

Swiss Shipowners Association
Association Suisse des Armateurs

Réponse à la procédure de consultation
concernant la loi fédérale sur la taxe au tonnage applicable aux navires de mer

Avril 2021

Table des matières

Présentation de la <i>Swiss Shipowners Association</i>	1
1. Résumé.....	2
2. Analyse article par article du projet.....	3
a. Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct	3
Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID).....	11
3. Considérations générales.....	12
a. Remarque préliminaire concernant la notion de tonnage (jaugeage) - clarification de la page 2 et du paragraphe 3.1 du rapport explicatif.....	12
b. L'importance du transport maritime pour l'économie suisse - clarifications et compléments d'informations au paragraphe 1.1 du rapport explicatif	13
La Suisse est une puissance maritime de premier plan.....	13
Contribution du secteur maritime à l'économie suisse	14
Dépendance du commerce international de la Suisse au transport maritime.....	15
c. Rappel des objectifs de la taxe au tonnage - clarifications et compléments d'informations au paragraphe 1.2 du rapport explicatif	16
d. Constitutionnalité de la taxe au tonnage suisse - clarifications et compléments d'informations aux paragraphes 1.3 et 6.1 du rapport explicatif.....	17
e. Analyse au regard de la convention instituant l'Association Européenne de Libre-Echange (AELE) et de l'accord du 22 juillet 1972 entre la Confédération suisse et la Communauté économique européenne - compléments d'informations au paragraphe 2.4 du rapport explicatif.....	17
f. Considérations techniques générales.....	18
Application limitative au secteur du transport maritime - clarifications au paragraphe 3.1 du rapport explicatif.....	18
Risque de « précédent »	18
Conséquences financières sur les finances publiques – clarifications et compléments d'informations au paragraphe 5 du rapport explicatif	19
Estimation financière des revenus fiscaux en cas d'application de la taxe au tonnage aux membres de la <i>Swiss Shipowners Association</i>	19
Eléments techniques justifiant la complexité de la comparaison entre la taxe au tonnage et le régime normal d'imposition	20
Effets dynamiques de la taxe au tonnage.....	21
Maintien de la compétitivité.....	22
Annexes.....	24
Version consolidée du projet de loi	24
Avis de droit du Professeur Oberson en date du 19 avril 2021	29

Présentation de la *Swiss Shipowners Association*

L'Association suisse des armateurs (*Swiss Shipowners Association*) a été créée en 1942, à la suite de la décision du gouvernement suisse d'avoir une flotte indépendante battant pavillon suisse, capable de garantir l'approvisionnement du pays en cas de conflit. Depuis sa création, la *Swiss Shipowners Association* a toujours établi des relations constructives avec l'Office Suisse de la navigation maritime et le Conseil fédéral, influençant efficacement la politique maritime suisse. La *Swiss Shipowners Association* est également l'interlocuteur officiel pour toutes les discussions entre le gouvernement suisse, Nautilus et les armateurs de navires battant pavillon suisse.

Après plus de trois quarts de siècle exclusivement réservée aux armateurs battant pavillon suisse, la *Swiss Shipowners Association* a ouvert son adhésion à tous les armateurs/opérateurs basés en Suisse et battant tout pavillon internationalement accepté.

Cette évolution récente de la *Swiss Shipowners Association* est justifiée par l'importance de la flotte suisse. En effet, la flotte contrôlée depuis la Suisse fait partie des plus grandes flottes marchandes du monde, se classant parmi les principales nations en Europe (4ème rang) et au 9ème rang dans le monde¹. Une soixantaine de compagnies sont basées en Suisse et exploitent actuellement plus de 900 navires représentant plus de 56 millions de GT, soit l'équivalent de la flotte de la Norvège, du Royaume-Uni ou de Hong-Kong.

Les activités maritimes en Suisse emploient directement plus de 2'000 personnes et représentent environ 0.4% du PIB Suisse.

Les principaux objectifs de la *Swiss Shipowners Association* sont :

- Représenter toutes les entreprises qui contrôlent et exploitent des navires depuis la Suisse.
- Soutenir le développement des activités d'armement, d'exploitation et de gestion des navires basées ou contrôlées depuis la Suisse.
- Sauvegarder, préserver et promouvoir les intérêts de ses membres.
- Participer à des organisations non gouvernementales nationales et internationales.

La *Swiss Shipowners Association* représente aujourd'hui la grande majorité des opérateurs suisses de navires.

La *Swiss Shipowners Association* est membre d'organisations internationales telles que l'ICS (International Chamber of Shipping) dans laquelle elle est représentée dans la plupart des groupes de travail (politique maritime, environnement...), le BIMCO (Baltic and International Maritime Council). Elle intervient également en support du gouvernement suisse pour les différentes réunions préparatoires de l'IMO (International Maritime Organisation). Ces participations permettent à la communauté des armateurs suisses d'acquérir une influence au sein de ces organisations.

¹ Source : IHS Markit, Danish Shipping Association, 2020 Annual report

1. Résumé

La *Swiss Shipowners Association* salue la proposition d'adoption d'une modalité d'imposition des bénéficiaires des sociétés de navigation maritime sur la base d'une taxe au tonnage conforme aux orientations communautaires. Ces modalités d'imposition sont justifiées par le statut de puissance maritime de la Suisse confirmé par l'ensemble des données statistiques disponibles. Elles permettront de soutenir et promouvoir un secteur économique stratégique pour la Confédération en préservant sa compétitivité internationale. Une taxe au tonnage contribuera également à renforcer l'attractivité de la Suisse pour le secteur maritime, laquelle avait été amoindrie lors de l'abolition des statuts fiscaux par l'adoption de la réforme RFFA.

Le projet soumis à consultation paraît dans l'ensemble acceptable.

Les propositions formulées par la *Swiss Shipowners Association* ont principalement pour objectif de clarifier certaines dispositions afin d'assurer une parfaite acceptabilité dans un cadre européen. Nous vous prions de bien vouloir intégrer nos propositions dans le projet soumis au Parlement. Il en est ainsi :

1. de la définition du champ d'application qui doit être limité aux activités maritimes et aux activités accessoires à ces activités maritimes.
2. du rattachement territorial à la Suisse.
3. de la condition relative à la détention des navires.

Il est par ailleurs suggéré de compléter le projet par certains éléments de flexibilité, tout en restant dans le cadre des Orientations communautaires. Il en est ainsi de la question de l'inclusion dans le champ d'application des activités de locations coque nue, et des activités de gestion technique et de gestion des équipages.

Les dispositions relatives au lien avec un pavillon suisse ou européen ne sont en l'état pas acceptables. Si le lien avec un pavillon est bien entendu salué, en tant que condition posée par les orientations communautaires, la *Swiss Shipowners Association* fait part de sa ferme opposition à l'application d'une part minimale de 60% de pavillon suisse ou européen, ce taux de référence étant excessif. La *Swiss Shipowners Association* suggère de s'en tenir aux orientations communautaires, limitant l'obligation des compagnies de navigation maritime optant pour la taxe au tonnage à maintenir un taux de référence et à l'augmenter, le taux de 60% constituant un seuil au-delà duquel la société est exonérée de l'obligation de maintien ou d'augmentation.

Enfin, la *Swiss Shipowners Association* se montre favorable à l'élargissement des critères environnementaux conduisant à une modulation de la base de la taxe au tonnage. À titre d'illustration, la gestion des déchets, le traitement des eaux usées et de ballast, la réduction du bruit... devraient compléter les initiatives techniques visant à limiter les émissions de polluants atmosphériques.

2. Analyse article par article du projet

Une version consolidée des propositions de modification figure en annexe de cette contribution.

Les articles du projet soumis à consultation sont mentionnés ci-dessous en caractères taille réduite. Les propositions de modifications sont en caractères gras et portent la mention « nouveau ».

a. Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct

Art. 18, al. 3^{bis}

^{3bis} Les art. 73 à 77 s'appliquent par analogie dans le cas des navires de mer soumis à la taxe au tonnage.

Art. 18, al 3^{bis} nouveau

^{3bis} **Les art. 73 à 77 s'appliquent par analogie aux sociétés de navigation maritime.**

Commentaires nouvel Art. 18, al 3^{bis} : il ne ressort pas clairement du projet si la disposition s'appliquerait aussi aux entreprises individuelles. Faisant référence à la nature de la société et non aux types d'actifs utilisés, la présente formulation étend le champ d'application de la disposition à tous les travailleurs indépendants, peu importe qu'ils exercent leur activité sous la forme d'une entreprise indépendante ou d'une société de personnes.

