



19 septembre 2023

Taxe au tonnage applicable aux navires de mer. Loi fédérale (22.035)

Rapport à l'intention de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil des États (CER-E)

Condensé

Imposition minimale de l'OCDE et du G20 et raisons de l'exclusion de la navigation maritime internationale du projet

Dans de nombreux États membres du cadre inclusif de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) et du groupe des vingt principaux pays industrialisés et émergents (G20), le secteur maritime est soumis à des règles d'imposition particulières (notamment à la taxe au tonnage). Les raisons généralement invoquées par l'OCDE pour le maintien de ces règles particulières sont la forte intensité de capital caractérisant les activités du secteur maritime associée à la longévité de leur cycle de vie économique. Dans un tel contexte, les règles particulières peuvent entraîner une diminution de la volatilité des résultats fiscaux et, partant, fournir une base plus stable pour les investissements à long terme. Du fait de leur adoption par une grande partie des États de la communauté internationale, la navigation internationale n'entre généralement pas dans le champ d'application de l'impôt ordinaire sur le bénéfice.

Grandes lignes de la Stratégie maritime du Conseil fédéral

Le 2 juin 2023, le Conseil fédéral a adopté la Stratégie maritime pour les années 2023–2027. Elle tire son orientation des objectifs fixés dans la stratégie de politique extérieure de la Suisse. La stratégie maritime s'articule autour de cinq priorités thématiques, pour lesquelles des mesures et des objectifs sont fixés : le droit international public, l'économie maritime, l'environnement marin et social, les sciences maritimes et recherche ainsi que le pavillon suisse. La législation sur la navigation maritime ne tient plus suffisamment compte des besoins et du contexte actuel. Il s'agit donc notamment d'assouplir les conditions d'enregistrement pour les navires commerciaux et d'introduire un système de sanctions et de contrôles flexible et proportionné.

Exigence en matière de pavillon

L'exigence en matière de pavillon peut constituer un critère d'adhésion à la taxe au tonnage. Elle implique l'enregistrement d'un navire sous son propre pavillon national ou sous le pavillon de certains autres États.

Les orientations communautaires sur les aides d'État au transport maritime fixent des exigences en matière de pavillon, afin que le plus grand nombre possible de navires battent pavillon communautaire. Un examen plus approfondi des régimes de taxation au tonnage en vigueur au sein de l'Union européenne (UE) montre que les pratiques varient considérablement et que, dans certains États, elles sont moins restrictives que celles prévues par les orientations communautaires.

L'art. V de l'Accord général du 15 avril 1994 sur le commerce des services (AGCS) permet à l'UE de déroger à l'obligation d'appliquer la clause de la nation la plus favorisée, c'est-à-dire d'accorder un traitement préférentiel à un ou plusieurs pays dans le cadre d'un accord horizontal de libéralisation du commerce des services. La Suisse n'a pas conclu un tel accord avec l'UE. Étant donné que la clause de la nation la plus favorisée de l'AGCS ne permet pas à la Suisse de fixer dans la loi une part minimale de pavillons de l'UE ou de l'Espace économique européen (EEE) pour l'aménagement de la taxe au tonnage, il faut choisir un autre critère, acceptable pour le droit international, pour fixer l'exigence relative au pavillon.

L'expérience a montré qu'il est utile de se référer à quatre conventions fondamentales du droit maritime. Il s'agit des trois dispositifs réglementaires de l'Organisation maritime internationale (International Maritime Organization, IMO), à savoir SOLAS, MARPOL et STCW, et de celui de l'organisation internationale du travail (MLC). Il en résulte qu'une compagnie maritime sous pavillon étranger ne peut soumettre son navire à la taxe au tonnage suisse que si l'État du pavillon concerné a ratifié les quatre conventions maritimes précitées. La solution proposée par le Conseil fédéral prévoit le respect d'exigences minimales concernant les navires dans les domaines de la prévention de la pollution maritime, de la sécurité, de l'aptitude professionnelle des équipages et des conditions de travail et de vie à bord. Dans le même temps, elle évite de réduire de façon sensible l'attrait de la taxe au tonnage suisse.

Conséquences financières

L'Administration fédérale des contributions (AFC) ne dispose pas de suffisamment de données statistiques pour mettre en lumière les entreprises éligibles à la taxe au tonnage et l'importance que cette taxe revêtirait pour ces entreprises sur le plan fiscal. De ce fait, même les conséquences financières de la mise en place d'une taxe au tonnage sans prise en compte des éventuels changements de comportement qui en découleraient ne peuvent pas être estimées de manière fiable. Une estimation qualitative permet néanmoins de conclure que d'éventuelles diminutions de recettes des pouvoirs publics devraient rester limitées, compte tenu des possibles effets positifs de cette taxe pour la place économique suisse. De plus, une augmentation des implantations en Suisse de compagnies maritimes pourrait aussi avoir des effets positifs.

Parmi les facteurs qui rendent difficile l'estimation quantitative de l'impact financier, on compte le large éventail des utilisations entrant dans le champ d'application de la taxe au tonnage, la tenue d'une comptabilité par secteurs qui fait une distinction entre les activités assujetties à la taxe au tonnage et les autres activités et dont le résultat ne peut pas être anticipé, la possibilité de renoncer de manière anticipée à l'application de la taxe au tonnage et son caractère volontaire, qui a pour conséquence que l'instrument n'est intéressant pour les entreprises potentiellement concernées que si elles déclarent un bénéfice réel. En outre, les bénéfices sont très volatils, en particulier dans le secteur du transport maritime de conteneurs. Cela rend encore plus incertaines les prédictions relatives à l'évolution des bénéfices et à la diminution de recettes qui pourrait en découler en cas d'introduction d'une taxe au tonnage en Suisse.

Constitutionnalité

L'évaluation du Conseil fédéral dans le message est critique. Il estime notamment qu'il est approprié de s'en tenir à l'objectif d'encouragement extra-fiscal au vu de l'intérêt public. De plus, une conception proportionnée de la taxe au tonnage peut justifier une différence de traitement entre les contribuables. Sur le plan constitutionnel, l'introduction d'une taxe au tonnage est une question contestée. Compte tenu des intérêts économiques en jeu pour la Suisse, le Conseil fédéral estime qu'elle est envisageable.

Points de contact avec le secteur du négoce des matières premières

Dans le projet de loi du Conseil fédéral, les bénéfices provenant des activités de négoce sont explicitement exclus de la taxe au tonnage. Une société de négoce de matières premières ne peut avoir recours à la taxe au tonnage que si une partie de ses activités entrepreneuriales concerne l'exploitation de navires et entre de ce fait dans le champ d'application de la taxe au tonnage (en

premier lieu le transport de marchandises). Il est impératif qu'elle tienne une comptabilité par secteurs d'activités afin de déterminer précisément les bénéfices provenant de l'exploitation des navires. Lors de la mise en œuvre, il incombera aux autorités fiscales cantonales de vérifier l'exactitude des comptes par secteur établis par les entreprises.

