



**Gregory Clerc**

**La taxe au tonnage : une opportunité pour  
la Suisse ?**

**Mémoire sous la direction du  
Prof. Xavier Oberson**

**3 octobre 2016**

## RÉSUMÉ EXÉCUTIF

Reconnue internationalement comme le standard de taxation du transport maritime, très largement utilisée par les Etats européens et par d'autres grandes nations, qui plus est respectant le code de conduite fiscal de l'UE et n'étant pas considérée par l'OCDE comme un régime fiscal dommageable, la taxe au tonnage comporte de multiples avantages.

Ce régime fiscal représente aujourd'hui un outil indispensable pour les Etats qui entendent protéger leur industrie maritime, encourager le maintien voire le retour de navires sous pavillon national (« *re-flagging* ») et éviter la délocalisation d'un secteur d'activité qui est important pour leur économie.

Dans ce contexte, à l'heure où la Suisse s'engage à supprimer des statuts fiscaux contestés, l'adoption d'une taxe au tonnage viserait à renforcer sa compétitivité fiscale pour le secteur maritime, notamment à l'égard de ses partenaires européens mais également à l'égard d'Etats non européens qui ont établi des régimes identiques ou similaires.

## **SOMMAIRE**

- I. Présentation de la taxe au tonnage
- II. Acceptation internationale de la taxe au tonnage
- III. Mise en œuvre européenne de la taxe au tonnage
- IV. De l'introduction d'une taxe au tonnage en droit fiscal suisse
- V. Conclusion

## TABLE DES MATIÈRES

<b>RÉSUMÉ EXÉCUTIF</b> .....	<b>2</b>
<b>SOMMAIRE</b> .....	<b>3</b>
<b>TABLE DES MATIÈRES</b> .....	<b>4</b>
<b>I. PRÉSENTATION DE LA TAXE AU TONNAGE</b> .....	<b>6</b>
<b>A. Introduction et contexte</b> .....	<b>6</b>
<b>B. Caractéristiques de la taxe au tonnage</b> .....	<b>7</b>
<b>II. ACCEPTATION INTERNATIONALE DE LA TAXE AU TONNAGE</b> .....	<b>9</b>
<b>A. De l'engouement pour la taxe au tonnage au respect des règles sur la concurrence fiscale dommageable</b> .....	<b>9</b>
1. Du potentiel que représente le secteur du transport maritime .....	9
2. Du respect des règles relatives à la concurrence fiscale dommageable.....	11
3. De l'application des facteurs du Rapport de 1998 aux régimes applicables au transport maritime.....	12
a. Taux d'imposition effectifs nuls ou faibles.....	13
b. Cantonnement des régimes .....	13
c. Absence de transparence .....	14
d. Echange de renseignements .....	15
e. Autres facteurs .....	15
4. Conclusion intermédiaire.....	16
<b>B. L'art 8 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE</b> .....	<b>16</b>
<b>III. MISE EN ŒUVRE EUROPÉENNE DE LA TAXE AU TONNAGE</b> .....	<b>20</b>
<b>A. La taxe au tonnage dans le paysage européen</b> .....	<b>20</b>
1. Introduction .....	20
2. Les modèles de taxe au tonnage .....	21
3. L'objectif visé par l'introduction de la taxe au tonnage au sein de l'UE .....	22
4. L'impact sur le volume de tonnage de l'introduction d'une taxe au tonnage .....	23
5. L'exemple de la France .....	24
a. Des spécificités du régime français.....	25
b. De l'enquête de la Commission européenne .....	27

<b>B.</b>	<b>La problématique des aides d'Etat .....</b>	<b>28</b>
1.	La taxe au tonnage au regard de l'article 107 TFUE.....	28
2.	La taxe au tonnage et l'accord de libre-échange Suisse-UE de 1972.....	30
<b>IV.</b>	<b>DE L'INTRODUCTION D'UNE TAXE AU TONNAGE EN DROIT FISCAL SUISSE .....</b>	<b>31</b>
<b>A.</b>	<b>Historique.....</b>	<b>31</b>
<b>B.</b>	<b>La puissance économique de l'industrie maritime en Suisse.....</b>	<b>32</b>
<b>C.</b>	<b>L'impact économique potentiel de l'introduction d'une taxe au tonnage en Suisse .....</b>	<b>34</b>
1.	Introduction .....	34
2.	De l'impact sur l'emploi en Suisse.....	34
3.	De l'impact financier pour l'économie suisse .....	35
4.	Conclusion intermédiaire.....	35
<b>D.</b>	<b>La taxe au tonnage dans le cadre de la RIE III .....</b>	<b>36</b>
1.	Introduction .....	36
2.	Le projet d'articles.....	37
a.	LIFD .....	38
b.	LHID.....	42
3.	De la constitutionnalité de la taxe au tonnage .....	43
a.	Qualification de la taxe au tonnage .....	44
b.	De l'égalité de l'imposition.....	44
c.	De la liberté économique .....	45
d.	De la taxe au tonnage en tant que mesure à but extra-fiscal .....	46
4.	Conclusion intermédiaire.....	47
<b>V.</b>	<b>CONCLUSION.....</b>	<b>48</b>
	<b>BIBLIOGRAPHIE .....</b>	<b>49</b>

## **I. PRESENTATION DE LA TAXE AU TONNAGE**

### **A. Introduction et contexte**

D'origine principalement européenne, la taxe au tonnage n'est pas une nouveauté. En effet, dans les années cinquante déjà, la Grèce introduisait ce régime lié au secteur de la navigation maritime<sup>1</sup>. Depuis, comme le mentionnaient en 2008 MARLOW et MITROUSSI dans la revue *Maritime Economics and Logistics*, ce régime fiscal s'est imposé comme « le modèle standard de taxation du transport maritime », en étant présent dans les quinze pays fournissant le plus de pavillons au monde et couvrant près de 80% de la flotte mondiale<sup>2</sup>.

Une multitude de pays ont également introduit ce régime dont notamment les Etats-Unis, le Japon, Taïwan, la Corée du Sud, l'Inde, la Norvège, le Royaume-Uni, la France, l'Allemagne et une quinzaine d'autres pays de l'Union Européenne (UE). Cet instrument juridique, comme nous le verrons plus en détails, est admis tant par l'OCDE que par l'UE.

Par ailleurs, d'autres pays, tels que Singapour ou le Luxembourg, ont également mis en place des régimes fiscaux incitatifs concernant le secteur maritime.

Cet engouement pour les régimes fiscaux incitatifs concernant le secteur maritime, et particulièrement pour la taxe au tonnage<sup>3</sup>, s'explique, notamment, par la très grande mobilité de ce secteur, et par le fait, comme le mentionnait déjà il y a près de vingt ans l'OCDE, que les compagnies maritimes internationales sont attirées par les pays qui possèdent des régimes fiscaux avantageux<sup>4</sup>. C'est pour cela que de nombreux pays disposent actuellement de mesures d'encouragement pour ce secteur - dont l'importance économique est conséquente - permettant ainsi de protéger leur industrie maritime, d'éviter la délocalisation de ce secteur et d'inciter le maintien, voire le retour, de navires sous pavillon national.

Partant, à l'heure à laquelle il est attendu que la Suisse abandonne ses régimes fiscaux spéciaux (statut de société holding ; statut de société auxiliaire ; etc.), qui plus est dans un environnement fiscal international de plus en plus concurrentiel, cette dernière cherche

---

<sup>1</sup> Oxford Economics, *The economic value of the EU shipping industry*, Avril 2014, p. 45, <http://safety4sea.com/images/media/pdf/Oxford-Economics-ECSA-Report-FINAL.pdf> (30.09.2016).

<sup>2</sup> CREA, Rapport final p. 40-41.

<sup>3</sup> *Ibid.*, p. 44.

<sup>4</sup> OCDE, Note d'application consolidée p. 88.

diverses possibilités afin de se repositionner sous l'angle international au niveau fiscal<sup>5</sup>. C'est ainsi que l'idée de l'introduction d'une taxe au tonnage en Suisse, tel un Phénix, est renée de ses cendres.

## **B. Caractéristiques de la taxe au tonnage**

La taxe au tonnage est une mesure de simplification fiscale permettant d'imposer les sociétés actives dans le commerce maritime sur le bénéfice net résultant du tonnage net de leur flotte mondiale. A l'instar de l'impôt sur la dépense des personnes physiques (forfait fiscal), la taxe au tonnage constitue un mode d'imposition forfaitaire, faisant abstraction pour la société assujettie des bénéfices ou des pertes effectivement réalisés en cours d'année et qui par conséquent se substitue aux règles ordinaires régissant la perception de l'impôt sur le bénéfice<sup>6</sup>.

Le tonnage d'un bateau est la mesure précise, acceptée selon les standards internationaux, de son volume. Il s'agit donc du volume intérieur du bateau, exprimé en tonneaux (le tonneau est équivalent à 2,83 m<sup>3</sup>) pour les petits bateaux et en unités UMS (de l'anglais *Universal Measurement System*) pour les navires de longueur supérieure à 24 mètres effectuant des voyages internationaux<sup>7</sup>. Le tonnage est un calcul officiel attaché à tout navire et utilisé pour calculer les frais de port et de pavillon<sup>8</sup>. Ce calcul figure dans les documents officiels de tout navire et rend impossible toute manipulation de la base d'imposition. Il faut distinguer le tonnage brut, qui correspond à la capacité intérieure totale d'un navire, du tonnage net qui correspond au volume utilisable commercialement et qui sert de base de calcul pour la taxe au tonnage.

Comme nous l'avons mentionné, la base imposable sur laquelle repose la taxe au tonnage est déterminée à partir du tonnage net mondial des navires qui sont exploités par une société maritime. Cette base d'imposition forfaitaire est généralement établie selon un barème qui fonctionne par tranche de cent tonneaux nets. C'est alors que le taux ordinaire de l'impôt sur le bénéfice peut être appliqué à cette base d'imposition forfaitaire. Partant, la charge fiscale

---

<sup>5</sup> OBERSON Xavier, La taxe sur le tonnage est une opportunité, *in* Bilan, 1<sup>er</sup> Février 2016, <http://www.bilan.ch/xavier-oberson/taxe-tonnage-une-opportunit> (30.09.2016).

<sup>6</sup> OBERSON, Avis de droit p. 3.

<sup>7</sup> Voir <https://fr.wikipedia.org/wiki/Tonnage> (30.09.2016).

<sup>8</sup> Voir note de synthèse #2 du STSA (Swiss Trading & Shipping Association), disponible auprès de l'auteur.

de la société maritime ayant opté pour ce régime d'imposition – car le régime de la taxe au tonnage dans les pays qui connaissent ce mode d'imposition est souvent optionnel<sup>9</sup> – n'est plus déterminée selon son bénéfice réel et effectif, mais elle est déterminée en fonction du tonnage net des navires qu'elle exploite ou utilise. Il sied de relever que des facteurs environnementaux, par exemple minorant ou péjorant en fonction de l'âge du navire, peuvent être appliqués dans le calcul du profit estimé<sup>10</sup>. Des mesures environnementales incitatives peuvent ainsi être mises en place.

Au vu de son fonctionnement, les avantages que représente la taxe au tonnage sont multiples. L'un des avantages le plus fréquemment mis en avant concerne la prévisibilité, la clarté et la compétitivité de la charge fiscale déterminée par ce régime pour les entreprises maritimes<sup>11</sup>. En effet, les entreprises qui optent pour ce régime d'imposition voient leur taxation simplifiée et prévisible, cette dernière reposant sur une mesure concrète et déterminable à l'avance, le tonnage net des navires. Quant aux Etats qui connaissent ce mode d'imposition, leurs avantages résident dans le fait que les recettes fiscales des entreprises maritimes ayant opté pour la taxe au tonnage sont planifiables en toute sécurité étant donné qu'elles se déterminent à l'avance et qu'elles ne varient pas selon les bénéfices ou pertes desdites sociétés. En outre, étant donné que la base d'imposition de ces entreprises est déterminée de manière objective, selon le tonnage net, il n'y a pas de risque de fraude. Ceci étant, le but de la taxe au tonnage est principalement d'inciter les compagnies maritimes à maintenir, voire à réenregistrer leurs flottes de navires sous pavillon national, étant donné que ce mode d'imposition est souvent plus avantageux que l'imposition fondée sur le bénéfice effectif<sup>12</sup>.

---

<sup>9</sup> Les pays qui proposent aux sociétés maritimes la possibilité d'opter pour le régime de la taxe au tonnage, leur proposent souvent d'opter pour ce mode d'imposition pour une durée déterminée (par exemple dix ans) irrévocable. On parle alors de « *lock-in-period* ».

<sup>10</sup> Tel est par exemple le cas de Malte qui applique un facteur minorant ou péjorant en fonction de l'âge du navire.

<sup>11</sup> DANON Robert, La question de l'introduction d'une taxe au tonnage en droit fiscal suisse, *in* Revue européenne et internationale de droit fiscal, n°2016/1, p. 92.

<sup>12</sup> Décision (UE) 2015/667 de la Commission du 4 février 2015 concernant l'aide d'État SA.14551 (2013/C) mise à exécution par la France du fait de la modification des conditions des aides accordées aux affréteurs à temps dans le cadre du régime de taxation au tonnage [notifiée sous le numéro C(2015) 434], §34. Toutefois, il sied de relever que l'imposition selon la taxe au tonnage peut s'avérer être moins favorable que l'imposition ordinaire lorsque le bénéfice réel de l'entreprise est inférieur à celui calculé selon ce mode d'imposition. Tel est le cas en cas de pertes effectuées par la société ; Voir également à ce sujet : BANEL Eric, La croissance bleue est désormais une évidence, *in* revue mensuelle LexisNexis JurisClasseur, novembre 2015, p.27, consultable à l'adresse suivante : [http://www.lexisnexis.fr/pdf/2015/Entretien\\_E.Banel.pdf](http://www.lexisnexis.fr/pdf/2015/Entretien_E.Banel.pdf) (30.09.16).



En résumé, les éléments suivants, sur lesquels nous reviendrons de manière détaillée, représentent les principaux aspects d'un régime fiscal d'imposition au tonnage :

- L'imposition au tonnage est une méthode alternative<sup>13</sup> de calcul du bénéfice imposable réalisé par une personne morale sur son activité qualifiant pour une telle imposition<sup>14</sup> par référence au tonnage net du/des navire(s) opéré(s) ;
- Les autres bénéfices (à savoir ceux découlant d'activités ne qualifiant pas pour une imposition au tonnage) réalisés par une société bénéficiant d'une imposition au tonnage sont imposables de manière ordinaire ;
- Dans le cadre d'une imposition au tonnage, le calcul des bénéfices est en général basé sur le tonnage enregistré du navire, multiplié par un montant forfaitaire correspondant au profit présumé par tonne<sup>15</sup> ;
- Le montant des bénéfices présumés ainsi déterminé est soumis à l'impôt ordinaire sur le bénéfice des sociétés ;
- Seules certaines activités du transport maritime qualifient pour bénéficier du régime d'imposition au tonnage, à savoir, en particulier, le transport international de biens et de personnes ;
- La plupart des régimes d'imposition au tonnage exigent un lien entre le pavillon du navire et le lieu de domiciliation de la société qui détient le navire.

