

Par e-mail :

Administration fédérale des contributions AFC
Eigerstrasse 65
3003 Berne

Adresse e-mail : vernehmlassungen@estv.admin.ch

Zurich, 31 mai 2021

Procédure de consultation concernant la loi fédérale sur la taxe au tonnage applicable aux navires de mer

Mesdames, Messieurs,

Nous nous référons à votre lettre du 24 février 2021 concernant l'affaire mentionnée en objet et vous remercions de nous donner la possibilité de prendre position sur le projet élaboré.

A. Remarques préliminaires et résumé

La mise en place par la Suisse d'un système de taxe au tonnage devrait permettre de renforcer l'attractivité de la Suisse dans un contexte international toujours plus compétitif. Après un rappel des principes gouvernant la conformité des systèmes de taxe au tonnage au droit fiscal international, nous procéderons à une analyse détaillée des articles du projet de loi mis en consultation.

Vous trouverez en annexe un tableau comparatif résumant les principales caractéristiques des régimes de taxe au tonnage existant en Europe et permettant de conclure à la conformité du projet de loi mis en consultation.

Résumé de la prise de position :

- La mise en place par la Suisse d'un système de taxe au tonnage devrait permettre de renforcer l'attractivité de la Suisse dans un contexte international toujours plus compétitif.
- Le système proposé est conforme aux principes gouvernant les systèmes de taxe au tonnage tant au regard du droit fiscal international que du droit communautaire.
- Le fait que le projet de loi liste de manière exhaustive les activités éligibles ne permet pas de tenir compte des évolutions technologiques et de l'apparition d'activités nouvelles liées à l'économie maritime. Il est donc proposé de ne pas restreindre le champ d'application d'un régime au tonnage suisse afin de pouvoir en particulier couvrir les activités déjà acceptées par la Commission Européenne ainsi que l'ajout de nouvelles activités qui pourraient être précisées par le Conseil Fédéral dans les dispositions d'exécution.
- Afin de maintenir la compétitivité du régime suisse, il pourrait être opportun d'étendre le bénéfice de la taxe au tonnage aux activités des sociétés gestionnaires de navires qui assurent la gestion technique, la gestion des équipages et la gestion commerciale. De même, il pourrait être pertinent d'admettre l'éligibilité de location coque nue, sous conditions notamment d'appartenance à un même groupe, afin de s'aligner sur d'autres régimes de taxe au tonnage. Ces conditions pourraient être définies par le Conseil Fédéral.
- S'agissant du critère définissant les activités accessoires le critère ne devrait pas seulement être quantitatif mais également qualitatif. Pourraient ainsi être considérées comme accessoires, les opérations qui présentent un lien avec l'activité principale de l'entreprise ou qui en constituent le prolongement direct, permanent et nécessaire et dont la réalisation nécessite une utilisation limitée de moyens indépendamment des revenus générés. En outre, une référence au chiffre d'affaires semblerait plus pertinente.

- L'article 74 al. 1 est trop restrictif en la forme actuelle puisqu'il requiert que 60% au moins du tonnage de la flotte soit enregistré sous pavillon suisse ou d'un États membres de l'EEE, alors que le pourcentage de 60% est uniquement une condition libératoire au sens des orientations communautaires réduisant ainsi l'attractivité du régime suisse.
- Limiter le bénéfice de la réduction de la taxe aux seules améliorations du système de propulsion des navires nous paraît trop restrictif dans le contexte actuel (urgence climatique, etc.) qui imposerait de prendre en compte l'ensemble des facteurs de pollutions, c'est à dire non seulement les émissions atmosphériques mais également les décharges d'exploitations en mer, les décharges accidentelles en mer et les efforts déployés en vue de la préservation de la biodiversité et des ressources marines, de la limitation de la pollution plastique des océans, et du recyclage conformément aux objectifs de développement durable fixés par les Nations Unies.

B. Principes gouvernant la conformité des systèmes de taxe au tonnage en droit fiscal international

S'il ne fait aucun doute que les régimes de taxe au tonnage sont largement admis au niveau international, il reste nécessaire de vérifier que la législation proposée est compatible avec les recommandations de l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques (ci-après « OCDE ») ainsi qu'avec les règles de l'Union Européenne (ci-après « UE ») en matière d'aides d'État.

1. Les critères d'analyse de l'OCDE

Dans le cadre de ses travaux visant à lutter contre les pratiques fiscales dommageables¹, l'OCDE a analysé de nombreux régimes de taxe au tonnage et confirmé dans la grande majorité des cas qu'ils étaient acceptables au niveau international².

¹ Voir en particulier les rapports de l'OCDE de 1998, 2000, 2004 et 2006 concernant les Pratiques fiscales Dommageables.

² Voir notamment le rapport BEPS relatif à l'action 5 : « Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance » et le rapport émis en 2020 « Harmful Tax Practices – Peer Review Results Update (as of November 2020) ».

Pour l'OCDE, si les pays ont la possibilité de mettre en place des dispositifs de soutien au transport maritime, ils doivent respecter certains critères « pour réduire le risque que leurs régimes soient considérés comme dommageables »³.

1.1. Taux d'imposition effectifs nuls ou faibles

Selon l'OCDE⁴, « une part importante des activités de transport maritime dans le monde fait l'objet d'une imposition faible ou nulle. En pratique, de nombreuses mesures et régimes sont utilisés pour atteindre ce résultat et il est fréquent que les pays, y compris les pays de l'OCDE, adoptent une fiscalité faible, ou nulle, pour attirer et conserver les investissements maritimes ».

Les compagnies de transport maritime étant considérées comme un cas à part dans le monde entier⁵, l'OCDE a conclu que la mise en place de régimes préférentiels d'imposition faible pour le secteur des transports maritimes ne pose pas de problème en elle-même et que la conformité de ce régime au droit fiscal international devait être appréciée sur la base d'autres facteurs.

1.2. Absence de cantonnement

Au considérant 322 de la Note consolidée, l'OCDE précise « qu'aucun problème de cantonnement ne se pose lorsque le pays qui applique le régime n'a pas de marché intérieur, par exemple dans le cas d'un pays sans façade maritime, et [qu'en conséquence] ce qui pourrait théoriquement être considéré comme du cantonnement n'est que le résultat de sa situation géographique ».

L'OCDE indique également au considérant 324 que « la non-extension aux transports maritimes nationaux des avantages accordés aux transports internationaux ne pose pas un pro-

³ Projet de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables : Note d'application consolidée présentant des indications pour l'application du rapport 1998 aux régimes fiscaux préférentiels (ci-après « Note consolidée ») - plus précisément voir considérant 336.

⁴ Voir les considérants 318 et 319 de la Note consolidée.

⁵ Voir la 1^{ère} phrase du considérant 336 de la Note consolidée.

blème de cantonnement dans les nombreux cas où ces deux segments du secteur des transports maritimes diffèrent d'une manière substantielle. L'analyse du cantonnement porte seulement sur la différence de traitement fiscal d'activités identiques ou similaires ».

1.3. Une nécessaire transparence

Afin de garantir la transparence d'un régime préférentiel, les conditions suivantes doivent être réunies :

- Le régime doit être conforme aux recommandations de l'OCDE sur la transparence et les échanges effectifs de renseignements ;
- Le régime doit être conforme aux indications relatives à la transparence en matière de prix de transfert et de décisions anticipées.

En ce qui concerne plus spécifiquement le respect des principes internationaux applicables en matière de prix de transfert, l'OCDE précise :

- « L'administration fiscale doit disposer de renseignements suffisants pour identifier les transactions intra-groupes avec l'entité bénéficiant du régime et obtenir les renseignements nécessaires afin de vérifier que les prix de transfert appliqués dans le cadre de ces transactions sont conformes au principe de pleine concurrence »⁶ ;
- « Il est possible d'éviter [...] les problèmes [en matière de prix de transfert] si le principe de pleine concurrence est intégré aux taxes au tonnage [...]. En principe, dans la mesure où il est obligatoire d'utiliser des valeurs de pleine concurrence pour les transactions effectuées dans le cadre des régimes de taxes au tonnage et où les renseignements appropriés permettant de s'assurer de leur vérification sont disponibles, aucune question spécifique ne devrait être soulevée concernant l'application du principe de pleine concurrence aux régimes de taxe au tonnage »⁷.

1.4. Échange de renseignements

Le régime national visant à favoriser le développement du transport maritime doit permettre un échange effectif de renseignements :

⁶ Comme nous le verrons au considérant 2.2.7 ci-dessous, le respect de la réglementation en matière de prix de transfert est aussi un élément important pour la Commission Européenne.

