

**Avis de droit**

**La constitutionnalité des mesures fiscales proposées par la  
troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III)**

**Par**

**Prof. Dr. Robert J. Danon**

Professeur ordinaire de droit fiscal suisse et international à l'Université de Lausanne

## TABLE DES MATIERES

<b>Partie introductive</b> .....	<b>5</b>
I. Contexte de l'avis de droit .....	6
II. Bases de l'avis de droit .....	7
III. Champ de l'avis de droit .....	9
IV. Structure de l'avis de droit .....	10
<b>Résumé des conclusions</b> .....	<b>11</b>
I. Unification du traitement fiscal des réserves latentes .....	12
II. Adaptation de l'impôt cantonal sur le capital .....	13
III. Adaptation de l'imposition partielle des droits de participation .....	14
IV. Incitations pour la recherche, le développement et l'innovation (R&D&I) .....	14
A. En général .....	14
B. Licence box – Modèle nexus .....	16
C. Licence box et allègement en matière d'impôt sur le capital (actifs immatériels) .....	18
D. Incitation en amont (« input incentive ») .....	19
E. Relation entre licence box, dépenses R&D&I et incitation en amont .....	19
V. Taxe au tonnage .....	20
A. Définition et contexte .....	20
B. La taxe au tonnage au sein de l'Union européenne .....	22
C. La constitutionnalité de la taxe au tonnage .....	22
<b>Partie générale</b> .....	<b>27</b>
I. Le contrôle de constitutionnalité des lois fédérales .....	28
A. Le Parlement .....	28
B. Le Tribunal fédéral et les autres autorités (art. 190 Cst.) .....	29
1. Généralités .....	29
2. “Prüfungsverbot” et “Anwendungsgebot” .....	30
C. Le cas des dispositions de la RIE III .....	31
II. L'égalité de traitement en droit fiscal .....	32
A. Généralités .....	32
B. Principes constitutionnels régissant l'imposition .....	33
1. La généralité de l'imposition .....	33
2. L'égalité de l'imposition .....	34
3. La capacité économique .....	36
C. Les limites découlant de la praticabilité de l'impôt .....	37
D. Les mesures à but extra-fiscal .....	39
1. Le problème .....	39
2. La jurisprudence du Tribunal fédéral .....	41
a. Les conditions posées .....	41
b. Distinction entre atteinte ponctuelle et « <i>noyau dur</i> » de l'égalité de traitement .....	44
3. Prise de position .....	46
a. Généralités .....	46
b. Le fondement constitutionnel de l'incitation à but extra-fiscal .....	47
c. L'intérêt public .....	50
d. L'égalité de traitement « interne » .....	50
e. La proportionnalité de la mesure .....	52
i. Aptitude et nécessité .....	52
ii. Distinction entre aptitude et opportunité/efficacité de la mesure .....	52
<b>L'examen de la constitutionnalité des mesures fiscales envisagées</b> .....	<b>54</b>
I. Unification du traitement fiscal des réserves latentes .....	55
A. Principes directeurs .....	55
B. Constitutionnalité du modèle envisagé .....	58
1. Généralité et égalité de l'imposition .....	58
2. Capacité économique .....	59
3. Proportionnalité .....	60

C.	Le cas des statuts fiscaux cantonaux.....	63
1.	Rappel de la situation en droit positif.....	63
2.	Situation dans le cadre de la RIE III.....	64
D.	Conclusions .....	66
E.	Relation avec les standards internationaux .....	67
<b>II.</b>	<b>Adaptation de l'impôt cantonal sur le capital.....</b>	<b>68</b>
A.	Contexte et adaptation proposée .....	68
B.	Analyse de constitutionnalité.....	68
<b>III.</b>	<b>Adaptation de la procédure d'imposition partielle.....</b>	<b>69</b>
<b>IV.</b>	<b>Incitations pour la recherche, le développement et l'innovation (R&amp;D&amp;I) .....</b>	<b>71</b>
A.	Position du problème .....	71
B.	Situation en droit positif suisse.....	72
C.	Rappel des mesures proposées et envisagées dans le cadre de la RIE III .....	74
D.	Analyse générale sous l'angle du droit constitutionnel .....	74
1.	Considérations de droit comparé.....	74
2.	L'entorse aux principes constitutionnels.....	75
3.	La justification au titre d'incitation à but extra-fiscal.....	76
a.	Fondement constitutionnel et intérêt public prépondérant.....	76
b.	Egalité de traitement entre bénéficiaires potentiels.....	77
i.	Neutralité de la forme juridique.....	77
ii.	Neutralité des critères d'accès .....	78
c.	Proportionnalité des mesures .....	78
i.	En général.....	78
ii.	La question du lien entre l'incitation et l'activité R&D&I .....	79
iii.	Définition fiscale de la R&D&I, des actifs et dépenses privilégiés.....	80
iv.	La coordination des incitations R&D&I entre elles et entre contribuables.....	82
E.	La licence box .....	83
1.	Présentation générale .....	83
2.	L'adaptation du modèle suisse à l'approche « nexus».....	84
3.	Structure de l'analyse.....	84
4.	Les critiques de politique fiscale des régimes licence box existants .....	85
a.	Aptitude de la licence box à accroître l'investissement R&D&I.....	85
b.	Le catalogue des droits immatériels privilégiés .....	85
c.	Le lien avec l'activité R&D&I.....	87
d.	Interaction entre licence box et dépenses et incitations R&D&I en amont.....	88
5.	Le modèle nexus.....	88
a.	Contexte et portée des travaux de l'OCDE et de l'Union européenne .....	88
b.	Principes directeurs du modèle nexus.....	90
c.	Composantes essentielles du modèle nexus .....	92
i.	Champ d'application subjectif.....	92
ii.	Catalogue des droits immatériels privilégiés.....	93
iii.	Revenus privilégiés .....	94
iv.	Externalisation de fonctions R&D&I et actifs immatériels acquis .....	95
1.	Le principe .....	95
2.	Situation de la Suisse en qualité d'Etat non-membre de l'UE.....	97
v.	Suivi du revenu et des dépenses .....	98
6.	La constitutionnalité du modèle nexus.....	99
a.	Prise de position quant aux principes directeurs.....	99
b.	Prise de position quant aux composantes essentielles .....	101
i.	Le catalogue des droits immatériels privilégiés.....	101
ii.	Les revenus privilégiés .....	102
F.	Licence box et allègement en matière d'impôt sur le capital (actifs immatériels) .....	102
G.	Incitation en amont (« input incentive »).....	103
1.	Principes directeurs et questions ouvertes .....	103
2.	La constitutionnalité de l'incitation en amont.....	105
H.	Relation entre licence box, dépenses R&D&I et incitation en amont.....	105
1.	Le problème .....	105
2.	Analyse de constitutionnalité.....	107
I.	Résumé des conclusions .....	107
A.	En général .....	107
B.	Licence box – Modèle nexus .....	109

C.	Licence box et allégement en matière d'impôt sur le capital (actifs immatériels).....	110
D.	Incitation en amont (« input incentive »).....	111
E.	Relation entre licence box, dépenses R&D&I et incitation en amont.....	111
<b>V.</b>	<b>Taxe au tonnage</b> .....	<b>112</b>
A.	Introduction.....	112
B.	L'encouragement de la navigation maritime par la Confédération.....	113
C.	Le contexte lié à la RIE III.....	116
D.	La taxe au tonnage au sein de l'Union européenne.....	117
E.	Relation avec l'art. 8 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE.....	120
F.	Taxes au tonnage et aides d'Etat.....	121
1.	Rappel des principes posés par les art. 107 et ss TFUE.....	122
2.	La taxe au tonnage en tant qu'avantage sélectif au profit du secteur maritime.....	123
a.	Distinction entre taxe au tonnage et simple détermination forfaitaire de l'assiette fiscale.....	123
b.	La qualification d'aide d'Etat.....	124
3.	L'approbation de l'aide d'Etat par la Commission (art. 107(3) TFUE).....	124
a.	En général.....	124
b.	Les orientations de la Commission concernant le transport maritime.....	125
i.	Le contexte de concurrence internationale.....	125
ii.	Les conditions.....	127
4.	Les taxes au tonnage et l'accord de libre échange Suisse-UE de 1972 (ALE).....	128
a.	La qualification d'aide d'Etat de la taxe au tonnage suisse ?.....	128
b.	La possibilité de déclarer la taxe au tonnage conforme à l'ALE ?.....	129
G.	Synthèse intermédiaire.....	130
H.	La constitutionnalité de la taxe au tonnage en droit suisse.....	131
1.	Structure de l'analyse.....	131
2.	Généralité de l'imposition.....	131
3.	Egalité de l'imposition.....	132
a.	Le problème.....	132
b.	Taxe au tonnage : modèle d'imposition <i>simplifié</i> ou <i>privilegié</i> ?.....	133
c.	Position de la jurisprudence et de la doctrine allemande.....	134
d.	Synthèse.....	135
4.	Capacité économique.....	135
a.	Le problème.....	135
b.	Prise en compte d'autres indicateurs pour mesurer la capacité économique ?.....	136
i.	En général.....	136
ii.	Comparaison avec l'impôt minimum des personnes morales.....	136
iii.	Comparaison avec l'imposition selon la dépense.....	137
iv.	Le caractère spécifique de l'indicateur de la capacité économique.....	140
5.	Quid lorsque la taxe au tonnage est moins favorable ?.....	141
6.	Comparaison avec l'exonération temporaire d'entreprise.....	141
7.	Synthèse intermédiaire.....	142
8.	La taxe au tonnage en tant que mesure à but extra-fiscal.....	143
a.	Position de la jurisprudence et de la doctrine allemande.....	143
b.	L'analyse sous l'angle du droit constitutionnel suisse.....	144
i.	Rappel des conditions.....	144
ii.	Egalité de traitement et proportionnalité ?.....	145
iii.	Fondement constitutionnel et intérêt public prépondérant ?.....	146
iv.	Ampleur de l'atteinte à l'égalité de traitement ?.....	148
I.	Conclusions.....	149
1.	Contexte international.....	149
2.	La constitutionnalité de la taxe au tonnage en droit suisse.....	150

<b>Bibliographie</b> .....	<b>154</b>
----------------------------	------------

## **Partie introductive**

## I. Contexte de l'avis de droit

Le Conseil fédéral a ouvert, en septembre 2014, la procédure de consultation relative à la troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III) qui s'est achevée fin janvier 2015. A la suite de cette consultation, le Conseil fédéral a fixé, le 1<sup>er</sup> avril 2015, les grandes lignes du message à l'attention du Parlement<sup>1</sup>.

Sur le plan international, la RIE III s'inscrit dans le contexte de la suppression des statuts fiscaux cantonaux prévus par l'art. 28 LHID<sup>2</sup>, que la Suisse s'est engagée à abolir au motif que ceux-ci ne sont plus en ligne avec les règles élaborées par l'OCDE et l'Union européenne concernant la concurrence fiscale dommageable. Le nouveau droit, destiné à renforcer la compétitivité et la simplicité du système fiscal suisse, doit donc être conforme aux standards internationaux, singulièrement à ceux élaborés par l'OCDE dans le cadre du projet « *Base Erosion and Profit Shifting* » (« *BEPS* ») dont le plan d'action fut dévoilé en juillet 2013 et dont les travaux devraient se poursuivre jusqu'à fin 2015.

Cela étant, sur le plan interne, la réforme proposée doit également respecter le droit constitutionnel qui s'impose au législateur. Or, comme le rappelle le rapport explicatif relatif à l'avant projet de la réforme (AP-RIE III), la constitutionnalité des statuts fiscaux privilégiés, certes nécessaires pour la place économique, est depuis toujours controversée<sup>3</sup>. Aussi, le Département fédéral des finances (DFF) souhaite s'assurer que les nouvelles mesures proposées

<sup>1</sup> <http://www.efd.admin.ch/00468/index.html?lang=fr&msg-id=56784>

<sup>2</sup> Loi fédérale du 14.12.1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes, RS 642.12 (LHID)

<sup>3</sup> Rapport explicatif AP-RIE III, p. 139. A la fin des années septante REICH relevait par exemple déjà que : « *Rechtstheoretisch gibt es keinen zureichenden Grund für die Privilegierung der Basisgesellschaften. Diese Gesellschaften haben die Reinertragssteuer nach den Grundsätzen der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Steuer sowie nach dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit wie alle andern Kapitalgesellschaften und Genossenschaften auf ihrem in der Handelsbilanz als massgeblich erklärten Gewinn zu entrichten. Der Grundsatz der Universalität garantiert eine gleichmässige Belastung aller Steuerpflichtigen. Ein Abstellen auf das Territorialitätsprinzip führt zu stossenden Ungleichheiten. Die Kantone versuchen vielfach, das Privileg mit der Argumentation zu begründen, die Basisgesellschaften würden die öffentlichen Einrichtungen und Leistungen nur in sehr geringem Umfange in Anspruch nehmen. Das Äquivalenzprinzip kann indessen in unserem Einkommenssteuersystem nicht gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ins Feld geführt werden* » (REICH, Ein Besteuerungskonzept für Holding- und Domizilgesellschaften, p. 310). De même, le statut holding est discutable au regard de la systématique fiscale dès lors que l'exonération au niveau cantonal porte également sur des éléments (par exemple redevances, intérêts) qui constituent des charges déductibles pour leur débiteur et qui ne subissent donc pas la triple ou multiple imposition économique (REICH, Ein Besteuerungskonzept für Holding- und Domizilgesellschaften, p. 302). Voir aussi du même avis YERSIN, L'égalité de traitement en droit fiscal, p. 274 et les références citées

dans le cadre de la RIE III sont conformes au droit constitutionnel. Certes, le nouveau droit qui serait introduit par la RIE III dans la LIFD<sup>4</sup> et la LHID devrait être appliqué par le Tribunal fédéral en vertu de l'art. 190 Cst<sup>5</sup>. (« *Anwendungsgebot* »). Cela étant, rien n'empêcherait notre Haute Cour de contrôler, à l'occasion par exemple d'un cas d'application concret, la conformité des nouvelles dispositions à la Constitution et, le cas échéant, de signaler une inconstitutionnalité au législateur et de l'inviter à la modifier.<sup>6</sup>

Le soussigné a donc été mandaté afin d'examiner la constitutionnalité des mesures envisagées dans le cadre de la RIE III.

