



24 février 2021

Procédure de consultation concernant la loi fédérale sur la taxe au tonnage appli- cable aux navires de mer

Rapport explicatif

Vue d'ensemble

La taxe au tonnage constitue un instrument destiné à promouvoir la navigation maritime. Elle est déjà largement acceptée au niveau international et très répandue au sein de l'Union européenne (UE). La base de calcul n'est pas le bénéfice effectif, mais un volume de fret défini de manière forfaitaire à partir de la jauge nette du navire de mer et du nombre de jours d'exploitation. Pour les entreprises de navigation maritime rentables, la taxe au tonnage entraîne une charge fiscale comparativement faible. Le projet donne les moyens de lutter à armes égales avec l'étranger et, de ce fait, assure la compétitivité de la place économique suisse.

Contexte

Dans le cadre des débats sur la troisième réforme de l'imposition des entreprises, un projet déposé au Parlement a été renvoyé au Conseil fédéral en 2016 avec le mandat d'examiner la base constitutionnelle pour une taxe au tonnage, de formuler des dispositions législatives correspondantes et finalement d'organiser une consultation sur l'avant-projet. Cet avant-projet mis en consultation pour l'introduction d'une loi fédérale sur la taxe au tonnage constitue la réponse du Conseil fédéral à la demande du Parlement.

La taxe au tonnage est un instrument de promotion utilisé au niveau international dans la navigation maritime. Au sein de l'UE, 21 États membres connaissent déjà une telle réglementation. Sur la base du tonnage, le secteur de la navigation maritime suisse se situait en 2019 à la 9^e place à l'échelle mondiale et à la 4^e place en Europe. La branche est extrêmement mobile: le capital principal dans le secteur maritime étant constitué des navires eux-mêmes, il est relativement simple de transférer l'activité vers une autre place économique. L'introduction de la taxe au tonnage dans le droit fiscal suisse serait un moyen ciblé de rivaliser à armes égales avec la concurrence internationale pour attirer les entreprises de navigation maritime, et d'assurer ainsi l'attractivité de la place économique suisse.

Contenu du projet

La taxe au tonnage constitue une méthode alternative de calcul de l'impôt sur le bénéfice. La base de calcul n'est pas le bénéfice effectivement réalisé, mais la jauge nette (volume de fret du navire de mer) multipliée de manière forfaitaire par un barème échelonné. Le montant obtenu est ensuite multiplié par le nombre de jours d'exploitation et soumis au taux ordinaire de l'impôt sur le bénéfice.

L'assujettissement à la taxe au tonnage est volontaire. L'option est exercée pour chaque navire individuellement et pour une durée de dix ans. Si le contribuable revient à la méthode ordinaire de calcul avant la fin de la période de dix ans, il pourra présenter une nouvelle demande d'assujettissement à la taxe au tonnage au plus tôt au cours de la sixième année suivant la fin de ce régime. Ce système vise à limiter les possibilités de planification fiscale.

Le projet s'appuie sur les réglementations existantes au sein de l'UE, notamment celles concernant le but d'utilisation des navires soumis à la taxe au tonnage et le pourcentage minimal enregistré sous le pavillon national et la détermination du barème échelonné basée sur la médiane européenne pour la définition de la base de calcul.

Faute de données statistiques, il n'est pas possible d'estimer de manière fiable les conséquences financières liées à l'introduction d'une taxe au tonnage. Compte tenu des effets positifs attendus pour la place économique suisse, une éventuelle diminution des recettes devrait s'avérer minime. En raison du nombre limité d'entreprises susceptibles de recourir à ce système de taxation, les conséquences économiques devraient, elles aussi, rester modestes.

Sur le plan constitutionnel, l'introduction d'une taxe au tonnage est une question contestée. Compte tenu des intérêts économiques en jeu pour la Suisse, il semble toutefois qu'une telle intervention soit envisageable.

Table des matières

Vue d'ensemble	2
1 Contexte	5
1.1 La navigation maritime en Suisse	5
1.2 La taxe au tonnage à l'étranger	9
1.3 Efforts entrepris jusqu'à présent pour introduire la taxe au tonnage en Suisse	11
2 Comparaison avec le droit européen	14
2.1 Interdiction des aides d'État dans l'UE	14
2.2 Orientations européennes pour le transport maritime comme cadre pour la conception des régimes de taxation au tonnage	14
2.3 Lignes directrices du droit européen pour la conception des régimes de taxation au tonnage	15
2.4 Conséquences pour l'introduction d'une taxe au tonnage suisse	17
3 Grandes lignes du projet	19
3.1 Nouvelle réglementation proposée	19
3.2 Prise en compte de critères écologiques	20
3.3 Mise en œuvre	22
4 Commentaire des dispositions	23
4.1 Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct	23
4.2 Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes	29
5 Conséquences	30
5.1 Conséquences financières sur les finances publiques	30
5.2 Conséquences pour le personnel des administrations publiques	32
5.3 Conséquences économiques	32
5.4 Conséquences pour l'environnement	33
6 Aspects juridiques	33
6.1 Constitutionnalité	33
6.2 Compatibilité avec les engagements internationaux de la Suisse	36

Rapport explicatif

1 Contexte

1.1 La navigation maritime en Suisse

La navigation maritime est d'importance centrale pour l'économie mondiale. Plus de 90 % de tous les biens produits à l'échelle mondiale transitent au moins une fois par voie maritime. Alors que le transport par bateau était autrefois principalement réservé aux matières premières, il est aujourd'hui également de plus en plus utilisé pour les biens industriels de consommation courante grâce aux conteneurs et à la logistique modernes¹.

Le droit fédéral fait une distinction entre la navigation intérieure sur les eaux suisses, d'une part, et la navigation en mer, d'autre part. Pour la navigation maritime, la base légale de la navigation sous pavillon suisse est la loi fédérale du 23 septembre 1953 sur la navigation maritime sous pavillon suisse². Ailleurs dans le droit fédéral, les navires de mer sont qualifiés de navires de haute mer³. Cela ne signifie toutefois pas que ces navires peuvent naviguer uniquement en haute mer. Les expressions «navire de mer» et «navire de haute mer» sont employées comme des synonymes dans le droit fédéral.

Flotte suisse de haute mer

Dans le cadre de son mandat constitutionnel (art. 102 de la Constitution [Cst.]⁴), la Confédération accorde des cautionnements à la flotte suisse de haute mer. Il s'agit ainsi de garantir l'approvisionnement en biens en cas de crise et de pouvoir, au besoin, mettre les navires de haute mer au service de l'approvisionnement du pays. Entre 1948 et 1959, la Confédération octroyait encore des prêts à taux préférentiel. Par la suite, elle a restreint l'aide qu'elle apporte au *cautionnement*. Selon le système de cautionnement suisse, une compagnie maritime suisse incapable d'honorer son obligation de paiement sollicite la Confédération qui doit alors, en tant que caution, intervenir pour couvrir la dette cautionnée.

Le soutien de la flotte suisse de haute mer par la Confédération repose sur plusieurs arrêtés du Conseil fédéral et arrêtés fédéraux concernant le financement et la garantie d'un nombre suffisant de navires de haute mer battant pavillon suisse. À cela s'ajoute depuis 1983 l'ordonnance du 14 juin 2002⁵, plusieurs fois révisée, sur le cautionnement de prêts pour financer des navires suisses de haute mer. Depuis les années 1990, l'aide accordée est davantage motivée en considération de la place économique suisse. Par arrêté fédéral du 3 mars 2008 sur le renouvellement *d'un crédit-cadre de cautionnement* visant à garantir un nombre suffisant de navires de haute mer battant pavillon

¹ [Supplément Ia / 2017 \(PDF, 727 kB, 23.05.2017\) \(admin.ch\)](#), p. 9

² RS 747.30

³ Ordonnance du 14 juin 2002 sur le cautionnement des prêts pour financer des navires suisses de haute mer; RS 531.44

⁴ RS 101

⁵ RS 531.44

suisse⁶, le Parlement a relevé le crédit-cadre de 500 millions de francs à 1,1 milliard de francs.

Sur la base d'une analyse constatant que la flotte suisse de haute mer n'est plus déterminante en termes de politique d'approvisionnement, le Conseil fédéral a décidé, fin décembre 2016, de ne pas renouveler le crédit-cadre de cautionnement, qui arrivait à échéance en juin 2017⁷. Dans le rapport mis à jour du 15 janvier 2020 sur l'importance de la navigation en haute mer pour la politique d'approvisionnement, l'Office fédéral pour l'approvisionnement économique du pays (OFAE) confirme cette appréciation. Il n'est donc plus possible pour les armateurs suisses d'obtenir de nouveaux cautionnements.

L'effectif de navires suisses de haute mer bénéficiant de prêts cautionnés à hauteur de quelque 794 millions de francs, qui était alors de 47, n'a cessé de diminuer depuis lors. Fin 2020, on comptait encore 17 navires suisses avec des prêts garantis par des cautionnements de la Confédération à hauteur de 326 millions de francs sur les mers du monde. Les derniers cautionnements échoient en 2032.

Entreprises de navigation maritime domiciliées en Suisse

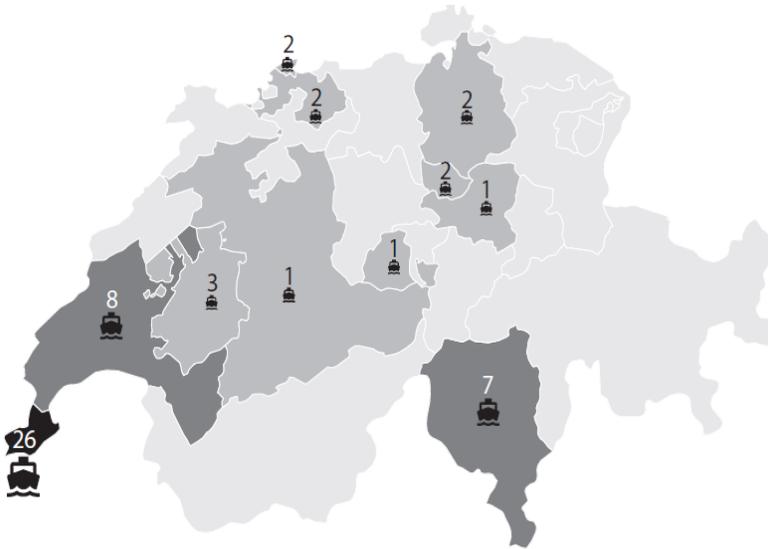
Mise à part la flotte suisse de haute mer, la Suisse accueille aussi des entreprises de navigation maritime actives au niveau international. L'Association suisse du négoce de matières premières et du transport maritime (*Swiss Trading and Shipping Association*, STSA), association faîtière de la branche, compte plus de 60 compagnies qui détiennent au total quelque 900 navires⁸. Parmi les principales entreprises de navigation maritime domiciliées en Suisse se trouvent MSC (avec siège à Genève), Massol Shipping (Genève), ABC Maritime (Nyon), Suisse-Atlantique Société de Navigation Maritime (Renens) et Nova Marine Carriers (Lugano)⁹. Les entreprises de navigation maritime se répartissent comme suit entre les cantons:

⁶ FF 2008 2264

⁷ <https://www.admin.ch/gov/fr/accueil/documentation/communiqués/msg-id-65072.html>

⁸ <https://www.stsa.swiss/know/shipping-facts> et <https://www.stsa.swiss/know/switzerland-a-maritime-nation>

⁹ Ibid.



Source: Swiss Shipowners Association, Décembre 2020

Le droit fiscal en vigueur ne prévoit aucune réglementation particulière pour la navigation maritime. L'entrée en vigueur de la loi fédérale du 28 septembre 2018 relative à la réforme fiscale et au financement de l'AVS¹⁰ (RFFA) abolit *de facto* les régimes fiscaux cantonaux dès le 1^{er} janvier 2020. Les entreprises de navigation maritime bénéficiant jusque-là de régimes spéciaux au niveau cantonal sont depuis lors imposées de manière ordinaire. Dans la mesure où les cantons ont réduit leur taux d'impôt applicable aux bénéficiaires dans le cadre de la RFFA, les entreprises actives dans le domaine de la navigation maritime ont également pu en profiter.

Commerce des matières premières

La Suisse fait partie des pays leaders au niveau mondial dans le commerce des matières premières. Le secteur suisse des matières premières comprend notamment des entreprises commerciales, mais aussi des banques actives dans le négoce de matières premières ainsi que des armateurs et des assurances. L'importance de la branche des matières premières pour l'économie suisse demeure élevée. Selon les estimations, la branche compte en Suisse environ 500 entreprises qui occupent quelque 10 000 employés. En 2017, les activités du négoce des matières premières ont créé une valeur correspondant à 3,8 % du produit intérieur brut (PIB) suisse¹¹. Des chiffres plus récents ne sont pas encore disponibles.