⁷ Voir le considérant 334 de la Note consolidée.

- Les autorités fiscales locales doivent pouvoir obtenir et échanger les informations qui pourraient permettre de répondre à une demande spécifique concernant un contribuable bénéficiant du régime ;
- Le régime doit être conforme aux indications fournies dans le chapitre sur la transparence et les échanges effectifs de renseignements.

1.5. Exigence d'une activité substantielle exercée localement

En plus des critères exposés ci-dessus, l'OCDE indique que la possibilité de bénéficier du régime de taxe au tonnage devrait être conditionnée à l'exercice d'une activité « substantielle »⁸ dans le pays de résidence de la société.

Selon le considérant 85 du rapport final relatif à l'action 5 BEPS, les activités substantielles et « génératrices de revenu pour les compagnies maritimes peuvent comprendre la gestion des équipages (notamment l'embauche, la paie et la supervision des membres d'équipage), le remorquage et l'entretien des navires, l'organisation et le suivi des livraisons, l'identification des marchandises à commander et la détermination de la période de livraison, l'organisation et la supervision des voyages ».

2. Conformité des régimes de taxe au tonnage en droit européen

Pour Margrethe Vestager, ancienne Commissaire à la Concurrence européenne, les régimes de taxe au tonnage permettent d'aider « le secteur du transport maritime de l'UE à rester compétitif sur le marché mondial, tout en protégeant le savoir-faire et l'emploi dans ce secteur ». Sur la base de cet objectif, la Commission a décidé que des aides d'État ciblées pouvaient être acceptées afin de soutenir l'industrie maritime européenne.

⁸ Voir notamment les considérants 24 et suivants du rapport BEPS relatif à l'action 5 « Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance ».

Afin d'éviter l'introduction de régimes fiscaux qui iraient au-delà des objectifs visés, la Commission a précisé les règles applicables (ou orientations communautaires) dans deux Communications émises en 2004 et 2009⁹ et a développé dans le cadre de sa pratique décisionnelle des critères permettant d'analyser les régimes de taxe au tonnage des différents États membres.

2.1. Les orientations communautaires

2.1.1. Objectifs généraux des régimes de taxe au tonnage

Pour que les régimes d'aide au secteur maritime soient acceptés, ils doivent permettre de protéger les intérêts maritimes communautaires et avoir pour objectifs¹⁰ :

- « D'améliorer la sécurité, l'efficacité, la sûreté et la compatibilité des transports maritimes avec l'environnement ;
- D'encourager l'inscription des pavillons dans les registres des États membres ou leur transfert vers ceux-ci [« lien du pavillon »] ;
- De contribuer à la consolidation des industries maritimes connexes établies dans les États membres tout en maintenant une flotte globalement compétitive sur les marchés mondiaux ;
- De conserver et améliorer le savoir-faire maritime ainsi que de protéger et promouvoir l'emploi pour les marins européens ;
- D'aider à promouvoir de nouveaux services dans le domaine des transports maritimes à courte distance, conformément au livre blanc sur la politique communautaire des transports. »

2.1.2. Aspects fiscaux des Communications 2004 et 2009

Dans la Communication 2004¹¹, la Commission constate que les systèmes de taxe au tonnage ont permis de « sauvegarder des emplois de haute qualité dans les activités maritimes à terre [...] ainsi que dans les activités connexes (assurance, courtage et financement) » et

⁹ Communication (2004/C 13/03) de la Commission établissant des orientations communautaires sur les aides d'État au transport maritime (ci-après « Communication 2004 ») et Communication (2009/C 132/06) de la Commission établissant des orientations en matière d'aide d'État aux sociétés gestionnaires de navires (ci-après « Communication 2009 »).

¹⁰ Voir le paragraphe 2.2. de la Communication 2004.

¹¹ Voir le paragraphe 3 de la Communication 2004.

« qu’eu égard à l’importance des activités [maritimes] pour l’économie communautaire, et pour permettre d’atteindre les objectifs décrits ci-dessus, des incitations fiscales [...] peuvent être acceptées d’une façon générale ».

Après avoir confirmé l’acceptation générale des régimes de taxe au tonnage, les Communications 2004 et 2009 fixent un certain nombre de conditions afin de garantir que les incitations fiscales des États membres respectent les objectifs fixés et ne bénéficient qu’aux acteurs actifs dans le domaine du transport maritime.

- **Bénéficiaires**

Il s’agit tout d’abord des compagnies de transport maritime établies dans l’UE. Consciente de leur importance pour le secteur du transport et de leurs apports à l’économie communautaire (en particulier depuis l’adhésion de Chypre), la Commission a étendu le champ des bénéficiaires aux sociétés gestionnaires de navires pour les activités de gestion technique et de gestion d’équipage, exercées conjointement ou séparément¹².

- **Activités éligibles**

Les systèmes de taxe au tonnage doivent être limités aux activités de transport maritime. En pratique, la Commission admet une définition large de la notion « d’activités de transport maritime ».

Dans la Communication de 2004, la Commission indique notamment que la notion « d’activités de transport maritime » englobe le remorquage¹³ en mer et les activités de « dragage » pour les dragueurs dont l’activité consiste, pour au moins 50 % de leurs activités opérationnelles par an, à effectuer un « transport maritime » — c’est-à-dire un transport en haute mer des matériaux extraits¹⁴.

¹² La Communication 2009 définit précisément les conditions permettant d’étendre les régimes de taxe au tonnage aux sociétés gestionnaires de navires.

¹³ Le « remorquage » n’entre dans le champ d’application des orientations que si plus de 50 % de l’activité de remorquage effectivement exercée par un remorqueur pendant une année donnée constitue un « transport maritime ».

¹⁴ Aucune dérogation au principe du lien de pavillon n’est possible pour les activités de remorquage et de dragage.

Pour les activités de dragage, une comptabilité séparée des activités de transport maritime est exigée car l'extraction ou le dragage en tant que tels ne donnent pas droit à une aide d'État au transport maritime.

- **Exigence d'une comptabilité séparée**

Les régimes de taxe au tonnage doivent être limités aux activités de transport maritime. Ainsi, lorsqu'une compagnie de transport maritime exerce également d'autres activités commerciales, il faut une comptabilité transparente pour empêcher tout « débordement » vers des activités sans lien avec le transport maritime et maintenir ainsi une fiscalité normale pour les autres activités et la rémunération des actionnaires et des directeurs.

- **Lien du pavillon**

Les régimes de taxe au tonnage « doivent exiger, d'une manière générale, l'existence d'un lien avec un pavillon communautaire ». Pour les flottes comprenant aussi des navires battant d'autres pavillons, « les États membres doivent s'assurer que les entreprises bénéficiaires s'engagent à augmenter ou au moins à maintenir sous le pavillon d'un État membre la part de tonnage qu'elles exploiteront sous ce pavillon »¹⁵.

Les entreprises exploitant au moins 60 % de leur tonnage sous un pavillon communautaire ne sont pas soumises à l'exigence de maintenir ou augmenter la part de la flotte sous pavillon communautaire.

Le seuil de 60% n'est pas une condition nécessaire à la conformité au régime de taxe au tonnage mais un élément permettant de déroger à l'exigence de maintenir ou augmenter la part de la flotte sous pavillon communautaire.

- **Notion de gestion stratégique et commerciale**

En plus du seuil de 60% qui introduit une exception générale à l'exigence de maintenir ou d'augmenter la part de la flotte sous pavillon communautaire, la Commission a précisé que les régimes de taxe au tonnage incluant des navires battant d'autres pavillons peuvent être autorisés « à condition qu'il soit démontré que la gestion stratégique et commerciale de tous les navires en cause a effectivement lieu depuis [le territoire de l'État membre concerné], et que

¹⁵ L'exigence relative à la part de tonnage s'applique à la société mère et aux filiales considérées sur une base consolidée.

cette activité contribue sensiblement à l'activité économique et à l'emploi dans la Communauté ».

- **Respect des normes de sécurité internationales et communautaires**

Les navires exploités doivent respecter les normes de sécurité internationales et communautaires applicables, y compris celles relatives à la sûreté, à la sécurité, aux performances environnementales et aux conditions de travail à bord.

- **Exigence d'une charge fiscale sensiblement identique**

Afin de maintenir un certain équilibre et compte tenu des différences de taux d'impôt sur les sociétés, la Commission a précisé qu'elle n'approuverait que les régimes qui donnent lieu, à tonnage égal, à une charge fiscale sensiblement identique aux régimes déjà approuvés.

