

Monsieur le Conseiller fédéral  
Ueli Maurer  
Chef du Département fédéral des finances  
Bundesgasse 3  
3003 Berne

Réf. : 21\_COU\_3963

Lausanne, le 26 mai 2021

## **Loi fédérale sur la taxe au tonnage applicable aux navires de mer : Consultation**

Monsieur le Conseiller fédéral,

Faisant suite à votre courrier du 24 février 2021, le Conseil d'Etat vous remercie de l'opportunité qui lui est offerte de prendre position sur le projet de loi fédérale sur la taxe au tonnage applicable aux navires de mer et son rapport explicatif.

Après examen le Canton de Vaud se déclare, sur le principe, favorable à l'introduction d'une telle taxe mais souhaite toutefois que les éléments suivants soient pris en compte :

- Des précisions qu'en à la norme applicable déterminant la prise en compte des activités accessoires auto-exécutées à bord.
- L'exigence quant au lien avec le pavillon suisse ou les États membres de l'EEE ne doit pas être plus restrictive que les dispositions acceptées internationalement.
- Introduction d'un malus écologique en fonction, par exemple, des émissions des polluantes relâchées par le navire soumis à la taxe.

### **1. Contexte**

La taxe au tonnage est une méthode alternative de calcul de l'impôt sur le bénéfice pour les navires de mer, consistant à déterminer le bénéfice imposable, non pas en appliquant le principe de détermination du bilan commercial tel que prévu par l'art. 58 al. 1 LIFD respectivement l'art. 24 LHID, mais en se fondant sur la jauge nette, à savoir sur le volume de fret du navire de mer, multipliée, de manière forfaitaire, en fonction d'un barème échelonné. Le bénéfice net imposable, calculé sur la base du tonnage et par jour d'exploitation, ainsi obtenu est alors multiplié par le nombre de jours d'exploitation et soumis au taux ordinaire de l'impôt sur le bénéfice.

Toutefois, la taxe au tonnage se limite aux bénéfices tirés des activités principales de gestion, d'affrètement et d'exploitation des navires de haute mer, y compris les revenus tirés de la propriété et de la vente de navires de haute mer, ainsi que les bénéfices tirés des activités auxiliaires exercées à bord, jusqu'à un maximum de 50% des bénéfices

compagnie maritime, à savoir les bénéfices tirés des activités commerciales, continueront d'être soumis à l'impôt ordinaire sur les bénéfices. La base de calcul de la taxe au tonnage peut être réduite de 20% au maximum sur la base des directives du Conseil fédéral si le système de propulsion du navire répond à certaines exigences écologiques, notamment, en matière de pollution de l'air.

L'assujettissement à la taxe au tonnage est volontaire. L'option est exercée pour chaque navire individuellement et pour une durée de dix ans. Si le contribuable revient à la méthode ordinaire de calcul avant la fin de la période de dix ans ou s'il perd son droit à cette imposition alternative car il ne remplit plus les exigences en matière d'éligibilité à la taxe, il ne pourra présenter une nouvelle demande d'assujettissement à la taxe au tonnage au plus tôt qu'au cours de la sixième année suivant la fin de ce régime. Des dispositions détaillées sur les conditions préalables et la durée d'application de la taxe au tonnage, sur l'évaluation des actifs et obligations liées au transport maritime en cas de passage ultérieur à la taxation ordinaire et sur la compensation des pertes facilitent la mise en œuvre et limitent les possibilités d'optimisation fiscale injustifiée.

Enfin, selon le rapport explicatif, une détermination des bénéfices des compagnies de navigation maritime basée sur le tonnage est actuellement appliquée dans 21 des États membres de l'Union européenne, ces derniers faisant l'objet d'un examen périodique par la Commission européenne. Dès lors, le présent projet s'appuie sur les orientations de l'Union européenne en la matière d'aide d'Etat au transport maritime, notamment, s'agissant des conditions d'application et du calcul de l'assiette de la taxe, le barème échelonné se basant sur la médiane européenne pour la définition de la base de calcul. En outre, la taxe au tonnage n'est actuellement pas classée comme une pratique fiscale dommageable par l'OCDE. Ce qui devrait permettre de garantir, à la taxe au tonnage suisse, son acceptabilité internationale sous réserve des travaux en cours, au niveau de l'OCDE, en matière de taux minimum global.

Néanmoins, à la lecture du projet et de son rapport explicatif, le Conseil d'Etat relève les points qui suivent.