## II. Bases de l'avis de droit

Au moment de la rédaction de ces lignes, le message du Conseil fédéral à l'attention du Parlement était encore en cours d'élaboration et, de ce fait, n'a pu nous être soumis. Le présent avis de droit se fonde donc exclusivement sur (i) l'avant-projet de la RIE III mis en consultation en septembre 2014 (« AP-RIE III) et le rapport explicatif y relatif<sup>7</sup>, ainsi que (ii) sur l'orientation prise par le Conseil fédéral le 1<sup>er</sup> avril 2015.

Aucun autre document ne nous a été soumis pour examen.

Aux termes de sa communication du 1<sup>er</sup> avril 2015, le Conseil fédéral a fixé comme suit les grandes lignes des mesures fiscales de la RIE III :

*« Le Conseil fédéral préconise l'abrogation de certaines réglementations actuelles qui ne satisfont plus aux normes internationales. Ces réglementations portent notamment sur le statut fiscal cantonal des sociétés de holding, des sociétés de domicile et des sociétés mixtes. La grande majorité des participants à la consultation approuve les mesures proposées. »*

*L'instauration d'une imposition préférentielle des produits de licence (licence box) au niveau cantonal reçoit un large soutien. Dans le cadre de l'élaboration du message, cet instrument sera encore remanié pour tenir compte de*

<sup>4</sup> Loi fédérale du 14.12.1990 sur l'impôt fédéral direct, RS 642.11 (LIFD)

<sup>5</sup> Constitution fédérale de la Confédération suisse, RS 101 (Cst.)

<sup>6</sup> Pour un exemple récent voir ATF 136 I 165 = RDAF 2010 II 22 et RDAF 2010 II 36 concernant l'imposition partielle des revenus provenant de droits de participations dans le cadre du droit harmonisé

<sup>7</sup> Département fédéral des finances, Rapport explicatif du 19.9.2014 sur la consultation relative à la loi fédérale sur l'amélioration des conditions fiscales en vue de renforcer la compétitivité du site entrepreneurial suisse (Loi sur la réforme de l'imposition des entreprises III) disponible à : <http://www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/36632.pdf> (Rapport explicatif AP-RIE III)

*l'évolution récente de la situation au niveau international. Les participants à la consultation demandent en outre que soit donnée aux cantons la possibilité de prendre en compte les dépenses consenties pour la recherche et le développement au moyen d'une déduction accrue. Par ailleurs, le DFF examinera s'il est nécessaire d'introduire une taxe au tonnage.*

*Les opinions divergent quant à l'instauration d'un impôt sur le bénéfice corrigé des intérêts. Une nette majorité des cantons, en particulier, rejette cette proposition. Le Conseil fédéral renonce donc à cette mesure. Les participants à la consultation se montrent toutefois largement favorables à la possibilité donnée aux cantons de procéder à des allègements ciblés en matière d'impôt sur le capital.*

*Le Conseil fédéral entend aussi profiter de cette réforme pour renforcer la systématique du droit fiscal. Pour ce faire, il préconise de supprimer le droit de timbre d'émission sur le capital propre et d'adopter une réglementation complète en matière de prise en compte des réserves latentes. Par contre, il ne donnera pas suite aux propositions visant à modifier certains aspects de la réduction pour participation et de la compensation des pertes.*

*La réforme vise aussi à instaurer une imposition plus équilibrée des détenteurs de participations. Ainsi, le dégrèvement prévu dans le cadre de l'imposition partielle des dividendes doit, à l'échelon de la Confédération et des cantons, être harmonisé et limité à 30 % du montant imposable des dividendes. Le taux de participation minimal reste fixé à 10 %. En revanche, le Conseil fédéral renonce à proposer une imposition des gains en capital vu les résultats clairs de la consultation sur ce point »<sup>8</sup>.*

Suivant cette orientation, les mesures fiscales qui font l'objet du présent avis de droit sont donc les suivantes :

- a) L'unification du traitement fiscal des réserves latentes ;
- b) La possibilité pour les cantons d'adapter l'impôt cantonal sur le capital ;
- c) L'adaptation de la procédure d'imposition partielle ;
- d) L'imposition privilégiée des revenus de droits immatériels (« licence box ») en droit cantonal harmonisé (LHID). Compte tenu de l'évolution internationale, l'examen de conformité au droit constitutionnel porte ici sur « l'approche nexus modifiée » (« modified nexus approach ») élaborée dans le cadre de l'action N 5 du projet BEPS<sup>9</sup> et qui donna lieu à un consensus international en février 2015<sup>10</sup> ;

---

<sup>8</sup> <http://www.efd.admin.ch/00468/index.html?lang=fr&msg-id=56784>

<sup>9</sup> OCDE, Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de



- e) La possibilité pour les cantons d'introduire une incitation en amont (« input incentive ») en faveur des activités de recherche, du développement et de l'innovation (« R&D&I ») ;
- f) L'introduction éventuelle d'une taxe au tonnage, applicable aux entreprises du secteur maritime.

A la suite de la procédure de consultation, respectivement en raison de l'évolution des travaux menés par l'OCDE (licence box), il apparaît désormais que les quatre premières mesures mentionnées ci-dessus seront retouchées à l'occasion de leur insertion dans le message du Conseil fédéral. De plus, en ce qui concerne les deux dernières mesures, qui ne figuraient pas dans l'AP-RIE III, aucun projet de codification ne nous a été soumis pour examen.

Compte tenu de cette situation, la constitutionnalité de ces diverses mesures fiscales ne pourra être examinée ici que dans son principe. Un examen concret de ces mesures fiscales nécessiterait en revanche un projet de loi spécifique qui n'a toutefois pu nous être soumis au moment de la rédaction du présent avis de droit.

### III. Champ de l'avis de droit

Notre avis de droit se concentre **exclusivement** sur la conformité des mesures fiscales énumérées ci-dessus au **droit constitutionnel suisse**.

En revanche, les questions liées à **l'harmonisation fiscale** et à la conformité des mesures fiscales envisagées au **droit et aux standards internationaux ne font pas l'objet du présent avis de droit**. Aussi, les références qui sont faites ici à ces dernières matières concernent soit des règles qui s'imposeront au législateur dans le cadre de la mise en œuvre de la RIE III et qui doivent de ce fait être prises en compte dans l'analyse de constitutionnalité (par exemple le modèle nexus pour la licence box), soit sont simplement destinées à formuler des hypothèses de travail en l'absence de normes concrètes à ce stade. Enfin, le fait qu'une mesure fiscale respecte le droit constitutionnel suisse ne signifie pas pour autant qu'elle soit forcément conforme au droit et aux standards internationaux (ou inversement). Les conclusions de notre avis de droit ne sauraient donc être automatiquement transposées dans le cadre d'une analyse de conformité internationale.

---

<sup>10</sup> bénéfiques, 2014, disponible à : <http://dx.doi.org/10.1787/9789264225305-fr> (OCDE, Rapport Action 5)  
 OCDE, Action 5: Accord sur l'approche du lien modifiée des Régimes de Pi, disponible à <http://www.oecd.org/fr/ctp/beps-action-5-accord-sur-approche-du-lien-modifiee-des-regimes-de-PI.pdf> (OCDE, Action 5 Accord 2015)

#### **IV. Structure de l'avis de droit**

Outre cette partie introductive, le présent avis de droit comporte deux volets. La première partie, de nature générale, rappelle les principes régissant la constitutionnalité des lois fédérales, d'une part et les règles constitutionnelles applicables à l'imposition des entreprises, d'autre part. La seconde partie, la plus importante, est finalement consacrée à l'analyse de la constitutionnalité des diverses mesures envisagées.

## **Résumé des conclusions**

Aux termes du présent avis de droit, les conclusions auxquelles nous parvenons sont les suivantes :

## I. Unification du traitement fiscal des réserves latentes

- Le principe de l'unification du traitement fiscal des réserves latentes, qui serait applicable tant au niveau de la LIFD que de la LHID, vise à assurer de manière cohérente l'imposition des réserves latentes créées durant l'assujettissement à l'impôt et, inversement, à exonérer la création de valeur imputable à une période d'exonération ou à l'assujettissement à une souveraineté fiscale étrangère.
- Dans son principe, ce modèle, déjà connu en droit positif en cas de sortie de l'assujettissement (réalisation systématique) et parfaitement justifié au regard de la systématique fiscale, respecterait les **principes de généralité, de égalité et d'imposition selon la capacité économique**. En particulier, le dispositif envisagé serait généralement applicable à toutes les personnes morales et à tous les états de faits (nationaux et internationaux) donnant lieu à une entrée ou une sortie de réserves latentes, et ceci sur la base d'une réglementation uniforme ancrée dans la LIFD et la LHID.
- Cela étant, conformément au **principe de proportionnalité**, la réglementation proposée ne devrait pas aller au delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif poursuivi. En conséquence, en cas d'entrée dans l'assujettissement ordinaire, seule la part précédemment exonérée des réserves latentes devrait être activée au bilan fiscal (modèle du step-up partiel en cas d'exonération partielle). De même, lors de la sortie de l'assujettissement à l'impôt, la réalisation systématique ne devrait porter que sur les réserves latentes dont l'imposition n'est plus garantie. A notre sens, ce principe vaut tant en ce qui concerne les états de faits nationaux qu'internationaux.
- Le droit constitutionnel, singulièrement le principe de l'égalité de traitement, commande également d'appliquer ce modèle aux **sociétés au bénéfice de statuts holding ou auxiliaire** au moment de leur abrogation, respectivement à l'occasion de leur entrée dans l'assujettissement ordinaire à l'impôt. Cela dit, compte tenu notamment de la problématique liée à la comptabilisation d'un impôt différé (« differed tax asset »), nous comprenons que d'autres variantes que celle du step-up classique (i.e. activation des réserves latentes et du goodwill au bilan fiscal) sont actuellement envisagées en ce qui concerne ces sociétés. Aucune orientation définitive n'ayant été privilégiée à ce stade, respectivement ne nous ayant été soumise pour examen, nous ne pouvons nous prononcer ici sur la constitutionnalité de ces

éventuelles variantes. De manière générale, il sied toutefois d'observer ce qui suit. Le principe de l'égalité de traitement vise uniquement à atteindre une **égalité de résultat**, à savoir un traitement égal de personnes se trouvant dans une situation semblable. Aussi, à notre avis, il ne serait pas exclu que, dans le cadre de la LIFD et la LHID, le législateur concrétise un même objectif de systématique fiscale par le biais de mesures techniques qui ne sont pas rigoureusement identiques dans tous les cas. Cela étant, étant donné que l'objectif de systématique fiscale serait en l'espèce le même pour tous les contribuables, le recours à d'autres variantes techniques suivant les cas d'entrée et/ou de sortie de l'assujettissement **ne saurait** en tout état de cause **induire des inégalités de traitement entre contribuables confrontés à ces situations de transition**. En conséquence, pour un montant égal de réserves latentes créées dans un domaine non-soumis à l'impôt, le montant exclu de l'assujettissement ordinaire, respectivement son impact sur la charge fiscale globale, devrait toujours être sensiblement identique<sup>11</sup> pour tous les contribuables et les états de fait concernés (opération d'immigration, passage d'une exonération ou d'un statut holding ou auxiliaire à l'assujettissement ordinaire, etc.), ceci quelle que soit la manière dont l'objectif poursuivi par le législateur est techniquement mis en œuvre.

## II. Adaptation de l'impôt cantonal sur le capital

- Dans le cadre de la RIE III, il est envisagé de permettre aux cantons de prévoir un impôt sur le capital réduit en ce qui concerne les fonds propres afférent à certains types d'actifs, en l'occurrence les droits de participation, les prêts octroyés à des sociétés du groupe et les actifs immatériels.
- Un allègement portant **sur les droits de participation** pourrait être justifié par la systématique fiscale, à savoir la nécessité d'alléger la triple ou multiple imposition des fonds propres imposables.
- Un allègement en faveur **des prêts intra-groupe** serait en revanche problématique au regard de la systématique fiscale dès lors que la créance de la société mère fait partie des fonds étrangers de la société fille et, de ce fait, n'est pas appréhendée par l'impôt cantonal sur le capital (sous réserve de capital propre dissimulé).

---

<sup>11</sup> Des différences *non-significatives* pouvant toutefois être justifiées sous l'angle de la praticabilité de l'impôt

- Un allègement en faveur **des droits immatériels** serait également difficile à justifier sur le plan de la systématique fiscale. Comme mentionné ci-dessous, cette dernière mesure pourrait toutefois être justifiée au titre d'incitation à but extra-fiscal en faveur de la R&D&I, dans le prolongement de la licence box.

### III. Adaptation de l'imposition partielle des droits de participation

- A la suite de la procédure de consultation, le Conseil fédéral s'est prononcé en faveur du **maintien du seuil de participation minimale de 10%** applicable à l'imposition partielle des droits de participation.
- Aussi, si cette proposition devait être suivie par le Parlement, l'inconstitutionnalité signalée par le Tribunal fédéral subsisterait sans changement dans le nouveau droit.
- En outre, selon le nouveau droit, les revenus provenant de droits de participation qualifiés **seraient imposables à hauteur de 70%**, tant en ce qui concerne l'impôt fédéral direct que les impôts cantonaux et communaux (soit un allègement uniforme de 30%). Cette dernière modification n'appelle aucune remarque sous l'angle du droit constitutionnel.