¹⁰ RO 2019 2395

¹¹ <https://www.news.admin.ch/newsd/message/attachments/55061.pdf>; une actualisation de ce rapport est prévue pour le 1^{er} trimestre de 2021.

Le Conseil fédéral est soucieux de créer des conditions générales favorables à la compétitivité du secteur suisse des matières premières. Les sites les plus importants sont Genève, Zoug et Lugano. Le secteur est très hétérogène et l'éventail des sociétés de négoce en Suisse va de très petites compagnies, avec moins de dix employés, à de grandes multinationales employant plusieurs centaines de personnes. En déplaçant l'accent mis sur le commerce de matières premières vers le transport des marchandises, on établit un lien avec la taxe au tonnage, le transport de marchandises se situant dans le champ d'application de cette dernière.

Détérioration des conditions-cadres du secteur maritime liée au coronavirus

La pandémie a également fortement affecté la navigation maritime. Ainsi, un sondage de l'association des armateurs allemands (*Verbands Deutscher Reeder*, VDR) effectué auprès de ses membres entre mars et avril 2020 a révélé un recul du chiffre d'affaires de 30 à 40 %. La VDR signale en outre que le nombre de navires sans activité bat des records et le repli annoncé du commerce mondial va encore péjorer davantage la situation du marché pour pratiquement tous les domaines de la branche¹².

Selon des indications de la branche, le *transport maritime international de conteneurs* s'est rétabli plus rapidement que prévu au cours du second semestre de 2020. Ce constat résulte notamment du faible nombre de navires désarmés, c'est-à-dire dont l'exploitation a été suspendue, relève Hapag-Lloyd, l'un des armateurs leader au niveau mondial, en octobre 2020. Malgré tout, le transport global de conteneurs accuse une diminution de 4,1 % sur l'ensemble de l'année¹³. Les résultats des transbordements enregistrés dans les plus grands ports à conteneurs indiquaient aussi une reprise du commerce mondial, selon le *Bremer Institut für Seeverkehrswirtschaft und Logistik*¹⁴. L'agence de notation Moody's mise ainsi, pour 2021, sur des conditions stables aussi bien pour le *transport maritime de conteneurs* que pour les *vraquiers à sec*¹⁵.

La crise sanitaire a affecté plus fortement et plus durablement le secteur des croisières. Alors qu'il se distinguait par une croissance régulière de plus de 5 % par an, ce secteur s'est pratiquement complètement figé avec l'apparition de la pandémie au printemps 2020. L'association faîtière Cruise Lines International avait initialement misé pour 2020 sur une nouvelle augmentation du nombre de passagers à 32 millions, après une hausse déjà considérable de 17,8 à 30 millions entre 2009 et 2019. Cet objectif est désormais repoussé à un avenir lointain. Les principales entreprises du secteur que sont Carnival, Royal Caribbean et Norwegian Cruise Line sont aussi largement tombées dans les chiffres rouges en 2020¹⁶.

¹² <https://www.lifepre.de/inaktiv/verband-deutscher-reeder-vdr/Pandemie-Folgen-Deutsche-Seeschiffahrt-fahrt-in-schwere-Krise/boxid/799658>

¹³ <https://www.manager-magazin.de/unternehmen/handel/hapag-loyd-containerschiffahrt-kommt-schnell-aus-der-krise-a-cfd0046b-c2ee-4081-9cf0-0d00d47b4690>

¹⁴ <https://www.isl.org/de/news/umschlag-ergebnisse-fuehrenden-containerhaefen-deuten-erholung-welthandels-hin>

¹⁵ <https://www.offshore-energy.biz/moodys-shipping-to-end-2020-better-than-expected/>

¹⁶ <https://www.handelsblatt.com/unternehmen/handel-konsumgueter/kreuzfahrt-corona-flaute-bringt-kreuzfahrtbranche-in-not/25973070.html?ticket=ST-7322742-XOakFaIEQSTRjchoFME7-ap6>

La Conférence des Nations unies sur le commerce et le développement table sur une baisse du commerce maritime mondial de 4,1 % en 2020, mais prédit déjà une nouvelle expansion de 4,8 % en 2021¹⁷.

1.2 La taxe au tonnage à l'étranger

L'Union européenne (UE) s'engage depuis de nombreuses années pour contrer le transfert de pavillon des navires communautaires vers des territoires *offshore*. À cette fin, la Commission européenne a adopté déjà en 1989 des orientations fixant les exigences à remplir par les États membres pour *accorder des aides* au secteur du transport maritime. Ces orientations ont été modifiées pour la première fois en 1997¹⁸. L'objectif était d'une part de garder sous pavillon communautaire autant de navires que possible et parallèlement d'assurer des conditions initiales identiques au sein du marché intérieur européen. Il s'agissait ainsi pour l'essentiel de garantir une certaine convergence des mesures des États membres, notamment eu égard à *l'introduction de réglementations concernant une taxe au tonnage*.

Dans ce contexte, l'idée était de garantir un environnement fiscal favorable pour les entreprises de navigation maritime afin de contrer la concurrence internationale sous la forme de registres ouverts et de pavillons bon marché. L'élan économique lié à l'introduction de réglementations sur la taxe au tonnage au sein de l'UE a été jugé positif jusque dans la première moitié des années 2010. Ainsi, l'estimation réalisée en 2014 par la société de conseil Oxford Economics a conclu que la valeur ajoutée brute et le nombre d'emplois pour l'industrie maritime européenne en 2012 auraient pu être inférieures de 50 % si les neuf États membres de l'UE analysés n'avaient introduit ni une taxe au tonnage ni d'autres aides d'État¹⁹.

Les différentes réglementations sur la taxe au tonnage en vigueur au sein de l'UE doivent être contrôlées par la Commission européenne et sont en règle générale soumises à une nouvelle approbation tous les dix ans²⁰. Les conditions d'approbation sont fixées dans la communication *Orientations communautaires sur les aides d'État au transport maritime* du 17 janvier 2004, qui a remplacé les orientations de 1997²¹. Au nombre des activités soumises à la taxe au tonnage figure en premier lieu *le transport de marchandises et de personnes par la voie maritime*. Mais d'autres activités maritimes s'y sont ajoutées au fil du temps, notamment les opérations de sauvetage et d'assistance, la pose de câbles et l'installation de tuyaux, la construction de structures offshore et la recherche océanographique (cf. ch. 4.1). Pour bénéficier de la taxe au tonnage, un armateur doit en particulier assurer la gestion stratégique et commerciale des navires concernés à partir du territoire de l'UE.

17 <https://unctad.org/fr/news/la-covid-19-sape-le-commerce-maritime-mondial-et-trans-forme-le-secteur>

18 JO. C 205 du 5.7.1997, p. 5

19 <https://www.ecsa.eu/images/2014-04-01%20Oxford%20Economics%20ECSA%20Report%20FINAL.pdf> > p. 5

20 Pour les États membres de l'Association européenne de libre-échange (AELE), qui sont membres de l'Espace économique européen (EEE), l'approbation se fait par l'Autorité de surveillance AELE.

21 JO C 013 du 17.1.2004, p. 3

Au cours des vingt dernières années, la taxe au tonnage s'est imposée parmi les mesures de soutien pour la navigation maritime comme un instrument capital pour améliorer la compétitivité dans ce domaine au sein de l'UE. À ce jour, 21 États membres appliquent un calcul de l'impôt sur le bénéfice basé sur le tonnage; dans le reste de l'Europe, le Royaume-Uni et la Norvège connaissent également ce système²². En Grèce, la taxe au tonnage a même le rang de norme constitutionnelle²³.

Année d'introduction	État
1957	Grèce
1973	Malte
1996	Pays-Bas
1996	Norvège
1999	Allemagne
2000	Royaume-Uni
2002	Belgique
2002	Danemark
2002	Espagne
2002	Lettonie
2003	France
2003	Irlande
2003	Finlande
2005	Bulgarie
2005	Italie
2006	Pologne
2007	Lituanie
2009	Slovénie
2010	Chypre
2015	Croatie
2017	Suède
2018	Portugal
2020	Estonie

²² <https://www.itf-oecd.org/sites/default/files/docs/maritime-subsidies-value-for-money.pdf> > pp. 7 et 18. L'Estonie est le dernier pays de l'UE à avoir introduit une taxe au tonnage, qui s'applique depuis le 1^{er} juillet 2020: https://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases1/202017/281883_2149331_168_2.pdf

²³ Jens-Ragnar Martinen: Die Tonnagesteuer. Eine ökonomische Analyse, Peter Lang, Frankfurt am Main 2010, p. 71, et <https://www.bankofgreece.gr/Publications/Paper2019266.pdf> > p. 9

Hors de l'Europe, plusieurs nations maritimes éminentes ont aussi ancré la taxe au tonnage dans leur régime juridique: Inde (2004), États-Unis (2004), Corée du Sud (2005), Afrique du Sud (2006), Japon (2009) et Chine (2018)²⁴.

1.3 Efforts entrepris jusqu'à présent pour introduire la taxe au tonnage en Suisse

L'introduction d'une taxe au tonnage a déjà occupé la politique fédérale à plusieurs reprises. En 2001 et en 2007, dans le cadre du renouvellement d'un crédit-cadre de cautionnement visant à garantir un nombre suffisant de navires de haute mer battant pavillon suisse, le Conseil fédéral a estimé que la taxe au tonnage n'était pas adaptée aux conditions suisses. Il a notamment avancé l'argument qu'un tel instrument de promotion était avant tout adapté pour les pays dans lesquels la navigation maritime constitue une branche importante de l'économie nationale²⁵.

Du côté parlementaire, on peut mentionner la motion (14.3909) déposée le 25 septembre 2014 par le conseiller national Guillaume Barazzone demandant de charger le Conseil fédéral d'introduire une taxe au tonnage dans la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD)²⁶ et dans la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID)²⁷. Dans son développement, l'auteur précise qu'il s'agit là d'un *instrument de promotion* qui permet une taxation simple et fiable tout en rendant impossible toute manipulation. Il rappelle que la taxe au tonnage a été considérée comme respectant les règles de l'UE et de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) en matière de mécanismes d'optimisation fiscale et continue en indiquant que l'introduction de cette taxe s'inscrit parfaitement dans l'esprit de la troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III) qui vise à renforcer la compétitivité fiscale de la Suisse²⁸.

Le Conseil fédéral a proposé de rejeter ladite motion le 19 novembre 2014, en se référant à la consultation des cantons effectuée auparavant sur le rapport de l'organe de pilotage du 11 décembre 2013 à l'attention du Département fédéral des finances (DFF) relatif aux mesures visant à renforcer la compétitivité fiscale dans le cadre de la RIE III²⁹, dans lequel la taxe au tonnage est présentée comme une *mesure de politique fiscale envisageable*. La majorité des cantons l'a considérée comme n'étant pas prioritaire et six cantons l'ont explicitement rejetée, alors que neuf cantons ainsi que la Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances ainsi que la ville de Genève ont, au contraire, plaidé pour son introduction. La divergence des positions tient vraisemblablement au fait que les cantons seraient diversement concernés par cet instrument de promotion. Le retrait de la motion par son auteur, le 19 septembre 2016, a mis fin au traitement de l'objet parlementaire.

²⁴ Martinen: op. cit., p. 73, <https://www.seatrade-maritime.com/asia/tonnage-tax-japan-und-https://www.fao.org/faolex/results/details/en/c/LEX-FAOC172978/>

²⁵ FF 2002 884, 900 et FF 2007 4949, 4955 et 4956

²⁶ RS 642.11

²⁷ RS 642.14

²⁸ <https://www.parlament.ch/fr/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaeff?AffairId=20143909>

²⁹ <https://www.news.admin.ch/newsd/message/attachments/33315.pdf>

La taxe au tonnage a réapparu dans les discussions politiques lors des débats parlementaires sur la RIE III. Dans son message du 5 juin 2015 concernant la loi sur la réforme de l'imposition des entreprises III³⁰, le Conseil fédéral mentionne l'introduction d'une taxe au tonnage au nombre des mesures qui ont été étudiées avant d'être abandonnées. Ce renoncement s'explique notamment par des *questions de conformité à la Constitution*. Le Conseil fédéral s'appuie ainsi sur une expertise du 3 juin 2015 réalisée par le *professeur Robert Danon (Université de Lausanne)* sur mandat du DFF en vue de vérifier, du point de vue constitutionnel, les mesures envisagées dans le cadre de la RIE III³¹. Pour la taxe au tonnage, qui en faisait partie, l'expert arrive à la conclusion que la constitutionnalité de cette mesure extrafiscale est problématique pour les raisons suivantes:

- Il manque une base constitutionnelle suffisante pour la taxe au tonnage. Même l'art. 103 Cst., qui permet certes à la Confédération de promouvoir des branches économiques et des professions si les mesures d'entraide que l'on peut raisonnablement exiger d'elles ne suffisent pas à assurer leur existence, ne pourrait légitimer une telle mesure. En effet, comme le souligne l'expert, la branche de la navigation maritime n'étant pas menacée dans son existence en Suisse, on ne saurait considérer la taxe au tonnage comme un outil proportionné à la situation.
- Conçue spécifiquement pour le secteur de la navigation maritime, la taxe au tonnage enfreint les principes de l'égalité en matière d'imposition et de l'imposition selon la capacité économique.
- Il serait en outre inconcevable du point de vue de l'égalité de traitement d'accorder ce privilège fiscal uniquement au secteur maritime sur la base d'un intérêt public prépondérant, tout en excluant d'autres secteurs du transport (trafic aérien et routier).