- **Plafond des aides au transport maritime**

« Le montant total de l'aide accordée [aux activités de transport maritime] ne doit pas dépasser le montant total des taxes et cotisations sociales prélevées sur les activités de transport maritime et les marins »¹⁶.

En présence d'une taxe au tonnage uniquement, le plafond est toujours respecté. En cas de combinaison d'aides directes¹⁷ et d'abattements fiscaux (par exemple sous la forme d'une taxe au tonnage), le plafond prévu par la Commission doit en revanche être pris en compte.

2.2. Les critères développés par la Commission Européenne

Depuis le début des années 2000, la Commission Européenne a apprécié à plus de 34 reprises la conformité de régimes fiscaux visant à promouvoir le développement des activités de transports maritimes.

¹⁶ Voir le paragraphe 11 de la Communication 2004.

¹⁷ Par exemple sous la forme d'un remboursement des impôts frappant les salaires des marins ou d'aide à l'investissement.

Au fur et à mesure des décisions rendues, la Commission a développé une série de critères précisant son interprétation des orientations communautaires et pouvant être utilisés pour apprécier la conformité des régimes de taxe au tonnage à la réglementation européenne en matière d'aides d'État.

2.2.1. Objectifs de la législation

Pour la Commission, « aucune entreprise ne doit bénéficier d'un régime de taxation au tonnage sans contribuer aux objectifs clés des orientations »¹⁸. Sur cette base, la Commission a décidé que les législations applicables en matière de taxe au tonnage doivent prévoir des obligations juridiques garantissant que les entreprises bénéficiaires contribueront aux objectifs des orientations communautaires¹⁹. Les objectifs de la législation communautaire sont définis au paragraphe 2.2 de la Communication 2004 et incluent particulièrement :

- L'objectif d'inscription des pavillons dans les registres des États membres ;
- L'objectif de conservation du savoir-faire maritime en maintenant et en assurant depuis le territoire des États membres la gestion stratégique et commerciale des navires.

Sur la base de ce qui précède, les objectifs du régime de taxe au tonnage belge ont été considérés comme conformes aux intérêts maritimes de l'UE²⁰ dans la mesure où ils visent, « d'une part, à inciter les armateurs belges à rapatrier leurs navires vers le pavillon belge, et d'autre part, à maintenir ou à développer les activités maritimes à terre sur le territoire belge, telles que la gestion stratégique et commerciale des navires »²¹.

La commission a également confirmé la conformité des objectifs du régime chypriote de taxe au tonnage avec les orientations communautaires²² en précisant que le système de taxe au

¹⁸ Décision de la Commission du 4 février 2015 : Aide d'Etat SA.14551 (2013/C) mise à exécution par la France (ci-après « Décision France ») – plus précisément au considérant 37.

¹⁹ Voir le considérant 40 de la Décision France.

²⁰ Décision de la Commission du 6 novembre 2017, C(2017) 7290 : Aide d'Etat SA.41330 : Belgique, Régime d'aides en faveur du transport maritime (taxe au tonnage). Prolongation du régime (ci-après « Décision Belgique »).

²¹ Voir le considérant 4 en lien avec le considérant 40 de la Décision Belgique.

²² Décision de la Commission du 16 décembre 2019 concernant l'aide SA 51809 (2019/N) : Cyprus Prolongation of the Cyprus Tonnage Tax and Seafarer Scheme d'État C(2019) 8916 (ci-après « Décision Chypre »).

tonnage visait « à maintenir la compétitivité du secteur européen du transport maritime, à attirer les investissements, à permettre la croissance économique, à accroître la flotte maritime de l'Espace Économique Européen (ci-après « EEE ») et à créer des emplois maritimes qualifiés dans l'EEE »²³.

Une fois qu'il a été confirmé que l'objectif de la législation est conforme aux orientations communautaires, la Commission analyse en détail les conditions d'application du régime de taxe au tonnage qui ne peut s'appliquer qu'aux bénéficiaires éligibles possédant, affrétant ou gégrant (2.2.2) un navire éligible (2.2.3) et exerçant des activités éligibles (2.2.4).

2.2.2. Bénéficiaires éligibles

Les bénéficiaires doivent être des sociétés fiscalement résidentes dans l'UE/EEE et actives dans le domaine du transport maritime international de marchandises ou de passagers.

Dans le cadre de ses décisions, la Commission distingue principalement trois types de bénéficiaires : les propriétaires de navires (« ship owners »), les affréteurs au voyage/à temps (« time and voyage charterers ») ainsi que les gestionnaires de navires (« ship managers »).

Les conditions d'acceptabilité varient d'un type de bénéficiaire à l'autre mais sont principalement liées au lien du pavillon qui exige que le bénéficiaire s'engage à maintenir ou à augmenter la part de sa flotte sous pavillon communautaire.

- **Propriétaires de navires**

Pour les propriétaires de navires, le régime de taxe au tonnage est conforme avec la condition du « lien du pavillon » dans la mesure où au moment d'opter pour la taxe au tonnage, au moins un navire de la flotte du bénéficiaire est sous pavillon de l'UE/EEE²⁴.

En pratique, le régime chypriote prévoit, à titre d'exemple, qu'au moment de l'option, les trois conditions suivantes doivent être remplies²⁵ :

²³ Voir les considérants 89, 90 et 91 de la Décision Chypre.

²⁴ Voir les considérants 140 et 141 de la Décision Chypre.

²⁵ Voir le considérant 25 de la Décision Chypre.

- Une part de la flotte est sous pavillon de l'UE/EEE²⁶, et ;
- Cette part reste inchangée ou augmente au cours d'une période de trois ans à compter de la date d'adhésion au système de taxation au tonnage, et ;
- La gestion commerciale et stratégique de la flotte est effectuée à partir de Chypre.

La Commission a également précisé quelles sont les conditions pour que les contrats d'affrètement coque nue (« Bareboat chartering out ») soient éligibles au régime de taxation au tonnage²⁷ :

- Les activités d'affrètement coque nue intra-groupe sont éligibles sans restriction ;
 - En dehors des activités intra-groupe, les conditions suivantes doivent être cumulativement remplies :
 - Les activités d'affrètement coque nue doivent être liées à une surcapacité temporaire ;
 - Les activités d'affrètement coque nue doivent être limitées à une période de trois ans ;
 - Une surcapacité temporaire doit être liée aux propres services de transport de l'organisation de navigation bénéficiaire, ce qui signifie qu'une surcapacité acquise (achetée ou affrétée) expressément à des fins d'affrètement ne peut être soumise au régime de taxation au tonnage ;
 - La proportion de capacité d'affrètement coque nue ne peut dépasser 50% de la flotte de l'organisation de transport. La Commission estime que si plus de 50 % de la flotte de l'assujetti à la taxe au tonnage est affrétée coque nue, une telle activité ne peut pas être classée comme une « activité annexe ».
- **Affréteurs au voyage/à temps (« Time and voyage charterers »)**

Dans sa décision relative au régime maltais de taxe au tonnage²⁸, la Commission précise que les orientations sur les aides d'État au transport maritime [...] permettent aux affréteurs au voyage/à temps [...] d'être assujettis à la taxation au tonnage dans certaines conditions²⁹.

²⁶ En ce qui concerne les navires non-membres de l'UE/EEE, ils ne peuvent être éligibles au régime de taxation au tonnage que s'ils se conforment aux normes internationales et aux exigences du droit communautaire, en particulier relatives à la sûreté, à la sécurité, à la formation et à la certification des gens de mer, aux performances écologiques et aux conditions de travail à bord.

²⁷ Voir les considérants 128 et 129 de la Décision Chypre et les considérants 263 et 264 de la Décision Malte.

²⁸ Décision de la Commission du 19 décembre 2017 concernant l'aide d'État SA.33829 (2012/C) : Régime maltais de taxation au tonnage et autres mesures d'aide d'État en faveur des compagnies maritimes et de leurs actionnaires (ci-après « Décision Malte »).

²⁹ Voir le considérant 286 de la Décision Malte.

Les affréteurs au voyage/à temps doivent tout d'abord contribuer au développement du pavillon de l'UE, à la préservation du savoir-faire maritime ou à une combinaison des deux. Cette condition est présumée remplie dans les cas suivants :

- Outre des navires affrétés au voyage/à temps, le bénéficiaire de la taxe au tonnage a également au moins 20 % de la flotte totale dont il garantit lui-même la gestion technique et de l'équipage ;
- La part des navires qui ne sont pas immatriculés dans l'EEE et sont affrétés au voyage/à temps ne dépasse pas 75 % de la flotte du bénéficiaire soumise à la taxe au tonnage ;
- Une autre possibilité consiste, pour les États membres, à exiger qu'au moins 25 % de toute la flotte du bénéficiaire batte pavillon d'un État membre de l'EEE.