### IV. Incitations pour la recherche, le développement et l'innovation (R&D&I)

#### A. En général

- A notre avis, l'introduction d'incitations fiscales en faveur de la R&D&I en droit suisse, que ce soit en amont (« input ») ou en aval (licence box), induirait une **entorse aux principes constitutionnels** régissant l'imposition, singulièrement à l'égalité de l'imposition et à la capacité économique. En particulier, à capacité contributive égale (comparaison horizontale), les contribuables déployant une activité de R&D&I seraient imposés plus favorablement que ceux n'exerçant pas une telle activité. Au surplus, cette différence de traitement ne pourrait naturellement être justifiée par des considérations de systématique fiscale ou de praticabilité.
- Cela étant, dans la mesure où elle pourrait reposer sur une **base constitutionnelle spécifique (art. 64 al. 1 Cst)**, l'introduction dans la LHID d'incitations en amont et en aval (licence box) en faveur de la R&D&I serait constitutionnellement admissible au titre

**d'incitation à but extra-fiscal.** Cela dit, suivant la jurisprudence du Tribunal fédéral et les avis de la doctrine dominante, l'égalité de traitement entre les bénéficiaires potentiels de ces mesures devrait être assurée (**égalité ou neutralité interne**). En outre, les mesures devraient être aptes à atteindre le but visé et ne pas aller au delà ce qui est nécessaire (**proportionnalité**).

- Conformément au principe d'égalité de traitement interne, les incitations envisagées devraient être octroyées à toutes les entreprises indépendamment de leur forme juridique (personnes morales, sociétés de personnes, raisons individuelles, etc.). Autrement dit, contrairement à la solution retenue par l'AP-RIE III, ces incitations devraient également être ouvertes aux personnes physiques déployant une activité indépendante (**neutralité de la forme juridique**). Cette conclusion n'est pas propre au droit suisse et a également été mise en exergue par plusieurs études récentes. Par exemple, comme l'a relevé en Allemagne le groupe de travail « *Steuerliche FuE Förderung* » (Groupe de travail Spengel) : « *Die steuerliche FuE Förderung sollte grundsätzlich allen Unternehmen unabhängig von der Rechtsform offenstehen. Eine Begrenzung auf bestimmte Rechtsformen ist weder mit dem gewünschten Förderziel vereinbar noch steuersystematisch zu rechtfertigen (...)* Für die Verhältnisse in Deutschland sollten deswegen neben Kapitalgesellschaften auch Personenunternehmen in den Genuss einer steuerlichen FuE-Förderung kommen »<sup>12</sup>. Dans la mise en oeuvre du principe de neutralité interne, le législateur disposerait toutefois d'une certaine marge de manœuvre afin de tenir compte des différences existant entre ces deux catégories de contribuables.
- Toujours sous l'angle de l'égalité de traitement interne, les incitations devraient être aménagées de manière à ne pas exclure des contribuables déployant une activité qualifiée de R&D&I (**neutralité d'accès à l'incitation**)
- Enfin, il découle du principe de **proportionnalité** que les incitations en faveur de la R&D&I devraient être conçues selon les principes directeurs suivants :
  - Il devrait exister **un lien étroit entre les incitations et l'activité de R&D&I**. N'étant pas liée par les règles du marché intérieur, la Suisse pourrait dans la règle concrétiser cet objectif en limitant l'octroi des incitations aux activités exercées sur son territoire. En ce

<sup>12</sup> SPENDEL, *Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) in Deutschland*, p. 98

qui concerne la licence box, ce resserrement autour de l'activité R&D&I est du reste désormais imposé par les standards internationaux (approche nexus).

- Le législateur devrait veiller à adopter **une définition de la R&D&I**, respectivement des actifs, des revenus et des dépenses privilégiés, qui soit conforme au but visé. Le législateur pourrait à cet égard s'inspirer des principes posés par les manuels **Frascati** et **Oslo de l'OCDE**.
- Dans la mesure où **plusieurs incitations** (incitation en amont et en aval) seraient introduites pour encourager la R&D&I, le législateur devrait veiller à ce que l'application successive de ces incitations n'ait pas pour effet de réduire la charge fiscale de l'entreprise dans une mesure disproportionnée par rapport à l'objectif d'encouragement recherché. Autrement dit, la **politique d'incitations fiscales devrait être coordonnée**.
- Finalement, une incitation relative à une même activité de R&D&I ne devrait pas être octroyées à plusieurs contribuables (**absence de double incitation**, « double R&D dipping » en cas notamment de participation de plusieurs contribuables à une même activité). Dans les relations internes, ce problème pourrait être aisément évité en prévoyant clairement, comme le font de nombreux Etats, quel est le contribuable pouvant prétendre à l'incitation, notamment en cas d'externalisation de fonctions de R&D&I (« outsourcing »).

## **B. Licence box – Modèle nexus**

- Conformément au consensus international intervenu à la suite des travaux menés par l'OCDE, la licence box proposée dans le cadre de la RIE III doit être adaptée à l'approche dite « nexus » modifiée (« modified nexus approach »).
- Selon l'approche nexus, l'étendue de l'allégement découlant de la licence box dépend de la proportion de dépenses de R&D&I encourues par le contribuable lui-même pour développer un actif intangible. Ce lien (« nexus ») vise à faire en sorte que le contribuable dont les revenus sont privilégiés soit bien celui qui s'est livré aux activités de R&D&I correspondantes.



- A notre avis, la logique qui sous-tend le **modèle nexus est conforme au droit constitutionnel suisse**, plus particulièrement au principe de proportionnalité qui s'applique aux incitations à but extra-fiscal, ceci pour deux raisons :
  - **Primo**, l'étendue de l'allégement fiscal consenti au contribuable est directement liée à l'ampleur de l'activité R&D&I exercée par l'entreprise elle-même. Au surplus, la possibilité de majorer d'un maximum de 30% (« uplift ») les dépenses éligibles afin de tenir compte, dans une certaine mesure, des dépenses de R&D&I intra-groupe (« outsourcing ») et des coûts d'acquisition des actifs immatériels ne dénature pas l'objectif du modèle nexus. La finalité de ce modèle reste fondamentalement de resserrer l'allégement fiscal autour de l'activité de R&D&I effectivement exercée par l'entreprise. On peut donc poser que le modèle nexus serait de nature à inciter les entreprises possédant des actifs immatériels à accroître leurs activités de R&D&I en Suisse, conformément au but d'une réelle incitation en faveur de ces activités. **La composante constitutionnelle d'aptitude** découlant du principe de proportionnalité serait donc satisfaite.
  - **Secundo**, le modèle nexus est de nature proportionnelle. Aussi, si l'entreprise exerce elle-même certaines activités de R&D&I, ce ne sont pas l'ensemble de ses revenus immatériels qui sont privilégiés mais au contraire uniquement ceux qui sont imputables à ces activités. De ce point de vue, le modèle nexus ne va donc pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif visé: la perte de recettes fiscales liée à la mise en œuvre de l'incitation, respectivement la distorsion que celle-ci induit par rapport au régime d'imposition ordinaire, demeure proportionnelle par rapport à l'activité que le législateur entend encourager. **La composante constitutionnelle de nécessité** découlant du principe de proportionnalité serait donc satisfaite.
- Nous comprenons que le **catalogue des droits immatériels** susceptibles d'être privilégiés par les régimes licence box est encore en discussion au niveau de l'OCDE. Sous l'angle du droit constitutionnel suisse, il nous paraît qu'un catalogue exclusivement limité aux actifs immatériels brevetés poserait problème. En particulier, cette vision des choses ne serait pas compatible avec le principe d'égalité de traitement interne dès lors qu'elle aurait pour effet de défavoriser les entreprises déployant une activité de R&D&I mais dont les actifs en résultant ne sont pas brevetés. En conséquence, nous pensons que la licence box proposée dans le

cadre de la RIE III ne **devrait pas être limitée aux brevets mais inclure d'autres droits immatériels pour autant que ceux-ci soient fonctionnellement équivalents au regard de l'objectif poursuivi par le législateur** (encouragement de la R&D&I). En l'occurrence, l'équivalence fonctionnelle serait donnée lorsque le développement de ces droits immatériels engendre une activité, respectivement des dépenses de R&D&I qualifiées.

- L'application de la licence box **aux redevances ainsi qu'aux gains en capital** provenant de l'aliénation de droits immatériels serait conforme à la systématique fiscale et au droit constitutionnel suisse. La licence box concerne en effet les revenus commerciaux des entreprises (personnes morales et entreprises de personnes). Aussi, conformément à la conception dite subjective du rendement (« *subjektbezogene Betrachtungsweise* ») et compte tenu de l'objectif poursuivi par la licence box, il n'existe aucune raison de réserver un traitement différent aux rendements périodiques et aux gains en capitaux. Enfin, la prise en compte d'une **redevance notionnelle** (« *embedded royalty* ») en ce qui concerne la vente de biens directement liés à des actifs immatériels privilégiés nous paraît également cohérent. Sous l'angle du principe d'égalité de traitement, il se justifie en effet de traiter de manière identique l'utilisation des actifs immatériels par l'entreprise elle-même et le transfert du droit d'utiliser un actif immatériel à un tiers.

### **C. Licence box et allègement en matière d'impôt sur le capital (actifs immatériels)**

- En matière d'impôt cantonal sur le capital, il est envisagé que les cantons puissent prévoir une imposition réduite pour le capital afférent aux droits immatériels.
- A notre avis, cette mesure serait également constitutionnellement admissible au titre **d'incitation à but extra-fiscal**. Tout comme pour la licence box, les principes d'égalité interne et de proportionnalité devraient toutefois être observés.
- Aussi, cet allègement devrait être octroyé à toutes les entreprises possédant des actifs immatériels, et ceci, indépendamment de leur forme juridique. Nous pensons donc qu'un allègement correspondant devrait, le cas échéant, être **également accordé en ce qui concerne les droits immatériels faisant partie de la fortune commerciale des personnes physiques**.

- Enfin, conformément au principe de proportionnalité, cet allègement ne devrait pas aller au-delà de ce qui est nécessaire en ce qui concerne la définition des droits immatériels. Cet objectif pourrait être atteint en renvoyant ou en prévoyant un catalogue équivalent à celui préconisé pour la licence box (brevets et droits immatériels fonctionnement analogues).

#### D. Incitation en amont (« input incentive »)

- Dans la mesure où elle respecterait les principes régissant les incitations à but extra-fiscal (égalité de traitement et proportionnalité), l'introduction d'une incitation en amont **en faveur de la R&D&I** (sous la forme de déduction multiple ou de crédit d'impôt) serait à notre sens conforme au droit constitutionnel. En l'absence de proposition concrète de codification, de nombreuses questions restent toutefois ouvertes en ce qui concerne la conception de cette incitation. Aussi, le présent avis de droit esquisse quelques pistes de réflexion et en analyse les incidences constitutionnelles.

#### E. Relation entre licence box, dépenses R&D&I et incitation en amont

- Selon la conception défendue ici, le principe de proportionnalité qui sous-tend la constitutionnalité des incitations à but extra-fiscal exige que lorsque le législateur adopte plusieurs incitations en vue des soutenir une seule activité, celles-ci soient coordonnées entre elles. En conséquence, si le législateur devait choisir de combiner en droit cantonal harmonisé la licence box avec une incitation en amont (le cas échéant sous une forme facultative), celui-ci devrait alors s'assurer que l'application successive de ces deux incitations – au demeurant destinées à encourager une même activité au sein de l'entreprise - **n'ait pas pour effet de réduire la charge fiscale de l'entreprise dans une mesure disproportionnée par rapport à l'objectif d'encouragement recherché**. Si tel devait être le cas, nous pensons qu'il y aurait alors lieu de prévoir des correctifs (prenant par exemple en compte les dépenses de R&D&I précédemment fiscalement privilégiées). Sur ce point, le législateur pourrait s'inspirer des solutions adoptées par certains Etats européens, par exemple les **Pays-Bas**. En droit fiscal néerlandais, la licence box n'est en effet applicable qu'à la part des revenus qui excèdent les coûts de R&D&I antérieurement déduits (« **threshold amount** »). Ce genre de correctifs, destinés à éviter un « double effet fiscal », n'est pas inconnu en droit fiscal suisse et existe par exemple dans le domaine de la réduction pour participations.

## V. Taxe au tonnage

### A. Définition et contexte

- La taxe au tonnage, applicable uniquement **aux entreprises du secteur maritime**, constitue **un mode d'imposition forfaitaire et optionnel** qui se substitue aux règles ordinaires régissant la perception de l'impôt sur le bénéfice. La base d'imposition forfaitaire est généralement déterminée à partir du tonnage net mondial des bateaux exploités par les sociétés maritimes. Cette base d'imposition forfaitaire est souvent établie en fonction d'un barème par tranche de 100 tonneaux nets. L'entreprise ayant opté pour ce mode d'imposition (en général pendant une durée de dix ans) est alors imposée en fonction d'un bénéfice notionnel. Il est généralement admis que l'imposition selon la taxe au tonnage, qui s'apparente à une subvention au sein de l'Union européenne, est plus favorable que celle découlant des règles ordinaires. Cela dit, une fois ce mode d'imposition choisi celui-ci reste déterminant même si le bénéfice réel de l'entreprise s'avère par la suite être inférieur à celui déterminé selon le tonnage net. Les bénéfices provenant des activités qui ne sont pas directement liés à l'exploitation de navires éligibles restent en revanche imposables selon les règles ordinaires.
- Instituée dans un contexte de forte concurrence internationale, la taxe au tonnage est avant tout destinée à inciter les compagnies maritimes à maintenir, voire à réenregistrer (« **re-flagging** ») leur flotte de navires sous pavillon national (ou européen).
- Jusqu'ici la taxe au tonnage ne fut pas privilégiée dans le cadre de la **politique suisse en faveur du secteur maritime**. L'encouragement du secteur maritime par la Confédération est en effet lié à sa politique d'approvisionnement (art. 102 Cst). L'objectif fondamental de cette politique, qui constitue la principale raison d'être du soutien à la flotte commerciale suisse, est de garantir des tonnages commerciaux en prévision de pénuries<sup>13</sup>. Selon l'office suisse de la navigation maritime, la flotte commerciale battant pavillon suisse se compose aujourd'hui de 46 navires de commerce d'une capacité de chargement totale d'un million de tonnes, ce qui équivaut à environ un pour mille du tonnage mondial. La flotte est exploitée par six sociétés d'armateurs, dont le siège doit obligatoirement être en Suisse<sup>14</sup>. Dans ce contexte, la mesure financière d'encouragement traditionnellement choisie par la Confédération est au

---

<sup>13</sup> FF 2007 4949

<sup>14</sup> <https://www.eda.admin.ch/smno/fr/home/handelsschiffe.html>

contraire le **crédit-cadre pour cautionnement visant à garantir un nombre suffisant de navires de haute mer battant pavillon suisse**<sup>15</sup>.