Par la suite, le DFF a également fait appel au *professeur Xavier Oberson (Université de Genève)* pour examiner la constitutionnalité d'une taxe au tonnage en Suisse dans le cadre de la RIE III. L'expert, dans son avis de droit du 12 août 2015, conclut par l'affirmative pour les motifs suivants³²:

- La taxe au tonnage constitue une sorte d'impôt spécial sur le bénéficiaire et pourrait à ce titre fonder sa base constitutionnelle sur l'art. 128, al. 1, let. b, Cst.; une modification de la Constitution ne serait donc pas nécessaire.
- En tant que mesure extrafiscale, la taxe au tonnage pourrait s'appuyer sur deux normes constitutionnelles porteuses de la compétence spéciale nécessaire: l'art. 101 (politique économique extérieure) pourrait justifier le soutien à l'établissement d'entreprises de navigation maritime et ainsi la création d'un marché équitable (*level playing field*) avec d'autres États qui appliquent déjà la taxe au tonnage; l'art 103 (politique structurelle) pourrait également justifier une intervention

³⁰ FF 2015 4613, 4677 et 4728

³¹ <https://www.news.admin.ch/newsd/message/attachments/39731.pdf>

³² <https://biblio.parlament.ch/e-docs/383599.pdf> Dans la description du contexte, l'expert précise qu'il a fait partie d'un groupe de travail informel, organisé sous l'égide de l'association faîtière de la branche, la STSA, portant sur l'introduction d'une taxe au tonnage en Suisse.

de la Confédération dans le secteur maritime par l'intermédiaire d'une telle taxe dans la mesure où l'existence même de la navigation maritime peut être considérée comme étant mise en danger.

Le 17 mars 2016, lors du vote d'ensemble, le Conseil national a décidé par 138 voix contre 52 et une abstention de reprendre cette mesure de politique fiscale dans le projet³³. Le Conseil des États a au contraire décidé, le 30 mai 2016, par 31 voix contre 14, de *renvoyer au Conseil fédéral* les dispositions sous la désignation du *projet 3* pour une loi fédérale sur la taxe au tonnage³⁴. Le mandat consistait ainsi à examiner la constitutionnalité d'une taxe au tonnage, à revoir la formulation des dispositions et finalement à organiser une consultation auprès des cantons et des milieux intéressés. Le Conseil national s'est rallié à cette position le 6 juin 2016 par 136 voix contre 54³⁵.

Concernant ce renvoi parlementaire du projet 3 au Conseil fédéral, le chef du DFF s'est rallié au nom du Conseil fédéral à ce procédé durant la session d'été 2016³⁶. L'argument principal était l'absence de débat politique lors d'une procédure de consultation préalable.

Nécessité d'agir et objectifs

Le Conseil fédéral tient à garantir des conditions-cadres favorables pour la compétitivité de la place économique suisse. *Mettre en place des mesures permettant de rivaliser à armes égales* avec la concurrence internationale constitue un moyen ciblé d'attirer les entreprises de navigation maritime, par nature extrêmement mobiles, et ainsi de soutenir l'attractivité de la place économique nationale. C'est une façon d'augmenter le nombre d'implantations d'entreprises actives dans le secteur maritime et, en outre, de soutenir la branche des matières premières, déjà fortement représentée en Suisse. Dans la situation actuelle, les nombreuses entreprises de navigation maritime susceptibles de subir des pertes ne seraient aucunement incitées à s'assujettir à la taxe au tonnage. Cette mesure n'aurait donc que peu d'importance pratique à court terme et aussi longtemps que les entreprises concernées peuvent faire valoir des reports de pertes. Considérée toutefois à moyen et à long termes, l'introduction d'une taxe au tonnage en Suisse peut contribuer à redresser la situation économique et à *améliorer la compétitivité internationale de la branche*. Dans ce contexte, son champ d'application doit être en conformité avec les règles en vigueur au sein de l'UE dans les régimes de taxation au tonnage.

Par décision du 14 octobre 2020, le Conseil fédéral a chargé le DFF d'élaborer un projet destiné à la consultation visant à *introduire une loi fédérale sur la taxe au tonnage applicable aux navires de mer*. La question de la constitutionnalité de la mesure doit être dûment traitée dans ce cadre (cf. ch. 6.1). Par ce mandat, le Conseil fédéral a répondu à la demande parlementaire déposée durant la session d'été 2016 (renvoi).

33 BO 2016 N 496

34 BO 2016 S 248

35 BO 2016 N 861

36 BO 2016 S 247 et 2016 N 861

2 Comparaison avec le droit européen

2.1 Interdiction des aides d'État dans l'UE

L'interdiction des aides d'État dans l'UE figure actuellement à l'art. 107, par. 1, du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE)³⁷. De telles aides sont en principe interdites dans le champ d'application du TFUE, mais cette interdiction prévoit des réserves d'approbation. Dans des cas isolés et motivés, des aides d'État peuvent être approuvées sur la base d'une décision de la Commission européenne. Cela nécessite une notification préalable. Ainsi, une mesure ne peut pas être mise en œuvre tant que la Commission n'a pas donné son approbation³⁸.

La notion d'aide définie comme un terme juridique vague à l'art. 107, par. 1, TFUE est très générale («sous quelque forme que ce soit»). Des exceptions à l'interdiction des aides d'État sont énumérées aux par. 2 et 3. En l'occurrence, sont visées notamment les exceptions discrétionnaires prévues au par. 3. Les aides y étant décrites peuvent être considérées comme compatibles avec le marché intérieur. Dans la taxe au tonnage, l'UE perçoit un instrument admis destiné à promouvoir le secteur maritime qui est d'intérêt européen commun pour garantir la compétitivité de la navigation maritime européenne sur le plan mondial, maintenir le savoir-faire et les emplois dans ce secteur et empêcher les délocalisations vers des pays à faible fiscalité en dehors du marché intérieur de l'UE³⁹.

2.2 Orientations européennes pour le transport maritime comme cadre pour la conception des régimes de taxation au tonnage

En tant que régimes d'aide, les différents régimes de taxation au tonnage des États membres de l'UE sont soumis à l'examen de la Commission européenne et, sous réserve de leur compatibilité avec les prescriptions de l'UE en matière d'aide, font l'objet d'une nouvelle approbation tous les dix ans. La Commission européenne a défini les conditions d'approbation dans la communication sur les *orientations communautaires sur les aides d'État au transport maritime*⁴⁰ du 17 janvier 2004. Au cœur des

³⁷ JO C 326 du 26.10.2012, p. 47

³⁸ En ce qui concerne les grandes lignes du droit européen en matière d'aides d'État cf. le rapport du 9 octobre 2017 rédigé sur mandat de la Conférence des gouvernements cantonaux: [Gutachten staatliche Beihilfen-SteptonJohnson.pdf \(kdk.ch\)](#) > p. 4 (disponible en allemand uniquement).

³⁹ En ce qui concerne la légitimation des aides d'État dans le secteur maritime cf. le point de vue de la commissaire européenne à la concurrence, Margrethe Vestager, à l'occasion de l'approbation des régimes de taxation au tonnage à Malte (19.12.2017), au Portugal (6.4.2018) et au Danemark (12.10.2018)
[Aides d'Etat: la Commission autorise le régime maltais de taxation au tonnage sous réserve d'engagements \(europa.eu\)](#), [Aides d'Etat: la Commission autorise les régimes portugais de taxe au tonnage et de soutien des gens de mer \(europa.eu\)](#) et [Aides d'Etat: la Commission autorise l'extension du régime danois de taxation au tonnage à de nouveaux types de navires \(europa.eu\)](#)

⁴⁰ JO C 13 du 17.1.2004, p. 3, et JO C 10 du 13.4.2017 p. 10 pour ce qui concerne l'actualisation de l'annexe à la communication

activités soumises à la taxe au tonnage figure le *transport international de marchandises et de personnes par voie maritime*. Au fil du temps, d'autres activités maritimes ont été ajoutées à la liste des activités éligibles à la taxe au tonnage. Il s'agit notamment des opérations de sauvetage et d'assistance, des activités des navires pour la pose de câbles et l'installation de tuyaux, de la construction de structures offshore et de la recherche océanographique. En outre, pour que la taxe au tonnage s'applique à l'ensemble de la flotte d'une entreprise de navigation maritime et pas uniquement à ses navires enregistrés sous le pavillon d'un État membre de l'UE, il faut notamment que les navires de mer concernés soient gérés stratégiquement et économiquement à partir du territoire de l'UE.

En 2009, la Commission européenne a présenté des *orientations en matière d'aide d'État aux sociétés gestionnaires de navires* complétant les *orientations communautaires sur les aides d'État au transport maritime*. Les nouvelles prescriptions visent à éviter que des tâches liées à la gestion des navires qui sont sous-traitées soit pénalisées fiscalement et qu'elles puissent aussi être soumises à la taxe au tonnage⁴¹.

Les *orientations communautaires sur les aides d'État au transport maritime* et les *orientations communautaires sur les aides d'État au transport maritime* ne constituent pas des actes de l'UE, mais des définitions de la pratique qui sont toutefois contraignantes pour la Commission européenne⁴².

2.3 Lignes directrices du droit européen pour la conception des régimes de taxation au tonnage

Les régimes de taxation au tonnage des États membres de l'UE ont été constamment développés depuis la publication des *orientations communautaires sur les aides d'État au transport maritime*, notamment en ce qui concerne les navires éligibles et les activités maritimes associées qui peuvent être soumises à la taxe au tonnage selon la Commission européenne. Cela a eu pour effet d'étendre au fil des ans la marge de manœuvre des États membres de l'UE. Sur la base des réglementations existant actuellement dans le contexte européen, les principales lignes directrices peuvent être résumées de la manière suivante:

Lignes directrices	Description	Réglementations divergentes au sein de l'UE
Demande et dimension temporelle	L'assujettissement à la taxe au tonnage est volontaire et porte généralement sur une période de 10 ans avec possibilité de reconduction.	En Grèce, la taxe au tonnage est obligatoire.

⁴¹ Communication de la Commission établissant des orientations en matière d'aide d'État aux sociétés gestionnaires de navire, JO C 132 du 11.6.2009, p. 6; https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/fr/IP_09_900

⁴² Henning Jessen und Michael Jürgen Werner, éd.: EU-Maritime Transport Law, Baden Baden 2016, p. 358

Lignes directrices	Description	Réglementations divergentes au sein de l'UE
		La Bulgarie et le Portugal prévoient une durée d'assujettissement plus courte: 5 ans.
Base de calcul: détermination du bénéfice lié au tonnage	Ce bénéfice est calculé sur la base de la jauge nette de chaque navire multipliée par un bénéfice théorique utilisant un barème à 4 échelons appliqué à chaque tranche complète de 100 tonnes nettes et par le nombre de jours d'exploitation. Le bénéfice lié au tonnage ainsi obtenu est ensuite imposé au taux de l'impôt sur le bénéfice correspondant.	La Belgique, les Pays-Bas et Chypre recourent à un barème à 5 échelons pour la base de calcul. La Norvège se base sur un bénéfice théorique utilisant un barème à 4 échelons appliqué à chaque tranche de 1000 tonnes nettes multiplié par le nombre de jours d'exploitation. En Grèce, la détermination du bénéfice lié au tonnage se fonde sur la jauge brute, multipliée par un coefficient qui dépend du tonnage brut. Le bénéfice lié au tonnage ainsi obtenu est ensuite multiplié par un taux d'imposition du bénéfice qui dépend de l'âge du navire.
Forme juridique de l'entreprise bénéficiaire	Aucune restriction liée à la forme juridique des entreprises.	
Exigence liée à l'établissement de la direction dans l'État de la taxation au tonnage	Art. 8, al. 1, du modèle de convention de l'OCDE: Les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant provenant de l'exploitation, en trafic international, de navires ou d'aéronefs ne sont imposables que dans cet État.	
Exigence minimale relative au port du pavillon	Le contribuable qui exploite moins de 60 % du tonnage de sa flotte sous pavillon d'un État membre de l'UE ou de l'EEE doit augmenter ce pourcentage ou du moins le maintenir à ce niveau.	En Estonie, en Grèce, à Malte, au Portugal et à Chypre, la part minimale de 60 % sous pavillon d'un État membre de l'UE ou de l'EEE doit en principe être observée.
Revenus provenant de l'exécution de tâches incombant à l'armateur dans l'État de la	Par l'exécution de tâches incombant à l'armateur, on entend d'une manière générale la gestion stratégique et économique des navires de mer.	

