

En l'espèce, le régime de la taxe au tonnage serait introduit dans des lois fédérales, à savoir la LIFD et la LHID. Ce régime ne pourrait donc pas être invalidé postérieurement par le Tribunal fédéral, qui sera tenu de les appliquer conformément à l'art. 190 Cst. Il en ira de même pour les lois cantonales adoptées sur la base de la LHID, à tout le moins dans la mesure où ces lois reprennent le texte de la LHID. On notera en revanche qu'une constatation d'inconstitutionnalité par le Tribunal fédéral pourrait entraîner une réforme de la loi, qui pourrait provenir directement du Parlement ou à la suite du dépôt d'une initiative populaire.

⁸ Voir à cet égard notamment Robert Danon, CR LIFD, 2^e ed 2017, N. 82ss ad art. 57, 58 LIFD.

⁹ Voir Marin Kocher, Die bundesgerichtliche Kontrolle von Steuernormen, 2018, p. 493, et les références citées.

Objet de la taxe au tonnage (art. 73 P-LIFD)

L'OREF n'a pas de remarques particulières quant à la définition des activités qui peuvent être soumises à la taxe au tonnage. Le fait d'écrire « Seuls peuvent être soumis » à l'alinéa 1 de l'art. 73 P-LIFD semble cependant trop limitatif. Nous proposons d'écrire plutôt « Peuvent notamment être soumis », ce qui permettra de préciser le champ exact des activités dans une ordonnance.

Par ailleurs, on constate que pour un même navire de mer, plusieurs sociétés pourront opter pour la taxe au tonnage : celle qui le loue « au voyage » ou « au temps », et celle qui l'exploitera pour transporter des marchandises ou des personnes dessus. On peut se demander si l'affrètement coque nue ne pourrait pas aussi bénéficier de la taxe au tonnage, dans le cadre d'une exception *de minimis*, notamment au sein du même groupe de sociétés.

L'alinéa 4 de l'art. 73 P-LIFD appelle en outre quelques questions de notre part :

1. Est-ce que fixer un plafond à 50% des « bénéfices résultant de l'exploitation du navire » est cohérent ?

Nous sommes d'avis que la prise en compte du chiffre d'affaires, en lieu et place du bénéfice afférent à l'exploitation du navire, est plus appropriée et permet d'appréhender plus globalement l'activité de la société. La prise en compte du chiffre d'affaires se justifie, selon nous, pour des raisons de simplification administrative, notamment quant à l'allocation des charges et permet d'assurer une certaine cohérence dans la détermination des recettes éligibles ou non à la taxe au tonnage, comme, à titre comparatif, dans le cadre de la taxe sur la valeur ajoutée.

2. Comment le taux de 50% a-t-il été défini et paraît-il admissible ?

Ce taux résulte de multiples décisions rendues par la Commission européenne. Ce taux est appliqué en pratique et est codifié dans plusieurs législations d'Etats européens. Le fait de reprendre ce taux dans le projet de loi permet d'assurer une certaine cohérence et uniformisation, de sorte qu'à notre sens ce taux est admissible et justifiable.

3. Comment qualifier les activités d'accessoires et faut-il les énumérer ?

Nous estimons qu'il paraît trop restrictif de restreindre le champ d'application de l'art. 73, al. 4 P-LIFD aux bénéfices provenant des activités accessoires exercées « à bord du navire ». Nous recommandons d'introduire le terme « principalement » exercées à bord du navire, afin de tenir compte aussi de certaines activités en lien avec l'exploitation du navire mais effectuées en tout ou partie au sol (par exemple transport des passagers ou des marchandises de leur point d'origine au navire). Les activités accessoires pourraient alors être décrites plus précisément dans l'ordonnance.

Exigence minimale relative au port du pavillon (art. 74 P-LIFD)

Dans sa communication en date du 17 janvier 2004 portant sur les orientations communautaires sur les aides d'Etats au transport maritime¹⁰, la Commission européenne précise que l'objectif des aides d'Etat (comme la taxe au tonnage), dans le cadre de la politique commune des transports maritimes, est de promouvoir la compétitivité des flottes communautaires sur le marché mondial des transports maritimes. A ce titre, la Commission européenne exige, d'une manière générale, l'existence d'un lien entre les régimes d'allégement fiscal et le pavillon d'un Etat membre. L'objectif de tout régime d'allégement fiscal est d'encourager l'inscription des pavillons dans les registres des Etats membres ou leur transfert vers ceux-ci.

Pour les flottes comprenant aussi des navires battant d'autres pavillons, la Commission précise que si un régime d'allégement fiscal peut être accordé, « les Etats membres doivent s'assurer que les entreprises bénéficiaires s'engagent à augmenter ou au moins à maintenir sous le pavillon d'un Etat membre la part de tonnage qu'elles exploiteront sous ce pavillon ».