Tables des matières

1	Imposition minimale de l'OCDE et du G20 et raisons de l'exclusion de la navigation maritime internationale du projet	6
2	Grandes lignes de la Stratégie maritime du Conseil fédéral	6
3	Exigence en matière de pavillon	7
3.1	Exigence en matière de pavillon dans les orientations communautaires sur les aides d'État au transport maritime	7
3.2	Comparaison des réglementations appliquées dans une sélection d'États membres de l'UE, ainsi qu'en Norvège et au Royaume-Uni	7
3.3	Principe de la nation la plus favorisée et exigence en matière de pavillon en vertu du droit de l'OMC	10
3.4	Solution proposée par le Conseil fédéral	11
4	Estimation des conséquences financières	11
5	Conséquences fiscales pour les grandes entreprises de navigation maritime au cours du temps	13
5.1	Évolution des bénéfices	13
5.2	Charge effective de l'impôt sur le bénéfice	13
6	Charge effective de l'impôt sur le bénéfice avec la taxe au tonnage suisse	14
7	Constitutionnalité	16
8	Points de contact avec le secteur du négoce des matières premières	17
9	Divers	18
9.1	Navigation fluviale	18
9.2	Approche par navire vs approche par flotte	18
9.3	Risque de transfert à l'étranger en cas de non-introduction d'une taxe au tonnage suisse	18

1 Imposition minimale de l'OCDE et du G20 et raisons de l'exclusion de la navigation maritime internationale du projet

Dans de nombreux États membres du cadre inclusif de l'OCDE et du G20, le secteur maritime est soumis à des règles d'imposition particulières (notamment à la taxe au tonnage). L'OCDE a justifié l'exclusion de ce secteur du projet relatif à l'imposition minimale par la forte intensité de capital qui caractérise ses activités associée à la longévité de leur cycle de vie économique. Dans un tel contexte, les règles particulières peuvent entraîner une diminution de la volatilité des résultats fiscaux et, partant, fournir une base plus stable pour les investissements à long terme. Du fait de leur adoption par une grande partie des États de la communauté internationale, la navigation internationale n'entre généralement pas dans le champ d'application de l'impôt ordinaire sur le bénéfice¹.

2 Grandes lignes de la Stratégie maritime du Conseil fédéral

Le 2 juin 2023, le Conseil fédéral a adopté la [Stratégie maritime pour les années 2023-2027](#). Elle tire son orientation des objectifs fixés dans la stratégie de politique extérieure de la Suisse. En apportant une meilleure cohérence sur les questions maritimes, elle participe à la cohérence voulue en matière de politique extérieure. La stratégie maritime a été élaborée avec les différents Départements et partenaires du monde scientifique, économique, environnemental et social. Elle sera évaluée d'ici fin 2027.

La stratégie maritime s'articule autour de cinq priorités thématiques, pour lesquelles des mesures et des objectifs sont fixés :

Droit international public

A travers son rôle dans diverses instances internationales, notre pays souhaite renforcer son engagement pour le développement et le respect du droit international dans le domaine maritime. La Suisse concentrera son engagement principalement sur les dossiers pertinents pour la mise en œuvre des objectifs de développement durable de l'Agenda 2030.

Economie maritime

Les entreprises helvétiques sont d'importants fournisseurs globaux de services dans le domaine du transport maritime, mais aussi de l'affrètement ou du transit de marchandises. La Suisse veut maintenir les bonnes conditions-cadres.

Environnement marin et social

La Suisse poursuit et renforce, le cas échéant, son engagement dans des domaines tels que la protection de la biodiversité marine, la lutte contre la pollution plastique ou la protection du climat. Le Conseil fédéral confirme que la Suisse s'engage, dans le cadre de l'Organisation maritime internationale (OMI), pour un objectif climatique de zéro émission nette pour la navigation maritime mondiale d'ici 2050.

Sciences maritimes et recherche

Les universités et hautes écoles suisses sont à la pointe de la recherche dans le domaine maritime. Ces compétences ne sont toutefois pas assez reconnues à l'international et doivent être mises en avant. La Suisse veut aussi soutenir l'accès aux navires de recherche pour la communauté scientifique suisse et favoriser sa participation à des projets ou à des expéditions à l'international.

Pavillon suisse

Peu de bateaux commerciaux en mains helvétiques naviguent encore aujourd'hui sous pavillon suisse. La législation sur la navigation maritime ne tient plus suffisamment compte des besoins et

¹ Voir le commentaire de l'OCDE sur l'art. 3.3 du modèle de règles du pilier 2, ch. marg. 146, p. 70. [Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules \(Pillar Two\) \(oecd.org\)](#).

du contexte actuel. Il s'agit donc notamment d'assouplir les conditions d'enregistrement pour les navires commerciaux et d'introduire un système de sanctions et de contrôles flexible et proportionné.

Par ailleurs, les navires sous pavillon suisse doivent remplir des standards de sécurité et de durabilité élevés, au minimum en ligne avec la réglementation internationale. Le Conseil fédéral entend ainsi créer un pavillon suisse attractif et compétitif doublé d'un cadre réglementaire fiable. Les dispositions relatives à la navigation internationale de plaisance ainsi que celles concernant la navigation rhénane internationale doivent également faire l'objet d'adaptations, en particulier pour faciliter l'enregistrement de ce type de bateaux.

3 Exigence en matière de pavillon

L'exigence en matière de pavillon peut constituer un critère d'adhésion à la taxe au tonnage. Elle implique l'enregistrement d'un navire sous son propre pavillon national ou sous le pavillon de certains autres États.

3.1 Exigence en matière de pavillon dans les orientations communautaires sur les aides d'État au transport maritime

Les aides d'État sont en principe interdites au sein de l'UE, mais cette interdiction prévoit des réserves d'approbation. Ainsi, dans des cas motivés, des aides d'État peuvent être approuvées sur la base d'un examen et d'une décision de la Commission européenne. La réglementation visant à remplacer l'impôt sur les sociétés par une taxe au tonnage en est un exemple. La Commission européenne considère que la taxe au tonnage est admise au titre d'instrument destiné à promouvoir le secteur maritime, qui est d'intérêt européen commun, pour garantir la compétitivité de la navigation maritime européenne sur le plan mondial, maintenir le savoir-faire et les emplois dans ce secteur et empêcher les délocalisations vers des pays à faible fiscalité en dehors du marché intérieur de l'UE.

Pour ce faire, les allègements fiscaux dans le domaine du transport maritime doivent être liés à l'utilisation du pavillon d'un État membre de l'UE ou de l'EEE. Les conditions suivantes ont été fixées en 2004 dans les orientations communautaires sur les aides d'État au transport maritime²:

- l'indice de référence (benchmark) supérieur établit que la part du tonnage de la flotte d'une entreprise de navigation maritime qui bat le pavillon d'un État membre de l'UE doit s'élever à 60 % au moins;
- l'indice de référence inférieur prévoit qu'une entreprise de navigation maritime doit, après le passage à la taxation au tonnage, augmenter la part du tonnage battant le pavillon d'un État membre de l'UE ou, au moins, la maintenir au même niveau.

Les lignes directrices ne sont pas des actes juridiques de l'UE, mais elles sont contraignantes pour la Commission européenne³. Si l'on examine de près les réglementations en matière de taxation au tonnage appliquées dans les États membres de l'UE et dans d'autres pays d'Europe, on constate que les pratiques varient considérablement d'un État à l'autre.

3.2 Comparaison des réglementations appliquées dans une sélection d'États membres de l'UE, ainsi qu'en Norvège et au Royaume-Uni

Les exigences en matière de pavillon de neuf États membres de l'UE sont présentées dans le tableau ci-dessous. La comparaison se base à chaque fois sur les régimes actuels de taxation au tonnage approuvés par la Commission européenne. En intégrant la Norvège et le Royaume-Uni, la liste présente la mise en œuvre dans deux pays hors de l'UE. Au vu de l'évolution des régimes de

² [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:52004XC0117\(01\)&from=FR](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:52004XC0117(01)&from=FR)

³ Henning Jessen et Michael Jürgen Werner, éd.: EU-Maritime Transport Law, Baden Baden, 2016, p. 358

taxation au tonnage approuvés périodiquement par la Commission européenne, une érosion latente due à la fixation d'un cadre plus libéral est indéniable. Par ailleurs, aucun État membre de l'UE ne limite l'application de sa taxe au tonnage aux navires battant pavillon national.