- En 2001<sup>16</sup>, puis en 2007<sup>17</sup>, le Conseil fédéral évoqua toutefois l'opportunité d'introduire le modèle de la taxe au tonnage en droit suisse. Cette mesure fut toutefois écartée. Le Conseil fédéral estima en effet que la taxe au tonnage (i) ne convenait qu'aux pays où la navigation maritime constitue une branche économique importante, (ii) n'aurait plus permis la promotion ciblée du secteur maritime que la Suisse pratique dans le cadre de sa politique d'approvisionnement et (iii) aurait créé un précédent dont pourrait pu se prévaloir d'autres secteurs économiques : « **Mais ce système d'incitation n'est pas adapté, pour diverses raisons, aux réalités suisses. Il vise essentiellement à ce que les compagnies d'armement aient intérêt à rester dans leur pays d'origine. En instaurant cette taxe de tonnage, l'Etat doit s'attendre à un sérieux manque à gagner au niveau des rentrées d'impôts et de contributions sociales. La taxe de tonnage ne convient qu'aux pays où la navigation maritime constitue une branche économique importante. Elle ne permettrait plus la promotion ciblée d'une flotte n'ayant qu'un seul objectif, telle que la Suisse la pratique (...)** Au demeurant, cet instrument créerait un précédent dont pourraient se prévaloir d'autres secteurs économiques, ce qui constitue un argument supplémentaire contre l'introduction de cette taxe de tonnage »<sup>18</sup>.
- Cela étant, l'introduction d'une taxe au tonnage en droit suisse fut à nouveau envisagée par le rapport de l'organe de pilotage RIE III du mois de décembre 2013. Celui-ci releva alors que : « La taxe au tonnage est un moyen de faire **profiter diverses activités liées à la navigation d'une imposition privilégiée** »<sup>19</sup> et « (...), l'introduction de ce régime permettrait d'augmenter l'attrait de la Suisse pour ce type d'activité, permettant ainsi de maintenir les activités de «shipping» actuellement présentes en Suisse et d'inciter d'autres groupes à concentrer leurs activités sur le territoire suisse»<sup>20</sup>. Dans le contexte de la RIE III, la taxe au tonnage ne s'inscrirait donc plus uniquement dans le cadre d'une politique d'approvisionnement sur laquelle repose aujourd'hui le soutien à la flotte maritime

<sup>15</sup> Voir Arrêté fédéral sur le renouvellement d'un crédit-cadre de cautionnement visant à garantir un nombre suffisant de navires de haute mer battant pavillon suisse (modification du 3 mars 2008), FF 2008 2267 ; voir aussi messages du Conseil fédéral y relatifs, FF 2007 4949 et FF 2002 884

<sup>16</sup> FF 2002 884

<sup>17</sup> FF 2007 4949, 955 et 4956

<sup>18</sup> FF 2002 884, 899-900

<sup>19</sup> Rapport DFF RIE III, p. 47

<sup>20</sup> Rapport DFF RIE III, p. 47

suisse. La mesure envisagée aurait **en revanche pour objectif d'accroître l'attractivité de la Suisse par rapport aux sociétés maritimes en général**, plus particulièrement les entreprises internationales établies dans certains cantons.

## B. La taxe au tonnage au sein de l'Union européenne

- Au sein de l'Union européenne, la taxe au tonnage ne représente pas un simple mode d'imposition forfaitaire dicté par des considérations de praticabilité. Il s'agit au contraire d'un **allègement fiscal comparable à une subvention** destinée à soutenir et renforcer le secteur maritime.
- Pour cette raison, la taxe au tonnage constitue **une aide d'Etat (avantage sélectif)** au sens de l'article 107(1) du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE). Conformément à l'article 107(3)(c) TFUE, la Commission peut toutefois déclarer de telles subventions comme compatibles avec le marché intérieur dans la mesure où ces aides sont destinées: *« à faciliter le développement de certaines activités ou de certaines régions économiques, quand elles n'altèrent pas les conditions des échanges dans une mesure contraire à l'intérêt commun »*.
- En conséquence, si la Suisse devait décider d'adopter une taxe au tonnage poursuivant le même objectif, il n'est pas exclu que celle-ci soit alors qualifiée d'aide publique au sens de **l'article 23(1)(iii) de l'Accord de 1972 sur le libre échange (ALE)**. Cela dit et bien que l'ALE ne prévoit pas un mécanisme d'approbation analogue à celui de l'article 107(3)(c) TFUE, la Suisse pourrait soutenir que sa taxe au tonnage, pour autant qu'elle soit instituée dans un but et à des conditions similaires à celles prévues par les orientations de la commission européenne, doit être considérée comme compatible avec le bon fonctionnement de l'accord. Pour ce faire, il devrait alors être vraisemblablement établi que la taxe au tonnage suisse répond à un but analogue à celui exposé par ces orientations à savoir **(i) le maintien, le réenregistrement de la flotte de navires sous pavillon national ou, à tout le moins, (ii) la gestion stratégique et commerciale des navires depuis la Suisse aux conditions posées par les orientations de la Commission européenne**. Au surplus, les principes posés par l'Union européenne et l'OCDE concernant la concurrence fiscale dommageable devraient naturellement être observés.

## C. La constitutionnalité de la taxe au tonnage

- En droit fiscal suisse, le mécanisme de la taxe au tonnage constituerait une modalité particulière de perception de l'impôt cantonal et/ou fédéral sur le bénéfice. Ce mécanisme serait donc un mode forfaitaire de détermination de l'assiette imposable des entreprises, ordinairement fixée sur la base du bénéfice net ressortant des comptes individuels. A ce titre, la taxe au tonnage ferait partie intégrante des règles de la LIFD et de la LHID.
- Dans la mesure où celle-ci ne constituerait qu'une modalité d'application des règles régissant la détermination du bénéfice imposable, l'on pourrait soutenir que la taxe au tonnage demeure compatible avec le principe de **généralité de l'imposition**. Cela étant, dès lors que l'indicateur de la taxe au tonnage (tonnage net) est spécifique au secteur maritime, cette mesure demeurerait tout de même controversée du point de vue de la généralité de l'imposition.
- Si, comme cela semble être envisagé, la taxe au tonnage devait avoir **pour but d'instituer une imposition privilégiée** des bénéfices provenant du secteur maritime (à l'image des modèles européens semblables), la taxe heurterait à notre sens les **principes d'égalité de l'imposition et de capacité économique**. Le fait que l'indicateur de la taxe au tonnage soit spécifiquement conçu pour le secteur maritime alors que d'autres secteurs du transport sont fonctionnellement analogues, renforce cette conclusion. Observons d'ailleurs à ce propos que le *Bundesfinanzhof* allemand, tout en justifiant cette incitation par son but extra-fiscal, a reconnu que la taxe au tonnage induisait en soi une « *grundsätzlich gleichheitswidrige Steuerbegünstigung* »<sup>21</sup>. Pour cette raison, certains auteurs allemands considèrent que: «*Die Verfassungsmässigkeit der Regelung ist fraglich (...) Die Regelung begünstigt innerhalb einer Einkunftsart eine einzelne Berufsgruppe (...)*»<sup>22</sup>.
- La constitutionnalité de la taxe au tonnage nous paraît au surplus également délicate en sens inverse, c'est-à-dire lorsque celle-ci induit une **charge fiscale supérieure à celle résultant du bénéfice réel de l'entreprise**. Il en va par exemple ainsi lorsque l'entreprise réalise des pertes. En effet, la charge fiscale supportée par le contribuable ne reflète alors pas sa capacité économique réelle. De plus, à bénéfice effectif égal, il se produit une inégalité de traitement entre les entreprises ayant opté en faveur de la taxe au tonnage et celles qui sont soumises aux règles ordinaires.

<sup>21</sup> BFH 26.9.2013, IV 46/10, par. 19.

<sup>22</sup> LITTMANN/BLITZ/PUST, Kommentar zum Einkommenssteuerrecht, N 5 ad §5a

- En conséquence, nous considérons que la constitutionnalité d'une taxe au tonnage en droit suisse dépendrait en définitive de la question de savoir si celle-ci est admissible au regard des principes régissant les **mesures poursuivant un but extra-fiscal**. Aussi, il faudrait pour cela que la mesure (i) ait un fondement constitutionnel, (ii) repose sur un intérêt public prépondérant, (iii) soit conforme au principe de proportionnalité et finalement, que (iv) l'égalité de traitement entre les bénéficiaires potentiels soit assurée.
- A notre avis, il serait possible pour le législateur de concevoir la taxe au tonnage de manière à ce que celle-ci respecte la condition **d'égalité de traitement entre les bénéficiaires de la mesure et celle de la proportionnalité**.
- **Le critère de l'égalité de traitement** « interne » serait satisfait si, au regard de l'objectif extra-fiscal poursuivi par la taxe au tonnage (encouragement du secteur maritime), tous les destinataires potentiels de la mesure sont traités de la même manière.
- **Le principe de proportionnalité** commanderait tout d'abord que la taxe au tonnage soit, dans son principe, apte à atteindre le but visé. A notre sens, il conviendrait ici de s'inspirer de l'objectif poursuivi par les orientations maritimes européennes, à savoir le maintien et l'augmentation de la flotte navale sous pavillon national. **A tout le moins, (i) la gestion stratégique et commerciale de la flotte mondiale devrait avoir lieu depuis la Suisse, et (ii) il devrait être démontré que cette activité contribue sensiblement à l'activité économique et à l'emploi en Suisse.** Au surplus, le législateur devrait enfin s'assurer que la taxe au tonnage **convient bien aux réalités suisses**. De ce point de vue, la position prise par le Conseil fédéral en 2001<sup>23</sup> et 2007<sup>24</sup> en relation avec l'encouragement du secteur maritime, qui jugea notamment la taxe au tonnage peu adaptée à la réalité helvétique, devrait donc être réexaminée par le législateur.
- **Le principe de proportionnalité** exigerait aussi que la mesure n'aille pas au-delà du but visé. Cette exigence pourrait être satisfaite en s'inspirant notamment des solutions européennes, à savoir notamment (i) en limitant l'incitation fiscale aux bénéfices directement liés à l'activité maritime, et (ii) en prévoyant des règles de délimitation entre l'activité privilégiée et non-privilégiée de l'entreprise. De plus, l'introduction d'une taxe au **tonnage devrait être**

---

<sup>23</sup> FF 2002 884

<sup>24</sup> FF 2007 4949, 955 et 4956



**coordonnée avec les mesures d'encouragement existantes** ayant pour but de maintenir un nombre suffisant de navires sous pavillon national, **en l'occurrence le crédit-cadre pour cautionnement**. Même si cette dernière mesure d'encouragement est plus limitée, elle poursuit néanmoins en partie un but analogue à la taxe au tonnage. Aussi, il conviendrait de se demander si ce crédit-cadre pour cautionnement doit être maintenu.