Le projet de loi reprend à l'article 74, al. 1 P-LIFD ce même critère, exigeant que « 60% au moins du tonnage de la flotte du contribuable qui l'exploite [soit] inscrit dans le registre des navires suisses ou dans le registre des navires d'un Etat membre de l'Espace économique européen ».

Si la Commission fait référence à un taux de 60% dans sa communication en date du 17 janvier 2004, elle précise que l'exigence de maintenir ou d'augmenter la part de la flotte sous pavillon communautaire n'est pas applicable aux entreprises exploitant au moins 60% de leur tonnage sous un pavillon communautaire. Ce taux de 60% est par conséquent un seuil au-dessus duquel le critère de la part de tonnage sous pavillon communautaire n'est plus appliqué, et non une condition stricte d'accès à la taxe au tonnage.

Par conséquent, et au regard de ce qui précède, l'application d'un taux de 60% tel qu'envisagé dans le projet de loi, apparaît comme très élevé, et pourrait avoir des effets préjudiciables sur la compétitivité du régime suisse par rapport aux autres régimes européens. Pour cette raison, nous préconisons l'application d'un taux inférieur, tout en s'assurant que ce dernier soit compris dans l'intervalle des taux appliqués par les Etats membres de l'Espace économique européen (entre 10% et 25%).

De plus, il nous semble inapproprié de définir ce taux de manière isolée, sans prendre en compte d'autres facteurs, comme par exemple l'attractivité et les caractéristiques du pavillon suisse, ou la tolérance accordée aux entreprises en cas de non-respect de ce pourcentage à la fin de chaque période fiscale. Une application stricte de ce seuil plaiderait ainsi en faveur d'un taux minimum faible, c'est-à-dire se situant vers le bas de l'intervalle des taux appliqués par les Etats membres de l'EEE.

¹⁰ Communication C(2004) 43 de la Commission — Orientations communautaires sur les aides d'Etat au transport maritime 2004/C 13/03)

Par conséquent, et compte tenu des éléments mentionnés ci-dessus, il semblerait judicieux de seulement faire référence dans le texte de la loi à l'application d'un seuil minimum en ce qui concerne la part de la flotte battant pavillon suisse ou communautaire, sans en préciser le pourcentage. Le pourcentage devra être défini dans l'ordonnance, permettant ainsi une certaine souplesse, notamment dans le cas où ce taux doit être modifié dans le futur en fonction de l'évolution des autres facteurs précités.

Aspects environnementaux (art. 75 P-LIFD)

Selon la performance écologique du navire, le projet de loi propose une réduction de la base de calcul du bénéfice déterminé en fonction du tonnage, cette réduction étant limitée à 20% au maximum (art. 75, al. 3 P-LIFD).

Sur ce point, et considérant la politique environnementale dynamique et ambitieuse de la Suisse, il nous semblerait opportun de chercher à aligner cette politique avec les critères écologiques de la taxe au tonnage.

A ce titre, nous notons que le projet de loi définit les performances écologiques d'un navire de mer principalement au travers de son système de propulsion et de ses émissions atmosphériques polluantes.

Il nous semblerait intéressant de chercher à étendre les critères écologiques à d'autres aspects environnementaux, comme par exemple le traitement des eaux de ballast, le traitement des eaux usées et des déchets émis par les navires, qui peuvent être importants pour les navires de croisière, ou le bruit qu'ils émettent.

Afin de pouvoir faire évoluer ces critères écologiques dans le futur, notamment pour tenir compte de l'évolution attendue des technologies, nous proposons de définir ces critères directement dans l'ordonnance. A noter aussi que chaque navire a des caractéristiques différentes (croisière, tanker, porte-containers), et que les critères écologiques devraient en tenir compte.

Concernant le taux de réduction de 20%, et compte tenu de ce qui précède, il pourrait être intéressant d'appliquer des taux de réduction progressifs, allant par exemple de 20% à 50%, en fonction des critères mis en œuvre par les contribuables. Ce mécanisme pourrait être une façon de motiver les contribuables à adopter les critères écologiques les plus ambitieux.

Enfin, il pourrait être envisagé de mettre en place un système de bonus-malus, permettant aussi de pénaliser les contribuables dont les navires ne respecteraient pas les critères environnementaux définis par la Suisse ou par l'Organisation Maritime Internationale. Ce système incitatif viserait à ajuster à la baisse, comme à la hausse, le montant d'impôt à payer.

* * *

En vous remerciant par avance de l'attention que vous porterez à la présente, nous vous prions d'agréer, Monsieur le Conseiller fédéral, l'expression de notre très haute considération.

ORDRE ROMAND DES
EXPERTS FISCAUX DIPLOMES



Marc Nicolet
Président



Janick Pochon
Membre