Art. 58a Taxe au tonnage

La rédaction de cet article n'appelle aucun commentaire de notre part.

Titre 3 Taxe au tonnage

Art. 73 Objet

Art. 73, al. 1

¹ Seuls peuvent être soumis à la taxe au tonnage les navires de mer exploités aux fins suivantes:

- a. le transport de marchandises;
- b. le transport de personnes;
- c. les opérations de sauvetage et d'assistance;
- d. la pose de câbles et l'installation de tuyaux;
- e. la construction de structures offshore;
- f. la recherche océanographique.

Art. 73, al. 1 nouveau

¹ **Le bénéfice net imposable des sociétés de navigation maritime qui en font la demande peut être calculé selon le tonnage des navires éligibles lors de l'exercice d'activités principales et auxiliaires directement liées à l'économie maritime, notamment :**

- a. le transport de marchandises**
- b. le transport de passagers incluant les activités de croisières;**
- c. les activités de sauvetage, de remorquages et d'assistance en mer;**
- d. les activités de la pose de câbles et l'installation de tuyaux;**
- e. les activités de construction et de maintenance de structures offshore;**
- f. les activités de location de navires à temps ou coque nue ;**
- g. les activités de gestion technique des navires incluant la gestion des équipages;**
- h. les activités de recherche sismologique et océanographique.**

Commentaires alinéa 1 nouveau: Seules les activités, principales ou accessoires, directement liées à l'économie maritime, peuvent relever de la taxe au tonnage. Cette référence à l'économie maritime permet d'éviter un usage abusif de ce régime fiscal à des activités lacustres par exemple. Les activités de transport entre un port maritime suisse et les ports de la Mer du Nord devraient être éligibles.

La liste des activités établie à l'art. 73, al. 1 ne devrait pas présenter un caractère exhaustif.

Conformément aux orientations communautaires, les sociétés établies dans un Etat membre de l'Union européenne et qui assurent la gestion des équipages et la gestion technique des navires peuvent bénéficier de l'application de la taxe au tonnage.

Il est rappelé que les sociétés gestionnaires de navires sont des personnes morales fournissant différents services aux propriétaires de navires, comme le contrôle technique, le recrutement et la formation des équipages, la gestion des équipages et l'exploitation des navires.

Les activités susmentionnées sont en général exercées en interne par les transporteurs maritimes. Cependant, ces activités peuvent également être sous-traitées à des sociétés tierces. Comme le note la Commission européenne dans les Orientations communautaires, les sociétés gestionnaires de navires contribuent à la mise en place de « *services de transport maritime sûrs, sécurisés et respectueux de l'environnement* ». Afin de maintenir une égalité fiscale entre les sociétés exerçant ces activités en interne et celles exerçant ces activités en sous-traitance, il paraît légitime d'étendre le champ d'application de la taxe au tonnage suisse aux activités de gestion de navires, incluant la gestion de l'équipage, la gestion technique et la gestion commerciale.

Divers Etats de l'Union européenne appliquent la taxe au tonnage aux sociétés gestionnaires de navires.

Il est suggéré de préciser certaines activités. Les activités de maintenance de structures offshore (et non uniquement de construction) doivent pouvoir être soumises à la taxe au tonnage. Enfin les activités de recherche devraient être étendues aux activités sismologiques.

Un point particulier est relatif aux activités de location. La *Swiss Shipowners Association* partage l'avis du Département fédéral des finances considérant que la location coque nue d'un navire ne

peut, en tant que telle, être considérée comme une activité d'exploitation d'un navire et « s'apparente à une activité de leasing » (page 24). Cependant, sur le modèle de certains Etats de l'Union européenne, il semble opportun de permettre sous conditions limitatives, d'intégrer dans la taxe au tonnage les activités de location coque nue. Ces conditions devraient être définies dans l'Ordonnance. Néanmoins à ce stade, il est possible de citer, à titre d'illustration, la possibilité d'inclure dans la taxe au tonnage les locations coque nue effectuées entre sociétés d'un même groupe. Par ailleurs, des critères quantitatifs pourraient être définis afin de s'assurer que l'activité principale de l'assujetti demeure une activité d'exploitation opérationnelle de navires, l'activité de location coque nue demeurant accessoire.

Enfin, il semble important dès cet alinéa de préciser le caractère optionnel de la taxe au tonnage (ajout des mots « qui en font la demande »).

Art 73 al. 2 et 3

² La personne assujettie est celle qui exploite le navire.

³ Par exploitation d'un navire de mer, on entend l'exécution des tâches incombant à l'armateur, l'affrètement du navire ou sa location. Le Conseil fédéral définit plus précisément l'exploitation d'un navire.

Art. 73, al. 2 et 3 : supprimer et intégrer dans l'art. 74

Commentaires alinéas 2 et 3 : l'art. 73 étant relatif au champ d'application de la taxe au tonnage, il est suggéré, par souci de cohérence, de supprimer les alinéas 2 et 3 qui sont repris dans l'art. 74 relatif aux conditions d'application.

Art. 73, al. 4

⁴ Tous les bénéfices provenant de l'exploitation ou de l'aliénation du navire sont soumis à la taxe au tonnage. Les bénéfices provenant des activités accessoires exercées à bord du navire sont également soumis à la taxe au tonnage s'ils ne dépassent pas 50 % des bénéfices résultant de l'exploitation du navire.

Les Art. 73 al. 2 et 3 du projet soumis à consultation étant déplacés dans l'Art. 74, il est suggéré de remplacer l'Art. 73, al. 4 du projet soumis à consultation par l' **Art. 73, al. 2 nouveau suivant :**

Art. 73, al. 2 nouveau

² Tous les bénéfices provenant de l'exploitation ou de l'aliénation du navire sont soumis à la taxe au tonnage. Les bénéfices provenant des activités accessoires, présentant un lien substantiel avec les activités principales définies à l'al. 1 et ne dépassant pas 50% du chiffre d'affaires résultant de l'exploitation du navire sont également soumises à la taxe au tonnage. Le Conseil fédéral définit les conditions d'application de cet alinéa.

Commentaires alinéa 2 nouveau : Sur le modèle d'autres systèmes de taxe au tonnage actuellement en vigueur, il nous semble opportun de définir le caractère d'activités accessoires sur la base de critères à la fois qualitatifs et quantitatifs. Par ailleurs, à titre indicatif, l'Ordonnance pourrait dresser une liste non exhaustive d'activités accessoires. Cette approche serait en outre compatible avec les commentaires de l'OCDE sous l'art 8 du modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune

Le critère qualificatif devrait à notre sens se référer au lien substantiel devant exister avec les activités principales définies à l'alinéa 1.

En ce qui concerne le critère quantitatif, il est important dans la comparaison quantitative de ces activités accessoires par rapport aux activités de base ('core business') de se référer au chiffre d'affaires et non pas aux bénéfices. *La Swiss Shipowners Association* partage la position du Département fédéral des finances de définir le seuil de 50%, considérant en tout état de cause que le dépassement de ce seuil par une activité supposée accessoire conduirait de facto à remettre en cause la nature de l'activité supposée principale. Il convient néanmoins de noter que ce critère quantitatif devrait être considéré comme un facteur non exclusif de l'analyse du caractère accessoire d'une activité.

La Swiss Shipowners Association formule également les observations suivantes concernant l'analyse développée par le Département fédéral des finances sur les revenus des casinos à bord des navires de croisières². Selon l'art. 4 de la Loi fédérale maritime de 1953³ "*le droit fédéral est en vigueur à bord des navires suisses: en haute mer sans partage; dans les eaux territoriales en tant que loi de l'Etat riverain n'est pas déclarée impérative.*" Par ailleurs, en pratique et par souci de simplification, les casinos sont généralement fermés dès que le navire croise dans les eaux territoriales d'un état ou est au port. Les casinos ne sont en général ouverts que dans les eaux internationales.

Sur la base de cet article 4 de la Loi fédérale maritime, les activités de casino exercées à bord d'un navire ne battant pas pavillon suisse ne sont pas soumises aux dispositions de la Constitution fédérale. En conséquence, quel que soit le lieu d'exercice de ces activités (haute mer ou eaux territoriales d'un état), les activités de casino exercées sur ce navire ne peuvent pas être soumises à l'obligation de concession et à l'impôt sur les jeux d'argent au sens de l'art 106 de la Constitution. En conséquence, l'art 106 ne constitue pas un obstacle à l'application de la taxe au tonnage.