Lignes directrices	Description	Réglementations divergentes au sein de l'UE
taxation au tonnage		
Revenus provenant de l'affrètement du navire	La location d'un navire en gestion comprend obligatoirement l'armement et l'équipage (affrètement au temps ou au voyage)	Quelques pays (notamment l'Estonie, Malte, la Norvège, le Portugal et Chypre) admettent sous certaines conditions aussi la location pure et simple du navire (affrètement coque nue).
Activités éligibles	L'activité centrale est le transport de marchandises et de personnes. Ce dernier englobe aussi les activités de croisière. À cela s'ajoutent les opérations de sauvetage et d'assistance. Au fil des années, d'autres activités des navires ont obtenu l'approbation pour l'assujettissement à la taxe au tonnage; il s'agit notamment de la pose de câbles et de l'installation de tuyaux ou de la recherche océanographique.	Au cours des 10 dernières années, les régimes de taxation au tonnage en vigueur se sont diversifiés en ce qui concerne cette caractéristique de conception. Les différentes activités éligibles admises par la Commission européenne révèlent une marge de manœuvre considérable pour la conception de la taxe.
Traitement fiscal d'un éventuel bénéfice résultant de l'aliénation de navires de mer	La vente de navires est compensée par la taxe au tonnage.	La Pologne par exemple a défini une imposition forfaitaire à un taux de 15 %.

2.4 Conséquences pour l'introduction d'une taxe au tonnage suisse

Les dispositions présentées aux ch. 2.1 et 2.2 sont des réglementations internes de l'UE et ne constituent donc pas des engagements internationaux contraignants pour la Suisse⁴³. Toutefois, en vue de l'acceptation internationale souhaitée pour une taxe au tonnage suisse, le cadre correspondant au sein de l'UE revêt une importance particulière. Contrairement à l'UE, la Suisse ne prévoit pas d'interdiction de principe pour les aides d'État. La loi du 5 octobre 1990 sur les subventions (LSu)⁴⁴ contient des prescriptions uniformes pour le contrôle des subventions à l'échelle fédérale. Cette loi vise à garantir que les aides financières et les indemnités ne sont accordées que si elles sont suffisamment motivées et qu'elles permettent d'atteindre le but visé de manière économique et efficace. La loi fédérale du 6 octobre 2006 sur la politique régionale⁴⁵

⁴³ Cf. avis du Conseil fédéral dans le message du 5 juin 2015 concernant la loi sur la réforme de l'imposition des entreprises III; FF 2015 4613, pp. 4741-4742.

⁴⁴ RS 616.1

⁴⁵ RS 901.0

prend aussi ses racines de la problématique des aides d'État. Elle vise à améliorer la compétitivité de certaines régions, à y générer de la valeur ajoutée et à contribuer ainsi à la création et à la sauvegarde des emplois.

L'introduction d'une taxe au tonnage en Suisse constitue un moyen ciblé de *rivaliser à armes égales* avec la concurrence internationale pour attirer les entreprises de navigation maritime qui, par nature, sont extrêmement mobiles. À cet effet, la Suisse s'appuie sur les régimes de taxation au tonnage existant au sein de l'UE, notamment en ce qui concerne le but d'utilisation des navires soumis à la taxe au tonnage, le pourcentage minimal enregistré sous le pavillon national et la détermination du barème échelonné basée sur la médiane européenne pour la définition de la base de calcul. Les *orientations communautaires sur les aides d'État au transport maritime* définissent en substance le champ d'action. Si la Suisse ne va pas au-delà de celui-ci, elle ne court aucun risque en ce qui concerne l'acceptation internationale⁴⁶.

En ce qui concerne les exigences tirées des *orientations communautaires sur les aides d'État au transport maritime*, qui revêtent une grande importance pour la conception concrète de la taxe au tonnage, il y a lieu de souligner le principe de la Commission européenne selon lequel tous les avantages fiscaux accordés dans le transport maritime doivent fondamentalement être liés à l'utilisation du pavillon de l'UE. Les orientations indiquent également que les entreprises de navigation maritime qui exploitent actuellement moins de 60 % de leur tonnage sous le pavillon d'un des États membres de l'UE doivent augmenter cette proportion ou du moins la maintenir au même niveau⁴⁷. Depuis lors, rien n'a changé en ce qui concerne ces prescriptions en matière de *pavillon*. Elles s'appliquent à l'ensemble de l'EEE.

Comme le prélèvement d'une taxe au tonnage se référant uniquement au pavillon suisse serait peu utile, il faut inclure les pavillons de tous les États membres de l'UE ou de l'EEE. Concrètement, cela signifie qu'un armateur domicilié en Suisse ne peut être soumis à la taxe au tonnage que si une part minimale de 60 % du tonnage de sa flotte de navires navigue sous le pavillon de la Suisse ou sous le pavillon des États membres de l'UE ou de l'EEE. Parallèlement, cela permet d'éviter qu'une trop grande part de la flotte navigue sous des pavillons dits «offshore», où des normes environnementales et sociales moins strictes s'appliquent. Le régime suisse de taxation au tonnage est donc compatible avec les exigences applicables dans l'UE.

Dans la plupart des pays de l'UE, le bénéfice d'un navire de mer, déterminé sur la base du tonnage, est calculé pour chaque tranche de 100 unités de la jauge nette par jour d'exploitation. Dans ce cadre, le montant appliqué suit un barème dégressif inversement proportionnel à l'importance du volume de fret. Cela est dû au fait que les

⁴⁶ En ce qui concerne l'acceptation internationale, il convient de mentionner la liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales, adoptée par le Conseil de l'UE le 5 décembre 2017 pour la première fois et appliquée uniquement aux États tiers. Il s'agit en substance d'un examen systématique des régimes fiscaux par le groupe d'experts «Code de conduite» du Conseil de l'UE, constitué spécialement à cette fin. La liste mentionnée englobe les pratiques fiscales abusives qui sapent les recettes de la fiscalité des entreprises. Elle est mise à jour périodiquement, deux fois par année depuis 2020. <https://www.consilium.europa.eu/fr/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>

⁴⁷ JO C 013 du 17.1.2004, p. 3

grands navires calculent généralement avec des marges plus faibles par unité de volume.

En Suisse également, le processus de *détermination de la base de calcul* doit faire appel à l'échelonnement dégressif au moyen de la médiane de l'UE. Le bénéfice imposable doit être déterminé selon les mêmes critères pour la Confédération et les cantons. L'autonomie tarifaire des cantons inscrite dans la Constitution offre une marge suffisante pour faire jouer la concurrence intercantonale via les taux ordinaires de l'impôt sur le bénéfice.

3 Grandes lignes du projet

3.1 Nouvelle réglementation proposée

Sur le plan conceptuel, la taxe au tonnage constitue une méthode alternative de calcul de l'impôt sur le bénéfice. Conformément au mandat constitutionnel de l'harmonisation verticale et horizontale, elle doit être introduite au niveau des trois collectivités territoriales (Confédération, cantons et communes). La taxe doit s'appliquer à l'exploitation des navires de mer.

Le calcul du bénéfice repose sur la *jauge nette* (volume de fret du navire) multipliée de manière forfaitaire par un barème échelonné. Le résultat obtenu est à son tour multiplié par le nombre de jours d'exploitation. L'éventuel bénéfice net imposable ainsi calculé est ajouté au reste du bénéfice net imposable et imposé au taux ordinaire de l'impôt sur le bénéfice. Ainsi, l'impôt dû n'est pas calculé en fonction du bénéfice effectivement réalisé, mais en fonction du volume de fret de chaque navire de mer. Le calcul de ce volume est réglé dans la Convention internationale de 1969 sur le jaugeage des navires⁴⁸, entrée en vigueur pour la Suisse le 18 juillet 1982. Pour les entreprises rentables, la taxe au tonnage entraîne une charge fiscale comparativement faible.

Le transport maritime de personnes et de marchandises constitue l'une des principales activités tombant sous le coup de la taxe au tonnage. L'exploitation de navires de mer comprend pour l'essentiel l'*exécution de tâches incombant à l'armateur* (p. ex. transport de marchandises ou de passagers), l'*affrètement* (exécution des mandats de transport sur mer) et la *location* (location de navires de mer avec armement et personnel navigant). La taxe au tonnage porte également sur la totalité des rendements provenant de la possession et de la vente de navires. Il convient de distinguer ces activités notamment du bénéfice net tiré d'une activité de négoce ou de la détention d'immeubles, lequel entre dans le calcul ordinaire du bénéfice net et n'est pas soumis à la taxe au tonnage. Étendre le champ d'application de la taxe au tonnage au rendement des activités de négoce, notamment du *négoce de matières premières*, ne serait pas accepté sur le plan international, d'une part, et entraînerait une diminution importante des recettes des collectivités publiques, d'autre part. Les entreprises faisant le négoce de matières premières peuvent néanmoins profiter indirectement de la taxe au tonnage si les investissements dans le transport des matières premières augmentent.

⁴⁸ RS 0747.305.412

L'assujettissement à la taxe au tonnage est *volontaire*. L'option est exercée pour chaque navire individuellement et, le cas échéant, pour une durée de dix ans. À l'échéance de cette période, le contribuable peut demander à renouveler son assujettissement à la taxe au tonnage; à défaut, le bénéficiaire net imposable est à nouveau soumis au calcul ordinaire. Si une entreprise change de système avant l'échéance de la période de dix ans (p. ex. en raison de pertes d'exploitation subies ou de perspectives économiques moroses), elle devra alors attendre un délai de six ans avant de pouvoir déposer une nouvelle demande d'assujettissement à la taxe au tonnage. Les pertes éventuelles liées à l'exploitation d'un navire subies pendant l'assujettissement à la taxe au tonnage ne peuvent pas être reportées. Ces mesures visent à limiter les *possibilités de planification fiscale*.

Si l'entreprise choisit de n'assujettir à la taxe au tonnage qu'une partie de ses navires de mer ou si elle poursuit d'autres activités soumises à l'imposition ordinaire, elle doit alors tenir une *comptabilité par secteur*⁴⁹. Cela implique de comptabiliser séparément les dépenses, y compris les frais généraux, relatives à chaque navire d'une part et aux autres activités d'autre part.

3.2 Prise en compte de critères écologiques

La navigation maritime internationale nuit, elle aussi, au climat. Sa part aux émissions de CO₂ au niveau mondial se situe légèrement en deçà de 3 %⁵⁰. La combustion de fioul lourd est encore à ce jour le combustible le plus répandu dans le secteur maritime, contribue pour une part importante à l'émission de dioxydes de soufre. Le secteur connaît aussi depuis un certain temps une sensibilité accrue aux critères environnementaux⁵¹.

Ainsi, des règles plus sévères concernant la teneur en soufre du carburant sont entrées en vigueur début 2020. Ces prescriptions contraignantes émanent de l'*Organisation maritime internationale (OMI)*, une institution spécialisée des Nations unies sise à Londres et comptant plus de 170 États membres. L'OMI est compétente pour établir des normes pour la sécurité sur les mers ainsi que pour la prévention et la lutte contre la pollution des milieux marins. À cet égard, elle s'est donné pour objectif de *réduire les émissions d'oxydes de soufre* de 85 % au niveau mondial. Pour cela, la teneur en soufre du carburant doit être réduite de 3,5 à 0,5 % afin de correspondre à la nouvelle *résolution OMI 2020 sur la réduction des émissions d'oxydes de soufre des navires*. Les armateurs disposent à cette fin de trois possibilités de mise en œuvre: utiliser un combustible à faible teneur en soufre (*very low sulphur fuel oil* ou *VLSFO*) ou un

⁴⁹ Les personnes morales qui ne sont que partiellement exonérées d'impôt parce qu'elles poursuivent des buts de service public ou d'utilité publique sont un exemple de comptabilité par secteur qui est pratiqué au quotidien. Cette configuration suppose la gestion d'une comptabilité par secteur. La condition est ainsi que les moyens pour lesquels une exonération d'impôt est demandée sont séparés du point de vue comptable du reste de la fortune et du revenu.