Pays	Aménagement de l'exigence en matière de pavillon
Allemagne	En Allemagne, l'approche en ce qui concerne le respect des prescriptions techniques en matière de pavillon diffère de celle de la majeure partie des autres États membres de l'UE. Ainsi, le législateur allemand autorise, sous certaines conditions, les armateurs à changer temporairement le pavillon de leurs navires de mer. Il s'agit notamment de l'obligation de former des mécaniciens navals ou des officiers assistants sur le navire qui a quitté le pavillon. Le navire concerné reste certes inscrit dans un registre allemand des navires de mer, mais obtient l'autorisation de battre un pavillon étranger. Les navires de mer taxés au tonnage sont également autorisés à battre temporairement un pavillon étranger avec inscription dans un registre national des navires de mer. Un navire dont le pavillon a été transféré est en principe soumis au droit du pavillon étranger. L'autorisation de changement de pavillon est valable deux ans. Les armateurs peuvent renouveler leur demande de changement temporaire de pavillon. L'Office fédéral de navigation et d'hydrographie (Bundesamt für Seeschifffahrt und Hydrographie) consigne chaque mois l'effectif des navires de mer ayant changé de pavillon. Au 31 août 2023, sur un total de 1676 navires de mer, 268 battaient pavillon allemand et 1408 pavillon étranger. En Europe, le Portugal (353) et Chypre (129) sont les pavillons les plus utilisés dans ce contexte. En dehors de l'Europe, les pavillons les plus fréquents sont Antigua (396) et le Liberia (371). La part des pavillons de l'UE par rapport à l'effectif total s'élève actuellement à environ 50 %⁴.
Estonie	Tant que le pavillon UE ou EEE représente plus de 60 % du tonnage de la flotte, aucune autre restriction en matière de pavillon n'est nécessaire. Si la proportion est inférieure à cette valeur, les compagnies maritimes sont tenues de l'augmenter ou au moins de la maintenir. Si cette condition n'est pas respectée, aucune taxe au tonnage ne peut être accordée aux navires ne battant pas pavillon UE ou EEE⁵.
France	La réglementation prévoit qu'au moins 25 % du tonnage de la flotte d'une entreprise de transport maritime doit battre pavillon européen (UE ou EEE). Par ailleurs, les bénéficiaires ont l'obligation de maintenir ou d'augmenter la part de pavillons européens de leur flotte⁶.
Croatie	Toutes les compagnies maritimes bénéficiant de la taxation au tonnage et dont moins de 60 % du tonnage de la flotte battent pavillon UE ou EEE doivent maintenir ou augmenter leur part de pavillons UE ou EEE par rapport à leur entrée dans le régime de taxation au tonnage. Aucune compagnie maritime n'est autorisée à entrer dans le régime croate de taxation au tonnage si la flotte ne peut pas faire état d'une part de pavillons UE ou EEE lors de la mise sous pavillon⁷.

⁴ https://www.bsh.de/DE/THEMEN/Schifffahrt/Deutsche_Handelsflotte/_Anlagen/Downloads/Statistik-BBC.pdf?__blob=publicationFile&v=60 et

https://www.bsh.de/DE/THEMEN/Schifffahrt/Deutsche_Handelsflotte/_Anlagen/Downloads/Statistik-Fortlaufend.pdf?__blob=publicationFile&v=11

⁵ https://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/202017/281883_2149331_168_2.pdf

⁶ https://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/250549/250549_1641877_129_2.pdf

⁷ https://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/251015/251015_1667829_98_2.pdf

Pays	Aménagement de l'exigence en matière de pavillon
Malte	Pour qu'un navire de mer ne battant pas pavillon d'un État membre de l'UE ou de l'EEE puisse être soumis à la taxe au tonnage, il faut veiller à ce qu'au moins 60 % du tonnage total de la flotte batte pavillon d'un État membre de l'UE ou de l'EEE ou que le pourcentage du tonnage total de la flotte sous pavillon d'un État membre de l'UE ou de l'EEE ne soit pas inférieur à celui qui existait lors de l'entrée en vigueur des orientations communautaires sur les aides d'État au transport maritime du 17 janvier 2004. Ceux qui souhaitent se soumettre à la taxe au tonnage maltaise doivent avoir une part d'au moins 25 % du tonnage de leur flotte sous pavillon d'un État membre de l'UE ou de l'EEE. Cette part doit être maintenue ou augmentée par la suite et ne doit pas diminuer, en moyenne, sur une période de trois ans.
Pays-Bas	En principe, il faut veiller à ce qu'au moins 60 % du tonnage de la flotte batte pavillon d'un État membre de l'EEE. Si cette proportion est inférieure, elle doit être augmentée ou au moins maintenue. Une condition minimale d'éligibilité est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2020. En vertu de celle-ci, il est admissible qu'une compagnie maritime nouvellement soumise à la taxe au tonnage néerlandaise n'exploite qu'un seul navire sous pavillon UE ou EEE. Par la suite, cette proportion doit, dans ce cas aussi, être augmentée ou au moins maintenue au même niveau⁸.
Norvège	La Norvège est le seul pays de l'Association européenne de libre-échange (AELE) à avoir introduit la taxe au tonnage, et ce dès 1996 déjà. Les conditions relatives au pavillon prévoient qu'au moins 60 % du tonnage de la flotte doit battre le pavillon d'un État membre de l'EEE. Si cette proportion est inférieure, elle doit être augmentée ou au moins maintenue. La part du pavillon de l'EEE par rapport au tonnage total de toutes les compagnies maritimes soumises à la taxe au tonnage en Norvège ne doit pas avoir diminué en moyenne au cours de l'année précédente⁹.
Portugal	Celui qui souhaite bénéficier de la taxe au tonnage portugaise doit s'assurer qu'au moins 60 % du tonnage de sa flotte navigue sous un pavillon UE ou EEE. Si cette proportion est inférieure, elle doit être augmentée ou au moins maintenue¹⁰.
Suède	Tant que moins de 60 % du tonnage de la flotte navigue sous pavillon de l'EEE, le pourcentage doit être maintenu ou augmenté à chaque période fiscale. Dans tous les cas, au moins 20 % du tonnage de la flotte d'un transporteur maritime doit battre pavillon d'un État membre de l'EEE¹¹.
Royaume-Uni	La réglementation relative à la taxe au tonnage a été adaptée à la suite de la sortie du Royaume-Uni de l'UE au 1^{er} février 2020. En ce qui concerne les anciennes prescriptions techniques en matière de pavillon, il n'est plus nécessaire, depuis début avril 2022, de respecter les restrictions concernant le pavillon européen qui résultent des lignes directrices de l'UE. L'ancienne réglementation n'a plus lieu d'être et c'est avant tout le propre pavillon qui doit être utilisé à la place¹².

⁸ https://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases1/201932/280530_2088470_95_2.pdf

⁹ <https://www.eftasurv.int/cms/sites/default/files/documents/decision-214-17-COL.pdf>

¹⁰ https://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/273110/273110_1994553_134_2.pdf

¹¹ <https://www.sweship.se/wp-content/uploads/2016/12/FAQ-English-20170328.pdf>

¹² <https://www.ukshipregister.co.uk/useful-information/tonnage-tax/>

Pays	Aménagement de l'exigence en matière de pavillon
Chypre	En principe, il faut veiller à ce qu'au moins 60 % du tonnage de la flotte batte pavillon d'un État membre de l'UE ou de l'EEE. Si cette part est inférieure, elle doit être augmentée ou au moins maintenue au même niveau dans un délai de trois ans à compter de la date à laquelle la compagnie maritime a opté pour la taxation au tonnage chypriote. Si ces exigences ne sont pas respectées, tout navire de mer supplémentaire ne battant pas pavillon UE ou EEE ne sera éligible à la taxe au tonnage que si la part du tonnage total de toutes les compagnies maritimes soumises à la taxe au tonnage chypriote sous pavillon UE ou EEE n'a pas diminué en moyenne pendant trois ans. Si cette condition n'est pas respectée, la compagnie maritime doit payer un supplément de 10 % sur le montant total de la taxe au tonnage relative à sa flotte ne battant pas pavillon UE ou EEE. Une condition minimale d'éligibilité est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2020¹³. En vertu de celle-ci, il est admissible qu'une compagnie maritime nouvellement soumise à la taxe au tonnage chypriote n'exploite qu'un seul navire battant pavillon UE ou EEE. Par la suite, cette proportion doit, dans ce cas aussi, être augmentée ou au moins maintenue au même niveau.