En ce qui concerne les navires battant pavillon suisse, en application de l'art. 4 de la Loi fédérale maritime, le droit fédéral doit s'appliquer. En premier lieu, une concession devrait être nécessaire pour exploiter ce casino à bord d'un navire de croisières battant pavillon suisse. Mais, selon le §2 de l'art 106, la Confédération "*prélève sur les recettes dégagées [...] un impôt qui ne doit pas dépasser 80% du produit brut des jeux.*" L'inclusion des bénéfices des casinos dans la taxe au tonnage paraît remplir cette condition constitutionnelle.

² Pages 24 et 25 du rapport explicatif

³ RS 747.30

Art. 73, al. 5

La rédaction de cet alinéa n'appelle aucun commentaire de notre part mais est numéroté en nouvel al. 3.

Art. 74 Conditions

Il est suggéré d'ajouter un nouvel Art. 74, al. 1, rédigé comme suit :

Art. 74 al. 1 nouveau

¹ Les sociétés de navigation maritime au sens de l'al 1 de l'art 73 sont les sociétés détenant ou opérant une flotte dont la gestion commerciale et stratégique est exercée en Suisse.

Commentaires art 74, al. 1 nouveau : l'art 74 étant relatif aux conditions d'application de la taxe au tonnage, il est suggéré d'y inclure un alinéa relatif à la définition des sociétés de navigation maritime faisant explicitement référence à la notion de gestion commerciale et stratégique, ainsi qu'à leur localisation en Suisse.

En effet, la notion de gestion commerciale et stratégique est rappelée par les Orientations communautaires. Cette notion permet de sceller le lien économique entre l'opérateur et la Confédération, rendant par là même la taxe au tonnage compatible avec les principes d'imposition basés sur la substance définis par l'OCDE. Enfin, il sied de noter que cette caractéristique de la taxe au tonnage est également en ligne avec les dispositions de l'art 8 du modèle des conventions fiscales de l'OCDE.

Art. 74, al.1

¹ Un navire de mer ne peut être soumis à la taxe au tonnage que si 60 % au moins du tonnage de la flotte du contribuable qui l'exploite est inscrit dans le registre des navires suisses ou dans le registre des navires d'un État membre de l'Espace économique européen.

Art. 74, al. 2 nouveau (après nouvelle numérotation en raison de l'ajout d'un nouvel alinéa 1)

² Un navire de mer ne peut être soumis à la taxe au tonnage que si la flotte de l'assujetti dont il fait partie inclut un pourcentage minimal de tonnage battant pavillon Suisse ou pavillon d'un autre Etat membre de l'Union Européenne, de l'Association Economique de Libre Echange ou d'un Etat ayant conclu avec la Suisse un accord de libre-échange incluant une clause de réciprocité.

Commentaires alinéa 2 nouveau : cet alinéa dans sa rédaction actuelle est très restrictif et pénalisant pour la majorité des sociétés maritimes suisses. En effet, de nombreux opérateurs disposent d'une flotte prise en « time charter » lesquels sont définis sur des durées variables, de quelques jours à plusieurs années. Il peut donc être difficile, voire impossible, à un opérateur de maintenir un objectif précis et élevé de part de flotte sous pavillon suisse ou de l'espace économique européen. Pour cette raison, une condition en ligne avec les Orientations communautaires telles que rappelées dans le rapport explicatif page 16 nous parait offrir la flexibilité nécessaire et souhaitée.

Art 74, al. 2 :

Est considéré comme une flotte l'ensemble des navires exploités par le contribuable.

Cet alinéa nous paraît devoir être déplacé en alinéa 4 et rédigé comme suit :

Art. 74, al 4 nouveau

⁴ Est considéré comme une flotte l'ensemble des navires détenus ou exploités par le contribuable.

Il est suggéré d'insérer un nouvel Art. 74, al. 3 rédigé comme suit :

Art. 74, al. 3 nouveau :

³ Un pourcentage minimal, fixé par le Conseil fédéral, du tonnage de la flotte doit être détenu juridiquement ou économiquement par la société de navigation maritime ou est directement exploité par celle-ci.

Commentaires alinéa 3 nouveau : conformément aux Orientations communautaires, seuls les armateurs exploitant leurs propres navires ainsi que les autres opérateurs tels que charterers et les gestionnaires de navires peuvent bénéficier de la taxe au tonnage. Afin d'éviter des abus, tout en poursuivant l'objectif de développement d'une flotte suisse ou communautaire, il apparaît nécessaire d'inclure dans la loi une disposition relative à la détention des navires. Les conditions relatives à la détention seraient définies par voie d'ordonnance.

Art. 74, al. 3

³ Le moment déterminant pour satisfaire à la condition requise pour l'assujettissement à la taxe est le dernier jour de la période fiscale.

Art. 74, al. 3 : supprimer

Commentaires suppression de l'alinéa 3 du projet soumis à consultation: cet alinéa dans sa rédaction actuelle est restrictif et ne tient pas compte des particularités de l'industrie maritime. Pour des sociétés maritimes qui opèrent sur « le marché spot » il n'est pas possible de prévoir un pourcentage précis et stable de navires qui battent un pavillon déterminé. Ainsi, pour tenir compte de cette particularité, il est approprié d'apprécier la conformité avec cette condition sur une période relativement longue. En tout état de cause, cette condition ne paraît pas ressortir du domaine législatif, raison pour laquelle il est proposé de renvoyer la détermination des conditions d'application à l'ordonnance du Conseil fédéral.

Art. 74, al. 4 :

La demande d'assujettissement à la taxe doit être déposée auprès de l'administration cantonale compétente en matière d'impôt fédéral direct.

La rédaction de cet alinéa n'appelle aucun commentaire de notre part, mais nous parait devoir être déplacé en alinéa 5.

Art. 74, al. 5 nouveau

⁵ La demande d'assujettissement à la taxe doit être déposée auprès de l'administration cantonale compétente en matière d'impôt fédéral direct.

Il est suggéré d'insérer un nouvel Art. 74, al. 6 rédigé comme suit :

Art 74, al. 6 nouveau

⁶ Le Conseil fédéral détermine les modalités d'application des dispositions du présent article.

Art. 75 Calcul

Art. 75, al. 1

La rédaction de cet alinéa n'appelle aucun commentaire de notre part.

Art. 75, al. 2

La rédaction de cet alinéa n'appelle aucun commentaire de notre part.

Il est suggéré d'insérer un nouvel Art. 75, al. 3 rédigé comme suit :

Art 75, al. 3 nouveau

³ le bénéfice net imposable des assujettis exerçant des activités de gestion technique incluant la gestion des équipages au sens de l'art 73 al. 1 lit g est égal à 25% du bénéfice calculé en application de l'al 2.

Commentaires nouvel alinéa 3 : En raison de la proposition d'inclusion dans le champ d'application de la taxe au tonnage des activités de gestion technique des navires, incluant la gestion des équipages (selon proposition sous l'article 73 al. 1 ci-dessus), et tenant compte du fait que, pour un navire donné, le chiffres d'affaires des sociétés gestionnaires est bien inférieur à celui des opérateurs, il apparaît légitime, conformément aux Orientations communautaires et aux régimes en vigueur dans certains états de l'Union, que l'assiette fiscale à appliquer devrait être égale à 25% environ de celle appliquée à l'armateur pour le même navire ou le même tonnage.

Art. 75, al. 3

³ Il est réduit de 20 % au maximum si le système de propulsion du navire répond à certaines exigences écologiques et notamment émet peu de polluants atmosphériques. Le Conseil fédéral définit ces exigences et le montant de la réduction.

Art. 75, al. 4 nouveau (après nouvelle numérotation en raison de l'ajout d'un nouvel alinéa 3)

⁴ Le Conseil fédéral peut ajuster à la baisse ou à la hausse, mais dans la limite de 50 %, le barème de l'al. 2 sur la base de critères environnementaux.

Commentaire alinéa 4 nouveau : l'alinéa 3 dans sa rédaction actuelle est restrictif. La référence au système de propulsion du navire comme unique paramètre d'amélioration écologique est restrictive et pénalisante pour les navires améliorés selon d'autres critères. Elle ne nous semble par ailleurs pas conforme au constat établi par le Département des finances lui-même dans le rapport explicatif (page 21) selon lequel les pollutions des navires peuvent être groupées en trois catégories : « - *émissions atmosphériques*, - *décharges d'exploitations en mer [...]*, - *décharges accidentelles en mer [...]* ». Il existe ainsi plusieurs manières d'améliorer et modifier les performances écologiques des navires. Pour conserver son aspect incitatif, cet alinéa doit avoir une rédaction plus générale, permettant la prise en compte d'autres facteurs environnementaux, lesquels pourront être définis par voie d'Ordonnance.