## **2. Prise de position :**

- Sur la conformité avec le cadre international

Étant donné que la conception des dispositions relatives à la taxe au tonnage est étroitement fondée sur les règlements existants de l'Union européenne, qui sont, eux-mêmes, la résultante, lors de leur formulation, des pressions subies afin de limiter le déploiement de la flotte communautaire dans les zones Offshore, et qu'à cela s'ajoute le fait que la taxe au tonnage n'est, pour l'heure, pas catégorisée comme une pratique fiscale dommageable par l'OCDE, on peut, dès lors, supposer que ce projet correspond aux conditions cadres internationales sous réserve des travaux menés actuellement en matière de taux minimum global d'imposition.

- Sur la constitutionnalité de la taxe au tonnage

Comme le relève le rapport explicatif, la constitutionnalité de la taxe au tonnage s'avère être, du point de vue de la doctrine, une question controversée que le rapport explicatif ne permet pas de trancher.

En définitive, il est probable que le facteur décisif soit ici, qu'avec la suppression des statuts fiscaux cantonaux résultant de l'entrée en vigueur de la loi fédérale sur la réforme fiscale et le financement de l'AVS (RFFA) et après l'expiration de la disposition transitoire de l'article 78g LHID, la Suisse perde de son attrait en tant que lieu d'implantation pour les compagnies maritimes très mobiles, notamment, car 21 États membres de l'Union européenne connaissent un régime de calcul du bénéfice imposable basé sur le tonnage.

Pour ces raisons, on peut comprendre la conclusion du Conseil fédéral selon laquelle l'introduction de la taxe au tonnage est un instrument approprié, compte tenu des intérêts de la Confédération et des cantons en matière de localisation et de fiscalité, pour maintenir des conditions de concurrence équitables dans la compétition internationale en matière de localisation, même après la suppression du statut fiscal cantonal. Elle complète les réductions sur les revenus des brevets et droits comparables, la déduction supplémentaire pour les dépenses de recherche et développement et la déduction pour autofinancement introduites avec la RFFA. Bien qu'elles soient accessibles à toutes les entreprises, elles n'ont d'effet que dans certains secteurs en raison des conditions de leur application.

Dès lors, l'évaluation de la constitutionnalité de la taxe au tonnage dépend essentiellement de sa proportionnalité ainsi que de son intérêt public prépondérant justifiant un traitement inégal par rapport aux autres acteurs économiques. A ce titre, le Conseil d'Etat, s'agissant des navires de croisières qui, selon le projet, peuvent bénéficier de la taxe au tonnage, constate une certaine inégalité de traitement par rapport à l'industrie touristique dans son ensemble. En effet, s'il est concevable qu'en matière de transport de marchandise intercontinental, le transport maritime soit distingué des autres modes d'acheminement, tels n'est pas le cas dans le domaine du tourisme. Les navires de croisière n'ayant pas pour but de transporter les personnes d'un point de départ à un point d'arrivée mais de leur fournir un logement, des divertissements, des excursions durant leur séjour, à l'instar de n'importe quels autres prestataires de l'industrie touristiques, on peut, ce faisant, s'interroger sur le bien-fondé de l'inclusion des navires de croisière, mais plus particulièrement des activités accessoires exercés à bord, dans le champ d'application de la taxe au tonnage d'un point de vue constitutionnelle.

- Sur les dispositions légales prévues

Les commentaires relatifs aux dispositions suivantes de la LIFD s'appliquent mutatis mutandis aux dispositions correspondantes de même teneur de la LHID :

*Art. 73 Objet :*

Il convient de saluer le fait que, selon le rapport explicatif, l'affrètement coque nue d'un navire ne bénéficie pas du régime de la taxe au tonnage. Toutefois, le rapport explicatif ne précise rien s'agissant du fréteur à savoir de celui qui met à disposition son navire à des fins de transport. Nous espérons que des précisions seront apportées dans la loi d'application, de compétence strictement fédérale. Toutefois, nous regrettons, que la loi fédérale sur la taxe au tonnage applicable aux navires de mer ne précise pas, de manière générale, qu'un navire, pour une même période d'exploitation, ne peut bénéficier de l'imposition selon les modalités de la taxe au tonnage qu'après d'un seul contribuable.