## **II. ACCEPTATION INTERNATIONALE DE LA TAXE AU TONNAGE**

### **A. De l'engouement pour la taxe au tonnage au respect des règles sur la concurrence fiscale dommageable**

#### **1. Du potentiel que représente le secteur du transport maritime**

Comme nous avons eu l'occasion de le mentionner (I. A), une multitude de pays ont introduit dans leur législation une taxe au tonnage. Ceci s'explique notamment par les nombreux avantages que peuvent procurer ce régime d'imposition (gestion administrative

---

<sup>13</sup> Modèle hollandais, qui est le modèle le plus répandu et sur lequel nous reviendrons ultérieurement.

<sup>14</sup> Seules certaines activités (par ex. transport de marchandises/passagers) qualifient pour bénéficier du régime d'imposition au tonnage.

<sup>15</sup> A noter que certains régimes d'imposition au tonnage, notamment les régimes grecques, chypriotes et maltais, appliquent une approche différente dans le calcul de l'impôt sur le bénéfice, à savoir un barème spécifique détermine l'impôt à payer directement en fonction du tonnage.

facilité tant pour les administrations fiscales que pour les opérateurs ; absence de risque de fraude en raison de la base objective de taxation du tonnage des navires ; prévisibilité des revenus fiscaux ; etc.) mais également par le fort potentiel que représente le secteur du transport maritime tant en terme économique qu'en terme de croissance en général.

En effet, le volume de marchandises transportées par voie maritime a doublé ces vingt dernières années et ne cesse de croître à l'heure actuelle. En 2015, le poids des transports de marchandise par voie maritime dans le monde représentait près de 10 milliards de tonnes.

**Tableau 1 : Evolution du trafic maritime international, diverses années (en millions de tonnes chargées)**

<i>Année</i>	<i>Pétrole et gaz</i>	<i>Principaux vracs<sup>a</sup></i>	<i>Autres marchandises solides</i>	<i>Total (toutes marchandises)</i>
1970	1 440	448	717	2 605
1980	1 871	608	1 225	3 704
1990	1 755	988	1 265	4 008
2000	2 163	1 295	2 526	5 984
2005	2 422	1 709	2 978	7 109
2006	2 698	1 814	3 188	7 700
2007	2 747	1 953	3 334	8 034
2008	2 742	2 065	3 422	8 229
2009	2 642	2 085	3 131	7 858
2010	2 772	2 335	3 302	8 409
2011	2 794	2 486	3 505	8 784
2012	2 841	2 742	3 614	9 197
2013	2 844	2 920	3 784	9 548

*Source:* Tableau établi par le secrétariat de la CNUCED à partir de données fournies par les pays ayant soumis un rapport et de données publiées sur les sites Web de l'État, du secteur portuaire et de sources spécialisées. Les données ont été révisées et actualisées pour tenir compte de l'amélioration des rapports, avec des chiffres plus récents et de meilleurs renseignements concernant la ventilation par type de marchandises. Les chiffres pour 2013 sont des estimations fondées sur des données préliminaires ou sur l'année la plus récente pour laquelle des données étaient disponibles.

<sup>a</sup> Minerai de fer, céréales, charbon, bauxite/alumine et phosphate naturel. Les données de 2006 et des années suivantes sont basées sur diverses éditions de *Dry Bulk Trade Outlook*, publié par Clarkson Research Services.

Conscients du très fort potentiel que représente le transport maritime, les Etats se livrent à une concurrence accrue, notamment fiscale, afin d'essayer d'être les plus attractifs possible pour les entreprises de ce secteur. Partant, et comme le relève très clairement l'Institut CREA d'économie appliquée de l'Université de Lausanne dans son rapport final de novembre 2015 portant sur l'introduction d'une taxe au tonnage en Suisse, une charge fiscale plus faible représente un très fort pouvoir d'attractivité pour les entreprises.

A titre d'exemple, la charge fiscale des entreprises de négoce en Suisse se situe entre 10 et 15% alors qu'à Singapour le taux d'impôt effectif pour les sociétés de négoce est de l'ordre

de 5 à 10%. C'est sans mentionner Dubaï qui a mis en place des zones franches permettant aux entreprises de matières premières de ne payer aucun impôt<sup>16</sup>.

## 2. Du respect des règles relatives à la concurrence fiscale dommageable

Au vu de ce qui précède, il est compréhensible que de nombreux pays soient intéressés par le régime de la taxe au tonnage et l'appliquent à leurs entreprises maritimes. L'OCDE<sup>17</sup> a ainsi eu l'occasion d'examiner à plusieurs reprises divers régimes de taxe au tonnage (dont notamment ceux de: Belgique, Danemark, Finlande, France, Irlande, Espagne et Royaume-Uni) et de conclure que ce mode d'imposition n'était pas considéré comme une pratique fiscale dommageable<sup>18</sup>.

Pour en arriver à cette conclusion, le cheminement de l'OCDE a été long. En effet, comme elle le mentionne dans le cadre du programme BEPS<sup>19</sup> (« *Base Erosion and Profit Shifting* ») et plus précisément dans son Rapport final de 2015 relatif à l'Action 5 portant sur les pratiques fiscales dommageables<sup>20</sup>, l'OCDE s'est penchée pendant près de vingt ans sur la problématique de ces pratiques fiscales dommageables. Les travaux de l'OCDE à ce sujet peuvent être résumés de la manière suivante :

Dans son Rapport de 1998<sup>21</sup>, les travaux relatifs aux pratiques fiscales dommageables étaient divisés en trois volets : « (i) les régimes préférentiels dans les pays membres de l'OCDE, (ii) les paradis fiscaux et (iii) les économies non-membres de l'OCDE »<sup>22</sup>. Selon ce Rapport, il est mentionné que quatre facteurs essentiels<sup>23</sup> et huit autres facteurs<sup>24</sup> permettent de

---

<sup>16</sup> CREA, Rapport final, p. 35.

<sup>17</sup> Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE).

<sup>18</sup> Rapports de l'OCDE de 2000, 2004 et 2006 concernant les Pratiques fiscales Dommageables.

<sup>19</sup> Pour des informations générales au sujet de BEPS : <http://www.oecd.org/fr/ctp/a-propos-de-beps.htm> (30.09.2016).

<sup>20</sup> BEPS, Action 5, p. 25ss.

<sup>21</sup> OCDE, Rapport de 1998.

<sup>22</sup> BEPS, Action 5, p. 19.

<sup>23</sup> Ces quatre facteurs essentiels qui permettent d'aider à identifier les régimes fiscaux préférentiels dommageables sont les suivants: (a) le taux d'imposition effectif imposé par le régime sur les revenus considérés est faible ou nul ; (b) le régime est "cantonné" ; (c) le fonctionnement du régime n'est pas transparent ; (d) le pays qui applique ce régime ne procède pas à un véritable échange de renseignements avec les autres pays, *in* OCDE, Rapport de 1998, p. 28.

<sup>24</sup> Ces autres facteurs sont : 1) Une définition artificielle de la base d'imposition ; 2) Non-respect des principes internationaux applicables en matière de prix de transfert ; 3) Exonération de l'impôt du pays de résidence pour les revenus de source étrangère ; 4) Possibilité de négocier le taux ou l'assiette d'imposition ; 5) Existence de dispositions relatives au secret ; 6) Accès à un vaste réseau de conventions fiscales ; 7) Promotion de régimes en tant qu'instruments de minimisation de l'impôt ; 8) Le régime

déterminer si un régime préférentiel est potentiellement dommageable. Ce Rapport de 1998 a été suivi de quatre rapports d'étape ainsi que, de 2000 à 2004, « d'indications génériques, sous forme de notes « d'application » qui ont été formulées afin « d'aider les pays membres à effectuer l'examen des régimes préférentiels existants ou futurs ainsi qu'à apprécier la présence éventuelle de l'un des facteurs cités dans le Rapport de 1998. Des notes d'application, rassemblées sous une seule Note d'application consolidée, ont ainsi été établies sur les thèmes de la transparence et de l'échange de renseignements, du cantonnement, des prix de transfert, des décisions, des sociétés holding, de la gestion de fonds et du transport maritime »<sup>25</sup>.

En conclusion, il ressort de ces nombreux travaux deux éléments importants. D'une part, le régime de la taxe au tonnage a fait l'objet de multiples analyses de la part de l'OCDE pendant près d'une vingtaine d'années, permettant ainsi d'avoir assez de recul sur ce mode d'imposition. D'autre part, à l'issue de ces nombreux travaux, le régime de la taxe au tonnage a été considéré par l'OCDE comme un mode d'imposition qui n'était pas considéré comme une pratique fiscale dommageable, répondant ainsi aux standards internationaux en la matière et n'étant pas en contradiction avec le programme BEPS et plus particulièrement l'Action 5.

### 3. De l'application des facteurs du Rapport de 1998 aux régimes applicables au transport maritime

Comme nous l'avons mentionné, il ressort du Rapport de 1998 que quatre facteurs essentiels et huit autres facteurs permettent de déterminer si un régime préférentiel est potentiellement dommageable. Ainsi, l'OCDE, dans sa Note d'application consolidée de 2004 a appliqué ces facteurs aux régimes applicables au transport maritime.

Il ressort de cette analyse, entre autre, que les facteurs les mieux adaptés à ces types de régimes pour identifier les pratiques fiscales dommageables sont<sup>26</sup> :

- La définition artificielle de la base d'imposition ;

---

encourage les activités ou arrangements à motivations exclusivement fiscales, *in* OCDE, Rapport de 1998, p. 34ss.

<sup>25</sup> BEPS, Action 5, p. 19.

<sup>26</sup> OCDE, Note d'application consolidée, p. 98, §317.

- Le non-respect des principes internationaux applicables en matière de prix de transfert ;
- L'existence de dispositions relatives au secret.

En outre, il ressort également de cette analyse pour chacun des facteurs essentiels, les éléments suivants :

*a. Taux d'imposition effectifs nuls ou faibles*

Selon le Rapport de 1998, un taux d'imposition effectif nul ou faible peut résulter de divers facteurs. Cela peut notamment provenir « du fait que le taux lui-même du barème soit très bas ou de la façon dont le pays définit l'assiette d'imposition à laquelle le taux est appliqué »<sup>27</sup>. Toutefois, selon l'OCDE, la réduction du taux d'imposition des sociétés par les Etats ou l'application d'un régime de taxe au tonnage ne sont pas des mesures suffisantes pour déterminer si un régime répond au critère de taux d'imposition nul ou faible<sup>28</sup>.

En effet, un très grand nombre de pays adoptent des mesures permettant une fiscalité faible ou nulle pour les compagnies maritimes internationales afin de les conserver et/ou de les attirer chez eux.

Ces mesures, comme le rappelle l'OCDE, sont très répandues et ne permettent pas à elles seules de déterminer si un pays à la volonté d'instaurer un régime spécifique qui serait dommageable. Partant, un régime préférentiel d'imposition faible pour le secteur des transports maritimes n'est pas propre, selon l'OCDE, à poser de problème en tant que tel<sup>29</sup>.

*b. Cantonement des régimes*

Le second facteur essentiel attribué aux régimes applicables au transport maritime par l'OCDE concerne « l'exclusion explicite ou implicite des contribuables résidents du régime ou l'interdiction explicite ou implicite d'opérer sur le marché national »<sup>30</sup>. Il s'agit de ce que l'on appelle le « cantonnement des régimes ».

---

<sup>27</sup> OCDE, Rapport de 1998, p. 29, § 61.

<sup>28</sup> OCDE, Note d'application consolidée, p. 98, § 318.

<sup>29</sup> *Ibid.*, p. 98, § 319.

<sup>30</sup> *Ibid.*, p. 98, § 320.

Ces deux cas de cantonnements peuvent intervenir dans des situations diverses et sont à analyser à la lumière de la législation fiscale générale du pays en question.

Pour ce qui est du premier cas de cantonnement, à savoir celui selon lequel les contribuables résidents sont exclus du régime, il peut survenir, par exemple, si « les contribuables résidents n'étaient pas autorisés à détenir des intérêts dans les sociétés possédant des navires qui répondent aux critères du régime préférentiel, si le bénéfice du régime était neutralisé pour ces investisseurs ou si les résidents ne répondaient pas par ailleurs aux critères du régime préférentiel »<sup>31</sup>. Cependant, il n'est pas considéré qu'il y a cantonnement lorsque « l'exonération d'impôts des non-résidents s'inscrit dans la structure fiscale générale d'un pays, si elle est liée à une mesure destinée à réduire ou éliminer la double imposition, telle qu'une convention de double imposition ou d'autres dispositions prévoyant une exonération fiscale réciproque »<sup>32</sup>.

Dans le cadre du deuxième cas de cantonnement, à savoir celui selon lequel il est interdit de manière explicite ou implicite d'opérer sur le marché national, certaines distinctions doivent être effectuées en fonction du traitement des activités nationales et internationales<sup>33</sup>. A ce sujet, il sied de relever un élément de taille soulevé par l'OCDE, qui plus est pour la Suisse, à savoir qu'il n'est pas important que l'Etat qui adopte ce régime d'imposition dispose ou non d'un accès direct à la mer<sup>34</sup>. Partant, lorsque le pays qui instaure un tel régime ne dispose pas de façade maritime, aucun problème de cantonnement ne se pose.

c. Absence de transparence

L'absence de transparence comprend, entre autre, « l'application favorable de textes législatifs et réglementaires, la possibilité de négocier des dispositions fiscales, et une diffusion insuffisamment large des pratiques administratives »<sup>35</sup>. En conséquence, pour qu'il y ait transparence, il est important d'une part, que l'Etat qui offre un régime préférentiel puisse être en mesure d'obtenir des informations quant à la propriété sur les entreprises constituées dans sa juridiction et qui possèdent des navires et, d'autre part, il faut également

---

<sup>31</sup> *Ibid.*, p. 99, § 321.

<sup>32</sup> *Ibid.*, p. 99, § 321.

<sup>33</sup> Pour de plus amples informations à ce sujet, il est renvoyé à la Note d'application consolidée de l'OCDE de 2004, p. 99s.

<sup>34</sup> OCDE, Note d'application consolidée, p. 99, §322.

<sup>35</sup> *Ibid.*, p. 100, § 327.

que l'administration fiscale de ce pays puisse être en mesure de vérifier que les transactions transfrontalières entre des entités bénéficiant d'un régime préférentiel et les entreprises associées correspondent au principe de pleine concurrence.

Au vu de ce qui précède, dans certaines circonstances, il peut arriver que les méthodes de calcul du bénéfice selon le tonnage puissent représenter certaines difficultés, en particulier, lorsque certaines données concernant les transactions ou les marges brutes manquent à cause des simplifications qui sont offertes par ces régimes<sup>36</sup>. Il est donc important, pour les pays qui proposent de tels régimes, de tenir compte de cela et de pouvoir disposer de telles informations.