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

¹ L'assujettissement à la taxe au tonnage débute le premier jour de la première période fiscale au cours de laquelle le navire de mer est soumis à la taxe sur demande du contribuable.

² Le navire est soumis à la taxe pendant dix périodes fiscales. L'assujettissement à la taxe prend fin avant l'expiration de ce délai si le contribuable y renonce ou si les conditions ne sont plus remplies.

³ Sur demande, l'assujettissement à la taxe peut être reconduit.

⁴ Si l'assujettissement à la taxe prend fin avant l'expiration des dix périodes fiscales, le contribuable peut déposer une nouvelle demande d'assujettissement au plus tôt pour la sixième période fiscale suivant la fin de l'assujettissement à la taxe.

⁵ Après la fin de l'assujettissement à la taxe, l'imposition est régie par les art. 58 à 72. Les valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice sont les valeurs commerciales comptabilisées au début de la première période fiscale suivant la fin de l'assujettissement à la taxe. Les pertes liées à l'exploitation du navire subies pendant l'assujettissement à la taxe ne peuvent pas être reportées.

Il est suggéré d'insérer un nouvel Art. 76, al. 6 rédigé comme suit :

Art 76, al. 6 nouveau

⁶ Le fait de choisir le régime de la taxe au tonnage n'entraîne pas la réalisation des réserves latentes au sens de la systématique fiscale.

Il est suggéré d'insérer un nouvel Art. 76, al. 7 rédigé comme suit :

Art 76, al. 7 nouveau

⁷ Le Conseil fédéral définit les conditions d'application de cet article.

Art. 77 Restructurations

Si un navire de mer soumis à la taxe au tonnage est transféré à sa valeur commerciale dans le cadre d'une restructuration au sens de l'art. 61, al. 1 ou 3, la durée d'application de la taxe définie à l'art. 76, al. 2, reste valable. S'il est transféré à une autre valeur, l'art. 76, al. 4, s'applique.

Commentaires art. 77 : La rédaction de cet article nous paraît devoir être revue afin d'être en ligne avec les clarifications du rapport explicatif.

A la lecture du rapport explicatif, nous comprenons que le but de cet article est de faire respecter dans le cadre des restructurations les délais d'assujettissement à la taxe au tonnage tels qu'établis par l'article 76 tout en laissant la possibilité de réaliser les restructurations selon les règles de l'article 61, al.1 ou 3 ou pas. Or, dans sa rédaction actuelle, il pénalise fortement les transferts autres qu'en neutralité fiscale d'une part, et les entreprises reprenantes des navires pour lesquels l'assujettissement ne peut être demandé qu'après expiration du délai fixé par l'article 76 al 4 d'autre part.

Par ailleurs, la dernière phrase de l'art 77 pourrait être interprétée comme interdisant à un navire transféré dans le cadre d'une restructuration de bénéficier de la taxe au tonnage avant l'expiration d'un délai de 6 années à compter de l'année de la restructuration. Une telle interprétation pourrait conduire à une perte totale de valeur des navires concernés par cette restructuration, conduisant potentiellement à des pertes financières pour la Confédération dans le cas où ce navire serait au bénéfice de la garantie fédérale.

[Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes \(LHID\)](#)

Les commentaires formulés ci-dessus relatifs à la LIFD s'appliquent mutatis mutandis à la proposition de rédaction de la LHID.

Les nouveaux articles 14, al. 3, 2e phrase et 29 al. 3 n'appellent pas de commentaire de notre part.

3. Considérations générales

A titre préliminaire, il est souligné que les commentaires ci-dessous se réfèrent uniquement à la version française du rapport explicatif. Les éventuelles divergences avec la version allemande du rapport explicatif ne sont pas relevées.

a. Remarque préliminaire concernant la notion de tonnage (jaugeage) - clarification de la page 2 et du paragraphe 3.1 du rapport explicatif

Le rapport explicatif mentionne (page 2): « *La base de calcul n'est pas le bénéfice effectif, mais un volume de fret défini de manière forfaitaire à partir de la jauge nette du navire de mer et du nombre de jours d'exploitation.* » Il est également mentionné page 18 que « *le montant appliqué suit un barème dégressif inversement proportionnel à l'importance du volume de fret.* » et en page 19 que « *l'impôt dû n'est pas calculé en fonction du bénéfice effectivement réalisé, mais en fonction du volume de fret de chaque navire de mer.* »

Ces références au « volume de fret » sont de nature à créer des confusions. Une clarification est donc nécessaire.

La taxe au tonnage n'est pas calculée en fonction du volume de fret effectivement transporté, mais en fonction du tonnage net d'un navire, ce tonnage net étant la capacité intérieure utilisable commercialement.

Le tonnage net d'un navire est mentionné sur le Certificat International de jaugeage, conformément à l'art 7 de la Convention internationale sur le jaugeage des navires du 23 juin 1969 entrée en vigueur pour la Suisse le 18 juillet 1982 après approbation par l'Assemblée fédérale le 30 novembre 1976⁴.

En conséquence, la taxe au tonnage applicable à un navire est stable et ne varie en fonction ni du volume ou du poids des marchandises transportées, ni des profits effectifs réalisés sur ce transport.

Cet élément est de nature à renforcer les caractéristiques principales de la taxe au tonnage:

- La taxe au tonnage est un système de taxation simple, tant au niveau de l'application par le contribuable qu'au niveau de l'administration en cas de contrôle.
- La taxe au tonnage est un système de taxation fiable, les manipulations étant impossibles.
- Les revenus fiscaux sont aisément prédictibles, et non soumis aux aléas conjoncturels.

⁴ RO 1982 1326

b. L'importance du transport maritime pour l'économie suisse - clarifications et compléments d'informations au paragraphe 1.1 du rapport explicatif

L'importance économique du secteur maritime en Suisse, ainsi que son rang au sein des puissances maritimes mondiales, certes probablement méconnu, justifie la mise en place d'une politique cohérente incluant notamment un environnement fiscal de nature à assurer la compétitivité de ce secteur, tout en étant strictement compatible avec les standards internationaux et notamment européens.

La Suisse est une puissance maritime de premier plan

Nonobstant l'absence de frontières maritimes, la Suisse est une puissance maritime, même si elle demeure modeste en comparaison avec les principales puissances maritimes. Le potentiel de développement dans l'hypothèse d'un environnement favorable, incluant les aspects fiscaux, est significatif.

Selon les sources, la Suisse se classe parmi les premières puissances maritimes mondiales. Ainsi, selon IHS Seaweb, en 2019, les sociétés suisses contrôlent une flotte de 56 millions de tonnes (tonnage brut), la classant au 9ème rang mondial et 4ème rang européen.

Rang	Pays	Tonnage brut (millions) - GT	Taxe au tonnage
1	Grèce	170	Oui
2	Singapour	129	Régime fiscal spécifique au secteur maritime
3	Chine	124	Oui
4	Japon	117	Oui
5	Danemark	64	Oui
6	Etats-Unis	63	Oui
7	Allemagne	62	Oui
8	Hong Kong	57	Régime fiscal spécifique au secteur maritime
9	Suisse	56	Non
10	Corée du Sud	51	Oui

Source : IHS Seaweb, publié dans le rapport annuel 2020 de la Danish Shipping Association

Selon la Conférence des Nations Unies sur le Commerce et le Développement (UNCTAD), sur la base de critères différents, la Suisse occupe le 17ème rang mondial et le 8ème européen, les sociétés

localisées sur son territoire étant propriétaires économiques d'une flotte totalisant 26,4 millions de tonnes de port en lourd (DWT)⁵.

Quels que soient les critères, la Suisse se classe parmi les principales puissances maritimes, devant certains états dont l'histoire et la culture maritime sont pourtant plus reconnues, tels que l'Italie.

Il convient de souligner que ces classements ne doivent pas cacher une réalité : malgré son 4ème rang européen (selon classement IHS Seaweb), la flotte suisse est égale au tiers de la flotte grecque (la Grèce est par ailleurs la première puissance maritime mondiale) et représente environ 40% de la flotte singapourienne, chinoise ou japonaise.

Enfin, le tableau ci-dessus démontre que la Suisse est la seule puissance maritime ne disposant pas d'un régime fiscal adapté au secteur maritime. Parmi les 10 premières puissances maritimes, 7 disposent d'un régime de taxe au tonnage, 2 (Singapour, Hong Kong) ont mis en place un régime fiscal spécifique fortement incitatif. La Suisse est isolée.

Contribution du secteur maritime à l'économie suisse

Le rapport explicatif fait état page 6 de données fournies par la *Swiss Trading and Shipping Association* – STSA – présentée comme étant l'association faitière du secteur.