⁵⁰ <https://safety4sea.com/wp-content/uploads/2015/06/IMO-and-the-Environment-2011.pdf>
> p. 7

⁵¹ <https://www.nzz.ch/wirtschaft/stuermische-see-fuer-eine-saubere-schifffahrt-ld.1470461>

gazole marin (*marine diesel oil* ou *MDO*); équiper leurs navires de dispositifs antipollution (*scrubber*) afin d'épurer les émissions de soufre; ou bien passer à des technologies de propulsion alternatives, notamment utiliser des carburants non produits à base de pétrole tel le gaz naturel liquéfié (*liquefied natural gas* ou *LNG*)⁵².

De plus, les membres de l'OMI se sont mis d'accord pour définir une trajectoire de réduction des émissions de CO₂ jusqu'en 2050. Celle-ci prévoit une réduction de 50 % au minimum par rapport à 2008. Dans l'idéal, il convient même d'atteindre une *décarbonisation* complète, c'est-à-dire une navigation maritime exempte d'émission de carbone. Cela rejoint les objectifs fixés par l'*Accord de Paris sur le climat de 2015*. Pour les milieux professionnels, la décision de l'OMI susmentionnée fait office de signal important en vue de s'affranchir significativement des combustibles fossiles également dans la navigation maritime⁵³.

Au sein de l'EEE, il semblerait que seuls quelques pays prévoient pour l'instant des allègements fiscaux comme contre-prestation à la réalisation d'objectifs écologiques. Selon une étude de l'OCDE datant de 2019, la Norvège et le Portugal récompensent spécifiquement le *bilan écologique* d'un navire, alors que Malte et Chypre prévoient des incitations principalement selon l'âge du navire et la Grèce par type de navire⁵⁴. On peut s'attendre à ce que ce type de critères gagne encore en importance à l'avenir.

La Norvège a mis en place une sorte d'*éconotation* pour navire sur la base de critères prédéfinis. Le procédé est effectué à la demande de l'entreprise de navigation maritime au moyen d'un formulaire établi par l'autorité maritime norvégienne pour calculer le facteur environnemental. Sur la base de cette déclaration, l'entreprise obtient une éconotation mesurée sur une échelle de 1 à 10. Plus la note est élevée, plus l'impôt dû diminue: pour une note de 10, l'impôt est réduit de 25 %; pour une note de 1, la baisse prévue est de 2,5%. Les critères déterminants dans ce cadre peuvent être regroupés en *trois catégories de pollution* sur mer:

- émissions atmosphériques;
- décharges d'exploitation en mer (p. ex. rejet d'eaux usées contenant une certaine quantité de polluants);
- décharges accidentelles en mer (p. ex. marées noires lors de la collision de navires).

Chaque catégorie de pollution est ensuite subdivisée selon les polluants, auxquels sont attribués un certain nombre de points en fonction de catégories techniques et opérationnelles des navires⁵⁵.

Le Conseil fédéral estime nécessaire d'intégrer des critères écologiques à la taxe au tonnage suisse. La *norme générale* proposée (cf. commentaires des art. 75, al. 3, P-

⁵² <https://www.imo.org/fr/MediaCentre/PressBriefings/Pages/34-IMO-2020-sulphur-limit.aspx>

⁵³ <https://www.bmvi.de/SharedDocs/DE/Artikel/WS/reduktion-emissionen-internationale-seeschiffahrt.html>

⁵⁴ <https://www.itf-oecd.org/sites/default/files/docs/maritime-subsidies-value-for-money.pdf> > p. 18 et 46

⁵⁵ <https://www.eftasurv.int/cms/sites/default/files/documents/decision-519-14-COL.pdf> > Cm 6 à 16 et [https://www.regjeringen.no/contentassets-18d0e2429120446b99212c7937ce2a4b/notification_norwegian_tax.pdf](https://www.regjeringen.no/contentassets/18d0e2429120446b99212c7937ce2a4b/notification_norwegian_tax.pdf) > p. 47 à 49

LIFD et 26d, al. 3, P-LHID) admet, selon la performance écologique du navire concerné, une réduction de la base de calcul du bénéfice déterminé en fonction du tonnage. Plus un navire est respectueux de l'environnement, plus la réduction du bénéfice net imposable est importante. Celle-ci est toutefois limitée à 20 % au maximum. La *performance écologique* du navire de mer pourrait en particulier inclure les conditions suivantes:

- attester d'un système de propulsion écologique (p. ex. par LNG, qui est actuellement le carburant le plus propre),
- attester d'une production la plus faible possible d'émissions atmosphériques polluantes (en particulier dioxydes de soufre, dioxydes d'azote, dioxydes de carbone, particules de suie et particules fines).
- Dans le cadre de la mise en œuvre de ce principe, il convient de fixer au niveau de l'ordonnance un catalogue de critères qui soient les plus pratiques possible pour les preuves citées.

L'inscription de critères écologiques dans le projet est soumise à la condition centrale que le système est *plausible et praticable*. En effet, les autorités fiscales ne disposent pas des connaissances techniques nécessaires dans le domaine des *technologies respectueuses de l'environnement*, et il serait peu efficace de vouloir former une autre autorité, en raison uniquement de la taxation au tonnage, pour catégoriser des navires de mer sur la base de critères très techniques.

3.3 Mise en œuvre

Le système veut que les dispositions identiques pour la Confédération et les cantons entrent en vigueur en même temps. Afin d'assurer la transposition de ces dispositions dans le droit cantonal et les mesures permettant leur mise en œuvre correcte, il faut prévoir un délai transitoire adéquat. Si ce délai n'est pas respecté, le droit fédéral est alors directement applicable.

En plus des modifications dans la LHID, les cantons devront également mettre en œuvre les modifications de la LIFD, car c'est à eux qu'il incombe de prélever l'impôt fédéral direct (sous surveillance de la Confédération).

Le Conseil fédéral estime nécessaire que la taxe suisse au tonnage intègre également des critères écologiques. La *norme générale* prévue dans le projet et évoquée au ch. 3.2 accorde, selon la performance écologique du navire concerné, une réduction de la base de calcul du bénéfice déterminé en fonction du tonnage. La mise en œuvre de cette disposition implique de définir au niveau de l'ordonnance un catalogue de critères qui soient les plus pratiques possible pour les cantons.

4 Commentaire des dispositions

4.1 Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct

Art. 18, al. 3^{bis}

La taxe au tonnage ne doit pas dépendre de la forme juridique de l'entreprise. Il est donc possible aussi bien pour des indépendants que pour des sociétés de personnes organisées sous la forme de société simple, société en nom collectif ou société en commandite de se soumettre à la taxe au tonnage pour leurs navires de mer. Dans ce cadre, les art. 73 à 77 s'appliquent par analogie. L'éventuel revenu tiré de l'exploitation des navires et déterminé au moyen de la taxe au tonnage est ajouté au reste du revenu imposable et imposé au taux ordinaire de l'impôt sur le revenu.

Art. 58a Taxe au tonnage

La taxe au tonnage constitue une *méthode alternative de calcul de l'impôt sur le bénéfice*. Les art. 73 à 77 s'appliquent pour le calcul du bénéfice net imposable provenant de l'exploitation de navires de mer. Cet article introduit la réserve correspondante dans le cadre de l'imposition ordinaire du bénéfice. L'éventuel bénéfice net imposable calculé sur la base du tonnage est ajouté au reste du bénéfice net imposable et imposé au taux ordinaire de l'impôt sur le bénéfice.

Titre 3: Taxe au tonnage (titre précédant l'art.73)

Un nouveau titre spécifique est consacré aux dispositions relatives à la taxe au tonnage. Jusqu'à l'entrée en vigueur, le 1^{er} janvier 1998, de la loi fédérale du 10 octobre 1997 sur la réforme 1997 de l'imposition des sociétés⁵⁶, l'emplacement était occupé par les dispositions en lien avec l'impôt sur le capital au niveau fédéral.

Art. 73 Objet

L'al. 1 liste de manière exhaustive les buts d'exploitation donnant droit à l'application de la taxe au tonnage à un navire de mer. À cet égard, une compatibilité avec les règles en vigueur au sein de l'UE est recherchée. On peut déduire des *orientations sur les aides d'État au transport maritime* du 17 janvier 2004, déjà mentionnées ci-devant, que les navires destinés au transport de marchandises et de personnes constituent le domaine principal. Au fil du temps, la Commission européenne a aussi déclaré éligibles les navires de mer exploités à d'autres fins: les opérations de sauvetage et d'assistance, la pose de câbles et l'installation de tuyaux, la construction de structures offshore et la recherche océanographique⁵⁷. La disposition intègre également ces buts d'utilisation.

La navigation maritime intérieure ou la navigation exclusivement fluviale ne sont pas éligibles à la taxe au tonnage. Si, toutefois, le navire transporte ses marchandises d'abord par mer puis sur un fleuve pour atteindre le port de destination, cette dernière partie du trajet est alors aussi éligible à la taxe au tonnage.

⁵⁶ RO 1998 669

⁵⁷ JO L 176 du 1.7.2019, p. 7, 18 et 56 et https://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/234440/234440_1102393_72_2.pdf

L'al. 2 définit le sujet fiscal. Il s'agit généralement d'un armateur ou d'une société de location.

L'al. 3 règle les activités qui sous-tendent l'exploitation de navires de mer:

- *L'exécution des tâches incombant à l'armateur* englobe l'administration générale liée à l'exploitation d'un navire. En font partie notamment l'armement, la maintenance, l'entretien, l'inspection et le ravitaillement du navire de mer, l'engagement du personnel navigant et la préparation de l'armement, le transport de marchandises et de passagers, ainsi que l'assistance, le remorquage, les opérations de secours et la recherche de ressources naturelles en haute mer, les activités de gestion de navires et activités de conseil correspondantes de même que des prestations de service.
- *L'affrètement* constitue une activité d'expédition par laquelle un fréteur met à disposition son navire à des fins de transport.
- *La location* est le fait de louer des navires. Il s'agit là de distinguer entre l'affrètement «au voyage» (*voyage charter*), ou «au temps» (*time charter*), d'une part, de l'affrètement coque nue (*bareboat charter*), d'autre part. L'affrètement au voyage ou au temps consiste à louer des navires en gestion, donc armement et équipage inclus. Dans le cas de l'affrètement coque nue, le propriétaire loue uniquement le navire. Cela s'apparente à une activité de leasing. Dans le droit suisse, seul l'affrètement au voyage ou au temps peut bénéficier de la taxe au tonnage. Le bénéfice tiré de l'affrètement coque nue est, quant à lui, soumis à la méthode ordinaire de détermination des bénéfices.

Le Conseil fédéral définit plus précisément l'exploitation de navires de mer dans les dispositions d'exécution.

L'al. 4 précise que sont soumis à la taxe au tonnage tous les bénéfices directement liés à l'exploitation du navire. Sont principalement visées les recettes provenant du transport maritime du fait de la vente de billets pour le transport de personnes et des redevances perçues pour le transport de marchandises. Un éventuel gain en capital tiré de la vente d'un navire soumis à la taxe au tonnage est également soumis à cette taxe.

Les bénéfices provenant d'activités accessoires fournies à bord d'un navire sont également soumis à la taxe au tonnage, dans la mesure où ces prestations auto-exécutées ne dépassent pas 50 % des bénéfices tirés de l'exploitation du navire⁵⁸. Le bénéfice déterminé selon le droit commercial constitue la base de calcul de ce bénéfice. Ces activités accessoires comprennent la location de panneaux publicitaires, la vente de marchandises, les prestations des spas et des coiffeurs ainsi que les jeux de hasard et d'autres services de divertissement.

Tant que les navires de croisière exploitant un casino naviguent sous un autre pavillon que le pavillon suisse, aucune restriction constitutionnelle ne s'applique. En revanche,

⁵⁸ La limite mentionnée a été approuvée par la Commission européenne dans les régimes de taxation au tonnage des États cités ci-après:

Malte, décision du 19.12.2017: [245531_1961713_235_2.pdf \(europa.eu\)](#)

Chypre, décision du 16.12.2019: [282978_2151764_167_2.pdf \(europa.eu\)](#)

Estonie, décision du 16.12.2019: [281883_2149331_168_2.pdf \(europa.eu\)](#)

Croatie, décision du 3.4.2020: [282852_2152628_145_2.pdf \(europa.eu\)](#)

un bateau de croisière exploitant un casino et battant pavillon suisse devra disposer d'une concession de la Confédération pour ouvrir et exploiter une maison de jeu, conformément à l'art. 106 Cst.⁵⁹ Une telle concession ne pourra toutefois être obtenue qu'à partir du 1^{er} janvier 2025. En effet, l'art. 140, al. 1, de la loi du 29 septembre 2017 sur les jeux d'argent (LJAR)⁶⁰ prévoit que les concessions attribuées expirent six années civiles après l'entrée en vigueur de la LJAr. Et avant cette date, aucune nouvelle concession ne sera attribuée. En vertu de l'art. 119, al. 1, LJAr, la Confédération perçoit un impôt sur le produit brut des jeux (impôt sur les maisons de jeu). Celui-ci est de 40 % au moins et 80 % au plus du produit brut des jeux réalisé dans la maison de jeu (art. 106, al. 2, Cst. et 120, al. 2, let. a, LJAr). C'est le bénéfice réduit de l'impôt sur les maisons de jeu qui est déterminant pour la taxe au tonnage.