3.3 Principe de la nation la plus favorisée et exigence en matière de pavillon en vertu du droit de l'OMC

L'AGCS exige des membres de l'Organisation mondiale du commerce (OMC) qu'ils accordent aux services et fournisseurs de services de tout autre membre, en ce qui concerne toutes les mesures affectant le commerce des services, un traitement non moins favorable que celui qu'ils accordent aux services et fournisseurs de services similaires des autres pays (art. II AGCS, Traitement de la nation la plus favorisée).

La taxe au tonnage suisse selon le projet de loi du Conseil fédéral affecterait le commerce de plusieurs sortes de services (par ex. l'affrètement, la location, les activités de gestion des navires et une série d'autres services à bord). Une discrimination entre fournisseurs de services similaires de différents pays en matière d'accès à la taxe au tonnage sur la base du seul critère du pavillon ne serait pas conforme à la clause du traitement de la nation la plus favorisée.

Bien que compatible avec cette clause, le fait de restreindre l'accès à la taxe au tonnage au pavillon suisse ne serait pas pertinent. Une telle réglementation serait trop restrictive et nuirait à la compétitivité des entreprises suisses de navigation maritime par rapport à leurs concurrents européens. Sur les quelque 900 navires actuellement exploités par les compagnies maritimes établies en Suisse, seuls 14 battent pavillon suisse, dont 13 avec un cautionnement de la Confédération (situation au 30 juin 2023).

L'art. V AGCS permet de déroger à l'obligation d'appliquer la clause relative au traitement de la nation la plus favorisée, c'est-à-dire d'accorder un traitement préférentiel à un ou plusieurs pays dans le cadre d'un accord de libéralisation du commerce des services. Un tel accord doit couvrir un nombre important de secteurs et éliminer en principe toute discrimination dans ces secteurs. L'EEE est fondé sur un accord qui libéralise le commerce des services entre les membres de l'UE, l'Islande, le Liechtenstein et la Norvège, conformément aux critères de l'art. V AGCS. L'UE peut, sur la base de cet article, accorder l'accès à la taxe au tonnage aux fournisseurs battant pavillon UE ou EEE. Grâce à l'Accord de commerce et de coopération, le Royaume-Uni dispose aussi d'une relation correspondante avec l'UE.

Une extension unilatérale de la taxe au tonnage suisse aux pavillons des États membres de l'UE et de l'EEE permettrait d'accorder un traitement plus favorable aux services fournis par des navires

¹³ https://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases1/202018/282978_2151764_167_2.pdf

de l'UE ou de l'EEE que celui accordé aux navires immatriculés dans d'autres pays sur la base d'un seul critère, à savoir le lieu d'immatriculation. Cela ne serait ni compatible avec la clause du traitement de la nation la plus favorisée et ni couvert par l'exception d'intégration régionale prévue par l'art. V AGCS, étant donné que la Suisse n'a conclu aucun accord horizontal de libéralisation du commerce des services avec l'UE et qu'elle a refusé d'adhérer à l'EEE.

3.4 Solution proposée par le Conseil fédéral

Comme précisé au point 3.3, la Suisse doit utiliser un autre critère que le lieu d'immatriculation pour déterminer l'exigence en matière de pavillon afin que celle-ci soit conforme au droit international. C'est la raison pour laquelle le Conseil fédéral propose d'autoriser tous les pavillons qui remplissent certains critères qualitatifs reconnus à l'échelle internationale. Ceux-ci se rapportent à trois dispositifs réglementaires de l'Organisation maritime internationale (*International Maritime Organization, IMO*), à savoir SOLAS, MARPOL et STCW, et à celui de l'organisation internationale du travail (MLC)¹⁴. Ces quatre conventions centrales comprennent des exigences minimales concernant les navires dans les domaines de la prévention de la pollution, de la sécurité, de l'aptitude professionnelle des équipages et des conditions de travail et de vie à bord. Il en résulte qu'une compagnie maritime sous pavillon étranger ne peut soumettre son navire à la taxe au tonnage suisse que si l'État du pavillon concerné a ratifié les quatre conventions maritimes précitées.

L'exigence en matière de pavillon figurant dans le projet de loi du Conseil fédéral vise à ce que les navires bénéficiant de la taxation au tonnage respectent les objectifs généraux de portée internationale que la Suisse s'est engagée remplir. Il s'agit dans le même temps d'éviter que la Suisse n'impose à un taux de faveur des navires dont l'État du pavillon n'a pas ratifié les conventions mentionnées ci-dessus. Cela permet de prévenir un nivellement par le bas.

La solution proposée par le Conseil fédéral évite de réduire de façon sensible l'attrait de la taxe au tonnage suisse. Grâce à cette solution et aux autres paramètres de sa taxe au tonnage, la Suisse dispose de conditions qui lui permettent de lutter à armes presque égales avec d'autres États en matière d'imposition du secteur maritime.

4 Estimation des conséquences financières

Dans son message, le Conseil fédéral a indiqué que l'AFC ne dispose pas de données statistiques permettant de mettre en lumière les entreprises éligibles à la taxe au tonnage et l'importance que cette taxe revêtirait pour ces entreprises sur le plan fiscal. De ce fait, même les conséquences financières de la mise en place d'une taxe au tonnage sans prise en compte des éventuels changements de comportement liés à une amélioration de l'attrait de la place économique ne peuvent pas être estimées de manière fiable. En 2019, lors de l'élaboration du projet destiné à la consultation, l'AFC a également mené une enquête auprès des cantons supposés être les plus concernés par l'instauration d'une taxe au tonnage afin d'obtenir une base de données plus fiable. Ces efforts n'ont permis d'obtenir que peu de renseignements supplémentaires. Il a tout de même été possible de constater que les cantons de Bâle-Ville et de Zoug partageaient du principe que l'impact fiscal de l'introduction de la taxe au tonnage serait faible (proche de zéro). En revanche, en se fondant sur les données collectées pour l'année 2014, Genève s'attendait à l'époque à des recettes supplémentaires liées à des transferts d'activités entrepreneuriales en Suisse.

Une *évaluation qualitative* permet de faire les constatations suivantes:

- Dans la mesure où des sociétés imposables en Suisse exercent aujourd'hui à partir de ce pays des activités maritimes soumises à l'imposition ordinaire, on pourrait s'attendre à enregistrer des diminutions de recettes importantes liées à l'introduction de la taxe au tonnage lorsque le secteur de la navigation maritime traversera des phases de prospérité. Cependant, ce modèle

¹⁴ Jusqu'à présent, 102 pays ont ratifié les règlements MLC. Pour les règlements de l'Organisation maritime internationale mentionnés, ce chiffre est d'environ 170. La Suisse a ratifié les quatre conventions centrales.

d'affaires n'a qu'une influence très limitée étant donné que les grandes entreprises suisses actives dans le domaine de la navigation maritime exercent généralement leurs activités via des filiales étrangères, qui profitent aujourd'hui des régimes étrangers de taxe au tonnage (ou d'autres modèles d'imposition préférentiels).