La *Swiss Shipowners Association*, regroupant les sociétés de shipping établies en Suisse et opérant 76,55%⁶ % de la flotte suisse (MSC, Suisse Atlantique, Massoel, Reederei Zurich AG, CADENA RoRo S.A , Nova Marine, ABC Maritime) estime quant à elle le nombre de sociétés à 54 dans 11 cantons. A ce titre, la carte de la page 7 doit être complétée des commentaires d'ordre qualitatif suivants. D'un point de vue territorial, si le Canton de Genève accueille le plus grand nombre de sociétés de transport maritime, en raison de la présence des sociétés de négoce de matières premières, clients du secteur maritime, la présence du secteur maritime est constatée sur l'ensemble du territoire suisse. Le canton de Bâle-ville joue un rôle spécifique, en raison de la présence du seul port maritime suisse et de l'Office fédéral de la navigation maritime. Les cantons de Vaud, du Tessin, sont les autres cantons accueillant le plus grand nombre de sociétés maritimes.

Enfin, et afin de compléter les données figurant dans le rapport explicatif sur le secteur du négoce de matières premières (500 entreprises employant 10 000 employés), la *Swiss Shipowners Association* souligne que le secteur du transport maritime emploie 2000 personnes (emplois directs) et représente une contribution au PIB de 0,4%.

Les retombées économiques indirectes ne doivent pas être sous-estimées. Ainsi, ISL Institut für Seeverkehrswirtschaft und Logistik dans son rapport remis à l'Office fédéral de la navigation maritime en mars 2021⁷ considère que d'autres industries en Suisse sont en relation avec le secteur maritime, telles que les industries informatiques, d'équipements électriques, machines et autres

⁵ UNCTADstat – Flotte marchande par pays de propriété effective, annuel, 2014 - 2020

⁶ Cette part de la flotte suisse opérée par les membres de la *Swiss Shipowners Association* a été calculée sur la base des statistiques de l'UNCTAD 2019 et de Clarksons Research

⁷ ISL Institut für Seeverkehrswirtschaft und Logistik – Future Prospects for the Swiss Flag and Fleet at Sea. Bremen, Mars 2021 – pages 48 et suivantes

équipements. Ces industries représentent plus de 173'000 employés et 88 milliards de chiffres d'affaires. Il n'est pas possible d'estimer la part de ce chiffre d'affaires correspondant aux affaires entretenues avec le secteur maritime, mais ISL cite diverses sociétés suisses ayant une activité en lien avec le secteur maritime. Il en est ainsi de ABB dont les activités pour le secteur maritime représentent 50% des revenus annuels. Winterthur Gas & Diesel, qui emploie 300 personnes en Suisse, a une part de marché de 36% dans la production de moteur diesel pour l'équipement de navires, cette part de marché s'élevant même à 91 % dans le secteur du LNG. Enfin Schindler Marine est le leader mondial des ascenseurs et escalators pour les navires de croisières.

Dépendance du commerce international de la Suisse au transport maritime

Afin de compléter l'analyse du Conseil fédéral sur l'importance du secteur maritime en Suisse, les explications suivantes relatives à la dépendance du commerce international de la Suisse au transport maritime paraissent importantes.

Le commerce international de la Suisse présente une dépendance significative au transport maritime, justifiant la présence sur son territoire d'une industrie maritime forte.

Selon une analyse de LAE Logistics Advisory Experts GmbH, spin off de l'Université de St Gall⁸, 94% des importations (en volume) de la Suisse en provenance de pays non européens sont transportées par voie maritime, soit 5.7 millions de tonnes. En valeur, 30 % des importations (33.4 milliards de francs) sont importées par voie maritime.

92 % des exportations (en volume, soit 2.3 millions de tonnes), 17% en valeur (26.1 milliards de francs) sont exportées à destination de pays non européens par voie maritime.

En volume, les partenaires commerciaux non européens représentent environ 12% des importations. Cette part est similaire pour les exportations. En valeur, les partenaires non européens représentent près de 50% des exportations et 40% des importations.

Ainsi, le transport maritime est utilisé dans 11.3% des importations globales en volume, et 12% en valeur. Le transport maritime est utilisé dans 11% des exportations globales en volume, et 8.5% en valeur.

En comparaison européenne, la Suisse est le pays ne disposant pas d'accès direct à la mer présentant la dépendance la plus élevée au transport maritime. De façon plus intéressante, la dépendance de la Suisse est similaire à celle de l'Allemagne pour les exportations (en volume).

En valeur, les conclusions sont identiques : la Suisse est le pays sans accès à la mer présentant la plus forte dépendance au transport maritime dans ses flux internationaux en valeur avec un niveau proche de celui de l'Allemagne en ce qui concerne les importations, ou de l'Irlande en ce qui concerne les exportations.

⁸ Switzerland's dependency on maritime transportation – Contribution of high-sea shipping on Swiss import and export supply chains – Mars 2021 – <https://www.shipowners.ch/>

c. Rappel des objectifs de la taxe au tonnage - clarifications et compléments d'informations au paragraphe 1.2 du rapport explicatif

De notre point de vue il est nécessaire de compléter la description des régimes de taxe au tonnage au sein de l'Union Européenne (paragraphe 1.2 du rapport explicatif) par un rappel des objectifs qui ont guidé l'acceptation de la taxe au tonnage par les autorités communautaires⁹. Ces objectifs sont en effet identiques pour la Suisse.

La taxe au tonnage en Suisse vise à atteindre les 5 objectifs suivants :

- Assurer la compétitivité de l'industrie maritime suisse dans un contexte de concurrence exacerbée ;
- Maintenir et renforcer l'industrie maritime suisse disposant d'un savoir-faire reconnu ;
- Promouvoir le développement durable du transport maritime, en encourageant les investissements visant à protéger l'environnement et à lutter contre le changement climatique ;
- Promouvoir un transport maritime fiable, efficace, sûr ;
- Encourager un nouveau développement du pavillon maritime suisse afin de maintenir l'image de la Suisse dans le monde, sans créer de risque financier pour la Confédération.

Il convient par ailleurs de noter que d'autres états, dans un souci identique de protection du secteur maritime national, ont adopté des régimes fiscaux spécifiques au secteur maritime mais non fondés sur une taxe au tonnage. Ce constat est partagé par l'ISL Institut für Seeverkehrswirtschaft und Logistik dans son rapport remis à l'Office fédéral de la navigation maritime en mars 2021¹⁰. A titre d'exemple, le régime fiscal singapourien applicable au secteur maritime inclut diverses mesures telles que :

- Exonération partielle d'impôt sur les bénéfices pour les nouvelles sociétés ;
- Exonération totale d'impôt sur les bénéfices des opérations maritimes internationales effectuées avec un navire enregistré au registre singapourien,

⁹ Communication C(2004) 43 de la Commission – Orientations communautaires sur les aides d'Etat au transport maritime (2004/C 13/03)

¹⁰ ISL Institut für Seeverkehrswirtschaft und Logistik – Future Prospects for the Swiss Flag and Fleet at Sea . Bremen, Mars 2021 – page 31

- Exonération sous conditions des profits dérivant de l'exploitation d'une flotte de navires enregistrés à l'étranger (programme AISE – Approved International Shipping Enterprise)
- Exonération des plus-values de cessions de navires

Au Luxembourg, le régime fiscal applicable au secteur maritime présente les principales caractéristiques suivantes :

- Exonération de l'impôt commercial municipal,
- Possibilité d'amortissement accéléré des navires jusqu'à trois fois l'amortissement linéaire sur la durée de vie du navire
- Règles flexibles de constitution de provision pour réparation et maintenance des navires
- Possibilité de report des déficits sans limitation dans le temps
- Bénéfice de crédits d'impôt pour investissement spécifique
- Report d'imposition des plus-values de cession.

d. Constitutionnalité de la taxe au tonnage suisse - clarifications et compléments d'informations aux paragraphes 1.3 et 6.1 du rapport explicatif

Est annexé à la présente contribution un avis de droit du Professeur Oberson du 25 mars 2021. Cet avis de droit confirme le précédent avis de droit du 12 août 2015, aucune évolution législative, réglementaire ou jurisprudentielle n'étant constatée.

e. Analyse au regard de la convention instituant l'Association Européenne de Libre-Echange (AELE)¹¹ et de l'accord du 22 juillet 1972 entre la Confédération suisse et la Communauté économique européenne¹² - compléments d'informations au paragraphe 2.4 du rapport explicatif

Selon un avis de droit du Professeur Oberson du 7 avril 2021 (annexé à la présente contribution), « *il n'existe aucun mécanisme d'annonce préalable dans le cadre des accords internationaux conclus par la Suisse. Il est en revanche possible qu'une instance internationale, spécifiquement la Commission européenne, puisse vouloir contrôler postérieurement le régime mis en place par la Suisse.* »

¹¹ RO 1960 635

¹² RO 1972 3169

f. Considérations techniques générales

L'analyse article par article du projet figure dans la seconde partie de cette contribution. Sont abordées à ce stade diverses considérations techniques générales.