Dans tous les cas mentionnés ci-dessus, le bénéficiaire de la taxe au tonnage reste dans l'obligation de maintenir/augmenter la part de tonnage de sa propre flotte battant pavillon d'un État membres de l'EEE (navires détenus ou affrétés coque nue).

- **Gestionnaire de navires pour compte de tiers (« Ship Managers »)**

Sur la base de la Communication 2009, les sociétés de gestion de navires peuvent bénéficier de la taxe au tonnage pour les activités de gestion technique et de gestion d'équipage de navires, qu'elles soient exercées conjointement ou séparément, et sous réserve qu'elles remplissent les conditions suivantes³⁰ :

- Elles doivent assumer l'entière responsabilité de l'exploitation du navire et l'ensemble des devoirs et responsabilités imposés par le code ISM³¹ ;
- Elles doivent faire état d'un lien clairement établi avec l'UE et son économie en remplissant les critères résumés aux paragraphes 5.1 à 5.4 de la Communication 2009, à savoir démontrer l'existence d'un(e) :
 - Rôle dans l'économie et l'emploi de l'UE ;
 - Lien économique entre les navires gérés et l'UE ;
 - Conformité aux normes internationales et de l'UE ;
 - Lien de pavillon ;
- Elles doivent remplir les conditions sociales et de formation des marins mentionnées aux paragraphes 6.1 et 6.2 de la Communication 2009.

³⁰ Voir les considérants 64 à 68 de la Décision Belgique.

³¹ « Code ISM » : code international de gestion pour la sécurité de l'exploitation des navires et la prévention de la pollution, adopté par l'Organisation maritime internationale (OMI) par la résolution A.741(18).

Bien qu'elles s'éloignent en partie des règles mentionnées ci-dessus, la Commission a confirmé que le régime chypriote de taxe au tonnage pour les gestionnaires de navires était conforme aux normes européennes³². Les conditions du régime chypriote sont les suivantes³³ :

- Les gestionnaires de navires doivent disposer d'un bureau dans la République de Chypre et employer un personnel suffisant en nombre et en qualifications ;
- Les gestionnaires de navires doivent employer à terre des citoyens de l'UE/EEE pour au moins 51% du nombre total d'employés ;
- Au moins deux tiers du tonnage est entièrement géré depuis le territoire d'un État membre ;
- Tous les navires et équipages gérés doivent être conformes aux normes internationales et aux exigences du droit communautaire ;
- Au moment d'opter pour le système de taxation au tonnage, au moins 60% de la flotte gérée doit être enregistrée sous le pavillon de l'UE/EEE. Si tel n'est pas le cas, une part de leur flotte doit être sous pavillon de l'UE/EEE et cette part doit être maintenue ou augmentée au cours d'une période de trois ans à compter de la date d'adhésion au système de taxation au tonnage ;
- Les gestionnaires de navires assurant la gestion de l'équipage doivent se conformer aux exigences relatives à la formation des gens de mer et aux conditions sociales énoncées aux considérants 6.1 et 6.2 de la Communication 2009 ;
- Les gestionnaires de navires assurant la gestion technique doivent être certifiés en vertu du code ISM par l'autorité compétente de l'État du pavillon des navires qu'ils gèrent et doivent être mentionnés en tant que société de gestion sur les « Safety Management Certificates » des navires.

2.2.3. Navires éligibles

Les régimes de taxe au tonnage doivent, en principe, être limités aux navires utilisés pour le transport maritime.

La notion de transport maritime est définie dans la réglementation européenne³⁴ et correspond au « transport de voyageurs et de marchandises par mer entre ports, mais aussi entre un port et une installation en haute mer ». Le transport maritime englobe également, en partie, le remorquage et le dragage.

³² Voir le considérant 104 de la Décision Chypre.

³³ Voir les considérants 49 à 51 de la Décision Chypre.

³⁴ Règlement (CEE) no 4055/86 et règlement (CEE) no 3577/92.

Dans le cadre de la revue des régimes de taxe au tonnage, la Commission a décidé que certains navires, même s'ils n'entrent pas, ou seulement en partie, dans la définition du transport maritime, peuvent être soumis, par analogie aux dispositions applicables au transport maritime dans la mesure où ils requièrent un personnel possédant des qualifications similaires et où ils font face à une concurrence internationale semblable³⁵.

La liste des navires ayant été considérés comme éligibles par la Commission est très large et inclut notamment³⁶ les :

- Câbliers (« cable laying ships ») ;
- Navires poseurs de canalisations (« pipe laying ships ») ;
- Bateaux à grue (« crane vessels ») ;
- Navires de recherche ;
- Barges automotrices (« self-propelled barges ») ;
- Unités mobiles de forage offshore (« mobile off-shore drilling units ») ;
- Navires de soutien/service offshore engagés dans des activités pétrolières et gazières ;
- Navires polyvalents, à cargaison et autres types de navires de soutien/service (« multi-purpose, break-bulk and other types of support/servicing vessels ») ;
- Navires de sauvetage et d'assistance maritime ;
- Navires de garde pour la sécurité maritime et le nettoyage de l'environnement ;
- Navires pour le levage et le démantèlement des éoliennes ;
- Navires de gestion des glaces ;
- Navires d'hébergement ;
- Navires engagés dans le transport de l'aide humanitaire des Nations unies et de l'Union européenne ;
- Navires de dragage dont l'activité consiste, pour au moins 50 % de leurs activités opérationnelles par an, à effectuer un « transport maritime » et uniquement pour ces activités de transport. « Conformément à la pratique décisionnelle de la Commission, la partie des activités du dragueur susceptible d'être soumise au régime inclut la navigation entre le port et le site d'extraction, la navigation entre les différents sites d'extraction, la navigation entre le site d'extraction et le lieu où les matériaux extraits doivent

³⁵ Voir le considérant 252 de la Décision Malte et le considérant 112 de la Décision Chypre.

³⁶ Voir le considérant 111 de la Décision Chypre.

être déchargés, le déchargement du matériau extrait, la navigation entre le lieu de déchargement et le port. En revanche, le dragage et la navigation pendant le dragage ne sont pas considérés comme une activité de transport maritime »³⁷ ;

- Navires de remorquage seulement si plus de 50 % de l'activité de remorquage effectivement exercée par un remorqueur au cours d'une année constitue le transport maritime (cela inclurait entre autres les barges de remorquage entre ports ou entre un port et une installation/structure offshore ou le remorquage de navires qui, en raison d'une défaillance technique, ne peuvent naviguer seuls). Les activités de remorquage effectuées, entre autres dans les ports, ou consistant à aider un navire automoteur à arriver à bon port ne constituent pas un transport maritime³⁸ ;
- Navires de croisières pour autant que la majorité de leurs recettes provienne des revenus mêmes du transport maritime³⁹ ;
- Navires de plaisance pour autant qu'ils impliquent le transport de marchandises et/ou de personnes par mer entre des ports, ainsi qu'entre un port et une installation/structure offshore⁴⁰.

2.2.4. Activités éligibles

Les activités éligibles comprennent les activités de transport maritime telles que définies dans la réglementation européenne⁴¹ (voir considérant 2.2.3 ci-dessus) et les activités auxiliaires ou annexes⁴².

La Commission exige que la législation des États membres prévoit des dispositions claires concernant le champ d'application des activités annexes et indiquant dans quelle mesure elles peuvent bénéficier de la taxe au tonnage. À défaut de précisions, la législation peut être considérée comme incompatible avec les orientations sur les aides d'État au transport maritime⁴³.

Compte tenu de la multitude des activités possibles et de l'évolution rapide du secteur du transport maritime et des activités en mer, la Commission considère qu'il n'est pas « utile

³⁷ Voir le considérant 246 de la Décision Malte.

³⁸ Voir le considérant 267 de la Décision Malte.

³⁹ Voir le considérant 243 de la Décision Malte.

⁴⁰ Voir le considérant 244 de la Décision Malte.

⁴¹ Règlement (CEE) no 4055/86 et règlement (CEE) no 3577/92.

⁴² La Commission précise au considérant 252 de la Décision Malte qu'elle accepte que certaines activités analogues, même si elles ne répondent pas à la stricte définition du transport maritime, puissent être soumises à la taxe au tonnage.