Il convient également de relever que seul le bénéfice des activités accessoires auto-exécutées à bord peuvent bénéficier de la taxe au tonnage, les autres bénéfices étant soumis à la taxation ordinaire. Il en résulte une inégalité de traitement notamment pour les entreprises qui exercent des activités commerciales et n'exploitent pas leurs propres navires de haute mer.

Par ailleurs, l'article 73 al. 4, ne précise pas clairement si l'exigence de 50%, concernant les bénéfices des activités accessoires, se réfère au bénéfice calculé conformément à l'article 75 LIFD (taxe au tonnage) ou au bénéfice tiré de l'exploitation du navire de haute mer calculé conformément au principe de détermination du bilan commercial. Partant, si, les bénéfices des activités accessoires auto-exécutées à bord devait être, au final, maintenu dans le champ d'application de la taxe au tonnage, alors il conviendrait d'apporter la clarification suivante à l'alinéa 4 de l'art. 73 LIFD :

<sup>4</sup> La taxe sur le tonnage ... du navire. Le bénéfice tiré des activités accessoires à bord est également soumis à la taxe au tonnage, à condition qu'il n'excède pas 50% du bénéfice de l'exploitation du navire déterminé conformément au droit commercial.

*Art. 74 Condition :*

Selon cette disposition, pour qu'un armateur ou une société d'exploitation de navires imposé en Suisse en raison de son rattachement personnel puisse demander que les bénéfices afférant à son navire soit assujetti à la taxe au tonnage, celui-ci doit avoir, à la fin de la période fiscale, au moins 60 % du tonnage de sa flotte, à savoir 60% de l'ensemble des navires exploités par le contribuable, exploité sous pavillon suisse ou sous pavillon d'un des États membres de l'EEE, ce qui inclut tous les États membres de l'UE ainsi que l'Islande, le Liechtenstein et la Norvège.

Le rapport explicatif laisse entendre que cette condition relève de l'orientation de l'Union européenne en matière d'aide d'Etat au transport maritime. En effet, la taxe au tonnage étant considérée comme une aide d'Etat par l'Union européenne, elle se doit de justifier d'un lien avec un pavillon communautaire pour être acceptable. Toutefois, à la lecture de l'orientation européenne, il semble plutôt que, lorsque la taxe au tonnage est accordée à une flotte comprenant tant des navires sous pavillon communautaire que des navires battant d'autres pavillons, alors l'Etat membre doit s'assurer que les entreprises bénéficiaires s'engagent à augmenter ou au moins maintenir sous pavillon communautaire la part de tonnage qu'elles ont lors de l'introduction de ladite orientation,

cette exigence relative à la part de tonnage sous pavillon communautaire ne s'appliquant pas aux entreprises exploitant au moins 60% de leur tonnage sous pavillon communautaire.

Ainsi, il semblerait que le projet suisse de taxe au tonnage soit plus restrictif et dès lors moins attractif.

*Art. 75 Calcul :*

La taxe au tonnage est un type particulier de calcul du bénéfice imposable qui doit être effectué individuellement pour chaque navire de haute mer. Toutefois, les produits et les charges provenant de l'exploitation des navires de haute mer sont également inclus dans les comptes annuels établis conformément aux articles 957 ss CO. En conséquence, il convient d'éliminer du compte de résultat commercial les entreprises qui ne soumettent pas tous les navires à la taxation conformément à la loi sur la taxation au tonnage et/ou qui exercent d'autres activités dont les résultats ne sont pas soumis à la taxation au tonnage. Le bénéfice net imposable provenant de l'exploitation des navires doit ensuite être ajouté au bénéfice net qui reste déterminant en droit commercial.

Ce mécanisme est systématiquement correct, mais entraînera, en pratique, des problèmes considérables et une charge de travail importante afin de déterminer la délimitation matérielle du résultat commercial en lien avec l'exploitation de ces navires soumis et non soumis à la taxe au tonnage. Ainsi, deux comptabilités analytiques doivent être tenues, sur la base du résultat déterminant en droit commercial : Une première pour délimiter le résultat de l'exploitation des navires de mer et le résultat des autres activités, et une seconde qui divise le résultat de l'exploitation des navires entre les navires soumis à la taxe au tonnage et ceux dont le résultat doit être soumis à la taxation ordinaire. D'un point de vue fiscal, cette distinction est importante car les navires assujetti à la taxe au tonnage qui, selon le bilan commercial ont généré des pertes durant l'exercice, ne doivent pas être compensées par les autres bénéfices de la compagnie maritime, l'armateur ou l'exploitant du navire ayant choisi de renoncer, pour ce navire, à l'imposition ordinaire au profit de la taxe au tonnage.