Application limitative au secteur du transport maritime - clarifications au paragraphe 3.1 du rapport explicatif

Le rapport explicatif précise que « *les entreprises faisant le négoce de matières premières peuvent néanmoins profiter indirectement de la taxe au tonnage si les investissements dans le transport de matières premières augmentent.* » (page 19). Cette affirmation appelle les commentaires suivants.

La taxe au tonnage est limitativement applicable aux activités de transport maritime et leurs activités accessoires. En conséquence, les autres activités sans lien avec le transport maritime ne peuvent en aucun cas bénéficier d'un régime de taxe au tonnage.

Il en est ainsi, à titre d'illustration, des activités de négoce de matières premières.

La *Swiss Shipowners Association* reconnaît que certaines sociétés ou certains groupes exercent à la fois des activités pouvant entrer dans le champ d'application de la taxe au tonnage et des activités ne pouvant pas bénéficier de ce régime d'imposition. Dans de telles situations, et de façon identique aux régimes applicables dans les pays européens, des mécanismes comptables devront être appliqués afin d'éviter un transfert abusif de bénéfices du secteur non soumis à la taxe au tonnage vers le secteur soumis à la taxe au tonnage. Ainsi, des secteurs d'activités distincts devront être créés. La *Swiss Shipowners Association* soutient l'art 73 al. 5 du projet soumis à consultation.

Les règles habituelles de contrôle des transferts de bénéfices seront applicables.

Risque de « précédent »

Certaines interrogations surgissent quant au risque potentiel de voir ce modèle de taxation, fondé non pas sur les résultats comptables mais sur des données opérationnelles, être sollicité par d'autres secteurs économiques. Ainsi selon le rapport explicatif, « *en principe, une mesure fiscale liée à la capacité de transport des avions semble envisageable.* »¹³

Le risque de « précédent » n'existe pas.

¹³ Rapport explicatif, page 35

Dans l'Union Européenne, la taxe au tonnage est un régime fiscal spécifique qualifié d'aide d'état et en conséquence, soumis à l'approbation de la Commission. Cette dernière a justifié l'application d'une taxe au tonnage en raison des impacts bénéfiques sur l'économie européenne.

L'OCDE pour sa part considère que les régimes d'imposition fondés sur le tonnage des navires ne constituent pas des pratiques fiscales dommageables.

A ce jour, aucun pays n'a à notre connaissance soumis d'autres secteurs économiques à un régime d'imposition similaire. Si tel devait être le cas, ces régimes feraient l'objet d'une analyse de la part des instances compétentes au regard notamment des règles relatives aux aides d'état et des dispositions des conventions internationales (pratiques discriminatoires ou anti concurrentielles).

Ainsi, l'application en Suisse d'un régime d'imposition similaire à d'autres secteurs d'activités que le secteur du transport maritime ne pourrait à l'heure actuelle respecter les principes en vigueur au niveau international.

Conséquences financières sur les finances publiques – clarifications et compléments d'informations au paragraphe 5 du rapport explicatif

Les contraintes techniques (option pour une période de dix années, absence de report des déficits durant la période d'option, absence de report des déficits constatés durant la période d'option sur des exercices postérieur à la sortie du régime) conduisent à rendre l'analyse des effets de la taxe au tonnage sur la charge fiscale des entreprises difficile. La comparaison avec un régime normal d'imposition des bénéfices est délicate voire impossible.

Néanmoins, le potentiel de recettes fiscales après application de la taxe au tonnage par les membres de la Swiss Shipowners Association est de 45.3 millions CHF sur la base de la flotte opérée au 31 décembre 2020.

Estimation financière des revenus fiscaux en cas d'application de la taxe au tonnage aux membres de la *Swiss Shipowners Association*

La *Swiss Shipowners Association* a communiqué en janvier 2021 au Département fédéral des finances une estimations de la charge fiscale qui serait constatée au niveau de ses membres par application d'une taxe au tonnage.

Au 31 décembre 2020, les membres de la *Swiss Shipowners Association* sont les suivants : ABC Maritime, Cadena Roro SA, Massoel, Nova Marine (et entités rattachées), MSC, Reederei Zurich AG, Suisse Atlantique.

Sur la base des statistiques UNCTAD 2019 (Clarksons Research), les sociétés membres de la *Swiss Shipowners Association* détiennent (Beneficial owners) 76.55% de la flotte suisse (en DWT, battant pavillon suisse ou pavillon d'un état tiers).

La *Swiss Shipowners Association* est donc pleinement représentative du secteur maritime suisse.

Selon une estimation effectuée au 31 décembre 2020, la taxe au tonnage appliquée aux membres de la *Swiss Shipowners Association* serait de 45.3 millions CHF selon les hypothèses suivantes :

- Application du barème selon projet d'art. 75 al. 2
- Nombre de jours d'exploitation : 365
- Application du facteur environnemental : non
- Taux d'impôt sur les bénéfices : 13.99%

Une comparaison avec la charge fiscale par application du régime normal d'imposition des bénéfices s'avère délicate pour des raisons techniques.

Éléments techniques justifiant la complexité de la comparaison entre la taxe au tonnage et le régime normal d'imposition

La taxe au tonnage se caractérise d'un point de vue technique notamment par les deux éléments suivants qui rendent complexe la comparaison avec un régime normal d'imposition des bénéfices:

- Paiement de la taxe au tonnage même en cas de déficit
- Impossibilité de report des déficits constatés en cours d'application de la taxe au tonnage sur les exercices suivants même après sortie du régime de taxe au tonnage.

Ces deux éléments sont par ailleurs à envisager dans le cadre d'une option à la taxe au tonnage pour une période de 10 années.

Période de blocage de 10 ans (art 76 du projet de loi) et paiement de la taxe au tonnage même en cas de déficit (art. 75 du projet de loi)

Tout assujetti optant à la taxe au tonnage doit s'engager à conserver ce régime d'imposition pour une période de 10 années, conformément à l'art. 76, quelle que soit l'évolution du marché et consécutivement des résultats comptables. Cette condition, non contestée, est conforme aux Orientations communautaires.

L'anticipation des résultats d'une entreprise s'avère complexe, voire impossible sur une période de dix ans. Les évolutions conjoncturelles sont parfois inattendues. A titre d'exemple, et ainsi que le rapport explicatif le mentionne en page 8, alors que le secteur de la croisière connaissait une croissance moyenne annuelle au cours de ces dernières années de l'ordre de 5%, la pandémie Covid a stoppé brutalement cette croissance, plongeant le secteur dans une situation financière délicate en 2020 (absence de chiffres d'affaires). Les perspectives de reprise sont encore à ce jour incertaines.

L'option pour l'application de la taxe au tonnage par un contribuable ne sera donc exercée qu'en cas de perspectives positives. Cela ne pourra cependant pas exclure le paiement de la taxe au tonnage

lors d'exercices déficitaires. Ainsi, une comparaison du taux effectif d'imposition lors d'un exercice déficitaire conduirait à le considérer comme nul sous un régime normal d'imposition alors qu'il est « infini » en cas d'application de la taxe au tonnage.

En cas de perspectives négatives ou d'erreurs d'appréciation, sur la période décennale d'option, le taux effectif d'imposition d'une entreprise soumise à la taxe au tonnage peut s'avérer très largement supérieur à celui qui aurait été constaté en cas d'application d'un régime normal d'imposition.

Incidence de la règle des reports de déficit

Il est rappelé que sous un régime normal d'imposition, les déficits d'un exercice peuvent être reportés sur les 7 exercices bénéficiaires ultérieurs.

Cette capacité de report n'est pas applicable lors de l'application de la taxe au tonnage non seulement durant la période décennale, mais également au sortir du régime de taxe au tonnage.

Durant la période décennale, en raison du paiement constant de l'impôt, le report des déficits d'un exercice sur les exercices bénéficiaires suivants devient sans objet.