*d. Echange de renseignements*

Les informations relatives au régime en question et à son application aux contribuables représentent des éléments très importants.

Ainsi, en cas de refus ou d'incapacité par un pays de pouvoir échanger ce type d'informations, il y a une forte présomption que le régime en question tombe dans le cadre de pratique fiscale dommageable.

*e. Autres facteurs*

Ces « autres facteurs » mentionnés dans le Rapport de 1998 viennent préciser les facteurs essentiels.

En ce qui concerne les régimes de taxe au tonnage, un de ces « autres facteurs » est particulièrement important. Il s'agit de celui concernant le non-respect des principes internationaux applicables en matière de prix de transfert, étant donné que l'impôt est calculé sur la base des bénéfices théoriques et non pas des bénéfices comptables. En outre, dans certaines circonstances, il se peut également que le taux d'imposition dans les entreprises associées ou dans les activités de la même entreprise ne relevant pas du transport maritime, soit faible ou nul.

---

<sup>36</sup> On pensera à ce sujet à l'assouplissement des exigences en matière de déclaration et de tenues des registres. OCDE, Note d'application consolidée, p. 100, §327.

Afin d'éviter ces problèmes, lorsque le pays qui propose ce type de régimes ne dispose pas dans sa législation interne de dispositions relatives aux prix de transfert, il est important que le principe de pleine concurrence soit directement intégré au régime en question<sup>37</sup>.

#### 4. Conclusion intermédiaire

Nous l'aurons compris, bien que les régimes de taxe au tonnage soient largement acceptés par l'OCDE et ne soient pas considérés comme des régimes dommageables, il est toutefois impératif pour les Etats qui implémentent de tels régimes qu'ils respectent les règles internationales relatives à la concurrence fiscale dommageable.

Partant, les régimes de taxe au tonnage doivent respecter l'exigence de « l'activité substantielle » qui constitue, dans le cadre du programme BEPS, le principe directeur régissant les règles sur la concurrence fiscale dommageable<sup>38</sup>.

Autrement dit, pour qu'un Etat octroie à une entreprise le bénéfice de la taxe au tonnage, cette entreprise doit disposer dans cet Etat de ses « activités essentielles » (gestion commerciale et stratégique des activités bénéficiant de la taxe au tonnage), afin de répondre à l'exigence de substance suffisante<sup>39</sup>.

#### **B. L'art 8 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE**

Il est intéressant, sous l'angle de l'analyse de la taxe au tonnage de s'attarder quelques instants sur l'article 8 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE (MC OCDE)<sup>40</sup>, qui traite des bénéfices provenant de la navigation maritime, intérieure et aérienne.

---

<sup>37</sup> OCDE, Note d'application consolidée, p. 102, §334.

<sup>38</sup> BEPS, Action 5, p. 25ss.

<sup>39</sup> Selon le Rapport final relatif à l'Action 5 de BEPS, p.42, §85, « les activités essentielles génératrices de revenu pour les compagnies maritimes peuvent comprendre la gestion des équipages (notamment l'embauche, la paie et la supervision des membres d'équipage), le remorquage et l'entretien des navires, l'organisation et le suivi des livraisons, l'identification des marchandises à commander et la détermination de la période de livraison, l'organisation et la supervision des voyages ».

<sup>40</sup> Le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE est consultable à l'adresse suivante : <https://www.oecd.org/fr/ctp/conventions/47213777.pdf> (30.09.2016).



Cet article à la teneur suivante :

## ARTICLE 8

### NAVIGATION MARITIME, INTÉRIEURE ET AÉRIENNE

- 1. Les bénéfices provenant de l'exploitation, en trafic international, de navires ou d'aéronefs ne sont imposables que dans l'État contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé.*
- 2. Les bénéfices provenant de l'exploitation de bateaux servant à la navigation intérieure ne sont imposables que dans l'État contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé.*
- 3. Si le siège de direction effective d'une entreprise de navigation maritime ou intérieure est à bord d'un navire ou d'un bateau, ce siège est considéré comme situé dans l'État contractant où se trouve le port d'attache de ce navire ou de ce bateau, ou à défaut du port d'attache, dans l'État contractant dont l'exploitant du navire ou du bateau est un résident.*
- 4. Les dispositions du paragraphe 1 s'appliquent aussi aux bénéfices provenant de la participation à un pool, une exploitation en commun ou un organisme international d'exploitation.*

L'article 8 MC OCDE, qui réserve notamment un traitement spécifique à l'activité maritime, plus précisément aux bénéfices qui en découlent, se retrouve dans la majorité des CDI suisse.

Cette règle, en posant le principe de la taxation au lieu du siège de direction effective de l'entreprise ayant une activité d'exploitation de navires en trafic international, déroge aux règles conventionnelles ordinaires selon lesquelles la taxation a lieu, alternativement, soit au lieu de résidence, soit dans l'Etat de la source au lieu de l'établissement stable.

Comme le relève RICHELLE dans le Commentaire du Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune, cette règle particulière s'explique par les spécificités propres au secteur des transports et plus particulièrement à ceux du transport maritime et aérien international<sup>41</sup>. En effet, les nombreux déplacements « engendrés par ces transports dans divers pays, rendent difficile la taxation selon les règles traditionnelles du lieu de l'établissement stable, tant pour ce qui concerne la question de l'existence même de tel(s) établissement(s) que pour ce qui est de l'attribution à chacun de sa part de profits (et pertes) »<sup>42</sup>.

Dans ce genre de situations complexes, par exemple, lorsqu'un navire qui transporte des conteneurs fait différentes escales dans divers pays en y déchargeant et/ou chargeant des conteneurs, qui plus est, que le cheminement de ces marchandises se poursuit sur la terre ferme par train ou camion vers leur destination finale, il est très difficile de déterminer s'il y a ou non un établissement stable dans les divers pays où le navire s'est arrêté et où la marchandise a été débarquée. Dans ces circonstances, il serait très difficile pour les entreprises opérant ces navires de gérer leurs obligations fiscales dans ces divers pays.

Dès lors, il n'est pas surprenant que pour ce genre de secteur, une règle simplificatrice, comme celle de l'article 8 MC OCDE, trouve application<sup>43</sup>.

L'article 8 MC OCDE traitant tant de la navigation maritime qu'aérienne, il sied de se poser la question de savoir si la taxe au tonnage pourrait également s'appliquer au secteur de la navigation aérienne<sup>44</sup>. Les avis sur la question sont partagés.

OBERSON, dans son avis de droit, estime que le système de la taxe au tonnage ne pourrait pas être appliqué à d'autres secteurs de transport, comme la navigation aérienne. En effet, il ressort de son analyse que, bien que l'article 8 MC OCDE traite tant de la navigation maritime que de la navigation aérienne, le but de cet article « est toutefois uniquement de répartir la compétence de taxer entre l'Etat de la source et l'Etat de la résidence »<sup>45</sup>.

---

<sup>41</sup> Commentaire MC OCDE-RICHELLE, art. 8 N 2.

<sup>42</sup> *Ibid.*, art. 8 N 2.

<sup>43</sup> *Ibid.*, art. 8 N 7.

<sup>44</sup> Nous reviendrons sur la question dans la partie IV. D.

<sup>45</sup> OBERSON, Avis de droit, p. 12.

Il est également relevé, très justement, que le secteur du transport aérien se différencie, notamment, du secteur du transport maritime par le fait qu'il nécessite des infrastructures beaucoup plus lourdes et que, par conséquent, le risque de délocalisation est beaucoup moins important que pour le secteur maritime où le risque de délocalisation, comme nous l'avons vu, est très important<sup>46</sup>. La taxe au tonnage n'est ainsi pas applicable à d'autres secteurs que le transport maritime.

Cependant, DANON, quant à lui, estime dans son avis de droit que l'article 8 MC OCDE en traitant tant de la navigation aérienne que de la navigation maritime démontre que le besoin de simplification administrative n'est pas propre au secteur maritime<sup>47</sup>.

Partant, selon lui, si l'instauration d'un régime de taxe au tonnage était uniquement liée à des soucis de simplification, ce régime devrait également s'appliquer au secteur de la navigation aérienne qui est analogue à celui de la navigation maritime. Or, tel n'est pas le cas. C'est pour cela que DANON en conclut que si la taxe au tonnage n'existe que dans le secteur maritime, il s'agit, en droit européen, d'une subvention en faveur du secteur maritime<sup>48</sup>. Nous reviendrons sur ce point dans la partie suivante (III. A.).

Toutefois, nous sommes d'avis que les différences entre ces deux secteurs sont telles que le système de la taxe au tonnage ne pourrait pas être appliqué à d'autres secteurs de transport que le secteur maritime. D'ailleurs, comme le mentionne très justement OBERSON, ce n'est pas un hasard si aucun pays européen ne connaît une taxe au tonnage pour le secteur aérien, contrairement au secteur maritime<sup>49</sup>.

---

<sup>46</sup> *Ibid.*, p. 13.

<sup>47</sup> DANON, Avis de droit p. 121.

<sup>48</sup> *Ibid.*, p. 121.

<sup>49</sup> OBERSON, Avis de droit, p. 13.

### **III. MISE EN ŒUVRE EUROPEENNE DE LA TAXE AU TONNAGE**

#### **A. La taxe au tonnage dans le paysage européen**

##### **1. Introduction**

Comme nous avons eu l'occasion de le mentionner (I. A.), la taxe au tonnage est d'origine essentiellement européenne. Dix-huit pays de l'UE disposent actuellement d'une taxe au tonnage :

---

Grèce	1957, adaptée en 1975
Chypre	1963
Malte	1973
Norvège	1996
Allemagne	1999
Royaume-Uni	2000
Belgique	2002, adaptée en 2004
Danemark	2002, adaptée en 2004, 2005, 2007
Lettonie	2002
Espagne	2002
France	2003, adaptée en 2004
Irlande	2003
Bulgarie	2005
Italie	2005
Pologne	2006
Lituanie	2007
Slovénie	2008
Finlande	2012

*Source : Rapport final de l'institut CREA d'économie appliquée, Le pôle économique maritime suisse et la taxe au tonnage, p. 42.*

La taxe au tonnage étant considérée comme une mesure de soutien des Etats membres de l'UE au secteur du transport maritime, cette mesure fait, par conséquent, l'objet de revues régulières par la Commission européenne (1997, 2003, et 2013). Ainsi, tous les régimes de

taxe au tonnage au sein de l'UE ont été approuvés par la Commission européenne qui a fixé des critères précis d'éligibilité<sup>50</sup>.

En outre, il sied de relever que cette autorité peut à tout moment requérir des informations ou déclencher des procédures d'enquêtes à l'encontre de certains pays lorsque des aspects de leur législation nationale ne paraissent pas conformes aux orientations générales communautaires sur les aides d'Etat au transport maritime<sup>51</sup>. Nous aurons l'occasion de revenir plus en détails sur la problématique aides d'Etat (III. B.).

Il est également intéressant de souligner que les pays membres de l'AELE, comme la Norvège, doivent également se soumettre à certains contrôles. En l'occurrence, c'est l'autorité de surveillance de l'AELE qui se charge des contrôles lorsque ses Etats membres implémentent dans leur législation la taxe au tonnage. Cette autorité de surveillance a, par ailleurs, admis en date du 3 décembre 2008 que la taxe au tonnage norvégienne était compatible avec le traité de l'Espace Economique Européen<sup>52</sup>.

Enfin, la constitutionnalité de la taxe au tonnage au sein de l'UE n'a pas été contestée dans les Etats qui l'ont instaurée, à l'exception de l'Allemagne, où le *Bundesfinanzhof* a confirmé sa constitutionnalité<sup>53</sup>.

## 2. Les modèles de taxe au tonnage

Au sein de l'UE, la taxe au tonnage est pratiquée selon deux modèles<sup>54</sup>. Ainsi, la Belgique, la Bulgarie, le Danemark, la Finlande, la France, l'Allemagne, l'Irlande, l'Italie, les Pays-Bas, la Pologne, la Norvège, la Grande-Bretagne, la Lettonie, l'Espagne, la Lituanie et la

---

<sup>50</sup> Voir à ce sujet, pour une description détaillée de ces critères, la Communication C(2004) 43 de la Commission — Orientations communautaires sur les aides d'Etat au transport maritime consultable à l'adresse suivante : [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=CELEX:52004XC0117\(01\)](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=CELEX:52004XC0117(01)) (30.09.2016). Voir également, la Communication 2009/C 132/06 de la Commission établissant des orientations en matière d'aide d'Etat aux sociétés gestionnaires de navires, consultable à l'adresse suivante : [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/HTML/?uri=CELEX:52009XC0611\(01\)&from=FR](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/HTML/?uri=CELEX:52009XC0611(01)&from=FR) (30.09.2016).

<sup>51</sup> A titre d'exemple, l'enquête ouverte à l'encontre de la France : Communiqué de presse de la Commission européenne, Aides d'Etat: la Commission ouvre une enquête approfondie au sujet des exonérations fiscales accordées à certains services d'affrètement maritime en France, Bruxelles, le 6 novembre 2013, consultable à l'adresse suivante : [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-13-1043\\_fr.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-13-1043_fr.htm) (30.09.2016).

<sup>52</sup> Voir note de synthèse #3 du STSA, disponible auprès de l'auteur.

<sup>53</sup> DANON Rober, Avis de droit, p. 134s.

<sup>54</sup> Il sied de relever que ces deux modèles sont également appliqués par d'autres pays non-européens. A titre d'exemple, le modèle néerlandais est appliqué par l'Inde, la Corée du Sud et les Etats-Unis.

Slovénie ont adopté le modèle néerlandais alors que la Grèce, Chypre et Malte ont adopté le modèle grec.

La différence principale de ces deux modèles réside dans le mode de calcul permettant de déterminer le montant forfaitaire auquel sera appliqué le taux d'imposition. Le modèle grec, le moins répandu, détermine le bénéfice taxable en prenant le tonnage brut du navire, puis en lui appliquant un coefficient prédéterminé relatif au volume de tonnage brut.

Au montant ainsi obtenu est finalement appliqué un taux d'imposition calculé en fonction de l'âge du navire. Le modèle néerlandais, largement répandu, fonctionne différemment. Nous le décrivons ci-dessous à titre d'exemple :

Il est pris, à titre d'exemple, pour le calcul du profit et de l'impôt selon le régime d'imposition au tonnage des Pays-Bas, un cargo de 5 ans d'âge avec un tonnage brut de 20'000 tonnes et un tonnage net de 18'000 tonnes, qui est opéré toute l'année.