Ce problème pourrait être atténué si l'exploitant soumettait l'ensemble des navires composant sa flotte à la taxation au tonnage et vice versa, lorsqu'il y renonce volontairement .

Enfin, le projet prévoit une diminution de maximum 20% du bénéfice imposable tel qu'il ressort de l'art. 75 LIFD si le système de propulsion du navire répond à certaines exigences écologiques, notamment en matière d'émission des polluants atmosphériques. A ce titre, le Conseil d'Etat s'oppose formellement à un tel bonus écologique. En effet, si l'objectif de cette disposition est d'inciter les armateurs et les exploitants de navire à adopter des comportement plus vertueux, il convient dès lors de prévoir un malus écologique. A cette fin, nous préconisons que le barème de l'alinéa 2 ou le bénéfice imposable de l'art. 75 LIFD, en fonction des émissions des polluantes relâchées par le navire soumis à la taxe, soit multiplié afin d'instaurer une réelle incitation fiscale écologique.

*Art. 76 Début, durée et fin de la taxation au tonnage :*

Cette disposition prévoit notamment un assujettissement à la taxe au tonnage pour chaque navire séparément, s'il convient de relever qu'elle empêche, en partie, les opportunités d'optimisation fiscale, elle rend cependant plus ardue la tenue de la comptabilité entre navire soumis et non soumis à la taxe au tonnage et activités imposées à l'ordinaire. En outre, l'alinéa 4, réglemente, à juste titre les valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice lors du passage de la taxation au tonnage à l'imposition ordinaire ainsi que la compensation des pertes générées alors que le navire était soumis à la taxe au tonnage.

*Art. 77 Restructuration :*

Il s'agit là du pendant, en matière de taxe au tonnage, de la réglementation sur les restructurations. La taxe au tonnage implique toutefois, au moment de la restructuration, que des dispositions complétant l'article 61 LIFD soient adoptées pour les navires dont les bénéfices sont soumis à cette taxe au tonnage notamment en ce qui concerne les valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice ainsi que le maintien et les modalités de la taxation au tonnage dans la société reprenante. Ces dispositions sont également à saluer.

*Art. 29 al. 3 LHID:*

À titre facultatif, tel que prévu pour les brevets et les droits comparables, pour les fonds propres donnant droit à la réduction pour participation et pour les prêts à des sociétés du groupe, les cantons peuvent accorder des réductions sur les fonds propres afférent aux navires visés par la taxe au tonnage. Cette marge de manœuvre, qui a été introduite dans le cadre de la RFFA pour compenser la perte des allègements tarifaires découlant des statuts fiscaux cantonaux supprimés, se justifie dans la mesure où de nombreuses compagnies de navigation maritime étaient elles aussi au bénéfice desdits statuts.

*Art. 72xx Adaptation de la législation cantonale :*

Les modifications légales permettant la mise en œuvre, dans la LIFD et la LHID, entreront en vigueur simultanément. Selon le rapport explicatif, le Conseil fédéral tiendra compte, lors de l'adoption de la loi, du temps nécessaire aux cantons pour adapter leur droit cantonal.

Toutefois, dans ce contexte, il conviendra que le Conseil fédéral, en cas d'introduction de la taxe au tonnage, tienne compte du fait que la disposition transitoire sur l'imposition distincte en raison de la fin des statuts fiscaux prévu à l'art. 78g LHID expirera le 31 décembre 2024.

### 3. Conclusion

Si le Canton de Vaud se montre favorable à l'introduction d'une taxe au tonnage applicable aux navire de mer il souhaite toutefois, d'une part, que cette mesure ne soit pas plus restrictive que leur équivalent international et, d'autre part, qu'une réelle incitation écologique soit introduite au moyen d'un malus.

Nous vous remercions d'avoir consulté le Canton de Vaud sur ce projet et vous prions d'agréer, Monsieur le Conseiller fédéral, l'expression de notre haute considération.

AU NOM DU CONSEIL D'ETAT

LA PRÉSIDENTE



Nuria Gorrite

LE CHANCELIER



Vincent Grandjean

#### Copies

- OAE
- ACI

Courrier envoyé sous forme électronique à [vernehmlassungen@estv.admin.ch](mailto:vernehmlassungen@estv.admin.ch)