- Cela étant, indépendamment de ce qui précède, **le fondement constitutionnel** de la taxe au tonnage au titre d'incitation à but extra-fiscal nous **apparaît problématique**. Le Tribunal fédéral, suivi en cela par la grande majorité de la doctrine exige en effet que l'incitation poursuivant un but extra-fiscal repose sur des « *verfassungsrechtlichen Wertentscheidungen* »<sup>25</sup> spécifiques ou « *hinreichende verfassungsrechtliche Grundlage* »<sup>26</sup>. Or, il nous paraît difficile d'identifier dans la Constitution fédérale une disposition prévoyant spécifiquement que le secteur maritime doit être encouragé par la Confédération, **et ceci au-delà de la politique d'approvisionnement (art. 102 Cst.)**. Au surplus, une imposition privilégiée du secteur maritime ne pourrait à notre sens être justifiée sur la base **de l'art. 103 Cst. (politique structurelle sectorielle)**. La portée de cette dernière disposition est en effet relativement restrictive. En l'occurrence, la Confédération ne peut agir que lorsque l'existence d'une branche économique ou d'une profession est menacée (« *Existenzgefährdung* »). En l'espèce, sur la base des informations en notre possession, il nous paraît difficile de considérer que le secteur maritime suisse est aujourd'hui menacé dans son existence et que l'introduction d'une taxe au tonnage représenterait une mesure proportionnée à cette menace. D'une part, la flotte maritime suisse bénéficie déjà de mesures d'encouragement fondées sur l'art. 102 Cst. (crédit-cadre de cautionnement). D'autre part, l'existence des sociétés maritimes internationales, établies dans certains cantons, ne semble pas menacée au sens de l'art. 103 Cst. De plus, à supposer que tel soit le cas, il conviendrait encore de se demander si ces sociétés constituent une branche économique importante. En effet, dans le cadre de l'art. 103 Cst., les mesures d'encouragement ne peuvent uniquement concerner que quelques entreprises mais doivent au contraire couvrir l'ensemble d'une branche économique ou d'une profession. Au surplus, l'importance d'une branche économique ou d'une profession ne s'apprécie pas uniquement sur la base de critères économiques (par exemple participation au PIB) mais également du point de vue politico-social

<sup>25</sup> Arrêt 1C\_161/2009 du 3.3.2010, consid. 5.6.3

<sup>26</sup> Arrêt 1C\_161/2009 du 3.3.2010, consid. 5.6.3

- En conséquence, si, au regard notamment de la forte concurrence internationale, l'introduction d'une taxe au tonnage en faveur du secteur maritime devait s'avérer nécessaire et adéquate, il nous paraît que cette incitation devrait alors reposer sur une base constitutionnelle spécifique prévoyant les mesures d'encouragement concernées.
- Cela dit, cette forme d'encouragement supposerait de toute manière en outre que soit établi un **intérêt public prépondérant pour la Suisse**. Pour cela, il devrait être démontré que l'intérêt public à l'atteinte du but extra-fiscal (c'est-à-dire l'introduction d'une imposition privilégiée en faveur du secteur maritime dans un but incitatif) est plus grand que l'intérêt public des contribuables, singulièrement ceux se trouvant dans un secteur d'activité proche, à obtenir une imposition égale. Dans ce contexte, il conviendrait notamment de se demander dans quelle mesure une incitation fiscale en faveur d'un secteur maritime se justifie plus alors que d'autres secteurs du transport sont actuellement soumis à des contraintes analogues et à un environnement international très compétitif.
- Au surplus, plus l'atteinte au principe de l'égalité de traitement et à la capacité contributive (intensité de la différence de charge fiscale par rapport à l'imposition ordinaire) serait importante, plus la condition de l'intérêt public devrait être appréciée strictement.
- Il conviendrait donc, le cas échéant, de mesurer **l'ampleur de l'atteinte** de la taxe au tonnage à la **capacité contributive et à l'égalité de traitement** afin de s'assurer que celle-ci n'affecte pas dans une mesure essentielle la détermination de la charge fiscale des contribuables soumis à la taxe au tonnage par rapport à ceux qui sont assujettis à l'impôt de manière ordinaire. En effet, dans sa jurisprudence, le Tribunal fédéral confirme bien qu'une incitation à but extra-fiscal n'est constitutionnellement admissible que pour autant que celle-ci ne modifie pas fondamentalement les règles générales (barème et assiette) qui déterminent la charge fiscale. Plaiderait en l'espèce en faveur de l'atteinte ponctuelle, le fait que la taxe au tonnage serait généralement limitée aux revenus provenant directement de la navigation maritime, les autres éléments restant soumis au taux ordinaire. Cela dit, en tant qu'elle se substituerait complètement à l'impôt sur le bénéfice (et ne constituerait donc pas par exemple une simple déduction isolée grevant l'assiette), la taxe au tonnage dérogerait tout de même de manière importante au régime ordinaire. Aussi, l'ampleur de l'atteinte à l'égalité de traitement et au principe de l'imposition selon la capacité contributive devrait être mesurée en procédant à une **comparaison horizontale et verticale concrète** par rapport au régime ordinaire.

## Partie générale

## I. Le contrôle de constitutionnalité des lois fédérales

### A. Le Parlement

Comme nous le rappelons ci-dessous, l'art. 190 Cst. constitue une restriction importante du contrôle constitutionnel, en ce sens que les lois formelles de la Confédération, quel que soit le rapport que celles-ci entretiennent avec la Constitution, doivent être appliquées par le Tribunal fédéral ainsi que par les autres autorités étatiques<sup>27</sup>.

Cela étant, l'on ne saurait bien évidemment en déduire *a contrario* que l'art. 190 Cst. dispense le Parlement de respecter la Constitution<sup>28</sup>. Comme le relève la doctrine, ceci reviendrait en effet à considérer qu'il suffit pour le législateur d'adopter une loi pour « réviser » la Constitution, ce qui serait tout simplement inconciliable avec la nature formelle de cette dernière. Bien plus, cette vision des choses viderait de sa substance la procédure de révision de la Constitution, soumise au référendum obligatoire (art. 140 al. 1 lit. a Cst)<sup>29</sup>, ainsi que celle autorisant l'Assemblée fédérale à déroger *temporairement* à la Constitution (art. 165 al. 3 Cst.).

En conséquence, l'art. 141 de la loi sur le Parlement (LParl) oblige le Conseil fédéral à indiquer notamment les bases constitutionnelles des projets de loi qu'il soumet au Parlement :

*« 1 Lorsqu'il soumet un projet d'acte à l'Assemblée fédérale, le Conseil fédéral y joint un message.*

*2 Dans son message, le Conseil fédéral motive son projet d'acte et en commente au besoin les dispositions. D'autre part, dans la mesure où des indications substantielles peuvent être fournies, il fait notamment le point sur: a. les bases légales ou constitutionnelles sur lesquelles le projet se fonde, ses effets sur les droits fondamentaux, sa compatibilité avec le droit de rang supérieur et ses relations avec le droit européen<sup>30</sup>*

*3 Le rapport qui accompagne le projet d'acte de l'Assemblée fédérale répond aux mêmes exigences qu'un message du Conseil fédéral (art. 141) ».*

Il ne fait donc aucun doute que l'Assemblée fédérale est tenue de respecter la Constitution dans l'exercice de ses attributions<sup>31</sup>. Bien plus, en raison de l'art. 190 Cst., on peut même dire que le Parlement est aujourd'hui le seul véritable gardien de la Constitution.<sup>32</sup>

<sup>27</sup> AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, L'Etat, p. 649, n° 1919

<sup>28</sup> BOLKENSTEYN, le contrôle des normes, p. 104

<sup>29</sup> Voir aussi art. 192 à 195 Cst

<sup>30</sup> Art. 141 al. 2 lit. a LParl

<sup>31</sup> AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, L'Etat, p. 654, n° 1936

<sup>32</sup> En ce sens AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, L'Etat, p. 649, n° 1920

## B. Le Tribunal fédéral et les autres autorités (art. 190 Cst.)

### 1. Généralités

Aux termes de l'art. 190 Cst : « *Le Tribunal fédéral et les autres autorités sont tenus d'appliquer les lois fédérales et le droit international* ». Historiquement, ce texte exprime la conception selon laquelle le pouvoir judiciaire ne saurait interférer dans les attributions du Parlement<sup>33</sup>. L'idée d'abroger cette disposition en vue d'instaurer un contrôle à part entière des lois fédérales a toutefois été évoquée à plusieurs reprises et a même failli aboutir<sup>34</sup>.

Le principe de « *l'immunité* » des lois fédérales s'applique non seulement à celles-ci mais également aux ordonnances ainsi qu'aux actes législatifs cantonaux qui reprennent une inconstitutionnalité contenue dans une loi fédérale. Cette immunité indirecte (« *abgeleitete Maßgeblichkeit* ») suppose toutefois qu'il existe un lien de connexité « impérative » (« *zwingender Konnex* ») ou à tout le moins « particulièrement étroit » (« *besonders enger Konnex* ») entre la norme immunisée et la disposition cantonale<sup>35</sup>. Il en va en particulier ainsi, en matière fiscale, lorsque le droit cantonal reprend une règle contenue dans la LHID. Comme l'a rappelé le Tribunal fédéral en relation avec la procédure d'imposition partielle des dividendes prévue par la LHID :

*« la loi fédérale d'harmonisation des impôts directs permet aux cantons de soumettre les dividendes de propriétaires de parts d'entreprises qualifiées à un impôt sur le revenu plus favorable. L'obligation constitutionnelle d'appliquer les lois fédérales exclut, dans le cadre d'un contrôle abstrait des normes l'examen d'une réglementation cantonale, dont la teneur est conforme à une loi fédérale, même si la loi fédérale n'est entrée en vigueur qu'une année après »*<sup>36</sup>.

En revanche, lorsque, dans un même domaine, le législateur cantonal *choisit* de retenir la même règle que celle adoptée en droit fédéral, sans que la première règle ne dépende juridiquement de la seconde, l'art. 190 Cst. ne s'applique pas<sup>37</sup>.

<sup>33</sup> AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, L'Etat, p. 649, n° 1920

<sup>34</sup> Voir notamment FF 2011 6707, 6723, 6995 ; BO 2011 N 1918; 2012 E 432 N 1968

<sup>35</sup> BOLKENSTEYN, le contrôle des normes, p. 104

<sup>36</sup> ATF 136 I 49 = RDAF 2010 II 36

<sup>37</sup> AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, L'Etat, p. 663, n° 1955 ; ATF 116 V 198, 216

## 2. “Prüfungsverbot” et “Anwendungsgebot”

Si l'art. 190 Cst. oblige le Tribunal fédéral et les autres autorités étatiques à appliquer les lois fédérales, la jurisprudence de notre Haute Cour a toutefois évolué à l'intérieur de ce cadre. En ce qui concerne les lois fédérales, cette évolution se décline fondamentalement en trois étapes.<sup>38</sup>

Dans un premier temps, le Tribunal fédéral a considéré que le principe posé par l'art. 190 Cst l'obligeait à appliquer tout acte fédéral sans même « avoir à examiner s'il déroge à la Constitution »<sup>39</sup>. Puis, le principe de l'interprétation conforme à la Constitution fit son apparition<sup>40</sup>. Le juge part ici de la prémisse que le législateur entend toujours respecter la Constitution à moins que le contraire ne résulte clairement de la lettre ou de l'esprit de la loi<sup>41</sup>. Aussi, lorsque plusieurs interprétations sont possibles, il sied de privilégier celle qui s'accorde le mieux avec le droit constitutionnel. Finalement, l'évolution la plus importante, celle prévalant aujourd'hui, est la distinction opérée par notre Haute Cour entre l'« *Anwendungsgebot* » et le « *Prüfungsverbot* »<sup>42</sup>. Selon cette conception, si le Tribunal fédéral est certes tenu d'appliquer les lois fédérales (« *Anwendungsgebot* »), rien ne l'empêche en revanche d'examiner leur conformité à la Constitution et, le cas échéant, de signaler une inconstitutionnalité au législateur et de l'inviter à modifier le droit positif.<sup>43</sup>

Comme le relève le Tribunal fédéral :

*« Aux termes de l'art. 190 Cst., ni le Tribunal fédéral ni aucune autre autorité ne peuvent refuser d'appliquer une loi fédérale ou le droit international. Cette disposition interdit de refuser d'appliquer les lois fédérales que ce soit par le biais d'un contrôle abstrait ou d'un contrôle concret mais pas d'en examiner la constitutionnalité (ATF 131 II 710 consid. 5.4 p. 721; 129 II 249 consid. 5.4 p. 263). Un examen préjudiciel de conformité à la Constitution d'une loi fédérale peut par conséquent se justifier. Lorsqu'une violation de la Constitution est constatée, la loi doit néanmoins être appliquée et le Tribunal fédéral ne peut qu'inviter le législateur à modifier la disposition en cause. Il n'y a assurément pas lieu de contrôler la conformité des lois fédérales au droit supérieur dans tous les cas. Un tel contrôle dépend des circonstances du cas d'espèce (ATF 136 I 49 consid. 3.1 p. 55 et les références citées)<sup>44</sup>. »*

<sup>38</sup> AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, L'Etat, p. 654, n° 1937

<sup>39</sup> ATF 91 I 17, 20

<sup>40</sup> ATF 95 I 330

<sup>41</sup> ATF 137 V 273, 277 ; 131 II 562, 567 X. SA; 130 II 65, 71

<sup>42</sup> ATF 137 I 128, 132 X.; 136 I 65, 70; 117 Ib 367, 373 = JT 1993 I 273.

<sup>43</sup> AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, L'Etat, p. 655, n° 1941 ; ATF 129 II 249, 263.; 125 III 209, 216. = JT 1999 I 321; 123 II 9, 11 ; voir déjà ATF 103 Ia 53, 55 = JT 1979 159; 116 Ib 270, 282/83 = JT 1993 I 117

<sup>44</sup> RDAF 2014 II 248, 253

Comme nous le verrons, la position du Tribunal fédéral en ce qui concerne l'inconstitutionnalité de l'imposition partielle des dividendes, qui opère une distinction entre les titulaires de participations déterminantes (10%) et les autres porteurs de parts, s'inscrit dans ce cadre.

Cette évolution jurisprudentielle est saluée par la doctrine.<sup>45</sup> Cela dit, celle-ci relève aussi, à raison à notre sens, qu'en l'absence de sanction en cas d'inconstitutionnalité d'une loi fédérale (l'obligation d'appliquer cette dernière subsistant), l'on ne saurait parler d'un contrôle de constitutionnalité au plein sens du terme.<sup>46</sup> Enfin et en tout état de cause, les commentateurs<sup>47</sup> estiment que le contrôle de constitutionnalité des lois fédérales par la Haute Cour ne saurait être compris comme une simple faculté s'offrant à celle-ci – comme le laisse entendre sa jurisprudence actuelle – mais bien comme une tâche découlant directement de la Constitution<sup>48</sup>.

### C. Le cas des dispositions de la RIE III

En ce qui concerne les dispositions proposées dans le cadre de la RIE III, la situation se présente donc de la manière suivante :

- En tant que les dispositions proposées seraient introduites dans la LIFD et la LHID, celles-ci seraient naturellement “*immunisées*” par l'art. 190 Cst. Il en irait de même de la législation cantonale correspondante concrétisant les dispositions de la réforme prévues par la LHID.
- Cela étant, si le Tribunal fédéral serait tenu d'appliquer le nouveau droit (« *Anwendungsgebot* »), rien en revanche ne l'empêcherait de contrôler, à l'occasion par exemple d'un cas d'application concret, sa conformité à la Constitution et, le cas échéant, de signaler une inconstitutionnalité au législateur et de l'inviter à modifier le droit positif.