Montant de profit par jour pour 1'000 tonnes net	
€ 8.00	jusqu'à 1'000 tonnes net
€ 6.00	jusqu'à 10'000 tonnes net
€ 4.00	jusqu'à 25'000 tonnes net
€ 2.00	au-dessus de 25'000 tonnes net

Bénéfice imposable :

$$1 \times € 8.00 + 9 \times € 6.00 + 8 \times € 4.00 = € 94 \text{ par jour} = € 34'310 \text{ par an (x 365)}.$$

Impôt sur le bénéfice au taux de = 25 %.

$$\text{L'impôt sur le bénéfice est de } € 34'310 \times 25\% = € 8,578.$$

### 3. L'objectif visé par l'introduction de la taxe au tonnage au sein de l'UE

Au sein de l'UE, la taxe au tonnage a été instaurée avec divers objectifs. L'objectif principal était, toutefois, que cette mesure puisse servir d'outil pour le développement économique du secteur maritime. Le but ainsi escompté était de rapatrier l'activité de shipping alors que ce secteur est, comme nous l'avons vu, extrêmement mobile et qu'il est soumis à une concurrence fiscale mondiale des plus féroces. Ainsi, avec cette mesure, les sociétés

maritimes devaient se sentir encouragées à maintenir et/ou à réenregistrer leur flotte de navires sous un pavillon national ou même sous pavillon européen<sup>55</sup>.

Les premiers pays européens ayant instaurés la taxe au tonnage en étant très satisfaits, notamment sous l'angle économique, cette mesure s'est ensuite rapidement répandue<sup>56</sup>. En effet, comme le démontre le tableau ci-dessus (III. A. 1.), en une dizaine d'année près de quinze pays européens instauraient la taxe au tonnage dans leur législation interne.

Enfin, dans le cadre d'une revue des principes de la taxe au tonnage menée dans le courant de l'année 2013, et lors de laquelle la Commission européenne a indiqué que les principes directeurs définis en 2004 restaient inchangés, Monsieur Colombani, porte-parole chargé de la concurrence, a considéré que l'approche actuelle a eu des effets positifs sur l'emploi et la compétitivité de l'industrie européenne, soulignant, une fois de plus, que cette mesure était bénéfique pour les économies des pays l'ayant introduite<sup>57</sup>. Quant à Margrethe Vestager, Commissaire à la Concurrence européenne, elle déclarait récemment dans une interview « croire profondément que la taxe au tonnage est le poumon de l'industrie maritime européenne »<sup>58</sup>.

#### 4. L'impact sur le volume de tonnage de l'introduction d'une taxe au tonnage

La taxe au tonnage a actuellement été mise en place par dix-huit pays européens qui représentent quatorze des quinze plus importantes zones économiques européennes de pavillonnage. Cela représente le 98% de l'ensemble de la flotte enregistrée au sein de l'UE<sup>59</sup>.

En se penchant sur l'impact économique généré par la taxe au tonnage, il est aisé de comprendre pourquoi ce régime est tant répandu. En effet, il ressort des études qui ont été menées à ce sujet que les pays ayant mis en place une taxe au tonnage ont, en moyenne, sur

---

<sup>55</sup> OBERSON, Avis de droit, p. 4.

<sup>56</sup> Voir note de synthèse #3 du STSA, disponible auprès de l'auteur.

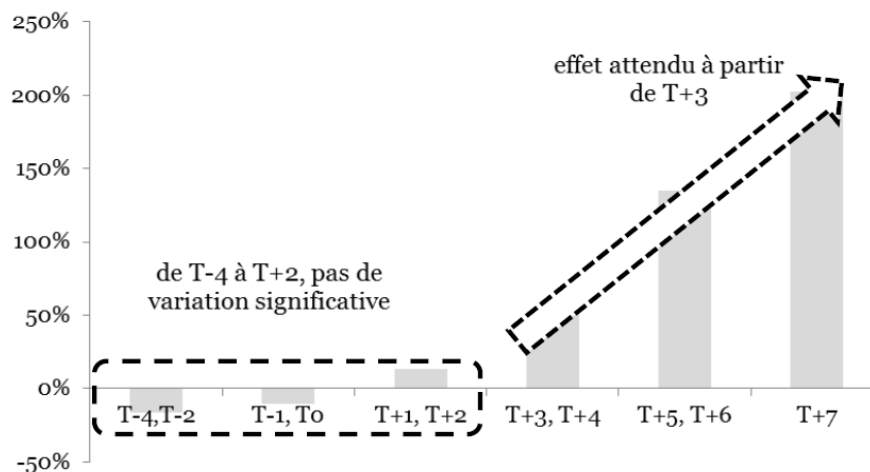
<sup>57</sup> Communication C(2004) 43 de la Commission — Orientations communautaires sur les aides d'État au transport maritime consultable à l'adresse suivante : [\(http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=CELEX:52004XC0117\(01\)\)](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=CELEX:52004XC0117(01)) (30.09.2016) ; Voir également note de synthèse #3 du STSA, disponible auprès de l'auteur.

<sup>58</sup> DE JONCAIRE Nicolette, Taxe au tonnage. La voie se libère pour une imposition qui remettrait le transport maritime suisse sur pied d'égalité avec le reste du monde, in L'AGEFI, 2 février 2016, consultable à l'adresse suivante : <http://www.agefi.com/quotidien-agefi/suisse/detail/edition/2016-03-02/article/taxe-au-tonnage-la-voie-se-libere-pour-une-imposition-qui-remettrait-le-transport-maritime-suisse-sur-pied-degalite-avec-le-reste-du-monde-420751.html> (30.09.16).

<sup>59</sup> CREA, Rapport final, p. 42.

la période d'observation de vingt ans, bénéficié d'une augmentation de leur volume de tonnage de 91%. L'augmentation d'activité la plus forte intervenant trois à quatre ans après la mise en place de la taxe au tonnage<sup>60</sup>.

Comme le démontre le graphique ci-dessous, les deux années qui suivent la mise en place de la taxe au tonnage n'engendrent pas une augmentation significative du volume de tonnage. Ceci est normal étant donné que cela correspond au temps d'ajustement faisant suite à une telle réforme fiscale. Cependant, nous voyons clairement que c'est à partir de la troisième année (T+3) qu'une forte augmentation du volume de tonnage intervient.



Source : Rapport final de l'institut CREA d'économie appliquée p. 52.

Il est ainsi clairement démontré que l'introduction d'une taxe au tonnage a un effet considérable pour le pays qui l'introduit sur son volume de tonnage.

## 5. L'exemple de la France

Il nous semble intéressant de nous arrêter quelques instants sur le modèle de taxe au tonnage en vigueur en France. Nous avons choisi ce pays à titre d'exemple pour les raisons suivantes. D'une part, la France applique le modèle néerlandais qui est, comme nous l'avons vu, le modèle le plus répandu au sein de l'UE. D'autre part, la France a introduit la taxe au tonnage

<sup>60</sup> *Ibid.*, p. 46, 49.



en 2003<sup>61</sup>, soit avant l'adoption de la version actualisée des orientations de la Commission européenne sur les aides d'Etat au transport maritime de 2004 l'obligeant à modifier sa législation. Enfin, la législation fiscale française relative à la taxe au tonnage a été soumise à une enquête approfondie de la Commission européenne ouverte en 2013 et close en 2015.

La législation française a ainsi été passée à la loupe récemment par la Commission européenne<sup>62</sup>.

*a. Des spécificités du régime français*

Les particularités de chaque régime de taxe au tonnage reposent sur les éléments principaux suivants :

- Le mécanisme de calcul de la taxe ;
- Les activités éligibles ;
- Les sociétés éligibles ;
- Les navires éligibles et les exigences relatives à la propriété desdits navires ;
- Le délai de blocage ;
- Les exigences en matière de pavillon.

*(i) Mécanisme de calcul*

Selon le régime français de la taxe au tonnage, « le montant de l'impôt sur les sociétés pour les compagnies maritimes est établi de manière forfaitaire sur la base du tonnage net de leurs navires éligibles. Ainsi, la base imposable soumise au taux de l'impôt sur les sociétés sera forfaitairement égale à la somme des montants obtenus pour chacun des navires éligibles en fonction du barème suivant établi par tranche de 100 tonneaux nets (NT) et par période de 24 heures commencée, que le navire soit opérationnel ou non »<sup>63</sup>:

---

<sup>61</sup> Décision de la Commission européenne du 13 mai 2003, C(2003)1476fin, consultable à l'adresse suivante : [http://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/cases/133777/133777\\_466035\\_1\\_2.pdf](http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/133777/133777_466035_1_2.pdf) (30.09.2016).

<sup>62</sup> Communiqué de presse de la Commission européenne, Aides d'Etat: la Commission ouvre une enquête approfondie au sujet des exonérations fiscales accordées à certains services d'affrètement maritime en France, Bruxelles, 4 février 2015, consultable à l'adresse suivante : [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-13-1043\\_fr.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-13-1043_fr.htm) (30.09.2016).

<sup>63</sup> *Ibid.*, p. 3.

Jusqu'à 1.000 tonneaux nets	0,93 € par 100 NT
Entre 1.001 et 10.000 tonneaux nets	0,71 € par 100 NT
Entre 10.001 et 25.000 tonneaux nets	0,47 € par 100 NT
Plus de 25.001 tonneaux nets	0,24 € par 100 NT

Ce barème est ensuite appliqué à tous les navires éligibles que possède l'entreprise ou qu'elle affrète pendant tout l'exercice, sur une base forfaitaire de 365 jours, sans tenir compte des jours d'indisponibilité. Enfin, pour ce qui est du bénéfice que l'entreprise tire des opérations qui ne sont pas directement liées à l'exploitation de navires éligibles, ces derniers sont déterminés en vertu des dispositions fiscales françaises ordinaires<sup>64</sup>.

(ii) *Critères d'éligibilité*<sup>65</sup>

Les sociétés éligibles sont celles qui sont assujetties à l'impôt sur les sociétés et dont le chiffre d'affaires provient pour 75 % au moins de l'exploitation de navires destinés au commerce et qui exploitent des navires éligibles.

Les activités éligibles sont exclusivement les activités maritimes, à savoir, les activités directement liées à l'exploitation de navires (mais également : le remorquage en haute mer ; l'assistance maritime ; les activités secondaires nécessaires à l'exploitation de ces navires) mais aussi les opérations secondaires nécessaires à l'exploitation de ces navires, (ventes à bord ; location de conteneurs, etc). S'en suit également une liste d'activités non éligibles dont, par exemple, l'exploration ou l'exploitation de richesses naturelles.

Pour ce qui est des navires éligibles, en résumé, il s'agit des « navires armés au commerce, qui ont une capacité de jauge brute de plus de 50 tonneaux nets et qui sont affectés au transport de personnes ou de biens, au remorquage en haute mer, au sauvetage ou à d'autres activités d'assistance maritime, ou bien encore à des opérations de transport en relation avec l'exercice de toutes autres activités nécessairement fournies en mer »<sup>66</sup>.

<sup>64</sup> *Ibid.*, p. 3.

<sup>65</sup> Pour de plus amples informations : *Ibid.*, p. 5ss.

<sup>66</sup> *Ibid.*, p. 6s.

(iii) *Délai de blocage*

Le régime français est un régime facultatif, pour lequel on peut opter pour une période de dix ans, renouvelable sur demande.

(iv) *Exigence en matière de pavillon*

Le régime français, comme nous allons le voir, n'imposait initialement aucune condition quant au pavillon des navires<sup>67</sup>.

b. *De l'enquête de la Commission européenne*

En 2013, la Commission européenne a ouvert une enquête approfondie afin d'examiner si les modifications qu'avait appliquée la France à sa législation étaient conformes aux règles de l'UE concernant les aides d'Etat. La problématique portait essentiellement sur le risque que la législation française permette des avantages fiscaux à des navires battant pavillon de pays hors de l'UE. Cela faisait suite à une modification législative intervenue en 2004 dans la législation française, à la suite de l'adoption de la version actualisée des orientations de la Commission sur les aides d'Etat, selon laquelle la France avait supprimé les règles spécifiques relatives au pavillon des navires affrétés à temps<sup>68</sup>. La Commission a finalement estimé que cette situation n'était pas conforme aux orientations maritimes de 2004<sup>69</sup>. La France a ainsi dû s'engager à respecter ces orientations maritimes et ainsi à modifier sa législation<sup>70</sup>.

Ainsi, nous voyons ici une fois encore l'attention particulière que porte la Commission européenne au respect des règles communautaires dans le cadre du régime de la taxe au tonnage.

---

<sup>67</sup> *Ibid.*, p. 2.

<sup>68</sup> Communiqué de presse de la Commission européenne, Aides d'État: la Commission ouvre une enquête approfondie au sujet des exonérations fiscales accordées à certains services d'affrètement maritime en France, Bruxelles, 4 février 2015, consultable à l'adresse suivante : [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-13-1043\\_fr.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-13-1043_fr.htm) (30.09.2016).

<sup>69</sup> Communication C(2004) 43 de la Commission — Orientations communautaires sur les aides d'État au transport maritime consultable à l'adresse suivante : [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=CELEX:52004XC0117\(01\)](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=CELEX:52004XC0117(01)) (30.09.2016)

<sup>70</sup> Revue de droit fiscal n° 26, Commentaires administratifs définitifs sur les aménagements du régime de la taxation au tonnage, 30 Juin 2016, comm. 392.

## **B. La problématique des aides d'Etat**

### **1. La taxe au tonnage au regard de l'article 107 TFUE**

Il s'agit maintenant de se concentrer sur la qualification du régime de taxe au tonnage dans le cadre des aides d'Etat européens.

Ces aides d'Etat ont récemment fait couler beaucoup d'encre dans diverses affaires dont l'une des plus médiatisées a concerné la société américaine Apple qui a reçu de l'Irlande pour treize milliards d'euros d'avantages fiscaux illégaux<sup>71</sup>.

C'est l'article 107 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE) qui traite de la problématique des aides d'Etat. En vertu de cet article, « sont incompatibles avec le marché intérieur, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions »<sup>72</sup>.

De ce qui précède et de la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union Européenne (CJUE), découle que l'existence d'une aide d'Etat prohibée suppose quatre éléments cumulatifs<sup>73</sup> :

- i. Un avantage octroyé par l'Etat concerné ;
- ii. Cet avantage est susceptible d'affecter la concurrence et les échanges entre Etats membres ;
- iii. Cet avantage doit être de nature sélective ;
- iv. Enfin, cet avantage ne peut pas être justifié par la nature ou l'économie du système fiscal concerné.

---

<sup>71</sup> Communiqué de presse de la Commission européenne, Aides d'Etat: l'Irlande a accordé pour 13 milliards d'EUR d'avantages fiscaux illégaux à Apple, Bruxelles, 30 août 2016, consultable à l'adresse suivante : [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-16-2923\\_fr.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2923_fr.htm) (30.06.2016).

<sup>72</sup> Art. 107 (1) TFUE.