⁴³ Pour un exemple, voir la Décision Malte et notamment le considérant 274.

d'établir une liste exhaustive des activités éligibles et inéligibles ». Selon la Commission, « il convient plutôt de catégoriser les activités éligibles selon leur rapport avec l'activité principale » de transport maritime⁴⁴. La Commission catégorise les activités éligibles à la taxe au tonnage de la manière suivante⁴⁵:

- Les activités essentielles au transport maritime et éligibles au bénéfice de l'imposition forfaitaire sur la base du tonnage ;
- Les activités auxiliaires au transport maritime et éligibles au bénéfice de l'imposition forfaitaire sur la base du tonnage, pour autant que les bénéfices provenant de ces activités ne dépassent pas 50% des revenus totaux provenant de l'exploitation du navire auquel ils sont attribués ;
- Les activités sans rapport avec le transport maritime et donc inéligibles pour la taxation forfaitaire.

2.2.5. Revenus éligibles

Pour la Commission, des orientations précises concernant les revenus éligibles sont nécessaires pour s'assurer que les bénéficiaires du régime de taxation au tonnage restent de véritables prestataires de services de transport maritime⁴⁶.

Si la Commission reconnaît qu'il serait contre-productif d'établir une liste exhaustive des services susceptibles d'être soumis à la taxation au tonnage⁴⁷, la pratique décisionnelle de la Commission permet de distinguer les catégories suivantes de revenus⁴⁸ :

- Revenus principaux ou revenus liés à l'activité même de transport qui sont directement éligibles à un régime de taxation au tonnage : il s'agit des revenus qui proviennent des ventes de billets ou des droits liés au transport du fret et, dans le cas du transport de passagers, de la location des cabines dans le contexte du voyage maritime et de la vente d'aliments et de boissons pour consommation immédiate à bord ;

⁴⁴ Voir le considérant 44 de la Décision Belgique.

⁴⁵ Voir le considérant 36 de la Décision Belgique.

⁴⁶ Voir le considérant 267 de la Décision Malte.

⁴⁷ Voir le considérant 270 de la Décision Malte.

⁴⁸ Voir notamment le considérant 115 de la Décision Chypre et les considérants 266 à 274 de la Décision Malte.

- Les revenus provenant d'activités auxiliaires (ou revenus annexes), qui sont fréquemment générés à bord (en particulier dans le transport de passagers) et qui ne menacent pas de fausser de manière excessive la concurrence avec les prestataires locaux, imposés en fonction des règles générales d'imposition :
 - La Commission considère que les recettes principales devraient toujours couvrir plus de 50 % du total des revenus bruts (principaux et annexes) du navire⁴⁹ ;
 - Exemples de prestations annexes : location de panneaux publicitaires à bord, vente de produits et la fourniture de services habituellement offerts sur les navires à passagers, dont les spas, les services de coiffure, les salles de jeux et autres services de divertissement, location de locaux du navire à des exploitants de boutique et autres prestataires de services et intermédiation dans la fourniture d'excursions locales ;
 - Afin de limiter les distorsions de concurrence, les services basés à terre, tels que les excursions locales ou parties de transport routier comprises dans l'offre globale de service doivent être achetés auprès d'entreprises indépendantes ou, au prix de pleine concurrence auprès d'entreprises du même groupe, soumises à l'impôt habituel sur le revenu ;
- Les revenus non éligibles qui correspondent aux revenus générés par la conclusion de contrats non habituels pour le secteur du transport maritime, tels que ceux concernant l'acquisition d'automobiles, d'animaux ou de biens. Ces recettes sont totalement indépendantes du transport maritime et ne devraient donc jamais être soumises au régime de taxation au tonnage, que ce soit en tant que revenus principaux ou annexe.

Afin d'apprécier la flexibilité offerte par la Commission dans la définition des revenus auxiliaires, il est intéressant de se reporter à la Décision Chypre dans la mesure où la législation chypriote prévoit une liste très importante d'activités accessoires permettant de générer des revenus éligibles. Comme le souligne la Commission, l'utilisation du terme « notamment » indique que cette liste n'est pas exhaustive⁵⁰.

Nous mentionnons ci-après quelques exemples de revenus qui ont été considérés par la Commission comme éligibles à la taxe au tonnage.

⁴⁹ Voir le considérant 271 de la Décision Malte.

⁵⁰ Voir les considérants 65 et 66 de la Décision Chypre et la validation de la Commission aux considérants 116 et 117 particulièrement en ce qui concerne le caractère non-exhaustif de la liste fournie par la législation chypriote.

- Décision Belgique :
 - Revenus d'investissement à court terme de fonds de roulement provenant d'une gestion financière normale dans la mesure où ces revenus sont liés au fonds de roulement normal de l'organisation de transport maritime en rapport avec la poursuite d'activités éligibles à la taxe au tonnage ;
 - Revenus liés à la publicité et au marketing, dès lors qu'ils correspondent à la vente d'espaces publicitaires à bord de navires éligibles ;
 - Revenus liés à une activité de shipbrokerage⁵¹ pour le compte de ses propres navires ;
 - Revenus liés à l'aliénation des actifs d'exploitation lorsque leurs natures les destinent au transport maritime.

- Décision Chypre :
 - Revenus issus de toutes les activités hôtelières, de restauration, de divertissement et de vente au détail à bord d'un navire sous réserve que ces services soient fournis en tant qu'activités annexes à celle de transport maritime par ce navire et soient tous consommés ou utilisés à bord de ce navire.

- Décision de la Commission du 12 juillet 2000 dans l'affaire SA. 15810 (Royaume-Uni) :
 - Revenus liés aux services ou installations offerts, qui sont complémentaires des activités centrales, mais qui font partie de l'ensemble des prestations offertes aux clients, pour autant qu'il soit improbable qu'elles entraînent un profit si les règles normales d'imposition étaient appliquées.

- Décision de la Commission du 20 décembre 2011 dans l'affaire SA. 30515 considérants 9 et 31 (Finlande) et Décision de la Commission du 24 avril 2017 dans l'affaire SA. 45764, considérant 9 : (Lituanie) :
 - Revenus liés aux activités d'exploitation de terminaux portuaires telles que les services d'embarquement/débarquement des passagers et les services de chargement/déchargement de la cargaison, ainsi que des activités administratives et d'assurance qui sont étroitement liées au transport de passagers ou de marchandises.

⁵¹ L'activité de shipbrokerage pour compte propre consiste à chercher, sur une place portuaire, des chargements additionnels pour compléter la cargaison de ses propres navires.

2.2.6. Niveau de taxe au tonnage

La section 3.1, avant-dernier considérant de la Communication 2004 précise qu'afin de maintenir un équilibre équitable entre les taux de taxation au tonnage, la Commission n'approuvera que les régimes qui donnent lieu, à tonnage égal, à une charge fiscale sensiblement identique aux régimes déjà approuvés.

La Commission accepte la possibilité d'utiliser différentes méthodes pour le calcul de la taxe au tonnage, sous réserve que la charge fiscale finale pour un navire déterminé ne tombe pas en dessous de ce qui a été accepté jusqu'ici par la Commission⁵².

À titre d'exemple, la Commission fournit au considérant 137 de la Décision Chypre rendue en 2019 le tableau suivant. Aucune modification des régimes mentionnés dans le tableau ci-dessous n'étant intervenue depuis la date de la Décision Chypre, le tableau ci-dessous permet de déterminer les niveaux de taxe au tonnage acceptés par la Commission⁵³.

Table 3 - Tonnage tax rates in schemes previously approved by the Commission and the Cypriot Tonnage Tax Scheme.

Tonnage	Cyprus	Malta	Slovenia	Netherlands	Croatia
1 – 1000	0.80	0.78	0.9	0.908	0.55
1001 – 10 000	0.68	0.22	0.67	0.681	0.47
10 001 – 20 000	0.44	0.10	0.4	0.454	0.31
20 001 – 25 000	0.44	0.07	0.4	0.454	0.31
25 001 – 40 000	0.28	0.06	0.2	0.227	0.19
40 001 – 50 000	0.16	0.05	0.2	0.227	0.11
50 001 – 80 000	0.16	0.04	0.2	0.05	0.11
80 001 >	0.16	0.04	0.2	0.05	0.11

⁵² Voir le considérant 276 de la Décision Malte et le considérant 136 de la Décision Chypre.

⁵³ Il convient de noter que les taux sont souvent réduits significativement pour les gestionnaires de navires. Par exemple à Chypre, le taux applicable est équivalent à 25% du taux ordinaire.