Les prestations fournies sur terre, comme les excursions locales, ne sont pas soumises à la taxe au tonnage.

L'*al. 5* stipule que tous les bénéfices provenant d'activités de négoce ou de biens immobiliers sont soumis à l'imposition ordinaire. Cela vaut également pour les bénéfices tirés de l'exploitation de navires de mer qui n'ont pas fait l'objet d'une demande d'assujettissement à la taxe au tonnage. Les entreprises qui utilisent leurs navires aussi bien pour des activités soumises à la taxe au tonnage que pour d'autres activités doivent tenir une *comptabilité par secteur*. À cette fin, elles doivent comptabiliser séparément les dépenses relatives à chaque navire, y compris les frais généraux. Cette exigence pose par nature des problèmes de délimitation et entraîne une charge administrative supplémentaire. En vertu des règles générales concernant le fardeau de la preuve, il revient à l'assujetti de prouver que les activités déterminées relèvent de la taxe au tonnage.

Art. 74 Condition

Pour qu'un armateur ou une société de location domicilié en Suisse puisse demander l'assujettissement à la taxe au tonnage, il faut qu'une part minimale de sa flotte remplisse la condition du pavillon. Cette obligation s'aligne sur les orientations communautaires sur les aides d'État au transport maritime, citées ci-devant.

Dans ce contexte, l'*al. 1* précise que la demande d'assujettissement à la taxe au tonnage en Suisse suppose que 60 % au moins du tonnage de la flotte de l'entreprise concernée soit exploité sous pavillon suisse ou sous pavillon d'un des États membres de l'EEE, ce qui inclut tous les États membres de l'UE ainsi que l'Islande, le Liechtenstein et la Norvège.

Selon l'*al. 2*, la notion de flotte couvre l'ensemble des navires exploités par un armateur ou une société de location. La variable de consolidation pour définir la flotte est donc l'armateur ou la société de location. Les orientations communautaires susmentionnées indiquent par ailleurs que la gestion stratégique et commerciale de tous les navires en cause – donc de la flotte – doit effectivement être exercée à partir du territoire de l'État membre.

⁵⁹ RS 101

⁶⁰ RS 935.51

Les personnes morales sont assujetties à l'impôt en raison de leur rattachement personnel lorsqu'elles ont leur siège ou leur administration effective en Suisse (art. 50 LIFD). Aussi une entreprise de navigation maritime ne peut-elle bénéficier de la taxe au tonnage suisse que si son siège ou son administration effective se situe dans le pays.

En vertu de l'*al.* 3, le moment déterminant pour le calcul de la part minimale du tonnage est le dernier jour de la période fiscale.

L'*al.* 4 précise que la demande d'assujettissement à la taxe au tonnage doit être déposée auprès de l'administration cantonale compétente en matière d'impôt fédéral direct.

Art. 75 Calcul

L'*al.* 1 fixe le principe selon lequel le bénéfice net imposable provenant de l'exploitation d'un navire de mer est calculé de manière forfaitaire à partir de la *jauge nette* (volume de fret du navire) multipliée par barème échelonné. Le montant obtenu est ensuite multiplié à son tour par le nombre de jours d'exploitation.

En usage au niveau international, la *jauge nette* revêt la forme d'une valeur permettant de mesurer la taille d'un navire. La formule de calcul de la *jauge nette* est fixée par la convention internationale sur le jaugeage des navires. La *jauge nette* de chaque navire est déterminée par les autorités compétentes puis consignée dans le certificat de jaugeage. Les autorités fiscales peuvent ainsi se référer à ces données officielles pour le calcul de la taxe.

L'*al.* 2 précise la base de calcul du bénéfice net imposable. Le barème présenté dans l'avant-projet correspond aux valeurs médianes appliquées actuellement au sein de l'UE. Ces dernières peuvent être consultées dans le Livre blanc sur le transport maritime suisse qui a été publié à la fin du mois de mai 2020⁶¹. L'exemple suivant est donné pour illustrer ce calcul:

Navire de charge de taille moyenne, avec une jauge nette de 19 990 tonneaux, battant pavillon suisse

Pour le tonnage net jusqu'à 1000 tonneaux,	
le bénéfice net par jour d'exploitation se monte à:	1000 x 1,09 franc /100
Pour le tonnage net compris entre 1001 et 10 000 tonneaux	
le bénéfice net par jour d'exploitation se monte à:	9000 x 0,8 franc /100
Pour le tonnage net compris entre 10 001 et 25 000 tonneaux	
le bénéfice net par jour d'exploitation se monte à:	9990 x 0,52 franc /100
Le bénéfice net imposable, calculé sur la base du tonnage	
et par jour d'exploitation, s'élève ainsi à:	134,85 francs
Pour 320 jours d'exploitation, le bénéfice net imposable annuel	
se monte à (134,85 francs x 320 jours):	<u>43 152 francs</u>

⁶¹ <http://www.shipowners.ch/white-ship>> Download the White Book on Swiss maritime sector / FR

Le taux d'imposition ordinaire correspondant de la collectivité territoriale s'applique ensuite au bénéfice calculé précédemment à partir du tonnage. Dans le cadre de l'impôt fédéral direct, l'impôt sur le bénéfice des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives est de 8,5 % du bénéfice net avant impôts (art. 68 LIFD). Pour les entreprises de navigation maritime rentables, la charge résultant de la taxe au tonnage est plus faible que celle due à l'imposition ordinaire.

L'al. 3 dispose que l'utilisation de navires de mer plus respectueux de l'environnement doit s'accompagner d'une taxe au tonnage plus faible. Le bénéfice net imposable calculé sur la base du tonnage conformément aux dispositions de l'al. 2 est réduit de 20 % au maximum. Le montant de la réduction dépend du critère rempli par la preuve relative au système de propulsion respectueux de l'environnement du navire fournie par le contribuable. Les exigences environnementales comprennent également une production plus faible d'émissions atmosphériques polluantes, telles que le dioxyde de soufre, le dioxyde d'azote, le dioxyde de carbone, les particules de suie ou les particules fines. Le *catalogue de critères* et le montant de la réduction seront précisés dans une ordonnance du Conseil fédéral. Comme indiqué précédemment au ch. 3.2, le *caractère plausible et praticable* des critères est une condition centrale pour la prise en compte des critères écologiques dans le projet. En effet, les autorités fiscales ne disposent pas des connaissances techniques nécessaires dans le domaine des *technologies respectueuses de l'environnement*.

Art. 76 Début, durée et fin de l'assujettissement à la taxe au tonnage

Le régime prévoit la possibilité pour les entreprises de navigation maritime de demander un assujettissement à la taxe au tonnage pour chaque navire séparément. Cette approche présente l'avantage d'être la plus pratique en ce qui concerne les modalités de début et de fin d'assujettissement, notamment en cas de transfert sans incidence fiscale dans le cadre d'une restructuration au sein d'un groupe (cf. art. 77 ci-après). Grâce à cette approche, la structure forme une seule unité sur le plan conceptuel et se révèle pertinente pour limiter les *possibilités de planification fiscale* et éviter tout allègement excessif. L'approche choisie, qui consiste à considérer chaque cas séparément, suit d'ailleurs la même logique que celle qui s'applique à la *patent box* dans le cadre de la RFFA.

L'al. 1 fixe le début de l'assujettissement à la taxe au tonnage. Il appartient à l'assujetti d'effectuer la demande d'assujettissement. Il peut ainsi décider librement s'il souhaite ou non se soumettre à la taxe au tonnage.

L'al. 2 prévoit que la demande d'assujettissement déposée par l'assujetti pour chaque navire de mer est valable pendant dix ans. La plupart des États membres de l'UE qui ont recours à un tel instrument d'encouragement disposent de réglementations correspondantes en ce qui concerne la durée d'assujettissement.

Selon *l'al. 3*, l'assujetti peut demander la reconduction de l'assujettissement à la taxe au tonnage après écoulement de dix périodes fiscales.

Donner la possibilité aux armateurs ou aux sociétés de location d'assujettir leurs navires de mer, selon leur convenance, soit à la taxe au tonnage soit à l'imposition ordinaire pour une durée d'un an conduirait à de très nombreuses *possibilités d'optimisation fiscale*.

Si, conformément à l'*al.* 4, le contribuable a renoncé à l'assujettissement à la taxe au tonnage ou que ce dernier a pris fin avant l'expiration des dix périodes fiscales réglementaires pour d'autres raisons (p. ex. parce que les conditions d'enregistrement ne sont plus remplies ou que l'utilisation du navire de mer ne tombe plus sous le coup du régime de la taxe au tonnage), le contribuable pourra présenter une nouvelle demande d'assujettissement la taxe au tonnage au plus tôt pour la sixième période fiscale suivant la fin de ce régime. Cette disposition permet au moins de limiter les *possibilités de planification fiscale*.

L'*al.* 5 stipule que le bénéfice net imposable est de nouveau soumis à l'imposition ordinaire une fois que le délai de dix ans est écoulé. À partir du début de la période fiscale suivante, le calcul du montant de l'impôt sur le bénéfice se fonde sur les valeurs commerciales comptabilisées à la fin de l'assujettissement à la taxe au tonnage. La référence au droit commercial garantit que les prescriptions du droit des obligations imposant une évaluation maximale des actifs sont respectées. On évite ainsi qu'une personne assujettie n'effectue aucun amortissement de ses actifs provenant de l'exploitation maritime de navires pendant la période d'assujettissement à la taxe au tonnage et qu'elle diminue ensuite abusivement, dans le cadre de la méthode ordinaire de détermination des bénéfices, son bénéfice à l'aide des amortissements cumulés.

La dernière phrase de l'*al.* 5 établit explicitement que les pertes enregistrées pendant la période d'assujettissement à la taxe au tonnage ne peuvent pas être reportées. Ce principe est correct au regard de la systématique, étant donné que la taxe au tonnage est une méthode alternative de détermination de l'impôt ordinaire sur le bénéfice et que le montant effectif des bénéfices ou des pertes réalisés pendant la période d'assujettissement à la taxe au tonnage n'est donc pas pris en considération.

Art. 77 Restructurations

Cette disposition vise à éviter des *possibilités d'optimisation fiscale* qui résulteraient de restructurations. En principe, il est aussi possible de transférer, sans incidence fiscale, des navires de mer par l'intermédiaire de restructurations. Il convient alors de déterminer si les navires sont soumis à l'imposition ordinaire ou sont soumis à la taxe au tonnage au moment du transfert. Dans le premier cas, ce sont les valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice qui doivent être prises en compte. Les dispositions légales applicables sont celles définies dans l'art. 61 et la pratique se fonde sur la circulaire n° 5 de l'Administration fédérale des contributions (AFC) du 1^{er} juin 2004 sur les restructurations⁶². Dans le second cas, ce sont les valeurs commerciales comptabilisées qui sont déterminantes.

Cette distinction découle du fait que le bénéfice imposable ne peut pas être calculé sur la base du bilan commercial pour les navires soumis à la taxe au tonnage. Les valeurs comptables ne font donc l'objet d'aucune correction fiscale d'après le droit commercial. En revanche, pour déterminer les valeurs commerciales à comptabiliser au moment de la restructuration, l'entreprise est tenue de conserver les principes d'évaluation appliqués jusqu'ici.

⁶² <https://www.estv.admin.ch/estv/fr/home/direkte-bundessteuer/direkte-bundessteuer/fachinformationen/kreisschreiben.html> > 1-005-DVS-2004-f du 1.6.2004

Afin de respecter les dispositions de l'art. 76, une distinction est faite entre les deux configurations suivantes:

1. Le transfert concerne un navire de mer soumis à la taxe au tonnage. Dans ce cas, l'assujettissement à la taxe et sa période d'application selon l'art. 76, al. 2, se poursuivent après le transfert du navire à l'entreprise reprenante.
2. Le transfert concerne un navire de mer pour lequel l'assujettissement ne peut être demandé qu'après expiration du délai fixé par l'art. 76, al. 4. Ce délai continue de s'écouler après le transfert et doit par conséquent être pris en compte par l'entreprise reprenante.