A l'issue de la période décennale (ou en cas de sortie prématurée du régime de taxe au tonnage), selon l'art. 76 al. 5 du projet, les déficits constatés lors des exercices soumis à la taxe au tonnage ne peuvent pas être reportés sur les exercices bénéficiaires constatés après la sortie du régime de taxe au tonnage. En conséquence, le taux effectif d'imposition des exercices suivants la sortie du régime de taxe au tonnage peut être supérieur à celui qui aurait été constaté en cas d'application du régime normal d'imposition.

Effets dynamiques de la taxe au tonnage

L'adoption d'une taxe au tonnage constituera un facteur décisif pour l'implantation de nouvelles sociétés maritimes en Suisse, cet élément venant renforcer un contexte général positif (stabilité politique, haut niveau éducatif, emplacement géographique privilégié, qualité de vie).

Il est précisé page 31 du rapport que « *la masse salariale ainsi calculée génère des revenus fiscaux additionnels de 84 millions de francs ainsi que des contributions supplémentaires de 926 millions de francs pour les premier et deuxième piliers.* »

La *Swiss Shipowners Association* relève une erreur dans le résumé des résultats de l'analyse de l'Institut Crea réalisée en Mai 2020 à la demande de notre Association¹⁴.

En effet, la masse salariale additionnelle (estimée à 393 millions de Francs) génèrera des prélèvements obligatoires supplémentaires de 180 millions de Francs (et non 84 millions), répartis

¹⁴ Institut Crea, Le pôle économique maritime suisse et la taxe au tonnage, Mai 2020, disponible sur le site de la *Swiss Shipowners Association*

en des recettes fiscales additionnelles de 84 millions de Francs et des contributions sociales additionnelles de 96 millions de Francs (AVS / AI / APG / AC / LPP).

De plus, nous ne partageons que partiellement l'avis du Département des finances concernant l'attractivité de la Suisse en cas d'adoption de la taxe au tonnage.

Comme cela a été établi sous 3. b du présent document, le potentiel de développement de l'industrie maritime suisse reste très élevé. La Suisse fait certes partie des 10 premières puissances maritimes mondiales, mais elle demeure modeste, les premières puissances (Grèce, Singapour, Japon...) tenant de très loin les premières places du classement

Par ailleurs, en ce qui concerne la comparaison entre l'imposition à la taxe au tonnage en Suisse et celle pratiquée dans d'autres états, il convient de souligner que la Suisse bénéficiera d'un avantage comparatif. En effet, les profits notionnels définis à l'art. 75 sont équivalents aux profits moyens constatés dans l'Union Européenne. Mais avec un taux d'imposition de l'ordre de 14% (fédéral et cantonal), la Suisse se situe à des niveaux équivalents à ceux de l'Irlande ou de l'Estonie. Mais le taux suisse est largement inférieur à celui en vigueur dans d'autres Etats tels que la France (plus de 30%), l'Allemagne (près de 29%) ou la Belgique (25%)¹⁵.

Maintien de la compétitivité

Il est rappelé à juste titre dans le rapport explicatif que la taxe au tonnage a pour objectif d'assurer la compétitivité de la place économique suisse. La *Swiss Shipowners Association* partage pleinement cette analyse et souhaite la renforcer par un rappel de l'impact du Brexit sur la compétitivité du secteur maritime suisse.

En effet, le Royaume-Uni n'étant désormais membre d'aucune organisation européenne, cet Etat peut instituer un régime fiscal similaire à celui de Singapour. A ce titre, les déclarations du Premier Ministre Boris Johnson sont illustratives, faisant référence à un nouveau « Singapour-sur-Tamise ». Il convient par ailleurs de rappeler que le régime fiscal singapourien applicable au secteur maritime a été jugé par l'OCDE comme ne constituant pas un régime fiscal agressif ou discriminatoire. Selon nos informations, le Royaume-Uni réfléchit à une réforme de son régime de taxe au tonnage, dont le contenu pourrait être connu d'ici l'été 2021.

Ainsi que le rappelle le Département des finances, l'industrie maritime est très mobile et l'éventuelle instauration d'un régime fiscal fortement incitatif au Royaume-Uni, non compensé par une taxe au tonnage en Suisse aurait probablement un impact immédiat sur les sociétés maritimes actuellement basées en Suisse. Ce constat est partagé par l'ISL Institut für Seeverkehrswirtschaft und Logistik dans son rapport remis à l'Office fédéral de la navigation maritime en mars 2021¹⁶, selon lequel aucun

¹⁵ Données fiscales de l'Union Européenne - https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_fr

¹⁶ ISL Institut für Seeverkehrswirtschaft und Logistik – Future Prospects for the Swiss Flag and Fleet at Sea . Bremen, Mars 2021 – Executive summary

scénario envisagé afin de conserver, voire de renforcer le pavillon suisse ne présenterait d'effet positif sans la mise en place d'un régime de taxe au tonnage.

Annexes

Version consolidée du projet de loi

Loi fédérale sur la taxe au tonnage applicable aux navires de mer (loi sur la taxe au tonnage)

Du...

L'Assemblée fédérale de la Confédération suisse,

Vu le message du Conseil fédéral du ...,

Arrête :

I

Les actes mentionnés ci-après sont modifiés comme suit :

1. Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct

Art. 18, al. 3bis

^{3bis} Les art. 73 à 77 s'appliquent par analogie aux sociétés de navigation maritime.

Art. 58a Taxe au tonnage

Les art. 73 à 77 s'appliquent pour le calcul du bénéfice net imposable provenant de l'exploitation de navires de mer.

Titre 3 Taxe au tonnage

Art. 73 Objet

¹ Le bénéfice net imposable des sociétés de navigation maritime qui en font la demande peut être calculé selon le tonnage des navires éligibles lors de l'exercice d'activités principales et auxiliaires directement liées à l'économie maritime, notamment :

- a. le transport de marchandises
- b. le transport de passagers incluant les activités de croisières;
- c. les activités de sauvetage, de remorquages et d'assistance en mer;
- d. les activités de la pose de câbles et l'installation de tuyaux;
- e. les activités de construction et de maintenance de structures offshore;

- f. les activités de location de navires à temps ou coque nue ;
- g. les activités de gestion technique des navires incluant la gestion des équipages;
- h. les activités de recherche sismologique et océanographique.

² Tous les bénéfices provenant de l'exploitation ou de l'aliénation du navire sont soumis à la taxe au tonnage. Les bénéfices provenant des activités accessoires, présentant un lien substantiel avec les activités principales définies à l'al. 1 et ne dépassant pas 50% du chiffre d'affaires résultant de l'exploitation du navire sont également soumises à la taxe au tonnage. Le Conseil fédéral définit les conditions d'application de cet alinéa.

³ Les autres bénéfices, en particulier ceux provenant des activités de négoce et des biens immobiliers, sont imposables d'après les dispositions des art. 58 à 72.

Art. 74 Conditions

¹ Les sociétés de navigation maritime au sens de l'al 1 de l'art 73 sont les sociétés détenant ou opérant une flotte dont la gestion commerciale et stratégique est exercée en Suisse.

² Un navire de mer ne peut être soumis à la taxe au tonnage que si la flotte de l'assujetti dont il fait partie inclut un pourcentage minimal de tonnage battant pavillon Suisse ou pavillon d'un autre Etat membre de l'Union Européenne, de l'Association Economique de Libre Echange ou d'un Etat ayant conclu avec la Suisse un accord de libre-échange incluant une clause de réciprocité.

³ Un pourcentage minimal, fixé par le Conseil fédéral, du tonnage de la flotte doit être détenu juridiquement ou économiquement par la société de navigation maritime ou est directement exploité par celle-ci.

⁴ Est considéré comme une flotte l'ensemble des navires détenus ou exploités par le contribuable.

⁵ La demande d'assujettissement à la taxe doit être déposée auprès de l'administration cantonale compétente en matière d'impôt fédéral direct.

⁶ Le Conseil fédéral détermine les modalités d'application des dispositions du présent article.

Art. 75 Calcul

¹ Le bénéfice net imposable provenant de l'exploitation d'un navire de mer est obtenu sur la base de son tonnage correspondant à la jauge nette (NT) indiquée sur le certificat international de jaugeage établi conformément à la Convention internationale du 23 juin 1969 sur le jaugeage des navires ainsi que du nombre de jours d'exploitation durant la période fiscale.

² Il s'élève au montant suivant, par jour d'exploitation :

- a. par tranche de 100 NT jusqu'à 1000 NT : 1,09 franc;
- b. par tranche de 100 NT en plus jusqu'à 10 000 NT : 0,80 franc;
- c. par tranche de 100 NT en plus jusqu'à 25 000 NT : 0,52 franc;

d. par tranche de 100 NT en plus à partir de 25 000 NT : 0,26 franc.