2.2.7. Mesures anti-abus

Pour la Commission, la mise en place de mesures anti-abus (ou mesures de « ring-fencing ») sont essentielles afin d'éviter que « les mécanismes de protection de l'industrie du transport maritime de l'Union ne perdent leur crédibilité, et, partant, leur justification au regard du droit de l'Union, lorsqu'ils sont étendus à des activités non soumises aux pressions concurrentielles internationales que subit le secteur du transport maritime »⁵⁴.

La Commission a considéré que devaient être considérées comme suffisantes les mesures anti-abus suivantes⁵⁵ :

- Nécessité de déposer une demande de décision anticipée (« ruling ») ;
- Mise en place de mécanismes de contrôle du respect des engagements pris après une certaine durée d'application ;
- Exigence d'une comptabilité séparée⁵⁶ :
 - Les résultats de la division de transport maritime doivent être isolés des résultats des autres divisions afin qu'ils puissent être imposés séparément ;
 - La Commission considère comme crucial le maintien d'une étanchéité comptable parfaite entre les activités éligibles et les activités non éligibles pour la détermination de leur imposition respective ;
- Prix de transfert : Il est indispensable de garantir le respect du principe de pleine concurrence en cas de transactions entre la société bénéficiaire du régime de taxe au tonnage et d'autres sociétés du groupe ;
- Répartition des éléments du passif (dettes) entre les activités éligibles et les activités non éligibles : les activités non éligibles ne peuvent pas indûment supporter tout ou partie des charges de la dette relative aux activités éligibles.

⁵⁴ Voir le considérant 48 de la Décision Belgique.

⁵⁵ Voir les considérants 25 et suivants de la Décision Belgique et les considérants 118 et suivants de la Décision Chypre.

⁵⁶ Dans le régime maltais (voir paragraphes 290 et 291), les sociétés bénéficiant du régime de taxation au tonnage doivent soumettre une déclaration de revenus annuelle faisant une distinction entre revenus éligibles et revenus non éligibles et sont tenues d'élaborer des états financiers en conformité avec les normes internationales approuvées par l'Union et de les faire vérifier par un comptable public certifié.

C. Analyse détaillée des articles contenus dans le projet de loi mis en consultation

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

1.1.1. Art. 18 al. 3bis

Conformément aux orientations communautaires émises par la Commission Européenne rappelées ci-dessus, le champ d'application du régime de la taxe au tonnage, ou de toute autre aide d'État, ne tient pas compte de la nature juridique des bénéficiaires. De ce fait, cet article permet à toute personne et tout type de forme juridique d'entreprise (société de personnes ou personne morale) de bénéficier du régime de la taxe au tonnage pour autant que toutes les conditions requises soient dûment remplies.

Dès lors, aucune proposition de modification n'est faite pour l'art. 18 al. 3^{bis}.

1.1.2. Art. 58a Taxe au tonnage

Aucune proposition de modification n'est faite pour l'art. 58a. Il est toutefois nécessaire de souligner que la taxe au tonnage est une méthode alternative de l'impôt sur le bénéfice et ne constitue en aucun cas un régime fiscal privilégié.

1.1.3. Art. 73 Objet

Alinéa 1

Le fait que le projet de loi liste de manière exhaustive les activités éligibles donnant droit à l'application de la taxe au tonnage ne permet pas de tenir compte des évolutions technologiques et de l'apparition d'activités nouvelles liées à l'économie maritime. Afin d'élargir la liste tout en évitant d'éventuels abus, il convient de s'inspirer de la pratique européenne en la matière qui est résumée aux paragraphes 2.2.2, 2.2.3. et 2.2.4 ci-dessus.

Alors que le transport maritime fait référence principalement au transport de voyageurs ou de marchandises, les orientations communautaires et la jurisprudence de la Commission Européenne⁵⁷ permettent d'élargir le champ des activités éligibles à la taxe au tonnage. Les activités éligibles additionnelles, ainsi que leur conditions spécifiques (si existantes), sont listées ci-dessous :

- Les opérations de sauvetage et d'assistance maritime ainsi que l'exploitation de navires câbliers, poseurs de canalisations, bateaux à grue et navires de recherches sont éligibles car ils requièrent un personnel possédant des qualifications similaires que le transport maritime.
- L'activité de gestionnaires de navires pour le compte de tiers, en particulier le contrôle technique, le recrutement et la formation des équipages, la gestion des équipages et l'exploitation des navires. Pour chaque navire sous gestion, la société gestionnaire doit assurer la gestion de l'équipage et la gestion technique dans leur totalité et doit reprendre du propriétaire l'entière responsabilité de l'exploitation du navire et l'ensemble des devoirs et responsabilités imposés par le code ISM⁵⁸.
- L'activité de remorquage, lorsque plus de 50% de l'activité effectivement exercée au cours de la période imposable constitue un « transport maritime »⁵⁹ et que le(les) navire(s) exploité(s) batte(nt) pavillon communautaire.
- L'activité de « dragage »⁶⁰, lorsque plus de 50% de l'activité effectivement exercée au cours de la période imposable constitue un transport en haute mer des matériaux extraits et que le(les) navire(s) exploité(s) batte(nt) pavillon communautaire.

⁵⁷ Voir notamment la décision de la Commission Européenne 2019/1116 du 19 décembre 2017 et les affaires SA.41330 du 6 novembre 2017 et SA.43642 du 18 août 2016.

⁵⁸ Code international de gestion pour la sécurité de l'exploitation des navires et la prévention de la pollution, adopté par l'Organisation maritime internationale (OMI).

⁵⁹ Les activités de remorquage effectués, entre autres dans les ports, ou consistant à aider un navire automoteur à arriver à bon port ne constituent pas un « transport maritime ».

⁶⁰ Transport de matériaux d'extraction provenant de l'exploration ou de l'exploitation de richesses naturelles en mer.

- L'activité d'affrètement coque nue dans le cadre de transactions intragroupes ou avec des tiers. En cas de transactions avec des tiers, les conditions suivantes doivent être remplies :
 - L'activité d'affrètement coque nue doit être liée à une surcapacité temporaire pendant une période ne dépassant pas trois ans ;
 - L'activité d'affrètement coque nue doit être limitée à une période de trois ans au maximum ;
 - Une surcapacité temporaire doit être liée aux propres services de transport de l'organisation de navigation bénéficiaire ; et
 - La proportion de capacité d'affrètement coque nue ne peut dépasser 50% de la flotte de l'organisation de transport.

- L'affrètement à temps / au voyage, pour autant que la société en question contribue à un objectif des orientations communautaires et notamment le développement du pavillon communautaire, comme par exemple :
 - 20% de la flotte totale taxée au tonnage est constituée de navires dont elle garantit la gestion technique et de l'équipage ; ou
 - La part des navires ne battant pas pavillon européen et qui sont affrétés à temps / au voyage ne dépasse pas 75% de sa flotte soumise à la taxe au tonnage ;
 - Au moins 25% de toute la flotte du bénéficiaire bat pavillon communautaire.

Dans ce contexte, il est proposé de modifier l'alinéa 1 afin de ne pas restreindre le champ d'application d'un régime au tonnage suisse et de pouvoir en particulier couvrir les activités déjà acceptées par la Commission Européenne. Les conditions spécifiques à chaque activité telles que décrites ci-dessus ainsi que l'ajout de nouvelles activités devront être précisées par le Conseil Fédéral dans les dispositions d'exécution.

En outre, de manière similaire à ce qui est admis par les orientations communautaires et afin de maintenir la compétitivité du régime suisse, il pourrait être opportun d'étendre le bénéfice de la taxe au tonnage aux activités des sociétés gestionnaires de navires qui assurent la gestion technique, la gestion des équipages et la gestion commerciale (voir en particulier le paragraphe 2.2.2 ci-dessus).

Enfin, si comme le souligne le rapport explicatif la location coque nue s'apparente à une activité de 'leasing' qui, a priori ne pourrait être éligible à la taxe au tonnage, il pourrait être pertinent d'admettre l'éligibilité, sous conditions notamment d'appartenance à un même groupe, de cette activité pour ainsi s'aligner à d'autres régimes de taxe au tonnage. Ces conditions pourraient être définies par le Conseil Fédéral.

Sur la base de ce qui précède, il est proposé de modifier l'article comme suit :

« Notamment, 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 maritime ;
- d. La pose de câbles et l'installation de tuyaux en haute mer ;
- e. La construction de structure offshore ;
- f. La recherche océanographique ;
- g. La gestion de navires pour le compte de tiers.