---

<sup>45</sup> AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, L'Etat, p. 657, n° 1942

<sup>46</sup> BOLKENSTEYN, le contrôle des normes, p. 104

<sup>47</sup> AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, L'Etat, p. 657, n° 1943

<sup>48</sup> Art. 188 al. 1 et 5 al. 1 Cst

## II. L'égalité de traitement en droit fiscal

### A. Généralités

L'égalité de traitement, consacrée à l'art. 8 Cst. et naturellement garantie tant aux personnes physiques que morales<sup>49</sup>, constitue un droit fondamental qui s'impose naturellement aussi au législateur<sup>50</sup>. Selon la formule classique du Tribunal fédéral :

*«Un arrêté de portée générale est contraire au principe de l'égalité au sens de l'art. 8 Cst. lorsqu'il établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à réglementer ou lorsqu'il omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances, c'est-à-dire lorsque ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique et ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente; cela suppose que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante»<sup>51</sup>.*

Pour apprécier l'égalité de traitement, le critère décisif est donc celui du rapport entre la distinction juridique opérée par la loi et la particularité des faits que la loi se propose de réglementer au moyen de cette distinction<sup>52</sup>.

Cela étant, le principe de l'égalité de traitement vise à atteindre une *égalité de résultat*, à savoir un traitement égal de personnes se trouvant dans une situation semblable<sup>53</sup>. Cet objectif satisfait, peu importe en revanche les moyens utilisés par le législateur pour y parvenir. Enfin, l'égalité de traitement ne peut être comprise de manière objective. Comme le relève la doctrine, à l'intérieur des limites extrêmes des distinctions, respectivement des assimilations insoutenables et des distinctions admissibles, il existe un vaste champ qui relève de la *liberté d'appréciation* du législateur<sup>54</sup>. Aussi, selon la jurisprudence constante, le juge constitutionnel ne saurait substituer sa propre appréciation à celle du législateur. Le juge doit au contraire se borner à vérifier si la disposition litigieuse est

<sup>49</sup> SCHWEIZER, in : EHRENZELLER/SCHINDLER/SCHWEIZER/VALLENDER, Bundesverfassung, N 16 ad art. 8 ; AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, Les droits fondamentaux, p. 479, n° 1029 ; MAHON, in : AUBERT/MAHON, Petit Commentaire, N 6 ad art. 8

<sup>50</sup> AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, Les droits fondamentaux, p. 481, n° 1036 ; MAHON, in : AUBERT/MAHON, Petit Commentaire, N 7 ad art. 8

<sup>51</sup> ATF 128 I 295, 312

<sup>52</sup> AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, Les droits fondamentaux, pp. 482-483, n° 1038

<sup>53</sup> SCHWEIZER, in : EHRENZELLER/SCHINDLER/SCHWEIZER/VALLENDER, Bundesverfassung, N 19 ad art. 8 ; AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, Les droits fondamentaux, p. 480, n° 1032

<sup>54</sup> MARTENET, Géométrie de l'égalité, p. 22, n°45 ; AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, Les droits fondamentaux, p. 491, n° 1054 ; MAHON, in : AUBERT/MAHON, Petit Commentaire, N 9 ad art. 8



propre à réaliser objectivement le but visé par la loi, sans se soucier, en particulier, de savoir si elle constitue le moyen le mieux approprié pour atteindre ce but<sup>55</sup>. Enfin, le juge est naturellement soumis à l'ensemble de l'ordre juridique et à ses valeurs constitutionnelles. De ce point de vue, le principe d'égalité de traitement doit aussi être concilié avec ces autres valeurs et n'est donc pas absolu<sup>56</sup>.

En matière fiscale, l'égalité de traitement est concrétisée par les sous-principes de généralité et de l'égalité de l'imposition, ainsi que par celui de l'imposition selon la capacité économique, comme l'exprime désormais l'art. 127 al. 2 Cst.<sup>57</sup> Malgré l'insertion systématique de l'art. 127 al. 2 Cst. dans le chapitre de la Constitution ayant trait au régime des finances de la Confédération, l'interprétation historique confirme que les principes énoncés par ce texte reprennent la jurisprudence du Tribunal fédéral en relation avec l'art. 4 aCst. et, de ce fait, constituent des droits fondamentaux au même titre que le principe général d'égalité de l'art. 8 Cst<sup>58</sup>.

L'art. 127 al. 2 Cst. prévoit au surplus que ces principes doivent être respectés « *dans la mesure où la nature de l'impôt le permet* ». Cette formulation ne signifie bien évidemment pas que le législateur puisse donner une portée différente à ces principes à l'intérieur d'un même impôt. Il s'agit au contraire simplement de préciser que l'art. 127 al. 2 Cst n'a pas la même portée suivant le type de contributions, en particulier en ce qui concerne les impôts indirects<sup>59</sup>.

## B. Principes constitutionnels régissant l'imposition

### 1. La généralité de l'imposition

Le principe de généralité de l'imposition, qui concerne la *composante subjective* du rapport fiscal, exige que toute personne ou groupe de personnes soit imposé selon la même réglementation juridique.<sup>60</sup> Les exceptions qui ne reposent sur aucun motif objectif sont inadmissibles<sup>61</sup>. Ce

<sup>55</sup> ATF 128 V 102, 106 ; ATF 127 V 7, consid. 5a ; ATF 126 II 404, consid. 4a ; ATF 126 V 52, consid. 3b ; ATF 124 I 297

<sup>56</sup> Voir art. 5 al. 1 et 191c Cst et à ce sujet MATTEOTTI/GERBER, *Spirituosensteuergesetzgebung*, p. 33

<sup>57</sup> ATF 133 II 206 = RDAF 2007 II 505, 513 ; VALLENDER/WIEDERKEHR in : EHRENZELLER /SCHINDLER /SCHWEIZER /VALLENDER (ed.), *Bundesverfassung*, N 3 ad Art. 127 ; AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, *Les droits fondamentaux*, p. 493, n° 1059

<sup>58</sup> BO CE 1998 p. 187, intervention Rhinow ; ATF 133 II 206 = RDAF 2007 II 505, 514

<sup>59</sup> ATF 128 I 160 ; ATF 133 II 206 = RDAF 2007 II 505, 514

<sup>60</sup> RDAF 2007 II 505, 513

<sup>61</sup> ATF 114 Ia 221 consid. 2c p. 224, 321 consid. 3b p. 323 ; ATF 133 II 206 = RDAF 2007 II 505, 513 ; ATF 122 I 305, consid. 6b, p. 314

faisant, le principe de généralité comprend une protection constitutionnelle des minorités en garantissant l'uniformité de l'imposition<sup>62</sup>. Il interdit qu'un groupe de personnes soit privilégié par rapport à d'autres contribuables, notamment en accordant à certaines personnes ou à certains groupes de personnes une exonération fiscale qui ne soit pas objectivement fondée<sup>63</sup>. Symétriquement, la généralité de l'impôt interdit la surimposition d'un petit groupe de contribuables<sup>64</sup>. Par exemple, selon la Haute Cour, le prélèvement d'un impôt spécial auprès de quelques contribuables fortunés heurterait le principe de l'universalité de l'impôt<sup>65</sup>. Le principe de l'universalité commande également que l'assiette de l'impôt soit définie sans exclure indûment certains éléments<sup>66</sup>. Les entorses au principe de généralité qui seront classiquement admises (à condition qu'elles respectent le principe de proportionnalité) seront celles liées à des considérations de systématique ou de technique fiscale<sup>67</sup>.

S'agissant du sujet qui nous occupe ici, il sied enfin d'observer que le principe de généralité tend à assurer la neutralité de l'imposition des entreprises (de même forme juridique en principe<sup>68</sup>). En effet, celles-ci ne doivent pas faire l'objet de traitements fiscaux différents qui n'obéiraient qu'à des motifs de politique économique<sup>69</sup>.

## 2. L'égalité de l'imposition

Le principe de l'égalité de l'imposition, quant à lui, se concentre sur l'aspect objectif du rapport fiscal<sup>70</sup>. Selon ce principe, les contribuables se trouvant dans une situation semblable doivent être imposés de façon semblable alors que les personnes dont la situation est différente doivent être soumises à une charge fiscale différente<sup>71</sup>. Conformément au principe général d'égalité posé par l'art. 8 Cst, l'égalité de l'imposition est une *égalité de résultat*. Comme nous l'avons dit, lorsque cet objectif est atteint, peu importe alors la technique utilisée par le législateur pour y parvenir.

<sup>62</sup> YERSIN, L'égalité de traitement en droit fiscal, p. 166

<sup>63</sup> ATF 112 Ia 240, 244

<sup>64</sup> ATF 114 Ia 224; 114 Ia 323; YERSIN, L'égalité de traitement en droit fiscal, p. 166; HÖHN, Verfassungsgrundsätze über die Besteuerung, p. 126, HANGARTNER, Allgemeinheit der Besteuerung, p. 93

<sup>65</sup> JdT 1975 I 300 = Archives 39 300

<sup>66</sup> YERSIN, L'égalité de traitement en droit fiscal, p. 168; arrêt 1C\_161/2009 du 3.3.2010, consid. 5.6

<sup>67</sup> Voir en ce sens YERSIN, L'égalité de traitement en droit fiscal, p. 169

<sup>68</sup> La neutralité est limitée, sous réserve d'exceptions (cf. art. 10 al. 2 LIFD et 7 al. 3 LHID), aux mêmes formes juridiques en raison de la distinction qu'opère le droit positif entre, d'une part l'imposition des personnes morales et d'autre part les entreprises de personnes sans personnalité juridique

<sup>69</sup> YERSIN, L'égalité de traitement en droit fiscal, p. 167

<sup>70</sup> HÖHN WALDBURGER, I, § 4 N 74; OBERSON, Droit fiscal Suisse, 32; BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, p. 161

<sup>71</sup> ATF 122 I 314; 114 Ia 221, 224; 112Ia 240; ATF 110 IA 7= RDAF 1985 51, 56

Pour en juger, il s'agit de déterminer si la différence prévue peut être justifiée par un motif raisonnable. Cette question peut toutefois recevoir une réponse différente suivant les époques<sup>72</sup>. En outre, il sied d'éviter la tendance naturelle à n'examiner l'égalité de l'imposition qu'isolément sans prendre en considération la pluralité des principes exprimés par la Constitution, qui ne valent jamais sans exception et entrent souvent en contradiction les uns avec les autres<sup>73</sup>. Le juge constitutionnel doit ainsi concilier l'égalité de l'imposition avec les autres valeurs constitutionnelles en cherchant à établir entre elles une concordance pratique.<sup>74</sup> Enfin et en tout état de cause, le Tribunal fédéral ne substitue pas sa propre appréciation à celle du législateur<sup>75</sup>. Certes, la marge de manœuvre du législateur est plus étendue dans le sens vertical, c'est-à-dire lorsqu'il s'agit de comparer des contribuables se trouvant dans une situation différente au regard de leur capacité contributive.<sup>76</sup> Cela dit, même dans les rapports horizontaux (contribuables se trouvant dans la même situation), l'égalité de traitement n'exige pas une imposition absolument identique. Aussi, comme l'a rappelé notre Haute Cour, le juge constitutionnel doit faire preuve d'une certaine retenue sous peine de courir le danger de créer une nouvelle inégalité alors qu'il cherche à obtenir l'égalité entre deux catégories de contribuables.<sup>77</sup>

En droit fiscal de l'entreprise, sur lequel porte la RIE III, l'égalité de l'imposition trouve naturellement ses limites dans la distinction fondamentale, reprise du droit civil, que le législateur établit entre, d'une part l'imposition des personnes morales et, d'autre part l'imposition du bénéfice et du capital provenant de l'activité indépendante. En cela, il est vrai, le droit positif n'est pas neutre.

Cela étant, comme nous le verrons et selon la conception défendue ici, cette distinction n'est plus déterminante lorsque, dans le cadre de la mise en œuvre d'une incitation poursuivant un but extra-fiscal, les contribuables, indépendamment de leur forme juridique, sont susceptibles de se trouver dans la même situation au regard de l'incitation mise en place par le législateur.

---

<sup>72</sup> ATF 140 II 157, consid. 7.2 ; ATF 133 I 206 consid. 7.4 p. 220 s ; ATF 110 Ia 7 consid. 2a; ATF 99 Ia 654, ATF 96 I 567

<sup>73</sup> ATF 140 II 157, consid. 7.2

<sup>74</sup> ATF 139 I 16 consid. 4.2.2

<sup>75</sup> ATF 110 I A7= RDAF 1985 51, 56

<sup>76</sup> ATF 112 Ia 240 consid. 4b p. 244; ATF 110 Ia 7 consid. 2b p. 13 ss

<sup>77</sup> ATF 140 II 157, consid. 7.3 ; ATF 132 I 157 consid. 4.1 et 4.2; ATF 128 I 240 consid. 2.3; ATF 126 I 76 consid. 2a

### 3. La capacité économique

En matière d'impôts directs, le principe de l'égalité de l'imposition s'est par ailleurs considérablement étoffé avec l'apparition du principe de l'imposition selon la capacité économique<sup>78</sup>. Selon ce principe, tout contribuable doit contribuer à la couverture des dépenses publiques, compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens<sup>79</sup>. Le principe de capacité économique est également applicable aux personnes morales<sup>80</sup> dès lors que celles-ci constituent des sujets fiscaux indépendants.<sup>81</sup>

Comme le dit le Tribunal fédéral, la recherche du contenu normatif du principe de capacité économique est liée au rapport étroit qui existe entre le postulat d'égalité et de justice fiscale<sup>82</sup>. Cette justice est de nature distributive au sens aristotélicien de ("*justitia distributiva*") et commande une juste répartition des charges et des besoins entre membres d'une communauté<sup>83</sup>.