³ Le bénéfice net imposable des assujettis exerçant des activités de gestion technique incluant la gestion des équipages au sens de l'art 73 al. 1 lit g est égal à 25% du bénéfice calculé en application de l'al 2.

⁴ Le Conseil fédéral peut ajuster à la baisse ou à la hausse, mais dans la limite de 50 %, le barème de l'al. 1 sur la base de critères environnementaux.

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

¹ L'assujettissement à la taxe au tonnage débute le premier jour de la première période fiscale au cours de laquelle le navire de mer est soumis à la taxe sur demande du contribuable.

² Le navire est soumis à la taxe pendant dix périodes fiscales. L'assujettissement à la taxe prend fin avant l'expiration de ce délai si le contribuable y renonce ou si les conditions ne sont plus remplies.

³ Sur demande, l'assujettissement à la taxe peut être reconduit.

⁴ Si l'assujettissement à la taxe prend fin avant l'expiration des dix périodes fiscales, le contribuable peut déposer une nouvelle demande d'assujettissement au plus tôt pour la sixième période fiscale suivant la fin de l'assujettissement à la taxe.

⁵ Après la fin de l'assujettissement à la taxe, l'imposition est régie par les art. 58 à 72. Les valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice sont les valeurs commerciales comptabilisées au début de la première période fiscale suivant la fin de l'assujettissement à la taxe. Les pertes liées à l'exploitation du navire subies pendant l'assujettissement à la taxe ne peuvent pas être reportées.

⁶ Le fait de choisir le régime de la taxe au tonnage n'entraîne pas la réalisation des réserves latentes au sens de la systématique fiscale.

⁷ Le Conseil fédéral définit les conditions d'application de cet article.

Art 77 Restructurations

[rédaction à revoir]

2. Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes

Art. 8, al. 5

⁵ Les art. 26b à 26f s'appliquent par analogie **aux sociétés de navigation maritime.**

Art. 14, al.3, 2^e phrase

³... Les cantons peuvent prévoir une réduction d'impôt pour le patrimoine afférent aux droits visés à l'art. 8a et aux navires de mer visés à l'art. 26b, al.1.

Art. 24, al. 1bis

Les art. 26b à 26f s'appliquent pour le calcul du bénéfice net imposable provenant de l'exploitation de navires de mer.

Art. 26b Objet

¹ Le bénéfice net imposable des sociétés de navigation maritime qui en font la demande peut être calculé selon le tonnage net (taxe au tonnage) des navires éligibles lors de l'exercice d'activités principales et auxiliaires directement liées à l'économie maritime, notamment :

- a. le transport de marchandises
- b. le transport de passagers incluant les activités de croisières;
- c. les activités de sauvetage, de remorquages et d'assistance en mer;
- d. les activités de la pose de câbles et l'installation de tuyaux;
- e. les activités de construction et de maintenance de structures offshore;
- f. les activités de location de navires à temps ou coque nue ;
- g. les activités de gestion technique des navires incluant la gestion des équipages;
- h. les activités de recherche sismographique et océanographique.

² Tous les bénéfices provenant de l'exploitation ou de l'aliénation du navire sont soumis à la taxe au tonnage. Les bénéfices provenant des activités accessoires, présentant un lien substantiel avec les activités principales définies à l'al. 1 et ne dépassant pas 50% du chiffre d'affaires résultant de l'exploitation du navire sont également soumis à la taxe au tonnage. Le Conseil fédéral définit les conditions d'application de cet alinéa.

³ Les autres bénéfices, en particulier ceux provenant des activités de négoce et des biens immobiliers, sont imposables d'après les dispositions des art. 24 à 26a, 27 et 28.

Art. 26c Conditions

¹ Les sociétés de navigation maritime au sens de l'al 1 de l'art 26b sont les sociétés détenant ou opérant une flotte dont la gestion commerciale et stratégique est exercée en Suisse.

² Un navire de mer ne peut être soumis à la taxe au tonnage que si la flotte de l'assujetti dont il fait partie inclut un pourcentage minimal de tonnage battant pavillon Suisse ou pavillon d'un autre Etat membre de l'Union Européenne, de l'Association Economique de Libre Echange ou d'un Etat ayant conclu avec la Suisse un accord de libre-échange incluant une clause de réciprocité

³ Un pourcentage minimal, fixé par le Conseil fédéral, du tonnage de la flotte doit être détenu juridiquement ou économiquement par la société de navigation maritime ou est directement exploité par celle-ci.

⁴ Est considéré comme une flotte l'ensemble des navires détenus ou exploités par le contribuable.

⁵ La demande d'assujettissement à la taxe doit être déposée auprès de l'administration cantonale compétente en matière d'impôt fédéral direct.

⁶ Le Conseil fédéral détermine les modalités d'application des dispositions du présent article.

Art. 26d Calcul

¹ Le bénéfice net imposable provenant de l'exploitation d'un navire de mer est obtenu sur la base de son tonnage correspondant à la jauge nette (NT) indiquée sur le certificat international de jaugeage établi conformément à la Convention internationale du 23 juin 1969 sur le jaugeage des navires³ ainsi que du nombre de jours d'exploitation de la période fiscale.

² Il s'élève au montant suivant, par jour d'exploitation :

- a. par tranche de 100 NT jusqu'à 1000 NT : 1,09 franc;
- b. par tranche de 100 NT en plus jusqu'à 10 000 NT : 0,80 franc;
- c. par tranche de 100 NT en plus jusqu'à 25 000 NT : 0,52 franc;
- d. par tranche de 100 NT en plus à partir de 25 000 NT : 0,26 franc.

³ Le bénéfice net imposable des assujettis exerçant des activités de gestion technique incluant la gestion des équipages au sens de l'art 73 al. 1 lit g est égal à 25% du bénéfice calculé en application de l'al 2.

⁴ Le Conseil fédéral peut ajuster à la baisse ou à la hausse, mais dans la limite de 50 %, le barème de l'al. 1 sur la base de critères environnementaux.

Art 26e Début, durée et fin de l'assujettissement à la taxe au tonnage

¹ L'assujettissement à la taxe au tonnage débute le premier jour de la première période fiscale au cours de laquelle le navire de mer est soumis à la taxe sur demande du contribuable.

² Le navire est soumis à la taxe pendant dix périodes fiscales. L'assujettissement à la taxe prend fin avant l'expiration de ce délai si le contribuable y renonce ou si les conditions ne sont plus remplies.

³ Sur demande, l'assujettissement à la taxe peut être reconduit.

⁴ Si l'assujettissement à la taxe prend fin avant l'expiration des dix périodes fiscales, le contribuable peut déposer une nouvelle demande d'assujettissement au plus tôt pour la sixième période fiscale suivant la fin de l'assujettissement à la taxe.

⁵ Après la fin de l'assujettissement à la taxe, l'imposition est régie par les art. 24 à 26a, 27 et 28. Les valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice sont les valeurs commerciales comptabilisées au début de la première période fiscale suivant la fin de l'assujettissement à la taxe. Les pertes liées à l'exploitation du navire subies pendant l'assujettissement à la taxe ne peuvent pas être reportées.

⁶ Le fait de choisir le régime de la taxe au tonnage n'entraîne pas la réalisation des réserves latentes au sens de la systématique fiscale.

⁷ Le Conseil fédéral définit les conditions d'application de cet article.

Art 26f Restructurations

[rédaction à revoir]

Art 29, al.3

³ Les cantons peuvent prévoir une réduction d'impôt pour le capital propre afférent aux droits visés à l'art. 24a, aux navires de mer visés à l'art. 26b, al.1, aux droits de participation visés à l'art. 28, al. 1, et aux prêts consentis à des sociétés du groupe.

Art 72xx Adaptation des législations cantonales aux modifications du...

¹ Les cantons adaptent leur législation aux art. 8, al.5, 14, al.3, 2^e phrase, 24, al.1 bis, 26b à 26f et 29, al.3, pour la date d'entrée en vigueur de la modification du ...

² Dès l'entrée en vigueur de la modification, les dispositions visées à l'al.1 sont directement applicables si le droit cantonal s'en écarte.

II

1 La présente loi est sujette au référendum.

2 Le Conseil fédéral fixe la date de l'entrée en vigueur.

[Avis de droit du Professeur Oberson en date du 19 avril 2021](#)

1. Constitutionnalité de l'introduction d'une taxe au tonnage en Suisse – mise à jour de l'avis de droit du 12 août 2015 rédigé à l'intention du Département fédéral des finances
2. Procédure d'annonce et de contrôle de la taxe au tonnage suisse