- L'introduction d'une taxe au tonnage en Suisse n'entraîne que de légères modifications de la charge fiscale des groupes d'entreprises. Il est cependant possible que les recettes fiscales augmentent légèrement en Suisse si des groupes transfèrent des activités liées à la navigation maritime de l'étranger vers la Suisse. À l'inverse, l'introduction de la taxe au tonnage en Suisse comporte un risque accru de voir de trop grandes parts du bénéfice attribuées au secteur assujéti à la taxe au tonnage dans la comptabilité par secteur, ce qui pourrait engendrer des diminutions de recettes. Lors de la mise en œuvre, il incombera aux autorités fiscales cantonales de vérifier l'exactitude des comptes par secteur d'activité établis par les entreprises.

Du point de vue financier, le risque principal réside ainsi dans les difficultés de délimitation pouvant se présenter au niveau de la comptabilité par secteur, notamment dans les entreprises qui exercent d'autres activités en plus de celles relevant du domaine de la navigation maritime. Néanmoins, compte tenu des effets positifs possibles de la taxe sur la place économique suisse, d'éventuelles diminutions de recettes des pouvoirs publics devraient rester limitées. De plus, une augmentation des implantations en Suisse de compagnies maritimes pourrait, dans le meilleur des cas, avoir des effets positifs.

Au-delà de cette estimation qualitative, les facteurs suivants rendent difficile *une estimation quantitative* de l'impact sur les finances publiques:

- Le large éventail des activités des entreprises potentiellement concernées par une taxe au tonnage. En conséquence, l'assujettissement à la taxe au tonnage suisse n'est admis que si l'usage des navires de mer est conforme au projet de loi du Conseil fédéral.
- Il convient de prendre en compte le fait que la détermination des activités pertinentes en matière de tonnage peut présenter un degré de complexité élevé dans le cadre de la taxation. Si une société de navigation exerce à la fois des activités soumises à la taxe au tonnage et d'autres activités n'y étant pas soumises, il faut, pour déterminer le bénéfice de l'exploitation du navire de mer, tenir une comptabilité par secteurs avec un secteur présentant la somme des bénéfices nets de l'ensemble des navires de mer qui entrent dans le champ d'application de la taxe au tonnage et un autre secteur présentant la somme des bénéfices nets selon l'impôt ordinaire sur le bénéfice. Le résultat imposable de l'entreprise est la somme des résultats des deux secteurs.
- Les bénéfices sont très volatils en particulier dans le secteur du transport maritime de conteneurs (cf. les explications du ch. 5.1). Cela rend encore plus incertaines les prédictions relatives à l'évolution des bénéfices et à la diminution de recettes qui pourrait en découler en cas d'introduction d'une taxe au tonnage en Suisse.
- La durée de l'assujettissement à la taxe au tonnage peut également avoir une influence sur les conséquences financières. Si une entreprise de navigation maritime renonce à l'assujettissement à la taxe au tonnage pour un navire donné avant l'expiration des dix périodes fiscales réglementaires, ou si cet assujettissement prend fin parce que l'exigence en matière de pavillon n'est plus remplie, une nouvelle demande d'assujettissement à la taxe au tonnage pour ce navire pourra être présentée au plus tôt pour la sixième période fiscale suivant la fin de ce régime.
- Enfin, il faut tenir compte du fait que la taxe au tonnage est facultative. Le fait qu'une compagnie maritime opte ou non pour la taxe au tonnage dépend en grande partie de sa situation. Pour les entreprises potentiellement concernées, l'instrument n'est intéressant sur le plan financier que si elles présentent un bénéfice. Si elles réalisent des pertes, il est plus avantageux de rester dans le régime d'imposition ordinaire, car l'impôt sur le bénéfice est nul l'année de la perte et les pertes peuvent être reportées, contrairement à ce qui est prévu dans le régime de la taxe au tonnage.

5 Conséquences fiscales pour les grandes entreprises de navigation maritime au cours du temps

5.1 Évolution des bénéfices

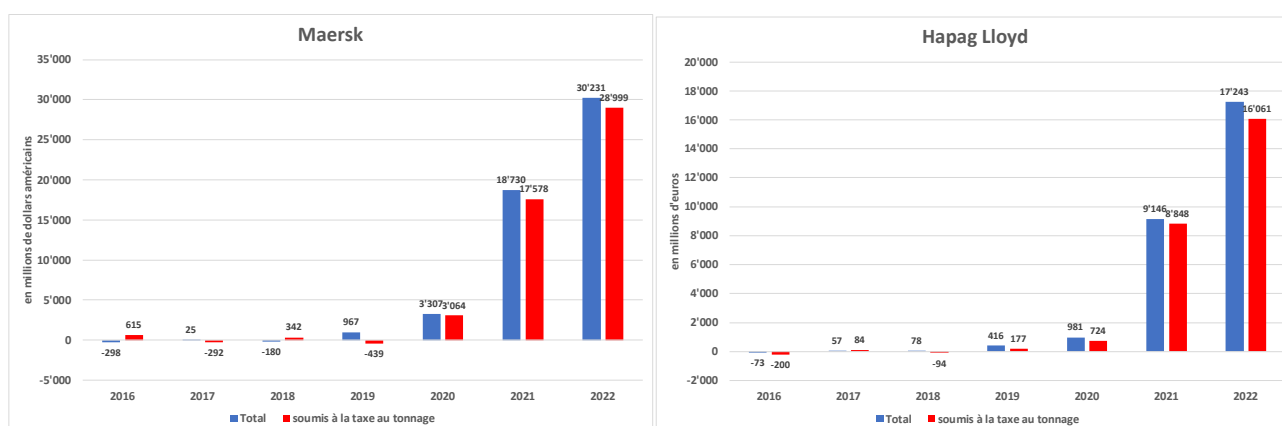
La marche des affaires est très instable dans le domaine de la navigation maritime. C'est notamment le cas pour le secteur du transport maritime de conteneurs. Les graphiques ci-dessous montrent l'évolution des bénéfices des deux grandes entreprises de navigation maritime Maersk (établie au Danemark) et Hapag Lloyd (établie en Allemagne) entre 2016 et 2022, avec à chaque fois le bénéfice total et le bénéfice soumis à la taxe au tonnage.

Le bénéfice avant impôts enregistré par Maersk entre 2016 et 2020 s'est élevé en moyenne à 764 millions de dollars américains par année (dont 658 millions de dollars de bénéfice soumis à la taxe au tonnage), et chez Hapag Lloyd il a été de 292 millions d'euros (dont 138 millions d'euros de bénéfice soumis à la taxe au tonnage). Les deux entreprises de navigation maritime ont également subi des pertes durant cette période (Maersk en 2016, 2017 et 2018; Hapag Lloyd en 2016 et 2018).

En 2021 et 2022, leur bénéfice a fortement augmenté. Chez Maersk, il s'est élevé à 18,7 milliards de dollars (dont 17,6 milliards de dollars de bénéfice soumis à la taxe au tonnage) en 2021 et a même atteint 30,2 milliards de dollars (dont 29,2 milliards de dollars de bénéfice soumis à la taxe au tonnage) en 2022. Hapag Lloyd a enregistré de son côté un bénéfice de 9,1 milliards d'euros (dont 8,8 milliards d'euros de bénéfice soumis à la taxe au tonnage) en 2021 et de 17,2 milliards d'euros (dont 16,1 milliards d'euros de bénéfice soumis à la taxe au tonnage) en 2022.