Ces règles ne s'appliquent pas lors de la vente d'un navire de mer, ce qui signifie que le nouveau propriétaire du navire peut demander l'assujettissement à la taxe au tonnage dans la mesure où il remplit les conditions requises (art. 73 et 74). Si l'entreprise vendeuse possède d'autres navires soumis à la taxe au tonnage, leur assujettissement continue, à condition que l'exigence relative à la part minimale du tonnage de la flotte inscrite dans les registres et les buts d'exploitation (art. 73 et 74) soient respectés.

4.2 Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes

Art. 8, al. 5

Voir le commentaire de l'art. 18, al. 3^{bis}, LIFD.

Art. 14, al. 3, deuxième phrase

Comme pour les personnes morales (dans le cadre de l'impôt sur le capital), les personnes qui exercent une activité lucrative indépendante doivent également pouvoir faire valoir une réduction de l'impôt sur la fortune pour les navires soumis à la taxe au tonnage.

Art. 24, al. 1^{bis}

Voir le commentaire de l'art. 58a LIFD.

Art. 26b–26f

Les dispositions sont identiques à celles des art. 73 à 77 LIFD.

La proposition prévue initialement par le Conseil national dans son texte de loi, qui consistait à laisser aux cantons la possibilité d'imputer la taxe fédérale au tonnage sur la taxe cantonale au tonnage est abandonnée⁶³. La raison est que la taxe au tonnage déploie uniquement ses effets au niveau de l'assiette fiscale. L'autonomie tarifaire des cantons est ainsi respectée. En s'appuyant sur le montant en francs déterminé à l'aide

⁶³ <https://www.parlament.ch/centers/eparl/curia/2015/20150049/S3%20F.pdf> > p. 28 (art. 28, al. 2, let. e, P-LHID)

de la jauge nette, ces derniers sont libres de calculer le bénéfice net imposable annuel à l'aide du taux ordinaire d'imposition des bénéfices.

Art. 29, al. 3

Les réductions d'impôt prévues jusqu'ici dans le droit en vigueur pour l'impôt sur le capital sont étendues aux navires de mer qui sont soumis à la taxe au tonnage (art. 26b, al. 1).

Art. 72xx

Dans le cadre de l'introduction de la taxe au tonnage, il est prévu que les dispositions de la Confédération et des cantons entrent en vigueur en même temps. Si le droit cantonal contrevient à cette disposition, le droit fédéral relatif à la taxe au tonnage s'applique directement. Dans ce cas, le gouvernement cantonal doit édicter les dispositions provisoires nécessaires.

Les cantons ont en général besoin d'environ deux ans pour transposer une modification de la LHID dans leur droit cantonal. Le Conseil fédéral en tiendra compte lors de la fixation de la date d'entrée en vigueur.

5 Conséquences

5.1 Conséquences financières sur les finances publiques

Effets statiques

L'AFC ne dispose *pas de données statistiques* concernant les entreprises éligibles à la taxe au tonnage ou l'importance que ces entreprises revêtiraient sur le plan fiscal. C'est pourquoi une estimation des conséquences financières statiques de l'introduction de la taxe au tonnage s'avère difficile.

Moins de cent entreprises devraient vraisemblablement pouvoir demander à être assujetties à la taxe au tonnage⁶⁴. Seules les entreprises imposables en Suisse qui exploitent directement des navires de mer et exercent exclusivement des activités de transport maritime au sens du présent projet de loi peuvent recourir à la taxe au tonnage. Si ces conditions sont remplies, l'imposition du bénéfice appliquée jusqu'à présent sera entièrement remplacée par la taxe au tonnage dans la mesure où l'entreprise choisit ce régime. Si l'entreprise en question exerce également d'autres activités qui ne sont pas soumises à la taxe au tonnage (notamment des activités de commerce de gros), elle doit procéder, lors de l'exercice de son droit d'option, à une répartition des bénéfices conforme à la situation réelle entre ceux provenant de l'exploitation de navires de mer d'un côté et ceux provenant des autres activités qui n'entrent pas dans le

⁶⁴ L'association faîtière STSA estime à plus de soixante le nombre d'entreprises de navigation maritime qui sont domiciliées en Suisse: <https://www.stsa.swiss/policy-regulation/swiss-tonnage-tax>

champ d'application de la taxe au tonnage (notamment le négoce de matières premières) de l'autre côté. Cette répartition entraînerait inmanquablement certaines possibilités d'optimisation fiscale, dont l'ampleur n'est néanmoins pas connue.

Effets dynamiques

Dans une étude publiée en 2015 intitulée «Le pôle économique maritime suisse et la taxe au tonnage», l'Institut d'économie appliquée (CREA) de Lausanne a examiné les effets dynamiques induits par l'introduction d'une taxe au tonnage en Suisse⁶⁵. Cette étude a été actualisée en 2020⁶⁶. Ses résultats peuvent être résumés comme suit:

- en 2020, le *cluster* négoce de matières premières et transport maritime générerait 11 800 emplois, dont 2000 dans le secteur du transport maritime;
- grâce à une analyse économétrique, il a été déterminé que les pays ayant mis en place une taxe au tonnage ont en moyenne, sur la période d'observation allant de 1990 à 2018, bénéficié d'une augmentation de leur volume de tonnage de 164 % à partir de 9 ans et plus après l'introduction de la taxe au tonnage;
- partant de l'hypothèse que l'emploi dans le domaine du transport maritime croît proportionnellement à l'augmentation du volume de tonnage, l'étude applique cette hausse d'environ 160 % aux 2000 emplois mentionnés précédemment et obtient ainsi une augmentation d'environ 3200 emplois dans ce secteur;
- en admettant que la masse salariale annuelle par emploi additionnel s'élève à 107 500 francs⁶⁷, la masse salariale additionnelle directe s'établit à 344 millions de francs. Ce montant augmente encore pour atteindre près de 393 millions de francs grâce à un effet multiplicateur.
- La masse salariale ainsi calculée génère des revenus fiscaux additionnels de 84 millions de francs ainsi que des contributions supplémentaires de 926 millions de francs pour les premier et deuxième piliers.

Il convient de porter un regard critique sur les effets dynamiques attendus parce la période d'observation allant de 1990 à 2018 est susceptible de donner lieu à une surestimation pour les raisons suivantes:

- la concurrence fiscale internationale a été partiellement freinée par le plan d'action en 15 points découlant du projet de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (Base Erosion and Profit Shifting [BEPS]) mené conjointement par l'OCDE et le groupe des vingt principaux pays industrialisés et pays émergents (G20)

⁶⁵ https://nanopdf.com/download/le-pole-economique-maritime-suisse-et-la-taxe-au-tonnage_pdf

⁶⁶ L'étude est disponible sur le site Internet de l'Association des armateurs (Swiss Shipowners Association): [7c34ad_35678d68fb494192a203d80d20bcb1d9.pdf \(filesusr.com\)](https://www.shipowners.ch/filesusr.com/7c34ad_35678d68fb494192a203d80d20bcb1d9.pdf)

⁶⁷ 1600 postes à 130 000 francs de salaire, 800 postes à 100 000 francs de salaire et 800 postes à 70 000 francs de salaire.

- de plus, la taxe au tonnage étant très répandue à l'échelle internationale, il ne devrait plus être aussi facile de gagner des parts de marché au détriment d'autres pays.

Enfin, il est nécessaire de garder à l'esprit que, en Suisse, les différences entre l'imposition ordinaire et celle par l'intermédiaire d'une taxe au tonnage sont plus faibles que dans la plupart des autres pays qui connaissent déjà ce type d'imposition.

Au-delà des enseignements tirés de l'étude CREA, les chances intactes d'augmenter *le nombre d'entreprises de navigation maritime implantées en Suisse* constituent un effet dynamique positif, puisque ces entreprises coopèrent étroitement avec des sociétés de commerce de gros domiciliées en Suisse, qui sont principalement actives dans le négoce de matières premières (création de *clusters*). La mise en place d'une taxe au tonnage pourrait par conséquent favoriser la création de *clusters* en Suisse dans le secteur économiquement important des matières premières, ce qui permettrait de générer des recettes fiscales supplémentaires provenant de main-d'œuvre hautement qualifiée.

Ainsi, les conséquences financières de la mise en place d'une taxe au tonnage ne peuvent pas être estimées de manière fiable. Néanmoins, compte tenu des effets positifs que devrait avoir l'introduction d'une telle taxe sur la place économique suisse, d'éventuelles diminutions de recettes devraient rester limitées.

5.2 Conséquences pour le personnel des administrations publiques

Étant donné que le nombre d'entreprises potentiellement éligibles à l'application de la mesure fiscale est faible, il n'y a pas lieu de s'attendre à des répercussions significatives sur le personnel de la Confédération. Cela devrait notamment aussi être valable pour les collectivités régionales où le nombre d'entreprises qui se soumettront à la taxe au tonnage est nul ou très faible.

5.3 Conséquences économiques

Selon l'association faîtière Swiss Shipowners Association, en 2019, le secteur suisse de la navigation maritime occupait, sur la base du tonnage, le 9^e rang du classement mondial et le 4^e rang du classement européen⁶⁸. En 2016, la contribution directe de ce secteur au PIB a été estimée à environ 2,4 milliards de francs, soit 0,4 % du PIB⁶⁹. Nous ne disposons cependant pas de chiffres plus récents.

Les conséquences pour les différents groupes de la société sont considérées comme faibles. À l'échelon des entreprises, l'allégement fiscal se limite aux entreprises qui choisissent de se soumettre à la taxe au tonnage. Étant donné que le nombre d'entreprises concernées est faible, l'effet global de la mesure est considéré comme minime.

⁶⁸ <http://www.shipowners.ch/swiss-shipping-in-the-world>

⁶⁹ <https://www.stsa.swiss/fr>

S'agissant des coûts de la réglementation, il faut faire une distinction entre les entreprises qui n'exercent que des activités dans le domaine de la navigation maritime, d'une part, et celles qui exercent aussi des activités relevant d'autres domaines, d'autre part. Les premières peuvent passer à la taxe au tonnage pour l'ensemble de leurs activités et, comme la taxe au tonnage est déterminée à l'aide de valeurs forfaitaires, leurs charges administratives devraient être faibles. En revanche, les entreprises qui exercent aussi des activités relevant d'autres domaines devront tenir une comptabilité par secteur, ce qui devrait augmenter leurs coûts administratifs. Il convient toutefois de relever que le recours à la taxe au tonnage est facultatif. Au vu du petit nombre d'entreprises potentiellement éligibles à l'application de la mesure, les conséquences économiques escomptées sont plutôt faibles. Dans ce contexte, il n'y a pas lieu de procéder à une analyse des conséquences de la réglementation.

L'introduction de la taxe au tonnage dans le droit fiscal suisse constitue cependant un moyen ciblé de *rivaliser à armes égales avec la concurrence internationale pour attirer les entreprises extrêmement mobiles de navigation maritime*, et d'assurer ainsi l'attractivité de la place économique suisse. Les navires étant, dans le secteur maritime, le capital le plus important, il est facile de délocaliser l'activité commerciale vers une autre place économique.

5.4 Conséquences pour l'environnement

À elle seule, la taxe au tonnage ne produit aucun effet dans le domaine de la protection du climat. Des réductions d'impôt motivées par des considérations écologiques analogues à celles déjà appliquées par certains États membres de l'EEE dans le cadre de la conception de leur taxe au tonnage peuvent inciter les entreprises de navigation maritime domiciliées en Suisse à *apporter leur contribution à la réduction de la pollution du milieu marin* grâce à leurs navires soumis à la taxe au tonnage (cf. ch. 3.2). La Suisse peut jouer un rôle actif à cet égard en adoptant une législation progressiste de la taxe au tonnage.

6 Aspects juridiques

6.1 Constitutionnalité

Comme mentionné au ch. 1.3, le Conseil fédéral a décidé, dans le cadre du message sur la RIE III, de ne pas donner suite à l'introduction de la taxe au tonnage notamment pour des *questions de conformité à la Constitution*, à propos desquelles l'Office fédéral de la justice continue à émettre des doutes. En se fondant sur les motivations présentées ci-après, il est parvenu à une nouvelle évaluation de la situation:

En vertu de l'art. 127, al. 2, Cst., l'imposition doit respecter notamment les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique. La question de savoir si la taxe au tonnage répond à ces exigences constitutionnelles est contro-

versée dans la doctrine (cf. les deux avis présentés au ch. 1.3). Les conditions suivantes doivent être remplies pour pouvoir enfreindre le principe de la capacité économique afin de poursuivre des *objectifs extrafiscaux*⁷⁰:

- Premièrement, un objectif d'encouragement extrafiscal doit être inscrit dans la Constitution tout comme le principe de l'égalité devant la loi et les autres principes d'imposition susmentionnés.
- Deuxièmement, la mesure doit être nécessaire et appropriée pour atteindre l'objectif d'encouragement extrafiscal.
- Troisièmement, l'atteinte de l'objectif d'encouragement doit présenter un intérêt public considéré comme supérieur à l'intérêt des contribuables concernés au maintien d'une relation équitable entre les charges.