<sup>73</sup> Voir à ce sujet : Arrêt de la Cour du 24 juillet 2003, Altmark Trans et Regierungspräsidium Magdeburg, C-280/00, Rec. p. I-7747, point 74, et la jurisprudence citée ; Arrêt de la Cour du 15 juin 2006, Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 et C-41/05, Rec. p. I-5293, point 28 ; Arrêts de la Cour du 6 septembre 2006, Portugal/Commission, C-88/03, Rec. p. I-7115, point 54, et la jurisprudence citée, et du 15 novembre 2011, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni, C-106/09 P et C-107/09 P, Rec. p. I-11113, point 75, et la jurisprudence citée ; Arrêt du Tribunal du 22 janvier 2013, Salzgitter/Commission, T-308/00 RENV, point 116.

Pour ce qui est de l'avantage octroyé par l'Etat concerné, il peut consister en « une réduction de l'assiette imposable (déduction dérogatoire, amortissement extraordinaire ou accéléré, inscription de réserves sur le bilan, . . .), ou en une réduction totale ou partielle du montant de l'impôt (exonération, crédit d'impôt, . . .), ou encore en un ajournement ou une annulation, voire même un rééchelonnement exceptionnel de la dette fiscale »<sup>74</sup>.

Ainsi, et comme cela ressort des orientations de la Commission européenne sur les aides d'Etat au transport maritime, la taxe au tonnage est considérée comme un avantage sélectif constituant une aide d'Etat sectorielle<sup>75</sup>.

Il ne s'agit donc pas d'une mesure de simplification de l'assiette imposable qui ne constitue pas, quant à elle, des aides d'Etat au sens de l'article 107 TFUE<sup>76</sup>.

Partant, étant donné que la taxe au tonnage constitue un avantage sélectif au secteur de l'activité maritime, ce régime est admissible au sein de l'UE uniquement après approbation de la Commission européenne conformément à l'article 107 (3) c TFUE. En effet, selon cette disposition « les aides destinées à faciliter le développement de certaines activités ou de certaines régions économiques, quand elles n'altèrent pas les conditions des échanges dans une mesure contraire à l'intérêt commun » peuvent être considérées comme compatibles avec le marché intérieur<sup>77</sup>. Ce sont les orientations communautaires sur les aides d'Etat au transport maritime qui fixent les prérequis concernant l'approbation de ces mesures. Dès lors, pour être approuvé par la Commission européenne, le régime de taxe au tonnage doit (i) exiger l'existence d'un lien avec le pavillon européen<sup>78</sup>, (ii) se limiter exclusivement au secteur du transport maritime<sup>79</sup>, et (iii) il doit à tonnage égal correspondre à une charge fiscale sensiblement identique aux régimes déjà approuvés au sein de l'UE<sup>80</sup>.

---

<sup>74</sup> Communication aides d'Etat 1998, § 10.

<sup>75</sup> Communication C(2004) 43 de la Commission — Orientations communautaires sur les aides d'Etat au transport maritime, §3.1, consultable à l'adresse suivante : [\(http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=CELEX:52004XC0117\(01\)\)](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=CELEX:52004XC0117(01)) (30.09.2016)

<sup>76</sup> DANON Robert, La question de l'introduction d'une taxe au tonnage en droit fiscal suisse, in *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, n°2016/1, p. 94.

<sup>77</sup> Article 107 (3) c TFUE.

<sup>78</sup> Communication C(2004) 43 de la Commission — Orientations communautaires sur les aides d'Etat au transport maritime, §3.1, consultable à l'adresse suivante : [\(http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=CELEX:52004XC0117\(01\)\)](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=CELEX:52004XC0117(01)) (30.09.2016). Comme le mentionne la Commission dans cette communication, des dérogations exceptionnelles peuvent cependant exister en respectant des exigences strictes.

<sup>79</sup> *Ibid.*, §3.1.

<sup>80</sup> *Ibid.*, §3.1.

Enfin, la Commission européenne est actuellement en train d'examiner tous les régimes de taxe au tonnage au sein de l'UE afin de « garantir des conditions de concurrence équitable au sein du marché intérieur »<sup>81</sup>. En effet, une course aux subventions entre les Etats membres finirait par avoir des effets négatifs au sein de l'UE.

## 2. La taxe au tonnage et l'accord de libre-échange Suisse-UE de 1972

Comme nous l'avons vu, la taxe au tonnage est qualifiée d'aide d'Etat au sein de l'UE. Dès lors, si la Suisse venait à instituer un tel régime, ce régime devrait normalement également être qualifié par l'UE d'aide d'Etat en vertu de l'art. 23 (1) (iii) ALE<sup>82</sup>. Selon cette disposition :

*« Sont incompatibles avec le bon fonctionnement de l'accord, dans la mesure où ils sont susceptibles d'affecter les échanges entre la Communauté et la Suisse: toute aide publique qui fausse ou menace de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions ».*

Selon la Commission européenne, l'art. 23 (1) (iii) ALE doit être interprété de la même manière que l'art. 107 (1) TFUE, ce qu'a cependant toujours contesté la Suisse<sup>83</sup>. Toutefois, l'ALE ne contient pas de disposition comparable à celle de l'art. 107 (3) TFUE permettant de considérer exceptionnellement une aide d'Etat interdite comme compatible. Se pose dès lors la question de savoir si la Suisse venait à instaurer un régime de taxe au tonnage, si ce régime pourrait être considéré comme conforme à l'ALE.

La réponse devrait normalement être positive. En effet, dans sa décision de 2007 relative aux statuts fiscaux cantonaux privilégiés, la Commission européenne n'exclut pas le principe même d'une aide pour autant qu'elle soit compatible avec le bon fonctionnement de l'ALE<sup>84</sup>.

---

<sup>81</sup> Communiqué de presse de la Commission européenne, Aides d'État: la Commission invite la Grèce à mieux cibler sa «taxe au tonnage» et les mesures d'aide connexes dans le secteur maritime, Bruxelles, le 21 décembre 2015, consultable à l'adresse suivante : [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-15-6384\\_fr.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-6384_fr.htm) (30.09.2016).

<sup>82</sup> Accord entre la Confédération suisse et la Communauté économique européenne, conclu à Bruxelles le 22 juillet 1972, RS 0.632.401, consultable à l'adresse suivante : <https://www.admin.ch/opc/fr/classified-compilation/19720195/index.html> (30.09.2016).

<sup>83</sup> DANON Robert, La question de l'introduction d'une taxe au tonnage en droit fiscal suisse, *in* Revue européenne et internationale de droit fiscal, n°2016/1, p. 95.

<sup>84</sup> *Ibid.*, p. 95.

En conséquence, pour être compatible avec l’ALE, la taxe au tonnage suisse devrait respecter les conditions prévues dans les orientations européennes en démontrant que son régime est instauré afin de répondre aux mêmes besoins que ceux mentionnés dans les orientations maritimes.

En conclusion, *a priori*, en respectant les conditions susmentionnées, rien ne devrait s’opposer à ce que la Suisse puisse instaurer une taxe au tonnage qui soit reconnue comme conforme à l’ALE.

#### **IV. DE L’INTRODUCTION D’UNE TAXE AU TONNAGE EN DROIT FISCAL SUISSE**

##### **A. Historique**

L’introduction d’une taxe au tonnage en Suisse a déjà été abordée par le passé, mais uniquement sous l’angle de l’encouragement à la navigation maritime en vertu de l’art. 102 de la Constitution fédérale (Cst.)<sup>85</sup>.

Le but de la politique d’approvisionnement fondé par l’article 102 Cst., et concrétisé par l’article 22 de la loi fédérale sur l’approvisionnement, est de garantir des tonnages commerciaux en prévision de pénuries<sup>86</sup>. Pour ce faire, « la mesure financière d’encouragement privilégiée par la Confédération est traditionnellement le crédit-cadre pour cautionnement visant à garantir un nombre suffisant de navires de haute mer battant pavillon suisse »<sup>87</sup>.

Dans ce cadre, le Conseil fédéral a étudié la possibilité d’introduire une taxe au tonnage comme alternative à l’outil du crédit-cadre afin de pouvoir promouvoir la flotte suisse<sup>88</sup>.

---

<sup>85</sup> OBERSON, Avis de droit, p. 5 ; L’article 102 Cst. portant sur l’approvisionnement du pays a la teneur suivante :

*1 La Confédération assure l’approvisionnement du pays en biens et services de première nécessité afin de pouvoir faire face à une menace de guerre, à une autre manifestation de force ou à une grave pénurie à laquelle l’économie n’est pas en mesure de remédier par ses propres moyens. Elle prend des mesures préventives.*

*2 Elle peut, au besoin, déroger au principe de la liberté économique.*

<sup>86</sup> FF 2007 4949

<sup>87</sup> DANON, Avis de droit, p. 114.

<sup>88</sup> FF 2002 884.

Toutefois, le Conseil fédéral n'a finalement pas retenu cette possibilité, estimant dans son message du 7 novembre 2001 que ce « système d'incitation n'est pas adapté [...] aux réalités suisses [...], [et ne convenait] qu'aux pays où la navigation maritime constitue une branche économique importante »<sup>89</sup>. En outre, le Conseil fédéral jugea que la taxe au tonnage pourrait créer un précédent dont d'autres secteurs économiques pourraient essayer de se prévaloir, ce qui ne serait pas souhaitable<sup>90</sup>.

En 2007, dans son message, le Conseil fédéral écarta de nouveau la possibilité d'introduire une taxe au tonnage préférant garder pour seul outil de promotion de ce secteur, le cautionnement de navires<sup>91</sup>.

C'est, enfin, dans le cadre de la Troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III) que la question de l'introduction d'une taxe au tonnage a de nouveau été réexaminée, comme nous le verrons plus en détails (IV. D.).

## **B. La puissance économique de l'industrie maritime en Suisse**

La Suisse est connue pour son horlogerie, son chocolat, ses montagnes, ses banques, mais qu'en est-il au niveau de l'industrie maritime ?

Dans un monde où le nonante pourcent du commerce international de marchandises transite par voie maritime, avec la Mediterranean Shipping Company (MSC), société basée à Genève, la Suisse, pays sans côtes, est la deuxième puissance mondiale de ce secteur<sup>92</sup>.

Tout a commencé au 18<sup>ème</sup> siècle avec les sociétés de négoce de matières premières. Depuis, ce secteur n'a cessé de se développer, d'une part, sous l'impulsion des sociétés déjà présentes, d'autre part, avec l'installation de nouvelles sociétés. Par voie de conséquence, des sociétés de service ayant une fonction de support à l'activité de négoce ont vu le jour. Ainsi, des entreprises de transport maritime, des banques spécialisées dans le financement du commerce et du transport maritime des marchandises, des assurances couvrant les risques

---

<sup>89</sup> FF 2002 884, 889-900.

<sup>90</sup> *Ibid.*, 889-900.

<sup>91</sup> FF 2007 4949.

<sup>92</sup> ORNELAS Andrea, La Suisse, géant discret du shipping, 10 août 2012, consultable à l'adresse suivante : [http://www.swissinfo.ch/fre/transport-maritime\\_la-suisse--g%C3%A9ant-discret-du-shipping/33259752](http://www.swissinfo.ch/fre/transport-maritime_la-suisse--g%C3%A9ant-discret-du-shipping/33259752) (30.09.2016).



liés au négoce de matières premières, sans oublier les sociétés d'inspection et de contrôle des marchandises ont commencé à se développer.

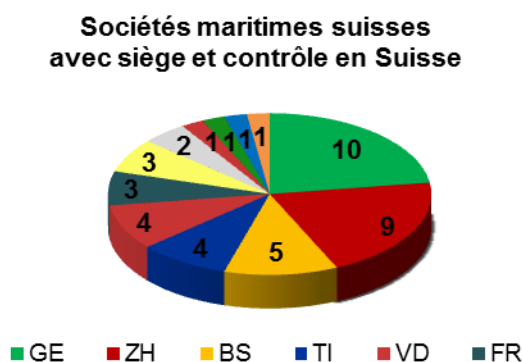
Les sociétés maritimes suisses opérant aujourd'hui depuis la Suisse, avec leur siège et le contrôle du groupe en Suisse représentent :

- 44 sociétés, pour un tonnage supérieur à 8'835'888 tonnes net ;
- 379 bateaux opérés par ces sociétés, hors location à temps (« *time charter* »).

Le nombre de containers transportés par les sociétés suisses représente un volume supérieur à celui traité annuellement au port de Rotterdam, le plus grand d'Europe.

Il sied de relever que les armateurs étrangers basés en Suisse ne sont pas pris en compte dans les chiffres susmentionnés<sup>93</sup>.

Les sociétés maritimes suisses se répartissent dans douze cantons suisses, dont les principaux sont Genève, Zurich, Bâle, Vaud et le Tessin<sup>94</sup>.



*Source : note de synthèse du GTSA*

Si toute l'activité maritime est prise en compte, rien que l'arc lémanique recense plus de deux cents sociétés dont les activités sont en lien avec des navires, de l'affrètement et de l'assistance technique.

<sup>93</sup> Voir note de synthèse du GTSA, Etude d'évaluation de l'impact économique d'une Taxe au tonnage en Suisse, 2014, disponible auprès de l'auteur.

<sup>94</sup> *Ibid.*

Toutefois, selon une étude du CNUCED<sup>95</sup> de 2015, la Suisse ne figure qu'à la 23<sup>ème</sup> place mondiale des pays propriétaires de bateaux dans le monde<sup>96</sup>. Il ressort de cela que le secteur du shipping en Suisse est clairement sous-dimensionné, ayant ainsi un fort potentiel de croissance pour ce type d'activité.

En conclusion, souvent mal connu, voire sous-estimé, le secteur maritime suisse, très intimement lié au secteur du négoce, qui lui est déjà fortement implanté en Suisse, représente un intérêt économique considérable. De par la complémentarité entre ces deux secteurs, il existe encore en Suisse un fort potentiel de croissance pour le secteur du transport maritime.

## C. L'impact économique potentiel de l'introduction d'une taxe au tonnage en Suisse

### 1. Introduction

L'instauration d'une taxe au tonnage en droit fiscal suisse s'appliquerait à un secteur économique important pour la Suisse, comme nous l'avons vu, quand bien même la Suisse ne dispose pas de frontière maritime.

La question qu'il sied de se poser est, dès lors, quel impact économique pour la Suisse pourrait avoir l'introduction d'une telle taxe ?

Alors qu'il est estimé que l'introduction d'une taxe au tonnage en Suisse serait « neutre du point de vue des rentrées fiscales », cette méthode de taxation présente divers avantages économiques que nous allons détailler<sup>97</sup>.

### 2. De l'impact sur l'emploi en Suisse

Comme nous l'avons déjà mentionné, les pays ayant mis en place une taxe au tonnage ont vu, en moyenne, leur volume de tonnage augmenter de l'ordre de 91%.

---

<sup>95</sup> Conférence des Nations-Unies sur le Commerce et le Développement

<sup>96</sup> Conférence des Nations-Unies sur le Commerce et le Développement, Etude sur les transports maritimes, 2015, consultable à l'adresse suivante : [http://unctad.org/fr/PublicationsLibrary/rmt2015\\_fr.pdf](http://unctad.org/fr/PublicationsLibrary/rmt2015_fr.pdf) (30.09.2016).