Bénéfice avant impôts

Total et soumis à la taxe au tonnage



Source: rapports de gestion

5.2 Charge effective de l'impôt sur le bénéfice

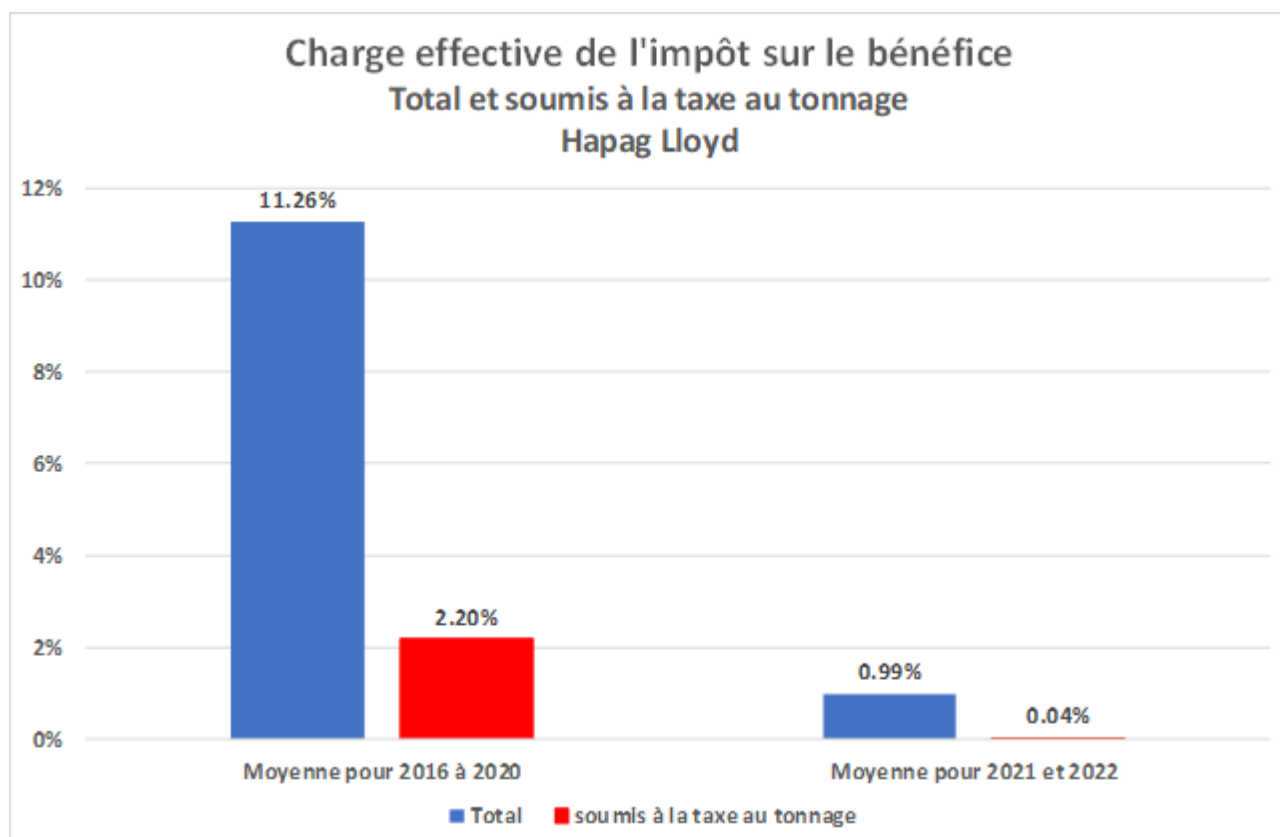
Les rapports de gestion d'Hapag Lloyd sont suffisamment détaillés depuis 2016 pour permettre de calculer la charge effective résultant de l'imposition du bénéfice total et celle due à l'imposition du bénéfice soumis à la taxe au tonnage. Les données sur la taxe au tonnage de Maersk sont publiées uniquement sous forme agrégée avec celles de l'ensemble des impôts sur le fret, de sorte qu'il n'est pas possible de connaître la charge due à la taxe au tonnage. C'est pourquoi le graphique ci-dessous ne présente que la charge effective de l'impôt sur le bénéfice de Hapag Lloyd. Entre 2016 et 2020, la charge effective se rapportant au bénéfice total s'est élevée en moyenne à 11,26 % par année pour cette entreprise. Si l'on considère uniquement le bénéfice soumis à la taxe au tonnage, la charge effective a été de 2,20 %. Étant donné que la taxe au tonnage dépend de la capacité annuelle de transport et non du montant du bénéfice réalisé, la charge effective de l'impôt sur le bénéfice a diminué durant les années 2021 et 2022 pour s'établir

à 0,99 % en moyenne pour ce qui a trait au bénéfice total, et à 0,04 % en ce qui concerne le bénéfice soumis à la taxe au tonnage.

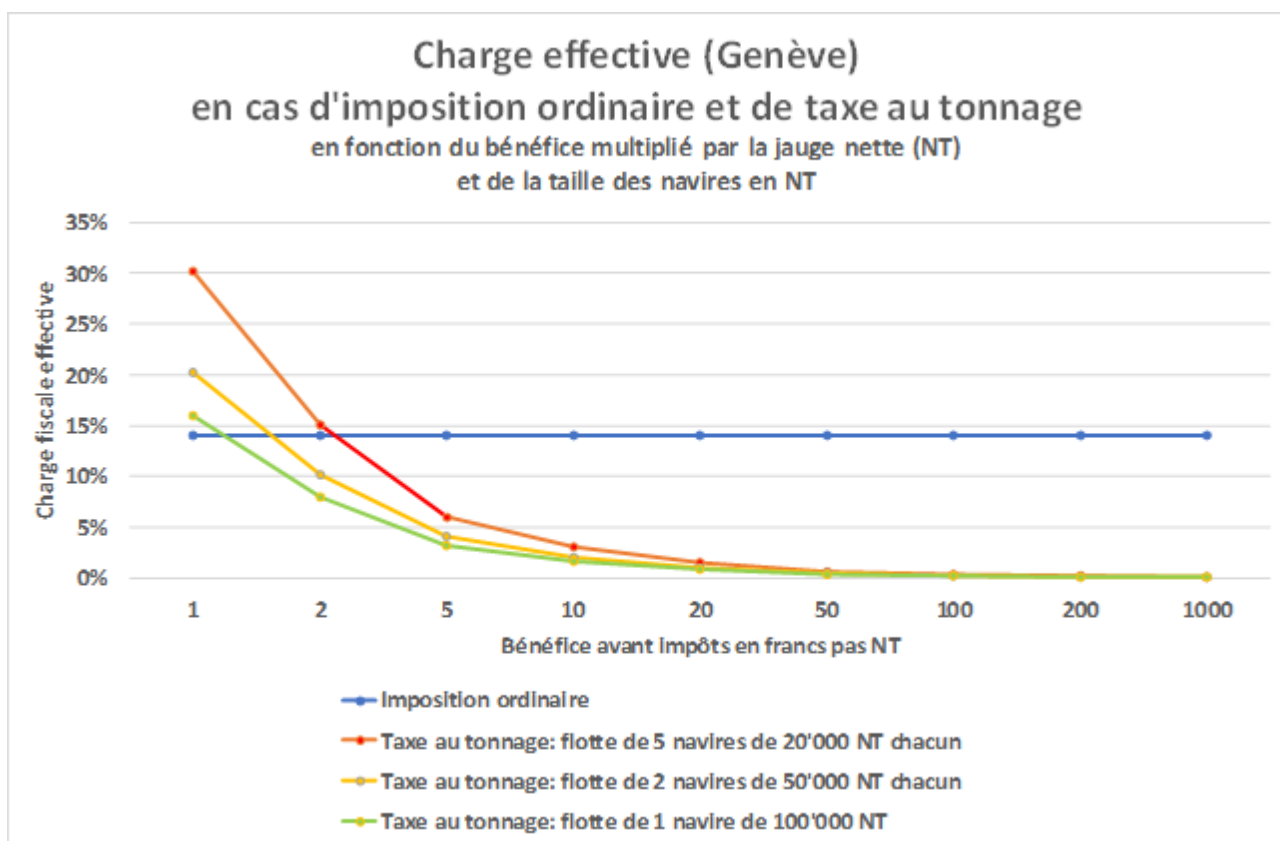
Source: rapports de gestion

6 Charge effective de l'impôt sur le bénéfice avec la taxe au tonnage suisse

Le graphique ci-après montre la charge fiscale effective des entreprises domiciliées en ville de Genève en cas d'imposition ordinaire et d'assujettissement à la taxe au tonnage suisse. Étant donné que la taxe au tonnage diminue avec l'augmentation de la taille du navire, on a comparé trois flottes de composition différente, avec chacune une jauge nette (NT) de 100 000 tonneaux au



total. La première flotte est composée de cinq navires avec une jauge nette de 20 000 tonneaux chacun, la deuxième de deux navires avec, l'un comme l'autre, une jauge nette de 50 000 tonneaux, et la troisième est constituée d'un seul navire avec une jauge nette de 100 000 tonneaux.