Dans un avis de droit, *Madeleine Simonek*, professeure à l'Université de Zurich, précise en ce qui concerne le premier critère, c'est-à-dire l'ancrage de l'objectif d'encouragement dans la Constitution, que la doctrine dominante considère qu'il n'est pas nécessaire qu'il y soit mentionné expressément, il suffit qu'il y soit exprimé de manière implicite et puisse par conséquent être déterminé par l'interprétation⁷¹.

Ni l'art. 101 (politique économique extérieure), ni l'art. 103 (politique structurelle) de la Constitution ne permettent pas de légitimer *sans restriction* la taxe au tonnage en tant qu'objectif extrafiscal. La première disposition constitutionnelle mentionnée, qui prévoit que la Confédération peut prendre des mesures afin de protéger l'économie suisse (art. 101, al. 2, Cst.), pourrait motiver une compétence technique visant à fournir les moyens de *rivaliser à armes égales*, notamment avec les États membres de l'UE ou de l'EEE, en vue d'attirer les entreprises de navigation maritime. La doctrine exclut toutefois de protéger *durablement* une certaine branche de la concurrence étrangère en raison de son manque de compétitivité sur le plan international⁷². Par ailleurs, les mesures de protection fondées sur l'art. 1 de la loi fédérale du 25 juin 1982 sur les mesures économiques extérieures⁷³ sont extrêmement rares⁷⁴.

L'art. 103 Cst. implique à son tour un obstacle important à l'encouragement en habilitant la Confédération à promouvoir des branches économiques et des professions si les mesures d'entraide que l'on peut raisonnablement exiger d'elles ne suffisent pas à assurer leur existence. Toutefois, dans le passé, le critère des mesures d'entraide s'est révélé être trop vague pour fournir au législateur des directives concrètes. Il n'est pas possible de dire ce que cela signifierait dans les faits pour les entreprises de navigation maritime.

⁷⁰ <https://www.news.admin.ch/newsd/message/attachments/35837.pdf> > pp. 22 et 23 (disponible en allemand uniquement). L'avis de 2010 portait sur la constitutionnalité de l'introduction d'un impôt cantonal sur les résidences secondaires qualifié d'impôt cantonal spécial.

⁷¹ *Ibid.*, p. 23

⁷² Die schweizerische Bundesverfassung, de Bernhard Ehrenzeller et al., 3^e éd., Zurich/Bâle/Genève, 2014, p. 1887

⁷³ RS **946.201**

⁷⁴ Basler Kommentar zur Bundesverfassung, de Bernhard Waldmann et al., Bâle, 2015, p. 1609

En ce qui concerne les deux autres critères, il convient de noter qu'une différence de traitement fiscal en faveur du secteur de la navigation maritime peut se justifier pour les raisons suivantes:

- La *garantie de la compétitivité* de l'économie suisse constitue un intérêt public susceptible de justifier certaines différences de traitement, pour autant que la conception de la taxe au tonnage soit proportionnée. Ainsi, il semble acceptable d'appliquer un traitement fiscal spécial à la navigation maritime par rapport à celui dont bénéficie le trafic aérien, compte tenu des différences profondes qu'il existe entre ces deux secteurs. En principe, une mesure fiscale liée à la capacité de transport des avions semble envisageable. Toutefois, le trafic aérien étant beaucoup moins flexible en raison de ses importants besoins en infrastructure, une taxe au tonnage dans ce secteur ne serait pas exposée aux mêmes risques de délocalisation que dans le secteur de la navigation maritime, qui est extrêmement mobile. Il n'est donc pas surprenant qu'à ce jour aucun État membre de l'UE n'ait instauré une taxe au tonnage pour le secteur du trafic aérien. En jouant les précurseurs dans ce domaine, la Suisse irait à l'encontre de l'objectif de créer des *conditions de concurrence équitables*.
- Dans le domaine de la navigation maritime, la Suisse est exposée à une forte concurrence entre places économiques. Dans de nombreux États, cette branche est soumise à une imposition différente par rapport aux autres branches. En Suisse, elle a pu jusqu'à présent bénéficier des régimes fiscaux cantonaux. Ces régimes ayant été supprimés dans le cadre de la RFFA, la Suisse a perdu de sa compétitivité, ce qui a des conséquences négatives sur le secteur suisse de la navigation maritime et les secteurs connexes. Le commerce de matières premières avec l'étranger, qui compte de nombreuses places de travail et représente une source importante de création de valeur est particulièrement touché (cf. ch. 1.1). Avec l'instauration d'une taxe au tonnage, le secteur suisse de la navigation maritime pourrait à nouveau bénéficier de conditions comparables à celles de ses concurrents européens.
- La *forme proposée de la taxe au tonnage* contribue de manière significative à la proportionnalité de la mesure. Notamment, la charge fiscale sera basée sur celle de l'UE. Si la taxe au tonnage est appliquée, elle le sera pendant une période de dix ans. Après cette période, l'imposition ordinaire sera à nouveau appliquée, à moins que le contribuable ne demande à nouveau à être soumis à la taxe au tonnage. En cas d'abandon prématuré de la taxe au tonnage, toute nouvelle demande pourra être déposée au plus tôt au cours de la sixième année suivant l'abandon de ce régime. Et en ce qui concerne les restructurations au sein des groupes, les possibilités de planification fiscale seront restreintes et tout allègement excessif sera ainsi évité.

En résumé, l'introduction d'une taxe au tonnage est une question contestée sur le plan constitutionnel (cf. les avis divergents des professeurs Danon et Oberson résumés au ch. 1.3). Dans ce contexte et *en tenant notamment compte des intérêts en jeu pour la Suisse en tant que place économique et fiscale*, l'instauration de la taxe au tonnage paraît justifiée au regard du droit constitutionnel.

Comme exposé aux ch. 3.2 et 4.1, le projet doit tenir compte des exigences écologiques dans le domaine du transport maritime. La réduction de la base de calcul du fait de l'utilisation de technologies respectueuses de l'environnement vise aussi un objectif d'encouragement extrafiscal pour la réalisation duquel les conditions susmentionnées doivent être respectées pour justifier d'enfreindre le principe de la capacité économique.

L'art. 74 Cst. habilite le législateur fédéral à édicter des prescriptions sur la protection de l'être humain et de son environnement naturel contre les atteintes nuisibles ou incommodes. En vertu de cet article sur la protection de l'environnement, la Confédération dispose donc d'une compétence législative complète pour protéger l'environnement. Cette compétence englobe aussi les incitations comportementales visant à réduire les émissions liées au climat⁷⁵. L'art. 74 Cst. peut être invoqué à titre de compétence technique nécessaire pour l'objectif d'encouragement extrafiscal susmentionné.

Concernant la deuxième condition (nécessité et adéquation de la mesure), il apparaît qu'il existe déjà des réglementations mondiales obligeant les navires de mer à être écologiquement plus propres (cf. prescriptions de l'OMI citées au ch. 3.2). Une incitation fiscale constitue une mesure envisageable pour que l'industrie maritime apporte également sa contribution volontaire à la réalisation de la stratégie climatique à long terme de la Suisse (réduction des émissions de gaz à effet de serre d'ici à 2050). A cette fin, il y a également lieu de se référer aux réductions prévues dans le cadre des impôts cantonaux sur les véhicules à moteur. Les rabais accordés aux véhicules présentant un bon rendement énergétique entraînent une réduction correspondante de la base de calcul.

En ce qui concerne la troisième condition (prédominance de l'intérêt public), elle peut aussi être considérée comme remplie compte tenu de l'importance centrale du transport maritime pour l'économie mondiale. Comme indiqué au ch. 1.1, plus de 90 % de tous les biens produits à l'échelle mondiale transitent au moins une fois par voie maritime.

6.2 **Compatibilité avec les engagements internationaux de la Suisse**

Afin de maintenir sa *compétitivité* et rester attractive en tant que place économique, la Suisse doit offrir des conditions fiscales qui soient avantageuses et acceptées internationalement. La taxe au tonnage est un instrument de promotion qui peut éliminer le *désavantage concurrentiel* que subissent actuellement les entreprises de navigation maritime suisses par rapport aux entreprises qui ont leur siège dans un État membre de l'UE ou de l'EEE et qui bénéficient des avantages d'une taxe au tonnage. Cet instrument doit être conforme aux réglementations du droit international ainsi qu'aux normes et recommandations internationales, notamment celles de l'OCDE.

⁷⁵ Helen Keller et Matthias Hauser: Rechtsgutachten über den verfassungsrechtlichen Rahmen einer Klimalenkungsabgabe des Bundes, de 2008, rédigé sur mandat de l'Office fédéral de l'environnement, p. 56 (disponible en allemand uniquement): <https://www.bafu.admin.ch/bafu/de/home/themen/klima/recht/rechtsgutachten.html>

La Suisse entretient traditionnellement des relations étroites avec l'UE. Celles-ci sont régies par de nombreux accords et conventions bilatéraux et notamment l'accord de libre-échange du 22 juillet 1972 (ALE)⁷⁶, qui constitue l'une des pierres angulaires des relations commerciales avec l'UE. Certes, la notion d'aide présente dans l'art. 23 ALE se rapproche de celle du TFUE, mais, contrairement au droit européen sur les aides d'État, elle ne s'accompagne pas d'une interdiction de principe des aides. Ainsi, l'article en question ne mentionne pas d'interdiction ou d'illicéité, mais uniquement une incompatibilité «avec le bon fonctionnement de l'accord». Étant donné que, pour élaborer sa taxe au tonnage, la Suisse s'appuie sur les *orientations communautaires sur les aides d'État au transport maritime*, qui sont utilisées par la Commission européenne pour justifier l'octroi, par les États membres, d'allégements fiscaux en faveur de l'industrie de navigation maritime européenne, le respect des obligations contractuelles de la Suisse envers l'UE est garanti.

Ces dernières années, diverses initiatives ont été lancées au niveau international en vue d'analyser les pratiques fiscales des États et d'évaluer leur caractère dommageable. Les principales évolutions internationales en matière d'imposition des entreprises sont à mettre en relation avec le projet BEPS, mené conjointement par l'OCDE et le G20. Les travaux du Forum sur les pratiques fiscales dommageables (*Forum on Harmful Tax Practices*, FHTP) ont notamment été coordonnés avec le projet BEPS. Dans ce cadre, les travaux pour l'Action 5 ont été confiés au FHTP. La publication des résultats finaux du projet BEPS, le 5 octobre 2015, a montré que la taxe au tonnage n'était pas considérée comme une pratique fiscale dommageable⁷⁷. Cette prise de position a été confirmée par la suite en 2017 et en 2018 dans les deux «Rapport d'étape sur les régimes préférentiels» correspondants⁷⁸ ainsi que dans les «*Peer Review Results*» publiés en novembre 2020 par l'OCDE⁷⁹. Les résultats du programme de travail sur les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie actuellement mené par l'OCDE et ses conséquences pour les régimes de taxation au tonnage ne peuvent, quant à eux, pas encore être évalués.

Le Conseil fédéral estime que le caractère dommageable des régimes fiscaux doit être évalué sur la base des critères de l'OCDE. C'est pourquoi la Suisse participe activement, en tant qu'État membre de l'OCDE, aux groupes de travail consacrés au domaine fiscal. Elle s'investit en faveur de la création de nouvelles normes internationales s'appliquant à tous les pays et à toutes les régions, afin de garantir des *règles de jeu équitables* dans la concurrence fiscale internationale. Dans ce contexte également, l'introduction d'une taxe au tonnage en Suisse semble pertinente pour éliminer l'*actuel désavantage concurrentiel*.

⁷⁶ RS 0.632.401

⁷⁷ [BEPS 2015-Action 5_FR.indb \(oecd-ilibrary.org\)](#)

⁷⁸ [9789264283954-fr.pdf \(oecd-ilibrary.org\)](#) et [Pratiques Fiscales Dommageables - Rapport d'étape de 2018 sur les régimes préférentiels \(oecd-ilibrary.org\)](#)

⁷⁹ [Harmful Tax Practices - Peer Review Results on Preferential Regimes \(2018 Progress Report\) - Update November 2020 \(oecd.org\)](#)