<sup>97</sup> Motion déposée au Conseil national par Guillaume Barazzone, « Taxe au tonnage. Une nécessité fiscalement neutre », 25 septembre 2014, consultable à l'adresse suivante : <https://www.parlament.ch/fr/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaefte?AffairId=20143909> (30.09.2016).

Dès lors, il est estimé, en partant du principe que les emplois du secteur maritime suivraient une augmentation proportionnelle à l'augmentation du volume de tonnage, que 640 emplois devraient être créés à la suite de l'introduction d'une taxe au tonnage en Suisse<sup>98</sup>. Il semblerait toutefois que cette évaluation soit extrêmement conservatrice étant donné que seuls les emplois du secteur du transport maritime ont été pris en compte dans ladite étude<sup>99</sup>.

Ainsi, si tous les autres emplois du pôle maritime devaient être pris en compte, à savoir, les emplois qui toucheraient, notamment, le secteur du négoce, des services financiers, des services juridiques, etc., le nombre d'emplois ainsi créés par l'introduction d'une taxe au tonnage en Suisse devrait être beaucoup plus élevé.

### 3. De l'impact financier pour l'économie suisse<sup>100</sup>

Il s'agit maintenant d'évaluer l'impact financier pour l'économie suisse de la création de ces emplois dans le cadre de l'instauration d'une taxe au tonnage en Suisse.

Il est estimé que ce serait entre 30 et 40 millions de francs suisses, émanant d'impôts, de cotisations sociales, ainsi que de la contribution au 2<sup>ème</sup> pilier (LPP), qui découleraient de l'introduction d'une taxe au tonnage en Suisse<sup>101</sup>.

### 4. Conclusion intermédiaire

L'introduction d'une taxe au tonnage en Suisse aurait probablement un « effet papillon ».

En effet, l'introduction d'une taxe au tonnage stimulerait l'activité maritime en Suisse, ce qui aurait plusieurs conséquences. D'une part, les emplois qui auraient pu subir la concurrence fiscale d'autres pays ayant une taxe au tonnage ou d'autres mesures comparables et ainsi être délocalisés, seraient préservés en Suisse. D'autre part, les emplois qui bénéficient directement du secteur maritime se verraient renforcés. Enfin, comme nous l'avons vu, un nombre considérable de nouveaux emplois pourraient être créés.

---

<sup>98</sup> CREA, Rapport final, p. 55.

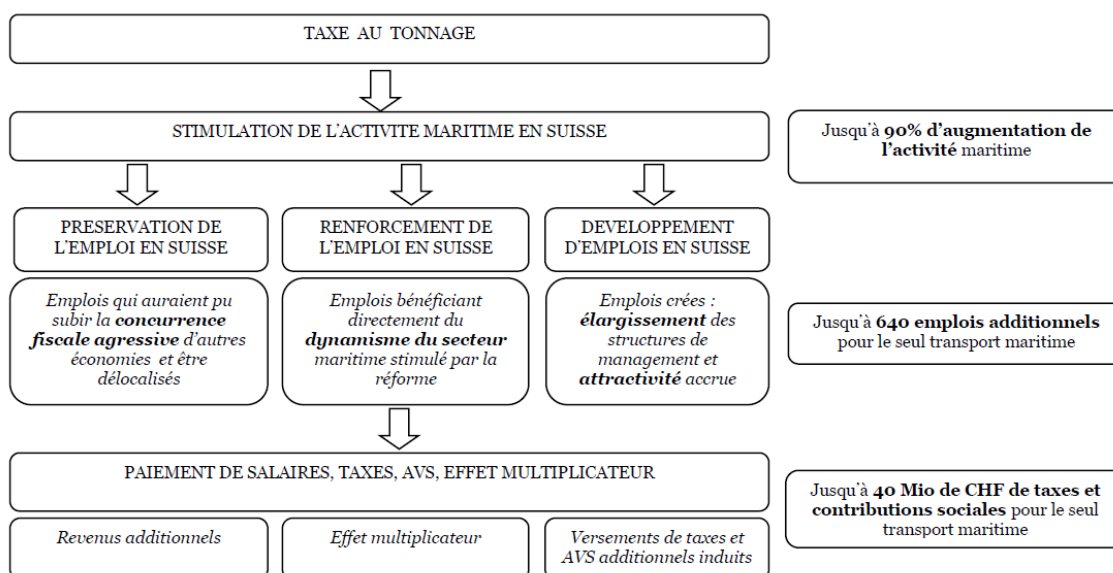
<sup>99</sup> *Ibid.*, p. 55.

<sup>100</sup> Nous ne traitons ici que de l'impact financier découlant de la création d'emplois à la suite de l'introduction d'une taxe au tonnage en Suisse. D'autres données n'étant pas encore disponibles.

<sup>101</sup> CREA, Rapport final, p. 59.

Enfin, il découlerait de ces effets un montant de l'ordre de 30 à 40 millions de francs suisses de taxes et contributions sociales pour le seul secteur du transport maritime.

Le tableau ci-dessous résume l'impact économique et financier de la mise en place de la taxe au tonnage :



Source : Rapport final de l'institut CREA d'économie appliquée p. 56.

## D. La taxe au tonnage dans le cadre de la RIE III

### 1. Introduction

Après le bref examen par le Conseil fédéral en 2001 et en 2007 de la possibilité d'introduire une taxe au tonnage en Suisse comme alternative au crédit-cadre pour cautionnement, alternative ayant finalement été rejetée, l'introduction d'une taxe au tonnage a été rediscutée dans le cadre du processus lié à la RIE III.

Les discussions liées à l'introduction d'une taxe au tonnage en Suisse ont connu divers rebondissements dans le cadre des discussions liées à la RIE III. En effet, lors d'un premier passage au Conseil National, le principe d'une taxe au tonnage a été accepté à une large majorité. Le Conseil des Etats a ensuite accepté, sur le principe, cette taxe sans toutefois en voter les articles correspondants. C'est lors du deuxième passage au Conseil National, sous l'impulsion du Conseil fédéral, qu'il a été décidé de retirer la taxe au tonnage de la Réforme

de l'Imposition des Entreprises III, de manière à ce qu'une consultation puisse avoir lieu sur ce sujet. C'est à cette occasion que Monsieur le conseiller fédéral Maurer a déclaré qu'il allait, sans tarder, mener une consultation auprès des milieux intéressés et des cantons, de façon à ce que ces milieux puissent se positionner<sup>102</sup>.

Un des points qui a, d'une certaine manière, contribué à faire sortir la taxe au tonnage de la Réforme de l'Imposition des Entreprises III concerne la problématique relative à sa constitutionnalité. Nous y reviendrons plus loin (IV. D. 3). Avant cela, il nous apparaît intéressant de nous pencher sur le projet d'articles concernant la taxe au tonnage qui était discuté dans le cadre de la RIE III, tant en ce qui concerne la Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD), qu'en ce qui concerne la loi sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID).

## 2. Le projet d'articles

Le projet d'articles que nous détaillerons ci-après est le projet d'articles proposé par le conseiller national Guillaume Barazzone lors des séances des 22 et 23 février 2016 du Conseil National.

Bien que ce projet d'articles ait, finalement, été abandonné dans le cadre de la RIE III, il est intéressant de s'y pencher afin de voir comment la taxe au tonnage suisse était envisagée.

Comme nous le verrons, le projet de taxe au tonnage en Suisse s'inspirait dans une large mesure des orientations européennes sur les subventions maritimes, notamment en ce qui concerne les minimas de tonnage devant être rattachés au pavillon national ou européen.

Nous commencerons par nous intéresser au projet d'articles relatifs à la LIFD avant d'enchaîner avec le projet d'articles relatifs à la LHID.

---

<sup>102</sup> Intervention du conseiller national Guillaume Barazzone, lors de la session d'automne, sixième séance du 19 septembre 2016, consultable à l'adresse suivante : <https://www.parlament.ch/fr/ratsbetrieb/amtliches-bulletin/amtliches-bulletin-die-verhandlungen?SubjectId=38023#votum2> (30.09.2016).

a. LIFD

Pour ce qui est de la LIFD, ce sont les projets d'articles 49 al. 4 et 5, les articles 73 à 75 ainsi que l'article 81 qui concernaient la taxe au tonnage.

(i) *Du champ d'application*

Le champ d'application de ce projet de taxe au tonnage, comprenant diverses conditions cumulatives, peut être décrit de la manière suivante<sup>103</sup> :

- Des entités concernées

Les personnes morales ayant le droit de payer la taxe au tonnage selon ce projet d'articles sont celles qui opèrent une flotte de navires dont la gestion stratégique et commerciale est exercée en Suisse (art. 49 al. 4 let. a P-LIFD<sup>104</sup>). Cette disposition a pour but de s'assurer que la Suisse est en accord avec l'approche de l'OCDE ayant pour objectif que les profits sont imposés au lieu de présence de substance. Cette substance se matérialise, notamment, par la présence sur le territoire suisse d'employés, d'investissements, etc.

- Des navires qualifiants

Il ressort du projet d'articles (art. 49 al. 4 let. d P-LIFD<sup>105</sup>) que les navires qualifiants pour cette taxe au tonnages auraient été tous les navires de haute mer. Seraient, par conséquent, notamment exclus les navires de plaisir ou de sport (yachts). Cette définition est ainsi conçue en conformité avec les recommandations de la Commission européenne de 2004 telles que nous les avons vues.

- Des conditions relatives au pavillon

Comme nous l'avons traité dans la partie relative à la mise en œuvre européenne de la taxe au tonnage, les conditions relatives au pavillon au sein de l'UE sont analysées et vérifiées avec attention par la Commission européenne.

---

<sup>103</sup> Il sied de relever que l'alinéa 5 du projet d'article 49 LIFD laissait le soin au Conseil fédéral de régler les modalités d'application dudit article.

<sup>104</sup> Cette terminologie « P-LIFD » se réfère au projet d'article.

<sup>105</sup> Il était laissé, selon le projet de cet article, le soin au Conseil fédéral de définir la liste des navires qualifiants.

Dans le présent projet d'articles (art. 49 al. 4 let. b P-LIFD), il est mentionné que la flotte doit inclure une part minimale de tonnage battant pavillon Suisse ou pavillon d'un Etat membre de l'Union Européenne, de l'Association européenne de libre échange ou d'un Etat ayant conclu avec la Suisse un accord de libre-échange incluant une clause de réciprocité. Ainsi, cette exigence liée au pavillon devrait, en principe, être conforme aux règles européennes. Se pose toutefois la question de l'aménagement d'une telle disposition avec la Loi fédérale sur la navigation maritime sous pavillon suisse du 23 septembre 1953<sup>106</sup>. En effet, selon cette loi, la Suisse dispose d'un pavillon national, mais dont le nombre de bateau qui battent ce pavillon est fortement limité. Dès lors, un certain assouplissement de ces conditions serait probablement à prévoir afin de ne pas rendre difficile, voire impossible, l'utilisation de ce pavillon par les entités concernées.

- Des conditions relatives à la propriété des navires qualifiants

En vertu de l'art. 49 al. 4 let. c P-LIFD, il était prévu qu'un pourcentage minimal du tonnage de la flotte doit être détenu juridiquement ou économiquement pour les entités concernées.

La détention juridique se réfère à la propriété juridique du navire, alors que la détention économique se réfère, par exemple, à la location du navire, selon des modalités diverses.

- Des activités qualifiantes

Selon l'art. 49 al. 4 let. e P-LIFD, il faut que les activités en question soient directement liées à l'économie maritime. Les activités indirectement liées à l'économie maritime ne sont visées, selon ce projet, qu'à condition d'être accessoires à l'activité principale.

Ledit projet d'article prévoit une liste, non exhaustive des activités concernées. Il s'agit ainsi du : transport de marchandises et de passagers incluant les activités de croisières ; les activités de location de navire à temps ; les activités de gestion technique des navires incluant la gestion des équipages ; les activités de remorquages et d'assistance en mer.

---

<sup>106</sup> RS 747.30.

Les activités qualifiantes, telles que décrites ci-dessus, correspondent à ce qui est largement prévu internationalement. Toutefois, c'est en ce qui concerne les activités dites accessoires qu'une attention toute particulière devrait être portée lors de l'introduction d'une telle mesure. Au demeurant, il va sans dire que la notion d'activités accessoires devrait être analysée à la lumière des commentaires de l'article 8 MC OCDE qui a pour but de définir l'Etat de taxation. Ainsi, une réflexion et une rédaction méticuleuse concernant ces activités est impérative afin non seulement de respecter les standards internationaux, mais également de ne pas trop restreindre le champ d'application d'un tel régime d'imposition ce qui lui ferait perdre de son attrait.

Enfin, en cas d'exercice conjoint d'activités qualifiantes et d'activités non qualifiantes par une entité, une comptabilité analytique aurait dû être tenue permettant d'isoler les activités non qualifiantes afin de les soumettre à l'imposition normale et non à la taxe au tonnage (art. 75 al. 2 P-LIFD).

*(ii) De l'entrée dans le régime de la taxe au tonnage*

Tel que cela ressort du projet d'article 81 P-LIFD, les sociétés de navigation maritime ayant opté pour la taxe au tonnage sont soumises à ce régime pour une période de 10 années (lock-in). En outre, il était prévu que l'entrée dans ce régime n'aurait entraîné aucune réalisation systématique des réserves.

Il ressort donc de ce projet que la taxe au tonnage, comme à son habitude, aurait été un régime optionnel, et que les sociétés qualifiantes optant pour ce régime l'auraient choisi pour une période de dix années, comme cela est le cas traditionnellement. Partant, il s'agit d'une disposition standard au regard des régimes actuellement en vigueur dans le monde.

*(iii) De la sortie de la taxe au tonnage*

Diverses situations de sortie de la taxe au tonnage sont traitées dans le projet d'articles.

D'une part, il est prévu qu'en cas de non renouvellement de l'option à l'expiration de la période de dix ans, un passage automatique dans le système d'imposition ordinaire est prévu (art. 81 al. 2 P-LIFD).



D'autre part, en cas de sortie avant l'expiration du délai de dix ans, il est prévu à l'art. 81 al. 3 P-LIFD que l'impôt sur le bénéfice est calculé de façon rétroactive selon le régime d'imposition ordinaire. La différence entre la taxe au tonnage payée et l'impôt ainsi calculé fait l'objet d'un rappel d'impôt. Au demeurant, il est également prévu que la sortie du régime ne peut entraîner aucun remboursement d'impôt (on pensera ici, notamment, à la problématique des pertes).

Enfin, une « pénalité » est prévue en cas de sortie avant l'expiration du délai de dix ans en ce sens que, selon l'art. 81 al. 4 P-LIFD, aucune nouvelle option pour le régime ne peut être exercée avant le début du sixième exercice suivant l'exercice de sortie.