Afin de tenir compte des développements de l'économie maritime et des activités y relatives, le Conseil fédéral peut compléter la liste des activités éligibles pour autant que l'activité qualifie de transport maritime. Le Conseil fédéral définit plus précisément le transport maritime. »

Alinéas 2 et 3

L'art. 73 traitant spécifiquement du champ d'application (objet) de la taxe au tonnage, **il est proposé de déplacer les alinéas 2 et 3 dans un nouvel art. 74 afférent au sujet fiscal.**

Alinéa 2 (anciennement alinéa 4)

La distinction entre l'activité principale, à savoir le transport maritime *stricto sensu* tel que défini par le Conseil fédéral, et les activités accessoires est un élément crucial⁶¹ afin de s'assurer que les bénéficiaires du régime de taxe au tonnage consistent bien en des prestataires de services de transport maritime.

⁶¹ Voir paragraphes 2.2.4 et 2.2.5 ci-dessus pour la position de la Commission Européenne.

Dans ce contexte, la définition du caractère accessoire d'une activité peut se faire au moyen de critères tant quantitatifs que qualitatifs. Dès lors, nous sommes d'avis que la qualification d'activité accessoire doit pouvoir se faire au moyen d'autres critères disponibles.

Dans le cadre du projet de loi soumis à la consultation, seul le critère quantitatif est retenu puisque les bénéfices résultant d'activités accessoires peuvent bénéficier du régime de la taxe au tonnage s'ils ne dépassent pas 50% des bénéfices résultant de l'activité principale, à savoir l'exploitation du navire pour le transport maritime.

À cet égard, il sied de constater que la Commission Européenne ne se base pas sur le bénéfice réalisé, mais sur le chiffre d'affaires (revenus bruts) pour que ce critère quantitatif soit respecté. En effet, dans sa décision 2019/1116 du 19 décembre 2017, il est expressément mentionné que « *les recettes principales devraient toujours couvrir plus de 50% du total des revenus bruts (principaux et annexes) du navire* »⁶². Cette précision est ainsi reprise dans la proposition de modification de cet alinéa.

Quant au critère qualitatif, il nous paraît nécessaire de préciser que seules les activités étroitement liées à l'exploitation d'un navire doivent pouvoir bénéficier de la taxe au tonnage. Cette précision permet notamment d'être en ligne avec le commentaire de l'art. 8 du modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune (ci-après : « MC-OCDE ») et ainsi éviter un risque d'abus.

En effet, au sens littéral, l'adjectif « accessoire » désigne ce qui vient avec ou après ce qui est principal ou ce qui est subordonné à ce qui est essentiel. Autrement dit, conformément à ce qui figure dans les commentaires de l'OCDE sous l'article 8, le bénéfice de la taxe au tonnage devrait être applicable aux activités qui constituent une activité mineure par rapport à l'activité principale et qui lui sont si étroitement liées qu'elles ne peuvent être considérées comme une activité d'entreprise ou une source de revenus distincte. Pourraient ainsi être considérées comme accessoires, les opérations qui présentent un lien avec l'activité principale de l'entreprise ou qui en constituent le prolongement direct, permanent et nécessaire et dont la réalisation nécessite une utilisation limitée de moyens indépendamment des revenus générés.

⁶² Voir considérant 271 de la décision.

À titre illustratif, nous pouvons mentionner le cas des bénéfices provenant de la location de conteneurs dont une entreprise pourrait toucher dans le cadre de l'exploitation d'un navire. Selon le commentaire de l'art. 8 MC-OCDE, ces derniers sont en règle générale directement liés à son exploitation ou alors considéré comme une activité accessoire. Ainsi, pour autant que leurs recettes ne dépassent pas 50% des revenus bruts, ces bénéfices peuvent bénéficier du régime de la taxe au tonnage.

Enfin, il est opportun de préciser que la Commission Européenne ne considère pas utile d'établir une liste exhaustive des activités éligibles et inéligibles⁶³. Des informations plus détaillées peuvent être trouvées aux paragraphes 2.2.4 et 2.2.5 ci-dessus.

De ce fait, le Conseil fédéral aura la possibilité de lister des exemples d'activités accessoires étroitement liées à l'exploitation du navire et de définir ce lien étroit dans les dispositions d'exécution.

Sur la base de ce qui précède, il est proposé de modifier l'art. 73 al. 4, devenu alinéa 2 du même art., comme suit :

« Tous les bénéfices provenant de l'exploitation ou de l'aliénation du navire sont soumis à la taxe au tonnage. Les bénéfices des activités accessoires étroitement liées à l'exploitation du navire sont également soumis à la taxe au tonnage s'ils ne dépassent pas 50% du total des revenus bruts du navire. »

Alinéa 3 (anciennement alinéa 5)

Aucune proposition de modification n'est faite pour l'art. 74 al. 5, devenu l'alinéa 3 du même art. Toutefois, nous tenons à préciser les éléments suivants.

Bien qu'une société qualifie de société maritime du fait de son activité de transport maritime, cette dernière peut bien entendu avoir d'autres sources de revenus provenant par exemple d'activités immobilière ou de négoce. Ces dernières ne devraient pas non plus qualifier d'activités accessoires comme elles ne sont pas étroitement liées à l'exploitation du navire.

⁶³ Voir affaire SA.41330, considérants 44 ss.

Il est important, qu'une société au bénéfice de la taxe au tonnage qui exerce d'autres activités commerciales que le transport maritime doive disposer d'une comptabilité séparée qui distingue les revenus et les gains tirés des activités de transport maritime des autres sources de revenus. Cette exigence de comptabilité séparée (dont le fardeau de la preuve est supporté par le contribuable qui revendique l'application de la taxe au tonnage) est aussi conforme aux orientations communautaires.

Hormis les art. 58 à 72 LIFD, applicables uniquement pour les activités non-soumises au régime de la taxe au tonnage, il est important de rappeler que toutes les transactions intra-groupes d'une société bénéficiant de la taxe au tonnage doivent respecter le principe des prix de pleine concurrence.

Afin de permettre aux autorités fiscales d'établir une claire distinction entre les activités éligibles et non éligibles et de pouvoir procéder à une taxation de la société de manière complète et exacte, le contribuable aura notamment pour obligation :

- D'élaborer des états financiers statutaires en conformité avec le droit comptable suisse et le code des obligations Suisse ;
- De tenir une comptabilité séparée (tant pour le bilan que pour son compte de résultat) ;
- De déposer une déclaration d'impôts annuelle faisant une distinction entre revenus éligibles et non éligibles, et charges respectives y relatives.

1.1.4. Art. 74 Contribuable (nouveau, anciennement alinéas 2 et 3 de l'art. 73)

Alinéa 1

Tel que mentionné dans le projet de loi, la personne assujettie est celle qui exploite le navire. Toutefois, il semble opportun de préciser que les orientations communautaires, dans le cadre des aides d'État faites au transport maritime, acceptent l'application de la taxe au tonnage pour autant que la gestion stratégique et commerciale des navires éligibles soit faite sur le territoire d'un État membre.

Dans le cadre de la Suisse, et en reprenant ce critère, il y aurait donc lieu d'appliquer la taxe au tonnage à la personne exploitant le navire ou dont sa gestion stratégique et commerciale

(ou activité substantielle⁶⁴) est effectivement réalisée sur le territoire Suisse. Cela permet de confirmer le lien économique entre l'opérateur et la Suisse. Par ailleurs, c'est aussi en partie l'expression de l'art. 50 LIFD qui voudrait que seule une entreprise de navigation maritime qui a son siège ou son administration effective située en Suisse pourrait bénéficier de la taxe au tonnage.

Enfin, cette condition, bien que restrictive, permet également de faire un parallèle nécessaire avec l'art. 8 MC-OCDE applicable au transport maritime et basé sur le principe du « siège de direction effective ».

Ainsi, il est proposé de modifier l'art. 73 al. 2, devenu l'alinéa 1 du nouvel art. 74, comme suit :

« La personne assujettie est celle qui exploite le navire et qui exerce sa gestion stratégique et commerciale en Suisse. ».

Alinéa 2

Aucune proposition de modification n'est faite pour l'art. 73 al. 3, devenu l'alinéa 2 du nouvel art. 74. En effet, il revient au Conseil fédéral de préciser la notion d'exploitation d'un navire dans les dispositions d'exécution.

1.1.5. Art. 75 Condition (anciennement art. 74)

Alinéa 1

A la lecture des orientations communautaires et de la jurisprudence rendue par la Commission Européenne en la matière, il sied de constater que le lien avec un pavillon communautaire représente un élément clé du régime de taxation et l'objectif principal permettant le développement et le soutien du secteur du transport maritime européen.