En matière d'impôts directs, le principe de capacité économique postule ainsi que :

*« Personen und Personengruppen gleicher Einkommensschicht gleich viel Steuern zu bezahlen haben (sog. horizontale Steuergerechtigkeit). Personen mit verschieden hohen Einkommen sind unterschiedlich zu belasten. Es darf somit nicht sein, dass jemand mit niedrigem Einkommen gleich viel Steuern zahlen muss wie jemand mit hohem Einkommen. Erst recht kann nicht verlangt werden, dass jemand Steuern zahlt, obschon er dazu nicht in der Lage ist »<sup>84</sup>*

Avec ces trois règles fondamentales, le principe de capacité économique permet déjà de donner

<sup>78</sup> REICH, Von der normativen Leistungsfähigkeit, p. 103 ; ATF 133 II 206 = RDAF 2007 II 505, 514

<sup>79</sup> ATF 133 II 206 = RDAF 2007 II 505, 515

<sup>80</sup> ATF 40 I 127; ATF 36 I 1; ATF 18 I 8

<sup>81</sup> YERSIN, L'égalité de traitement en droit fiscal, p. 265, n° 203 ; OBERSON, imposition des entreprises neutre quant à la forme, p. 262. Cet auteur estime toutefois que les personnes morales ont bien une capacité contributive mais que celle-ci est *transitoire* et s'efface au moment de la distribution des bénéfices (voire de la liquidation). Il en découle que la forme juridique n'est pas un indicateur d'une capacité contributive supplémentaire qui fonde l'imposition des bénéfices (OBERSON, Une réponse, p. 185). Pour une critique de ce point de vue, qui donna lieu alors à un débat nourri, voir notamment TORRIONE, neutralité concurrentielle, p. 618. Il n'y a pas lieu de rouvrir cette controverse qui dépasse assurément le champ du présent avis de droit

<sup>82</sup> ATF 133 II 206 = RDAF 2007 II 505, 517

<sup>83</sup> ATF 133 II 206 = RDAF 2007 II 505, 518 et les références citées

<sup>84</sup> ATF 133 II 206 = RDAF 2007 II 505, 515

un contenu à la notion de justice fiscale aussi bien horizontale que verticale<sup>85</sup>. En situation horizontale (contribuables disposant d'une capacité économique identique), le législateur doit définir l'assiette de l'impôt compte tenu de l'ensemble des éléments qui constituent la capacité contributive du contribuable<sup>86</sup>. Au plan vertical, le principe de capacité économique commande que la situation personnelle du contribuable soit prise en compte (par le biais d'abattements, déductions etc.)<sup>87</sup>. Le respect du principe de capacité économique sera plus aisé à déterminer en situation horizontale que dans le sens vertical (entre contribuables à capacité économique différente)<sup>88</sup>. Dans cette dernière hypothèse, nous l'avons déjà dit, la marge de manœuvre du législateur est plus étendue.

En introduisant un impôt sur le revenu (bénéfice) global net, le législateur a pris la décision d'utiliser cet indicateur comme échelle de l'imposition des contribuables<sup>89</sup>. Aussi, le législateur doit assujettir à l'impôt, d'après leur capacité contributive, toutes les personnes qui obtiennent effectivement un revenu ou un bénéfice<sup>90</sup>. Le principe de la capacité économique commande donc naturellement de retenir une base de calcul (assiette) et un taux adéquats.

Au surplus, comme l'a rappelé le Tribunal fédéral, l'imposition selon la capacité contributive de certains contribuables ne saurait être limitée suivant la logique dite du « principe d'équivalence », c'est-à-dire en partant du principe que ces contribuables utilisent moins les prestations de l'Etat<sup>91</sup>. C'est du reste notamment pour cette raison que le statut fiscal octroyé aux sociétés auxiliaires déployant leur activité à l'étranger, qui repose conceptuellement sur l'idée que ces entreprises mobilisent moins les infrastructures locales, fut critiqué d'un point de vue constitutionnel<sup>92</sup>.

### **C. Les limites découlant de la praticabilité de l'impôt**

En droit fiscal, il est toutefois reconnu que la portée de l'égalité de traitement peut être, dans une certaine mesure, limitée par des considérations de praticabilité. En particulier, la perception de l'impôt ne doit pas entraîner des démarches disproportionnées pour le contribuable. Dans le

<sup>85</sup> ATF 133 II 206 = RDAF 2007 II 505, 516

<sup>86</sup> YERSIN, L'égalité de traitement en droit fiscal, p. 170

<sup>87</sup> YERSIN, L'égalité de traitement en droit fiscal, p. 170

<sup>88</sup> ATF 133 II 206 = RDAF 2007 II 505, 516

<sup>89</sup> ATF 133 II 206 = RDAF 2007 II 505, 521

<sup>90</sup> YERSIN, L'égalité de traitement en droit fiscal, p. 170

<sup>91</sup> ATF 133 II 206 = RDAF 2007 II 505, 515

<sup>92</sup> Voir REICH, Ein Besteuerungskonzept für Holding- und Domizilgesellschaften, p. 310; YERSIN, L'égalité de traitement en droit fiscal, p. 274 et les références citées

même sens, la perception de l'impôt doit être praticable pour l'administration<sup>93</sup>.

Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, le législateur est en effet autorisé à choisir des solutions schématiques visant à simplifier l'imposition, même si celles-ci n'assurent pas un traitement égal de tous les contribuables dans la mesure souhaitée. A cette fin, le législateur peut s'inspirer de considérations pratiques et d'économies administratives lors de l'élaboration des normes fiscales<sup>94</sup>.

Cela étant, deux limites importantes s'imposent au législateur dans ce cadre. Tout d'abord, le recours à des solutions schématiques ne peut aboutir à des résultats insoutenables, injustifiables et créant des différences ne reposant pas sur des motifs raisonnables<sup>95</sup>. Il en va ainsi lorsque l'exigence d'économies administratives conduit à adopter un mode d'imposition qui ne tient compte que de manière grossière de la capacité contributive des contribuables.<sup>96</sup>

Enfin, la mise en place de modes d'imposition forfaitaires ou simplifiés ne peut aboutir à aménager un privilège fiscal en faveur de certains contribuables<sup>97</sup>. Comme le dit le Tribunal fédéral : « *Das Bundesgericht hat solche Gründe so lange zu respektieren, als sie nicht bloss vorgeschützt werden, um ein mit den aus Art. 4 BV fließenden Grundsätzen einer rechtsgleichen Besteuerung schlechthin unvereinbares Privileg zu begründen* »<sup>98</sup>. Si tel est le cas, le modèle d'imposition simplifié mis en place par le législateur ne peut alors être justifié que par un but extra-fiscal. Cette distinction fondamentale entre la praticabilité de l'imposition, d'une part et le privilège fiscal, d'autre part n'est pas propre

<sup>93</sup> YERSIN, L'égalité de traitement en droit fiscal, p. 209

<sup>94</sup> ATF 124 I 193, 197 : « *Dabei ist zu beachten, dass eine mathematisch exakte Gleichbehandlung jedes einzelnen Steuerpflichtigen aus praktischen Gründen nie völlig erreichbar ist. Eine gewisse Schematisierung und Pauschalisierung des Abgaberechts ist unansweichlich und deshalb auch zulässig (BGE 112 Ia 240 E. 4b S. 244). Das führt zwangsläufig dazu, dass bei jeder Regelung gewisse Einzelfälle aufgrund individueller Besonderheiten mehr oder weniger belastet werden, als einer strikten Gleichbehandlung entspräche. Das gilt nicht etwa nur im Verhältnis zwischen Mietern und Eigentümern, sondern ganz generell, namentlich auch im Verhältnis zwischen verschiedenen Mietern oder zwischen verschiedenen Eigentümern. Eine generelle Regelung kann deshalb nicht allein schon deswegen verfassungswidrig sein, weil sie dazu führt, dass in bestimmten Einzelfällen jemand anders belastet wird als andere Steuerpflichtige in vergleichbaren Verhältnissen, wäre doch sonst praktisch überhaupt kein verfassungskonformes Steuergesetz denkbar. Eine Verfassungswidrigkeit kann nur darin liegen, dass die Anwendung eines Erlasses zwangsläufig in einer erheblichen Zahl von Fällen zu einer verfassungswidrigen Ungleichbehandlung bestimmter Steuerpflichtiger führt oder systematisch bestimmte Gruppen in verfassungswidriger Weise benachteiligt (vgl. BGE 123 II 9 E. 4c S. 16)* » ; ATF 125 I 1consid. 2b/bb ; voir aussi RDAF 2010 II 221, 227

<sup>95</sup> ATF 126 I 76 consid. 2a p. 79 ; RDAF 2010 II 221, 227 ; LOCHER, Praktikabilität, p. 233

<sup>96</sup> YERSIN, L'égalité de traitement en droit fiscal, p. 211

<sup>97</sup> YERSIN, L'égalité de traitement en droit fiscal, p. 210, n° 104. Voir aussi HEIL-FROIDEVAUX, Praktikabilität, p. 181

<sup>98</sup> Archives 60 71

au droit suisse. On la retrouve par exemple sous une forme identique en droit fiscal allemand.<sup>99</sup>

## D. Les mesures à but extra-fiscal

### 1. Le problème

Les principes constitutionnels examinés ci-dessus commandent fondamentalement au législateur de mettre en place un système fiscal neutre et uniforme. Dans un tel système l'assujettissement à l'impôt doit ordinairement conduire à une imposition identique des contribuables<sup>100</sup>.

Cela étant, cette vision des choses fait abstraction du fait que le droit fiscal - même si ce n'est pas bien évidemment sa mission première - peut également être utilisé comme instrument d'orientation (« Lenkungs-zwecken») afin de promouvoir par exemple des objectifs extra-fiscaux de politique sociale ou économique<sup>101</sup>. Comme l'a rappelé le Tribunal fédéral récemment, la LHID prévoit ce type de mesures<sup>102</sup>. La mise en œuvre de tels objectifs par le législateur induit alors une dérogation à la systématique fiscale<sup>103</sup> en vue de favoriser (ou de pénaliser) certains contribuables indépendamment de leur capacité contributive<sup>104</sup>.

A l'instar d'autres systèmes fiscaux, le droit fiscal suisse n'est donc pas « pur ». Aussi, il sied de distinguer les mesures dites intrinsèques liées à la systématique de l'impôt de celles poursuivant un but extra-fiscal.

L'importance de cette distinction est universellement reconnue. A la suite des travaux du Professeur Stanley Surrey aux Etats-Unis, on s'est attaché à identifier ces deux types de

<sup>99</sup> Voir Bundesverfassungsgericht, arrêt 1 BvL 12/07 du 12 octobre 2010, par. 74 ; RUPPE, *Steuergleichheit als grenze der Steuervereinfachung*, p. 54 : « *Führt eine Pauschalierung dieser Art zu einer Begünstigung (etwa der unterstellte Gewinn erscheint unsachlich niedrig), dann kann die Regelung jedenfalls nicht mehr mit Vereinfachungserwägungen gerechtfertigt werden ; sie bedarf dann als Sozialwecknorm einer anderen Begründung* ; LANG, in: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, p. 107

<sup>100</sup> YERSIN, *Les buts extra-fiscaux*, p. 49-50

<sup>101</sup> ATF 133 II 206 = RDAF 2007 II 505, 527

<sup>102</sup> ATF 133 II 206 = RDAF 2007 II 505, 527. : Art. 23 al. 1 lettre d LHID (exonération des institutions de prévoyance professionnelle) ; art. 9 al. 2 lettre e LHID (déduction des montants en vue de l'acquisition droits contractuels dans des formes reconnues de la prévoyance individuelle liée) ; art. 9 al. 3 LHID (déductions pour investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement ou pour les frais de restauration des monuments historiques s'agissant de la propriété privée). Il en va de même pour les allègements fiscaux en faveur des entreprises nouvellement créées en application des art. 5 et 23 al. 3 LHID, qui constituent des mesures de promotion économique. Voir aussi, arrêt 1C\_161/2009 du 3.3.2010

<sup>103</sup> Voir aussi en ce sens MELZ, *General Legal Report*, p. 17

<sup>104</sup> YERSIN, *Les buts extra-fiscaux*, p. 65

règles à l'aune de la définition de dépense fiscale (« tax expenditure »). Comme le dit cet auteur : « *The tax expenditure concept recognizes that a tax system contains two components which are conceptually and functionally distinct, though interwoven, in the tax law. One component contains those provisions necessary to implement the normative tax structure; the other contain those provisions – the tax expenditure provisions – whose function and effect are to implement government spending programs* »<sup>105</sup>.

En conséquence, on peut poser que les mesures poursuivant un but extra-fiscal se caractérisent fondamentalement par une entorse à un cadre de référence («benchmark») afin d'assurer d'autres objectifs que ceux qui sont inhérents à la systématique fiscale<sup>106</sup>. Ces mesures, qui reposent sur un jugement de valeur du législateur, ne sont d'ailleurs généralement pas indispensables au bon fonctionnement du système fiscal. En effet, très souvent, le législateur pourrait poursuivre un but analogue par l'octroi de subventions de sorte que le recours à une incitation fiscale n'est finalement qu'un choix d'opportunité.

Comme nous le verrons, si certaines mesures proposées dans le cadre de la RIE III relèvent clairement de la systématique fiscale, d'autres au contraire sont de nature extra-fiscale. Il en va ainsi, selon la conception défendue ici nous le verrons, des mesures visant à l'encouragement de la R&D&I ainsi que, suivant l'objectif qui serait recherché par le législateur, de l'introduction d'une taxe au tonnage.