Dans l'ensemble, ce projet de disposition correspond à ce qui est pratiqué dans les autres régimes de taxe au tonnage. Toutefois, certaines précisions devraient encore intervenir, notamment en ce qui concerne la sortie d'un navire de la flotte (par perte ; par vente ; etc.).

*(iv) Du calcul de la taxe au tonnage*

Il est prévu aux articles 73 à 75 P-LIFD, comment aurait été calculé l'impôt découlant de la taxe au tonnage.

Ainsi, l'assiette de la taxe au tonnage aurait été le profit estimé en fonction d'un barème appliqué au tonnage net du navire. Le barème en question est le suivant :

<b>Profit par 100 NT par jour d'exploitation</b>	
De 0 à 1000 NT	0.9 CHF
De 1001 à 10'000 NT	0.7 CHF
De 10'001 à 25'000 NT	0.4 CHF
Plus de 25'000 NT	0.2 CHF

Ce mode de calcul, découlant du modèle néerlandais, tel que décrit précédemment et illustré par l'exemple français, correspond à ce qui est normalement pratiqué.

En outre, il était laissé au Conseil fédéral la possibilité d'ajuster ledit barème à la baisse ou à la hausse, mais dans la limite de 50%, sur la base de critères environnementaux tels que l'âge

du navire, les émissions polluantes (dans l'air et dans l'eau), et le risque de pollution en cas d'accident.

A l'heure où les questions environnementales deviennent de plus en plus présentes et importantes, insérer un « critère » environnemental dans le barème de calcul de la taxe au tonnage, comme cela est déjà le cas à Malte, par exemple, serait vivement recommandable<sup>107</sup>.

Partant, le profit calculé selon les modalités susmentionnées aurait ensuite été soumis au taux d'imposition ordinaire comme cela est normalement le cas dans les autres régimes<sup>108</sup>.

Enfin, la taxe au tonnage aurait remplacé, en vertu de l'art. 75 P-LIFD, l'impôt sur le bénéfice en ce qui concerne : le bénéfice d'exploitation des activités qualifiantes ; les gains dérivant de cessions d'actifs ; les produits financiers tels que les intérêts, gains et pertes de change, produits sur contrat financiers.

*b.*        LHID

Pour ce qui est du projet d'articles concernant la LHID, il s'agissait des articles 20 al. 3 et 4, 28 al. 2, 29b et 31a.

En vertu de ces articles, les personnes morales ayant le droit de payer la taxe au tonnage au lieu de l'impôt sur le bénéfice et de l'impôt sur le capital sont identiques à celles que nous avons traitées précédemment au niveau LIFD.

Pour ce qui est du barème, il aurait été défini par les cantons avec toutefois l'obligation d'être dégressif et pouvant inclure des facteurs de pondération en fonction de l'activité et de critères environnementaux tels que l'âge du navire, les émissions polluantes, et le risque de pollution en cas d'accident.

Le taux d'imposition aurait également été le taux d'imposition ordinaire.

---

<sup>107</sup> Ce projet d'article, prenant en compte des critères environnementaux pour l'établissement du barème, est inspiré du système norvégien.

<sup>108</sup> Article 74 P-LIFD.

Les cantons avaient également la possibilité, selon ce projet, d'imputer la taxe au tonnage fédérale sur la taxe au tonnage cantonale.

Pour le surplus, le projet d'articles LHID est identique à celui relatif à la LIFD.

Ainsi, nous voyons qu'au niveau cantonal, une certaine marge de manœuvre, bienvenue, était laissée aux cantons en ce qui concerne, entre autre, le barème d'imposition et la prise en compte dans ce barème de facteurs de pondération.

### 3. De la constitutionnalité de la taxe au tonnage<sup>109</sup>

La question de la constitutionnalité suisse de la taxe au tonnage a beaucoup fait parler d'elle, les avis d'experts en fiscalité étant divergeant à ce sujet<sup>110</sup>. Si le Professeur Robert DANON, dans un avis de droit annexé au message, estime que cette question est «problématique»<sup>111</sup>, cet avis n'est pas partagé par le Professeur Xavier OBERSON qui a conclu dans un avis de droit rédigé à l'attention du Département fédéral des finances que cette taxe demeurerait admissible constitutionnellement.

La question de la constitutionnalité de la taxe au tonnage a été un élément clé pour ne pas dire décisif dans le cadre de son (malheureux) rejet de la Réforme de l'Imposition des Entreprises III, raison pour laquelle il nous semble important de nous y attarder quelques instants.

Dans le cadre des avis de droit des Professeurs OBERSON et DANON la constitutionnalité de la taxe au tonnage au regard du droit suisse était analysée principalement selon trois aspects. D'une part, sous l'angle de l'égalité de l'imposition (art. 127 al. 2 Cst). D'autre part, sous l'angle de la liberté économique (art. 27 et 94 Cst). Enfin, au titre d'incitation extra-fiscale. Nous suivrons ici aussi cette méthodologie qui correspond également à celle appliquée par notre Haute Cour dans sa jurisprudence.

---

<sup>109</sup> Pour une analyse détaillée de cette problématique, il est ici renvoyé aux Avis de droit des Professeurs OBERSON et DANON cités précédemment.

<sup>110</sup> CLAIVAZ Manuel, Taxe au tonnage: l'exception qui confirme la règle, *in* Le Temps, 27 janvier 2016, consultable à l'adresse suivante : <https://www.letemps.ch/economie/2016/01/27/taxe-tonnage-exception-confirme-regle> (30.09.2016).

<sup>111</sup> Il sied ici de relever que la position du Professeur DANON a évolué au fil du temps.

a. Qualification de la taxe au tonnage

Avant d'analyser la constitutionnalité de la taxe au tonnage, il est important de la qualifier juridiquement étant donné que les critères de cette analyse peuvent dépendre de cette qualification.

Ainsi, il importe de déterminer si la taxe au tonnage serait considérée comme un impôt ou comme une taxe (causale)<sup>112</sup>. Deux critères permettent de distinguer ces types de contributions publiques<sup>113</sup>. Il s'agit du critère de la contre-prestation<sup>114</sup> et du critère du but visé<sup>115</sup>.

Etant donné que la taxe au tonnage serait versée à une collectivité publique afin de participer aux dépenses générales de l'Etat et qu'au demeurant cette contribution publique serait due sans contre-prestation de l'Etat, la taxe au tonnage devrait être qualifiée d'impôt<sup>116</sup>.

b. De l'égalité de l'imposition

Selon l'art. 127 al. 2 Cst qui traite de l'égalité de l'imposition, ce principe est concrétisé par les sous-principes d'une part, de généralité<sup>117</sup> et d'égalité de l'imposition<sup>118</sup>, mais également par celui de l'imposition selon la capacité économique<sup>119</sup>.

L'introduction d'une taxe au tonnage en Suisse devrait respecter les principes susmentionnés. En effet, cette taxe ne serait qu'une « manière particulière » de prélever l'impôt sur le bénéfice et « ne consacrerait donc pas une exonération de certaines entités

---

<sup>112</sup> ATF 135 I 130.

<sup>113</sup> OBERSON, Droit fiscal suisse, p. 4.

<sup>114</sup> ATF 99 Ia 595, 598 ; ATF 95 I 504, 506.

<sup>115</sup> OBERSON, *op.cit.*, p. 6ss.

<sup>116</sup> Voir dans ce sens OBERSON dans son Avis de droit p.6, qui qualifie la taxe au tonnage d'impôt spécial sur le bénéfice étant donné que cette taxe serait conçue comme une modalité particulière de perception de l'impôt sur le bénéfice. En outre, il est également mentionné que la taxe au tonnage poursuivrait un objectif fiscal principal ayant toutefois un objectif d'orientation secondaire (incitation des sociétés maritimes à rester ou à se relocaliser en Suisse). Concernant l'objectif d'orientation, nous ajouterons également les incitations (écologiques) prévues dans le barème de calcul tenant compte de divers facteurs relatifs, notamment, à l'âge du navire.

<sup>117</sup> LOCHER, Kommentar, N 46 ad Vorbemerkung.

<sup>118</sup> OBERSON, Droit fiscal suisse, p. 34.

<sup>119</sup> ATF 133 II 206, RDAF, 2007 II p. 505 ; ATF 140 II 157, consid. 7.1; St. Galler Kommentar, KLAUS VALLENDER et RENÉ WIEDERKEHR, art. 127, N 3; OBERSON, Droit fiscal suisse, p. 37; OBERSON RAOUL, Le principe de la capacité contributive dans la jurisprudence fédérale, *in* : Steuerrecht im Rechtsstaat, Festschrift Francis Cagianut, Berne 1990, p. 125 et ss.

spécifiques », respectant le principe de généralité<sup>120</sup>. En outre, de nombreux éléments, tels que nous les avons décrits précédemment, démontrent que le traitement particulier qui serait réservé aux sociétés maritimes en vertu de la taxe au tonnage serait justifié et qu'un système de simplification semblable dans d'autres secteurs de transport (notamment aérien) serait plus difficile à prévoir et se justifierait moins, le risque de délocalisation, notamment, étant nettement plus faible<sup>121</sup>. Enfin, pour ce qui est du principe de capacité contributive, il devrait également être respecté en ce sens qu'une certaine corrélation entre le tonnage net et le chiffre d'affaire réalisé par une société de shipping devrait exister, faisant ainsi un lien avec sa capacité contributive<sup>122</sup>.

Au vu de ce qui précède, la conformité à l'art. 127 al. 2 Cst. de la taxe au tonnage, bien que controversée devrait cependant être respectée.

c. De la liberté économique

C'est à l'art. 27 Cst. que se trouve garantie la liberté économique comprenant notamment « le libre choix de la profession, le libre accès à une activité économique lucrative privée et son exercice »<sup>123</sup>.

La taxe au tonnage est une mesure ayant pour but, notamment, de protéger l'industrie du shipping de la concurrence (internationale). Ainsi, aucun autre secteur économique suisse ne serait péjoré par l'introduction d'une telle taxe. C'est uniquement le secteur du shipping à l'étranger qui s'en retrouverait désavantagé, mais la garantie de l'art. 27 Cst. ne s'applique pas à lui. Enfin, il n'y aurait également pas de problème entre concurrents directs<sup>124</sup>, aucune distorsion de concurrence entre les diverses sociétés actives dans le même domaine ne serait

---

<sup>120</sup> OBERSON, Avis de droit, p. 12. DANON, quant à lui ne partage pas entièrement cette position dans son Avis de droit (p. 132) partant du principe que la taxe au tonnage s'appliquerait qu'à un petit groupe de contribuables. Toutefois, le cercle de contribuables potentiellement concernés par la taxe au tonnage serait beaucoup plus important que celui décrit par DANON dans son Avis de droit qui ne visait que les navires de haute mer battant pavillon suisse. L'avis de DANON n'est donc ici pas partagé. Au demeurant, l'intérêt d'une taxe au tonnage en Suisse serait notamment d'avoir une taxe qui puisse s'appliquer à un nombre non négligeable de contribuables. Une telle taxe trop restrictive quant à ses critères d'éligibilité perdrait de son attrait.

<sup>121</sup> Voir dans ce sens, OBERSON, Avis de droit, p. 12 s. ; *contra*, DANON, Avis de droit, p. 132.

<sup>122</sup> OBERSON, Avis de droit, p. 14 ; *contra*, DANON, La taxe au tonnage, p. 18ss, ainsi que DANON, Avis de droit, p. 135ss. avec une comparaison intéressante entre la taxe au tonnage et le système de l'imposition selon la dépense (p. 137).

<sup>123</sup> Art. 27 Cst.

<sup>124</sup> OBERSON, Droit fiscal Suisse, p. 45ss; ATF 138 I 378 = JdT 2014 I 3 ; ATF 121 I 129.

constatée, la taxe au tonnage s'appliquant aux mêmes conditions à toutes ces sociétés<sup>125</sup>. Partant, le principe constitutionnel de la liberté économique devrait être respecté.

*d. De la taxe au tonnage en tant que mesure à but extra-fiscal*

En vertu du droit suisse, les incitations extra-fiscales sont admises, d'un point de vue constitutionnel, à des conditions restrictives<sup>126</sup>. En effet, il faut qu'elles reposent sur une base constitutionnelle d'encouragement, qu'elles reposent également sur un intérêt public prépondérant, en respectant le principe de proportionnalité et assurant l'égalité de traitement entre les bénéficiaires<sup>127</sup>.

En l'espèce, comme nous l'avons vu, la taxe au tonnage poursuit, secondairement, un objectif extra-fiscal consistant à promouvoir le secteur maritime. Il s'agit ainsi de vérifier si la taxe au tonnage serait admissible, d'un point de vue constitutionnel, en tant que norme à but extra-fiscal.

Le fondement constitutionnel sur lequel pourrait reposer la taxe au tonnage dans ces circonstances est l'art. 103 Cst. relatif à la « politique structurelle »<sup>128</sup>. Selon cette disposition de la Constitution, la Confédération peut promouvoir des « branches économiques [...] si les mesures d'entraide que l'on peut raisonnablement exiger d'elles ne suffisent pas à assurer leur existence »<sup>129</sup>. En l'espèce, la taxe au tonnage s'appliquerait au secteur maritime dans son ensemble, ce qui devrait représenter une « branche économique » au sens de l'art. 103 Cst. Par ailleurs, concernant la seconde condition posée par l'art. 103 Cst.<sup>130</sup>, à savoir que la branche économique en question doive se trouver menacée dans son existence, il n'est pas déraisonnable d'envisager, au vu de la concurrence internationale très forte qui concerne le secteur maritime et de sa très grande mobilité, que ce secteur puisse

---

<sup>125</sup> OBERSON, Avis de droit, p. 17.

<sup>126</sup> YERSIN, Les buts extra-fiscaux, p. 47ss.

<sup>127</sup> DANON, La taxe au tonnage, p. 27.

<sup>128</sup> Dans son avis de droit, OBERSON estime que la taxe au tonnage pourrait également reposer sur l'article 101 Cst. (p. 19). *Contra*, DANON, La taxe au tonnage, p. 27, note de bas de page 197.

<sup>129</sup> Art. 103 Cst.

<sup>130</sup> Voir à ce sujet : St. Galler Kommentar-HETTICH, N. 8 ad. art. 103 ; AUBERT, *in* : Petit Commentaire, N. 1 ad. Art. 101.

totale­ment dispa­raître si aucune mesure ne devait être prise. Partant, au vu de ce qui précède, la Confédération devrait être en mesure d'agir en vertu de l'art. 103 Cst<sup>131</sup>.

#### 4. Conclusion intermédiaire

La taxe au tonnage a, comme nous l'avons vu, été retirée de la RIE III. Pourtant, le projet de taxe au tonnage tel que présenté semblait s'inscrire parfaitement dans les lignes directrices de la RIE III telles que définies par le Département Fédéral des Finances dans la feuille d'information publiée en juin 2013 : « La réforme de l'imposition des entreprises vise à renforcer la compétitivité fiscale de la Suisse et à régler le différend fiscal avec l'UE. [...] Il s'agit en premier lieu d'introduire de nouvelles réglementations spéciales, mieux acceptées sur le plan international que les réglementations actuelles [...] ». En outre, ce projet était conforme non seulement avec la législation européenne en la matière, mais également avec les standards internationaux. Enfin, l'impact économique positif pour la Suisse de l'instauration d'un tel régime semble conséquent. Alors pourquoi cette mesure n'a pas été retenue dans le cadre de la RIE III ? Probablement pour deux raisons principales.