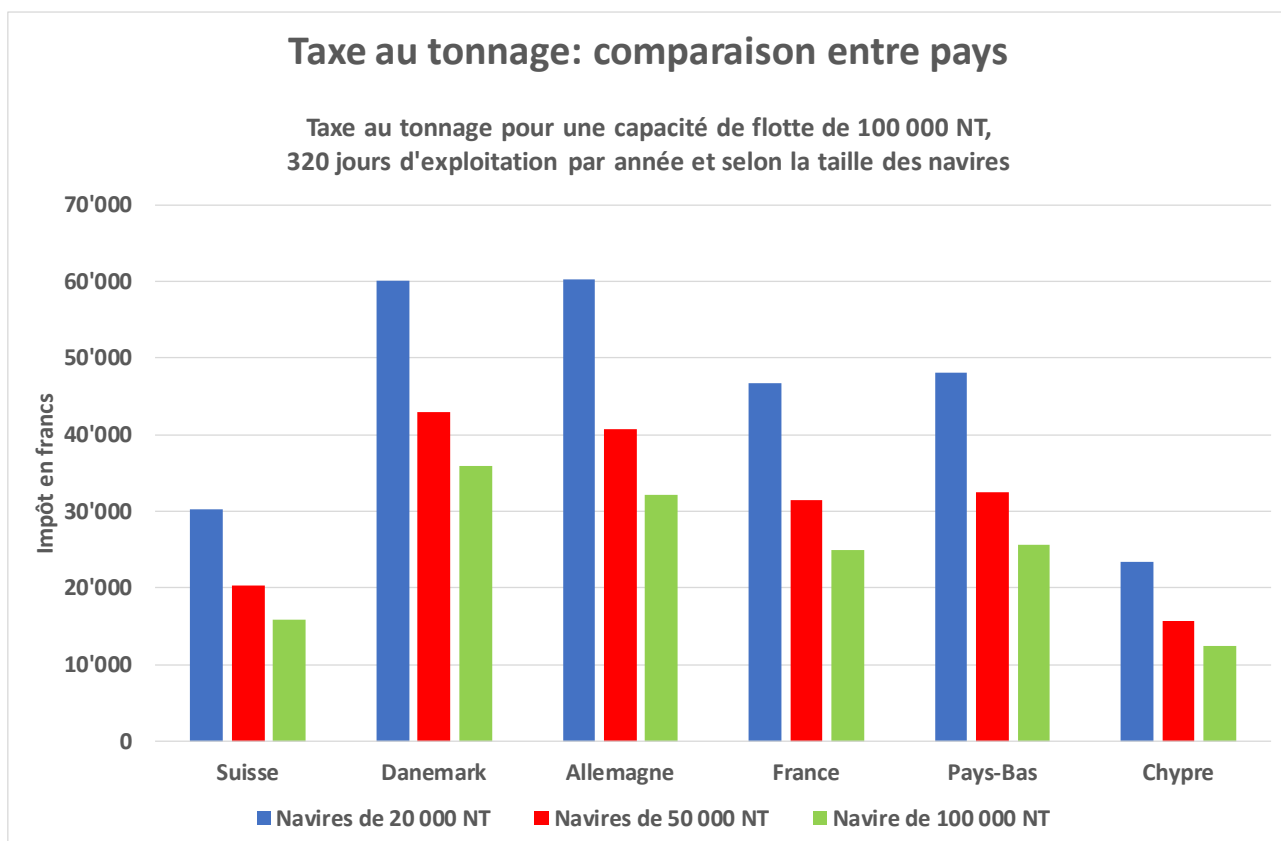


Source: AFC

Le graphique montre que, par rapport à l'imposition ordinaire à un taux effectif de 14 %, le régime de la taxe au tonnage est désavantageux lorsque le bénéfice par NT est peu élevé (ou que des pertes sont enregistrées), mais qu'il devient très rapidement favorable dès lors que ce bénéfice augmente.

Le graphique suivant présente la charge résultant de la taxe au tonnage suisse sur le site de Genève en comparaison internationale. Il apparaît clairement que la charge fiscale de la Suisse est compétitive (sur la base des taux de change de fin février 2023). Chypre est cependant le pays le plus avantageux par rapport aux pays considérés dans cette petite comparaison. Dans ce cadre, il convient de noter que la charge fiscale de la Suisse augmentera par rapport à celle des autres pays si le franc suisse poursuit sa tendance à long terme et continue à s'apprécier face aux monnaies de ces pays.

L'une des raisons principales de cette position compétitive de la Suisse est la faiblesse de ses taux d'impôt sur le bénéfice (Genève: 14 %). Le Danemark (22 %), l'Allemagne (29,94 %), la France (25,83 %) et les Pays-Bas (25,8 %) présentent en effet des taux d'imposition nettement plus élevés pour les entreprises. En revanche, Chypre, qui applique un taux d'impôt sur le bénéfice de 12,5 %, se trouve dans une position aussi favorable que la Suisse. Cet élément est d'une importance décisive parce que la taxe au tonnage est composée du bénéfice fondé sur le tonnage, multiplié par le nombre de jours d'exploitation et le taux ordinaire de l'impôt sur le bénéfice.



Source: AFC

7 Constitutionnalité

Le Département fédéral des finances a demandé en 2015, dans le cadre des travaux relatifs à la troisième réforme de l'imposition des entreprises, l'établissement de deux avis de droit visant à évaluer la constitutionnalité d'une taxe au tonnage suisse. Ces deux expertises arrivent à des conclusions opposées:

- Le professeur Robert Danon, de l'université de Lausanne, n'a pu identifier, dans la Constitution en vigueur, aucune base suffisante pour introduire une taxe au tonnage et a fait valoir que cette taxe enfreint le principe de l'égalité de droit dès lors que le traitement fiscal privilégié s'applique seulement au secteur maritime et n'inclut pas aussi les autres secteurs du transport.
- Le professeur Xavier Oberson, de l'université de Genève, a par contre rendu un avis positif. D'une part, la taxe au tonnage équivaut selon lui à un mode particulier de perception de l'impôt sur le bénéfice, de sorte qu'elle fonde sa base constitutionnelle sur l'art. 128, al. 1, let. b (impôts directs). D'autre part, la taxe au tonnage permettrait de répondre aux objectifs extra-fiscaux de deux normes constitutionnelles: l'art. 101 (politique économique extérieure) et l'art. 103 (politique structurelle).

L'Office fédéral de la justice partage les doutes émis quant à la conformité à la Constitution (inégalités de traitement par rapport aux autres secteurs du transport)¹⁵.

L'évaluation du Conseil fédéral dans le message est critique. Ainsi ni l'art. 101 ni l'art. 103 ne permettent selon lui de légitimer *sans restriction* la taxe au tonnage par des objectifs extra-fiscaux. Cependant, la garantie de la compétitivité de l'économie suisse constitue un intérêt public susceptible de justifier certaines différences de traitement entre les contribuables, pour autant que la conception de la taxe au tonnage soit proportionnée.