En particulier, les pays voulant introduire le régime de taxe au tonnage dans leur législation ont à charge de s'assurer que les entreprises bénéficiaires s'engagent à augmenter ou au

⁶⁴ Voir notamment le paragraphe 1.5 ci-dessus.

moins maintenir le lien pavillonnaire du tonnage exploité. Dès lors que la société exploite au moins 60% de leur tonnage sous pavillon communautaire, l'exigence susmentionnée ne s'applique plus.

La Commission Européenne fait preuve d'une flexibilité importante dans l'appréciation du « lien du pavillon » en acceptant notamment qu'aucun pourcentage minimum ne soit déterminé dans la mesure où il est exigé qu'au moins un navire soit sous pavillon d'un État membre ou de l'EEE (voir plus précisément le paragraphe 2.2.2 ci-dessus et la Décision Chypre).

Dans le cadre de l'introduction de ce régime en Suisse, le lien du pavillon aura également son importance afin de s'assurer qu'il soit aligné aux régimes acceptés par la Commission Européenne. Ainsi, une entreprise sise en Suisse devra avoir une part minimale de sa flotte sous pavillon suisse ou sous pavillon d'un des États membres de l'Espace économique européen (ci-après « EEE »), incluant les États membres de l'Union Européenne ainsi que l'Islande, Le Liechtenstein et la Norvège.

Toutefois, nous constatons que l'art. 74 al. 1 est trop restrictif en la forme actuelle puisqu'il requiert que 60% au moins du tonnage de la flotte soit enregistré sous pavillon suisse ou d'un États membres de l'EEE, alors que le pourcentage de 60% est uniquement une condition libératoire au sens des orientations communautaires. Il aurait pour conséquence de réduire considérablement l'attrait et les possibilités de pouvoir en bénéficier.

Dès lors, il est proposé de modifier l'art. 74 al. 1 comme suit :

« Un navire de mer ne peut être soumis à la taxe au tonnage que si un pourcentage, à définir par les dispositions d'application, 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, de l'Association Économique de Libre Échange ou d'un État ayant conclu avec la Suisse un accord de libre-échange incluant une clause de réciprocité. Ce pourcentage doit être augmenté ou maintenu par le contribuable sur la période d'application de l'option pour le régime de la taxe au Tonnage. Le contribuable est libéré de cette obligation si 60% au moins du tonnage des navires exploités est inscrit dans le registre

des navires suisses ou dans le registre des navires d'un État membre de l'Espace économique européenne ou de l'Association Économique de Libre Échange ou d'un État ayant conclu avec la Suisse un accord de libre-échange incluant une clause de réciprocité. »

Alinéa 2

Aucune proposition de modification n'est faite pour l'art. 74 al. 2, devenu l'art. 75 al. 2.

Alinéa 3

La rédaction actuelle ne tient pas compte des particularités de l'industrie maritime, notamment de la saisonnalité caractérisant ce secteur. L'accès au régime ne devrait pas se baser sur un jour fixe à la fin de la période fiscale mais davantage sur une période plus longue afin de prendre en considération les fluctuations/variations (e.g., volume, etc.) habituellement observées tout au long d'une année.

Ainsi il est proposé de modifier l'art. 74 al. 3, devenu l'art. 75 al. 3 comme suit :

« La période déterminante pour satisfaire à la condition requise pour l'assujettissement à la taxe est la période fiscale précédant l'option. »

Alinéa 4

Aucune proposition de modification n'est faite pour l'art. 74 al. 4, devenu l'art. 75 al. 4.

1.1.6. Art. 76 Calcul (anciennement art. 75)

Alinéa 1

Aucune proposition de modification n'est faite pour l'art. 75 al. 1, devenu l'art. 76 al. 1.

Alinéa 2

Aucune proposition de modification n'est faite pour l'art. 75 al. 2, devenu l'art. 76 al. 2.

Bien que le barème en tant que tel peut être qualifié de prudent car construit sur la base des valeurs médianes appliquées au sein de l'Union Européenne, il est important de rappeler que le taux d'impôt ordinaire sur le bénéfice qui sera appliqué à la base imposable définie à l'alinéa 1 est bas en comparaison d'autres pays européens. Dès lors, le régime suisse de la taxe au tonnage devrait être compétitif en termes de taux.

En outre, toute activité annexe ne bénéficiant pas du régime de la taxe au tonnage bénéficiera également du taux d'imposition ordinaire bas en comparaison européenne, renforçant ainsi l'attractivité de la Suisse dans le secteur maritime et non maritime.

Alinéa 3

Il convient de saluer cette disposition en tant que mesure incitative prenant en compte l'urgence climatique actuelle. En revanche, limiter le bénéfice de cette réduction aux seules améliorations du système de propulsion des navires nous paraît trop restrictif dans le contexte actuel (urgence climatique, etc.).

En effet, comme le souligne le rapport consultatif, il est également clé de prendre en compte l'ensemble des facteurs de pollutions, c'est à dire non seulement les émissions atmosphériques mais également les décharges d'exploitations en mer, les décharges accidentelles en mer et les efforts déployés en vue de la préservation de la biodiversité et des ressources marines, de la limitation de la pollution plastique des océans, et du recyclage conformément aux objectifs de développement durable fixés par les nations unies. Le Conseil fédéral pourrait utilement déterminer les exigences auxquelles devront répondre les entreprises pour être éligibles à cette réduction.

À cet égard, il est à noter que limiter la réduction à 20% ne paraît pas compétitif quand d'autres régimes vont jusqu'à une réduction de 50%.

**1.1.7. Art. 77 Début, durée et fin de l'assujettissement à la taxe au tonnage (ancien-
ment art. 76)**

Alinéa 1

Aucune proposition de modification n'est faite pour l'art. 76 al. 1 LIFD, devenu l'art. 77 al. 1 LIFD.

Toutefois, il n'est pas précisé dans cet alinéa, les conséquences fiscales lors du passage pour un contribuable du régime ordinaire au régime de la taxe au tonnage. En effet, dès lors que le potentiel gain réalisé sur l'aliénation d'un navire de mer est soumis à la taxe au tonnage (c.-à-d. qu'il n'y a pas d'imposition séparée, mais que la plus-value est comprise dans le bénéfice déterminé forfaitairement), il y a lieu de s'interroger si les potentielles réserves latentes sur le navire de mer ne devraient pas être imposées au moment du passage au régime de la taxe au tonnage. En effet, le passage d'un régime fiscal à une autre conduit souvent à une imposition des réserves latentes lorsque ces dernières ne pourraient plus être imposées subsé-
quemment ou l'être de manière réduite. Il conviendra au Conseil fédéral de se déterminer et de couvrir éventuellement ce point dans les dispositions d'exécution.

Alinéa 2

Aucune proposition de modification n'est faite pour l'art. 76 al. 2, devenu l'art. 77 al. 2.

Alinéa 3

Aucune proposition de modification n'est faite pour l'art. 76 al. 3, devenu l'art. 77 al. 3.

Alinéa 4

Aucune proposition de modification n'est faite pour l'art. 76 al. 4, devenu l'art. 77 al. 4.

Alinéa 5

Aucune proposition de modification n'est faite pour l'art. 76 al. 5, devenu l'art. 77 al. 5. Il convient toutefois de préciser les éléments suivants :

Tel que mentionné ci-dessus sous l'art. 73 al. 3, une société bénéficiant du régime de la taxe au tonnage aura l'obligation d'établir des états financiers en conformité avec les normes comptables suisses et le code des obligations suisse. Ainsi, la reprise de la valeur commerciale comptabilisée des navires pour déterminer leur valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice à la sortie du régime de la taxe au tonnage est consistant et cohérent.

1.1.8. Art. 78 Restructurations (anciennement art. 77)

Aucune proposition de modification n'est faite pour l'art. 77, devenu l'art. 78.

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

Pour les articles de la LHID traitant de la taxe au tonnage, nous nous référons à nos propositions de modifications en relation à la LIFD, respectivement à nos commentaires ci-dessus.

Aucune proposition de modification n'est faite pour les articles propres à la LHID (notamment l'art. 29 al. 3)

Nous espérons que ces explications vous seront utiles et nous tenons à votre disposition pour toute question.

Nous vous prions d'agréer, Mesdames, Messieurs, l'expression de notre considération distinguée.

EXPERTsuisse



Daniel Gentsch
Président du domaine professionnel Fiscalité



Christiana Leuker
Responsable technique Fiscalité

Annexe :

- Tonnage tax regimes in the EU – Comparative tables