D'une part, la question de la constitutionnalité de la taxe au tonnage est restée controversée entre les spécialistes ayant été amenés à se prononcer sur la question. Pour être plus précis, au final, ce n'est pas la question de la constitutionnalité de cette taxe qui est restée controversée, mais plus la question de savoir sur quelle base pourrait reposer une telle taxe. D'autre part, la raison pour laquelle la taxe au tonnage a été retirée du cadre de la RIE III est probablement très politique. En effet, comme cela ressort par ailleurs d'interventions de certains parlementaires, il y avait une crainte que certaines mesures (annexes) à la Réforme, comme la taxe au tonnage mettent en péril la RIE III dans son ensemble<sup>132</sup>. Préférant ne prendre aucun risque, ces mesures ont été écartées.

Enfin, en plus des deux aspects susmentionnés, deux autres facteurs ont probablement porté préjudice à l'introduction d'une taxe au tonnage en Suisse. D'une part, le fait que cette taxe ne toucherait principalement que certains cantons (GE ; VD ; BS ; TI ; ZH), les autres

---

<sup>131</sup> Dans ce sens : OBERSON, Avis de droit, p. 19 ; voir également DANON, qui toutefois mentionne qu'il serait impératif que le Parlement se prononce sur les conditions de l'art. 103 Cst. à la lumière de données concrètes concernant le secteur maritime, *in* : DANON, La taxe au tonnage, p. 29.

<sup>132</sup> Voir, notamment, l'intervention du conseiller national Olivier Feller lors de la session de printemps du Conseil National du 16 mars 2013, consultable à l'adresse suivante : <https://www.parlament.ch/fr/ratsbetrieb/amtliches-bulletin/amtliches-bulletin-die-verhandlungen?SubjectId=36957> (30.09.2016).

cantons s'en sont peut-être désintéressés, trop rapidement, voir égoïstement, n'y voyant pas d'intérêt à court terme, à tort. D'autre part, et cela ressort tant du message du Conseil fédéral, que du rapport de l'organe de pilotage, ou encore des interventions parlementaires et de la doctrine, un manque d'information, conduisant à une mauvaise connaissance et à une mauvaise compréhension de ce régime a probablement également contribué à sa mise sur la touche.

## V. CONCLUSION

Acceptée internationalement et n'étant pas considérée par l'OCDE comme un régime fiscal dommageable, la taxe au tonnage représente de multiples avantages.

En effet, comme nous l'avons vu, ce régime fiscal permet aux entreprises maritimes de voir leur taxation simplifiée et prévisible tout en reposant sur une mesure concrète et déterminable à l'avance, à savoir le tonnage net des navires. Quant aux Etats qui connaissent ce mode d'imposition, leurs avantages résident dans le fait que les recettes fiscales des entreprises maritimes ayant opté pour ce régime sont planifiables en toute sécurité étant donné qu'elles se déterminent à l'avance et qu'elles ne varient pas selon les bénéfices ou les pertes des entreprises en question. De plus, la base d'imposition de ces entreprises étant déterminée de manière objective, à savoir selon le tonnage net, il n'y a pas de risque de fraude.

En outre, à côté de ces avantages « pratiques », demeurent des avantages « économiques » directes et indirectes, dont les Etats qui connaissent ce régime bénéficient. Partant, de nombreux secteurs économiques, au sein de ces derniers, ont connu un développement important en raison de la présence d'un secteur maritime fort.

Ainsi, à l'heure où il est attendu que la Suisse abandonne ses régimes fiscaux spéciaux, il serait regrettable que cette dernière ne saisisse par l'opportunité d'adopter, très prochainement, un outil aussi attractif que la taxe au tonnage. De plus, comme nous l'avons vu, la Suisse héberge déjà des acteurs de premier plan dans le domaine du négoce de matières premières et dispose d'un secteur bancaire solide. Par conséquent, adopter une de taxe au tonnage apporterait une plus-value certaine à ces secteurs et permettrait à la Suisse d'être mieux armée pour faire face à une concurrence internationale toujours plus féroce.



## BIBLIOGRAPHIE

### Références

AUBERT JEAN-FRANÇOIS / MAHON PASCAL, Petit Commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999, Zurich/Bâle/Genève, 2003 (cité : Petit Commentaire).

BANEL ERIC, La croissance bleue est désormais une évidence, *in* revue mensuelle LexisNexis JurisClasseur, novembre 2015, consultable à l'adresse suivante : [http://www.lexisnexis.fr/pdf/2015/Entretien\\_E.Banel.pdf](http://www.lexisnexis.fr/pdf/2015/Entretien_E.Banel.pdf) (30.09.16)

CLAIVAZ MANUEL, Taxe au tonnage: l'exception qui confirme la règle, *in* Le Temps, 27 janvier 2016, consultable à l'adresse suivante : <https://www.letemps.ch/economie/2016/01/27/taxe-tonnage-exception-confirme-regle> (30.09.2016).

DANON ROBERT, La constitutionnalité des mesures fiscales proposées par la troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III), Avis de droit, Epalinges, 3 juin 2015 (cité: DANON, Avis de droit).

DANON ROBERT, La question de l'introduction d'une taxe au tonnage en droit fiscal suisse, *in* Revue européenne et internationale de droit fiscal, n°2016/1, p. 88ss.

DANON ROBERT, La taxe au tonnage, Conformité internationale et constitutionnalité en droit suisse, IFF Forum für Steuerrecht 2016, N°1/2016, p. 3ss (cité : DANON, La taxe au tonnage).

DANON ROBERT/GUTMANN DANIEL/OBERSON XAVIER/PISTONE PASQUALE (édit.), Commentaire Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune, Bâle (Helbing Lichtenhahn) 2014, (cité : Commentaire MC OCDE-AUTEUR).

DE JONCAIRE NICOLETTE, Taxe au tonnage. La voie se libère pour une imposition qui remettrait le transport maritime suisse sur pied d'égalité avec le reste du monde, *in* L'AGEFI, 2 février 2016, consultable à l'adresse suivante : <http://www.agefi.com/quotidien-agefi/suisse/detail/edition/2016-03-02/article/taxe-au-tonnage-la-voie-se-libere-pour-une->

imposition-qui-remettrait-le-transport-maritime-suisse-sur-pied-degalite-avec-le-reste-du-monde-420751.html (30.09.2016).

EHRENZELLER BERNHARD/SCHINDLER BENJAMIN/SCHWEIZER RAINER J./VALLENDER KLAUS A. (édit.), Die schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, 3ème éd., Zurich, 2014, (cité: St. Galler Kommentar-AUTEUR).

LOCHER PETER, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Therwil 2001, (cité: LOCHER, Kommentar).

OBERSON RAOUL, Le principe de la capacité contributive dans la jurisprudence fédérale, *in* : Steuerrecht im Rechtsstaat, Festschrift Francis Cagianut, Berne 1990, p. 125 et ss.

OBERSON XAVIER, Droit fiscal suisse, 4<sup>ème</sup> édition, Bâle (Helbing Lichtenhahn), 2012, (cité : OBERSON, Droit fiscal suisse).

OBERSON XAVIER, La taxe sur le tonnage est une opportunité, *in* Bilan, 1<sup>er</sup> Février 2016, <http://www.bilan.ch/xavier-oberson/taxe-tonnage-une-opportunite> (30.09.2016).

OBERSON XAVIER, La constitutionnalité de l'introduction d'une taxe au tonnage en Suisse dans le cadre de la troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III) : avis de droit rédigé à l'attention du Département fédéral des finances, 12 août 2015, <https://biblio.parlament.ch/e-docs/383599.pdf> (30.09.2016) (cité: OBERSON, Avis de droit).

ORNELAS ANDREA, La Suisse, géant discret du shipping, 10 août 2012, [http://www.swissinfo.ch/fre/transport-maritime\\_la-suisse--g%C3%A9ant-discret-du-shipping/33259752](http://www.swissinfo.ch/fre/transport-maritime_la-suisse--g%C3%A9ant-discret-du-shipping/33259752) (30.09.2016).

YERSIN DANIELLE, Les buts extra-fiscaux assignés aux impôts directs, au regard de quelques principes constitutionnels, *in* : Steuerrecht im Rechtsstaat, Festschrift Francis Cagianut, Berne, 1990, p. 47 et ss (cité : YERSIN, Les buts extra-fiscaux).

## Références supplémentaires

CONFÉRENCE DES NATIONS-UNIES SUR LE COMMERCE ET LE DÉVELOPPEMENT, Etude sur les transports maritimes, 2015, consultable à l'adresse suivante : [http://unctad.org/fr/Publication\\_sLibrary/rmt2015\\_fr.pdf](http://unctad.org/fr/Publication_sLibrary/rmt2015_fr.pdf) (30.09.2016).

COMMUNICATION 2009/C 132/06 de la Commission établissant des orientations en matière d'aide d'État aux sociétés gestionnaires de navires, du 11 juin 2009, consultable à l'adresse suivante : [http://eurlex.europa.eu/legalcontent/FR/TXT/HTML/?uri=CELEX:52009XC0611\(01\)&from=FR](http://eurlex.europa.eu/legalcontent/FR/TXT/HTML/?uri=CELEX:52009XC0611(01)&from=FR) (30.09.2016).

COMMUNICATION C(2004) 43 de la Commission — Orientations communautaires sur les aides d'État au transport maritime, du 17 janvier 2004, consultable à l'adresse suivante : [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=CELEX:52004XC0117\(01\)](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=CELEX:52004XC0117(01)) (30.09.2016).

COMMUNICATION 98/C 384/03 de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, Journal officiel C 384, du 10 décembre 1998, consultable à l'adresse suivante : [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/HTML/?uri=CELEX:31998Y1210\(01\)&from=FR](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/HTML/?uri=CELEX:31998Y1210(01)&from=FR) (30.09.2016), (cité : Communication aides d'Etat 1998).

COMMUNIQUÉ DE PRESSE de la Commission européenne, Aides d'État: l'Irlande a accordé pour 13 milliards d'EUR d'avantages fiscaux illégaux à Apple, Bruxelles, 30 août 2016, consultable à l'adresse suivante : [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-16-2923\\_fr.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2923_fr.htm) (30.06.2016).

COMMUNIQUÉ DE PRESSE de la Commission européenne, Aides d'État: la Commission invite la Grèce à mieux cibler sa «taxe au tonnage» et les mesures d'aide connexes dans le secteur maritime, Bruxelles, 21 décembre 2015, consultable à l'adresse suivante : [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-15-6384\\_fr.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-6384_fr.htm) (30.09.2016).

COMMUNIQUÉ DE PRESSE de la Commission européenne, Aides d'État: la Commission ouvre une enquête approfondie au sujet des exonérations fiscales accordées à certains services

d'affrètement maritime en France, Bruxelles, 4 février 2015, consultable à l'adresse suivante: [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-13-1043\\_fr.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-13-1043_fr.htm) (30.09.2016).

COMMUNIQUÉ DE PRESSE de la Commission européenne, Aides d'État: la Commission ouvre une enquête approfondie au sujet des exonérations fiscales accordées à certains services d'affrètement maritime en France, Bruxelles, 6 novembre 2013, consultable à l'adresse suivante : [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-13-1043\\_fr.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-13-1043_fr.htm) (30.09.2016).

DÉCISION DE LA COMMISSION européenne du 13 mai 2003, C(2003)1476fin, consultable à l'adresse suivante : [http://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/cases/133777/133777\\_466035\\_1\\_2.pdf](http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/133777/133777_466035_1_2.pdf) (30.09.2016).

INSTITUT CREA d'économie appliquée, Le pôle économique maritime suisse et la taxe au tonnage, Rapport final, Lausanne, novembre 2015, (cité : CREA, Rapport final).

INTERVENTION du conseiller national Guillaume Barazzone, lors de la session d'automne, sixième séance du 19 septembre 2016, consultable à l'adresse suivante : <https://www.parlament.ch/fr/ratsbetrieb/amtliches-bulletin/amtliches-bulletin-die-verhandlungen?SubjectId=38023#votum2> (30.09.2016).

LEXISNEXIS, Revue de droit fiscal n° 26, Commentaires administratifs définitifs sur les aménagements du régime de la taxation au tonnage, 30 Juin 2016, comm. 392.

MOTION déposée au Conseil national par Guillaume Barazzone, « Taxe au tonnage. Une nécessité fiscalement neutre », 25 septembre 2014, consultable à l'adresse suivante : <https://www.parlament.ch/fr/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaeft?AffairId=20143909> (30.09.2016).

OCDE : Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS), Action 5, Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, Rapport final, 2015, consultable à l'adresse suivante : <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/lutter-plus-efficacement-contre-les-pratiques-fiscales-dommageables-en-prenant-en-compte-la-transparence-et-la-substance-9789264255203-fr.htm> (30.09.2016) (cité : BEPS, Action 5).

OCDE : Note d'application consolidée – indications pour l'application du rapport 1998 aux régimes fiscaux préférentiels, 2004 (cité : OCDE, Note d'application consolidée).

OCDE, Concurrence fiscale dommageable, un problème mondial, Rapport de 1998, consultable à l'adresse suivante : <http://www.oecd.org/fr/sites/forummondialsurlatransparencetlechangederenseignementsadesfinsfiscales/45630364.pdf> (30.09.2016), (cité: OCDE, Rapport de 1998).

Oxford Economics, *The economic value of the EU shipping industry*, avril 2014, <http://safety4sea.com/images/media/pdf/Oxford-Economics-ECSA-Report-FINAL.pdf>.

## **Jurisprudence**

### **Suisse**

ATF 140 II 157

ATF 138 I 378 = JdT 2014 I 3

ATF 135 I 130

ATF 133 II 206 - RDAF, 2007 II 505

ATF 121 I 129

ATF 99 Ia 595

ATF 95 I 504

### **Européenne**

Arrêt du Tribunal du 22 janvier 2013, Salzgitter/Commission, T-308/00.

Arrêt du 15 novembre 2011, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni, C-106/09 P et C-107/09 P.

Arrêt de la Cour du 6 septembre 2006, Portugal/Commission, C-88/03.

Arrêt de la Cour du 15 juin 2006, Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 et C-41/05.

Arrêt de la Cour du 24 juillet 2003, Altmark Trans et Regierungspräsidium Magdeburg, C-280/00.

Décision (UE) 2015/667 de la Commission du 4 février 2015 concernant l'aide d'État SA.14551 (2013/C) mise à exécution par la France du fait de la modification des conditions des aides accordées aux affréteurs à temps dans le cadre du régime de taxation au tonnage [notifiée sous le numéro C(2015) 434].