¹⁵ FF 2022 1252, p. 40

Sur le plan constitutionnel, l'introduction d'une taxe au tonnage est donc une question contestée. Compte tenu des intérêts économiques en jeu pour la Suisse, le Conseil fédéral estime qu'elle est envisageable. Le message du Conseil fédéral contient des explications plus détaillées¹⁶.

8 Points de contact avec le secteur du négoce des matières premières

Selon le projet de loi du Conseil fédéral, les bénéfices provenant des activités de négoce sont explicitement exclus de la taxe au tonnage. Une société de négoce de matières premières ne peut bénéficier de la taxe au tonnage que si une partie de ses activités entrepreneuriales concerne l'exploitation de navires et entre de ce fait dans le champ d'application de la taxe au tonnage (en premier lieu le transport de marchandises). De plus, le siège ainsi que la *gestion stratégique et commerciale* de ces activités doivent se trouver en Suisse. Le Conseil national a introduit ces dernières exigences dans le projet. Cet ajout durcit les conditions d'adhésion à la taxe au tonnage en créant un critère de qualité supplémentaire ayant un effet restrictif. Le nombre d'acteurs pouvant bénéficier de la taxe au tonnage se voit ainsi encore limité.

Les activités des sociétés de négoce de matières premières sont variées. Pour déterminer précisément le bénéfice de l'exploitation d'un navire, il faut tenir une comptabilité par secteurs: un secteur présente la somme des bénéfices nets de l'ensemble des navires de mer soumis à la taxe au tonnage et est finalement pris en compte par le bénéfice lié au tonnage. Un autre secteur, qui correspond à la somme des bénéfices nets selon l'impôt ordinaire sur le bénéfice, présente les autres bénéfices, notamment ceux issus d'activités de négoce ou ceux provenant de navires non soumis à la taxe au tonnage. Le résultat imposable de l'entreprise compte tenu des directives en matière de prix de transfert est la somme des résultats des deux secteurs.

Le risque que des bénéfices soient transférés entre des sociétés d'un groupe peut également être relativisé: si des émoluments de transport trop élevés sont imputés sur le bénéfice de l'exploitation d'un navire au détriment du bénéfice provenant des activités de négoce, leur valeur fiscale sera rectifiée à hauteur du montant établi sur la base du principe de la comparaison entre tiers et le bénéfice provenant des activités de négoce sera augmenté en conséquence. Lors de la mise en œuvre, il incombera aux autorités fiscales cantonales de vérifier l'exactitude des comptes par secteur d'activité établis par les entreprises.

Le droit fédéral en vigueur ne prévoit aucune réglementation fiscale spécifique ni pour les entreprises du secteur du négoce des matières premières ni pour les entreprises de navigation maritime. Au début de l'assujettissement à l'impôt en Suisse, les réserves latentes peuvent être déclarées conformément à l'art. 61a de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD)¹⁷ et à l'art. 24c de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID)¹⁸. Certaines sociétés peuvent encore bénéficier, dans le cadre de l'impôt cantonal, de réglementations transitoires (art. 78g LHID) en relation avec la suppression des statuts fiscaux (sociétés holding, sociétés de domicile et sociétés mixtes) jusqu'à fin 2024 au plus tard.

Les art. 61b LIFD et 24d LHID règlent dans les mêmes termes l'imposition au départ à l'étranger. En vertu de ces dispositions, il faut en principe effectuer un décompte fiscal de toutes les réserves latentes à la fin de l'assujettissement, y compris la plus-value créée par le contribuable lui-même. Sont considérés comme fin de l'assujettissement le transfert de valeurs patrimoniales, d'exploitations, de parties distinctes d'exploitation ou de fonctions de Suisse à une entreprise ou un établissement stable situé à l'étranger, le passage à une exonération (en vertu des art. 56 LIFD et 23, al. 1, LHID) ainsi que le transfert à l'étranger du siège ou du lieu de l'administration effective. Ces dispositions font partie de la loi fédérale relative à la réforme fiscale et au financement de l'AVS (RFFA), entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2020.

¹⁶ FF 2022 1252, p. 40 à 43

¹⁷ RS 642.11

¹⁸ RS 642.14

Il n'existe pas de dérogation ni pour le secteur du négoce des matières premières ni pour le secteur maritime.

9 Divers

9.1 Navigation fluviale

La navigation maritime intérieure et la navigation exclusivement fluviale ne sont pas éligibles à la taxe au tonnage, l'application de cette dernière étant limitée à la navigation maritime. Ce principe a également été confirmé dans la directive de l'UE visant à assurer un niveau minimum d'imposition mondial pour les groupes d'entreprises multinationales et les groupes nationaux de grande envergure dans l'Union (art. 17), adoptée par le Conseil de l'UE le 12 décembre 2022¹⁹. Dans son message du 4 mai 2022, le Conseil fédéral a précisé que «si, toutefois, le navire transporte ses marchandises d'abord par mer puis sur un fleuve pour atteindre le port de destination, cette dernière partie du trajet est alors aussi éligible à la taxe au tonnage»²⁰.

9.2 Approche par navire vs approche par flotte

Le calcul de la taxe au tonnage s'opère *par navire*. Du point de vue technique, il est difficile de procéder autrement, car on utilise toujours la jauge nette d'un navire et le nombre de jours d'exploitation de celui-ci pour calculer le bénéfice fondé sur le tonnage.

L'UE poursuit quant à elle une *approche axée sur la flotte* permettant que des navires ne battant pas pavillon de l'UE ou de l'EEE et ne remplissant donc pas un critère central d'accès à la taxe au tonnage soient également soumis à cette taxe. Ainsi, en vertu d'une nouvelle condition d'éligibilité applicable depuis le 1^{er} janvier 2020, une entreprise de navigation maritime domiciliée à Chypre peut par exemple appliquer la taxe au tonnage à l'ensemble de sa flotte si *un* seul de ses navires remplit le critère relatif au pavillon de l'UE ou de l'EEE (voir l'aperçu des régimes de taxation au tonnage appliqués dans l'UE, au ch. 3.2).

La taxe au tonnage suisse aurait également pu être conçue de manière à ce que par exemple seuls 60 % des navires d'une flotte doivent battre pavillon d'un État ayant ratifié les quatre conventions sur le trafic maritime. Une telle règle n'est cependant pas prévue dans le projet de loi du Conseil fédéral. Au contraire, dans ce projet, le critère déterminant des quatre principales conventions sur le trafic maritime est applicable à *chaque navire*.

9.3 Risque de transfert à l'étranger en cas de non-introduction d'une taxe au tonnage suisse

Les entreprises de navigation maritime qui ont leur siège en Suisse subissent depuis toujours des désavantages concurrentiels en raison de l'absence de taxe au tonnage. Ces désavantages ont été compensés par le fait que les entreprises de navigation maritime qui remplissaient les conditions correspondantes ont profiter jusqu'à récemment encore des statuts fiscaux cantonaux prévus à l'art. 28 LHID. Cependant la charge fiscale des entreprises concernées va en principe augmenter avec l'arrivée à échéance des dispositions transitoires relatives à l'abolition de ces statuts fiscaux. L'attrait de la place économique suisse dans ce domaine tend dès lors à diminuer. Enfin, il n'est naturellement pas possible d'estimer combien d'entreprises supplémentaires seraient domiciliées en Suisse si notre pays connaissait une taxe au tonnage depuis plusieurs décennies déjà, comme c'est le cas dans l'UE.

¹⁹ <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-8778-2022-INIT/fr/pdf>

²⁰ FF 2022 1252, p. 29