<sup>105</sup> MCDANIEL/SURREY, *International Aspects of Tax Expenditures*, p. 9. Voir aussi à ce sujet OCDE, *Les dépenses fiscales dans les pays de l'OCDE*, p. 11 et ss. Cette distinction entre les mesures intrinsèques du système fiscal et celles poursuivant un but extra-fiscal se retrouve également en droit fiscal européen dans le domaine des aides d'Etat (art. 107 et ss TFUE). Aussi, lorsqu'il est établi qu'une mesure fiscale favorise certaines entreprises, la jurisprudence distingue alors suivant que la règle en question est liée à la nature du système fiscal ou poursuit au contraire un but extra-fiscal. La mesure poursuivant un but intrinsèque (élimination de la double imposition, neutralité, simplification) sera justifiée par les « *principes fondateurs ou directeurs* » du système fiscal concerné (Arrêt du 8.9. 2011, *Paint Graphos e.a.*, affaires jointes C-78/08 à C-80/08, points 69 et 70 ; Arrêt du 6.9.2006, *Portugal/Commission*, affaire C-88/03, point 81 ). En revanche, les dispositions poursuivant un but extra-fiscal ne peuvent être justifiées par la systématique fiscale (Voir notamment Arrêt du 13.2.2003, *Royaume d'Espagne contre Commission des Communautés européennes*, Affaire C-409/00, point. 54). Ainsi, par exemple, si les incitations fiscales générales en faveur de la R&D&I ne sont pas considérées comme des aides d'Etat au sens de l'art. 107 al. 1 TFUE, ce n'est pas parce que celles-ci sont justifiées par la systématique fiscale mais au contraire en raison du fait qu'elles sont ouvertes à tous les contribuables, voir à ce sujet SCHÖN, *State Aid in the Area of Taxation*, p. 346 ; DANON, *Rapport Général*, p. 20

<sup>106</sup> MCDANIEL/SURREY, *International Aspects of Tax Expenditures*, p. 10. La notion de cadre de référence ne fait toutefois pas l'unanimité, voir à ce sujet US, *Joint Committee on Taxation, A Reconsideration of Tax Expenditures Analysis*, p. 8. PERONI/FLEMING, *Can Tax Expenditures Analysis Be Divorced from a Normative Tax Base*, p. 135



Aussi, dans la perspective de notre analyse de constitutionnalité, il convient de rappeler les conditions posées par la jurisprudence du Tribunal fédéral quant à l'adoption de mesures à but extra-fiscal. Nous comparerons également la position de la Haute Cour avec celle généralement prise par le Conseil fédéral et la doctrine dominante.

## 2. La jurisprudence du Tribunal fédéral

### a. Les conditions posées

Les premières affaires dans lesquelles le Tribunal fédéral eût l'occasion d'examiner des incitations à but extra-fiscal concernèrent l'imposition de la valeur locative. La Haute Cour estima ainsi que l'encouragement de l'accès à la propriété justifie que la valeur locative du logement principal soit inférieure à celle du marché. Dans un arrêt rendu le 20 novembre 1987, le Tribunal fédéral relève par exemple que :

*« A cela s'ajoute que la Constitution fédérale prévoit, à ses art. 34quater al. 6 et 34sexies al. 1, des mesures visant à encourager l'accès à la propriété qui impliquent une intervention des pouvoirs publics en faveur de ceux qui choisissent d'acquérir un logement (...) Par référence aux motifs qui ont entraîné l'adoption de l'art. 34quater al. 6 et de l'art. 34sexies al. 1 Cst., il faut reconnaître qu'une politique facilitant l'accession à la propriété du logement est conforme à l'intérêt public. Le logement étant un bien indispensable, le fait d'en être propriétaire procure généralement un sentiment de sécurité qui constitue un élément important du bien-être social. La propriété du logement favorise une certaine stabilité de la population et l'intégration aux communautés locales. Dans la mesure où le pays connaît une pénurie de logements, il est également souhaitable de diriger les capitaux d'épargne vers l'acquisition de nouveaux logements »<sup>107</sup>.*

En revanche, le juge constitutionnel doit s'assurer que l'incitation fiscale n'aille pas au-delà du but visé. En conséquence, l'élimination complète de l'imposition de la valeur locative sans mesures compensatoires heurterait le principe d'égalité de traitement en ceci qu'elle favoriserait les propriétaires par rapport aux autres contribuables qui ne peuvent pas faire valoir de « dépenses de location ». <sup>108</sup> Enfin, la mesure fiscale doit être adéquate au regard du visé par le législateur. C'est la raison pour laquelle la prise en compte d'une valeur locative réduite en ce qui concerne les résidences secondaires ne se justifie pas. <sup>109</sup>

<sup>107</sup> Arrêt du 20.11.1987, in : Revue Fiscale 1988 598, 601. Dans cette affaire, notre Haute Cour examina le but extra-fiscal par surabondance de moyens, une inégalité de traitement n'ayant pas été constatée ; cf. également, arrêt du 13.04.1983, in : Revue fiscale 1984 135, 142

<sup>108</sup> ATF 124 I 193 consid. 3a

<sup>109</sup> ATF 132 I 157 = RDAF 2007 II 10, 19

Cela étant, le juge constitutionnel n'a en revanche pas à se prononcer sur l'efficacité et l'adéquation concrète de la mesure. Comme le dit notre Haute Cour :

*« Pour le juge constitutionnel, il suffit toutefois qu'une mesure puisse avoir un effet conforme à l'intérêt public, sans qu'il soit nécessaire qu'elle réponde, à elle seule, au but poursuivi (...) Même si le résultat attendu reste assez difficile à apprécier, la mesure adoptée en l'espèce relève essentiellement d'un choix politique et n'excède pas les limites du pouvoir concédé au législateur dans le cadre du principe de l'égalité de traitement<sup>110</sup>.*

Si ces premières décisions ne fixent pas de manière générale les principes régissant la constitutionnalité de mesures à but extra-fiscal, on perçoit déjà implicitement que celles-ci doivent avoir un fondement constitutionnel et demeurer conforme au principe de proportionnalité (tant sous l'angle de l'aptitude que de la nécessité de la mesure). En outre, l'égalité de traitement entre les bénéficiaires potentiels doit être assurée et les distinctions opérées par le législateur reposer sur des motifs objectifs (par exemple distinction entre résidence principale et secondaire).

Par la suite, la Haute Cour, se référant à la doctrine dominante, fit mention de ces principes de façon beaucoup plus explicite. Par exemple, dans un arrêt rendu le 13 novembre 1997, le Tribunal fédéral estime que :

*« L'encouragement d'objectifs non fiscaux par des charges ou des allègements d'impôt n'est admissible qu'à certaines conditions (Paul Richli, Rechtsprobleme im Zusammenhang mit der Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für die Wirtschaft, in Archives 54, p. 97 ss, spéc. no 42, p. 115; Markus Reich, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, in Archives 53, p. 5 ss, spéc. p. 23): les mesures fiscales doivent être appropriées aux buts extra-fiscaux visés; elles ne doivent pas porter atteinte au principe de la proportionnalité à la capacité contributive, sauf motifs pertinents, objectivement clairs et raisonnables (sachlich einleuchtende, vernünftige Gründe); en outre, la surcharge administrative qui en résulte doit être supportable ("praticabilité" de l'impôt). Il convient de procéder à une pesée des intérêts, précise Reich (op. cit., p. 23 s), afin de déterminer si l'intérêt public à la mesure de dirigisme fiscal justifie l'atteinte à la capacité contributive (G. Müller, Commentaire de la Constitution fédérale, ad art. 4, no 80 et références citées; v. en outre l'arrêt du Tribunal administratif bernois du 28 mars 1994 publié in StE 1994 BE, A 21. 16 Nr. 2) »<sup>111</sup>.*

La question fut à nouveau évoquée à l'occasion de l'affaire relative à la perception d'un impôt dégressif par le canton de Obwald :

*« Dem Gesetzgeber ist es nicht grundsätzlich verwehrt, sich der Einkommens- und Vermögenssteuer als Instrument der Wirtschaftslenkung, zur Förderung sozialpolitischer Zwecke u. dgl. zu bedienen (...) Die steuerliche Förderung solcher Anliegen wird zwar in der Steuerrechtsdoktrin kritisiert, weil sie das Leistungsfähigkeitsprinzip verfälscht und damit der Steuergerechtigkeit zuwiderläuft. Soll das Einkommen als Indikator wirtschaftlicher*

<sup>110</sup> Arrêt du 20.11.1987 in : Revue Fiscale 1988 598, 601

<sup>111</sup> RDAF 1998 II 133

*Leistungsfähigkeit dienen, ist es nach dem Totalitätsprinzip lückenlos zu erfassen (Zuppinger/Böckli/Locher/Reich, a.a.O., S. 5 f.). Zudem gibt es häufig andere und bessere Möglichkeiten, Anliegen dieser Art zu verwirklichen, worauf die genannten Autoren mit Recht hinweisen. Deshalb werden enge Schranken postuliert, innerhalb welcher der Steuergesetzgeber solche Ziele berücksichtigen darf. Verlangt wird eine klare gesetzliche oder sogar verfassungsmässige Grundlage (Paul Rächli, Rechtsprobleme im Zusammenhang mit der Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für die Wirtschaft, ASA 54 S. 105 f.; Danielle Yersin, Les buts extra-fiscaux assignés aux impôts directs, au regard de quelques principes constitutionnels, in: Steuerrecht im Rechtsstaat, Festschrift Francis Cagianut, Bern 1990, S. 53 f., 59). Zudem muss die Steuergesetzgebung zur Erreichung des mit der Massnahme anvisierten Zwecks geeignet sein (Reich, Leistungsfähigkeitsprinzip, a.a.O., S. 24; Rächli, a.a.O., S. 115; s. auch Botschaft zum Steuerharmonisierungsgesetz, BBl 1983 III S. 44 ff. Ziff. 145). Das öffentliche Interesse scheint umso legitimer, je mehr Bestimmtheit der Auftrag an den Gesetzgeber aufweist (vgl. auch Yersin, ebenda, S. 59) »<sup>112</sup>.*

Enfin, dans une affaire jugée en 2010, qui concernait une initiative émanant du canton de Schwyz, le Tribunal fédéral eût l'occasion d'examiner concrètement le problème évoqué ici. Cette initiative proposait d'accorder une déduction de 20 000 francs aux parents qui gardent leurs enfants et renoncent à confier ceux-ci à des tiers<sup>113</sup>. En effet, dans la mesure où les juges de Mon-Repos estimèrent que l'initiative contrevenait en l'espèce au principe de l'égalité de traitement<sup>114</sup>, la question de sa justification au motif de la mise en œuvre d'un but extra-fiscal devint litigieuse. Les principes évoqués ci-dessus, désormais fermement établis, furent ainsi rappelés :

*« Durchbrechungen des Rechtsgleichheitsgebots und des Leistungsfähigkeitsprinzips sind gemäss Lehre und Rechtsprechung unter bestimmten Voraussetzungen möglich. Dem Gesetzgeber ist es nicht grundsätzlich verwehrt, sich der Einkommens- und Vermögenssteuer als Instrument der Wirtschaftslenkung, zur Förderung etwa sozialpolitischer Zwecke zu bedienen (vgl. Behnisch/Opel, Degressiver Steuertarif ist verfassungswidrig, Bemerkungen zu BGE 133 I 206, in: Jusletter vom 15. Oktober 2007, Rz. 28, www.weblaw.ch, besucht am 17. Dezember 2009) (...) Ferner liess das Bundesgericht es zu, die Bildung von Grundeigentum fiskalisch zu fördern, indem der Eigenmietwert tiefer festgesetzt wird als der Marktwert (BGE 133 I 206 E. 11.2 S. 230). Solche nicht unumstrittene Durchbrechungen des Leistungsfähigkeitsprinzips müssen auf einem gesetz- oder verfassungsrechtlich klar bestimmten öffentlichen Interesse beruhen. Je mehr das Leistungsfähigkeitsprinzip durch steuerliche Förderungsmassnahmen beeinträchtigt wird, desto höhere Anforderungen stellt das Bundesgericht an das öffentliche Interesse (BGE 133 II 206 E. 11.2 S. 230). Zur Rechtfertigung der Verletzung des Rechtsgleichheitsgebots und des Leistungsfähigkeitsprinzips müsste sich somit das Förderungsziel der hier umstrittenen Initiative - die Eigenbetreuung von Kindern und der damit verbundene Verzicht auf ein zusätzliches Erwerbseinkommen - auf eine verfassungsrechtliche Grundlage stützen können »<sup>115</sup>*

<sup>112</sup> ATF 133 II 206 = RDAF 2007 II 505, 527

<sup>113</sup> Arrêt 1C\_161/2009 du 3.3.2010. Voir aussi à ce sujet SIMONEK, Rechtsgutachten, p. 18

<sup>114</sup> Arrêt 1C\_161/2009 du 3.3.2010, consid. 5.3

<sup>115</sup> Arrêt 1C\_161/2009 du 3.3.2010

Le Tribunal fédéral s'intéressa ainsi au fondement constitutionnel du but extra-fiscal visé par l'initiative et examina successivement celui-ci à l'aune des articles 41 let. c (protection et encouragement de la famille), 10 al. 2, (protection de la sphère privée et familiale) et 8 al. 3 (égalité entre hommes et femmes) Cst. Cela étant, compte tenu des jugements de valeur (« *Wertentscheidungen* ») contenus dans ces différentes dispositions constitutionnelles, les juges de Mon Repos estimèrent toutefois que l'inégalité de traitement induite par l'initiative ne reposait pas en l'espèce sur une base constitutionnelle suffisante (« *hinreichende verfassungsrechtliche Grundlage* ») ni sur un intérêt public prépondérant.<sup>116</sup>

### **b. Distinction entre atteinte ponctuelle et « *noyau dur* » de l'égalité de traitement**

Cela étant, il ressort clairement de la jurisprudence récente que même lorsque la mesure poursuivant un but extra-fiscal a un fondement constitutionnel, celle-ci ne peut, en tout état de cause, que concerner des domaines ponctuels et ne saurait modifier fondamentalement les règles générales (barème et assiette) et par-là même parvenir à une charge fiscale substantiellement différente.

Le Tribunal fédéral le dit une première fois dans l'affaire concernant l'impôt dégressif du canton de Obwald :

*«Hingegen würde die vollständige und undifferenzierte Abschaffung der Besteuerung des Eigenmietwerts ohne ausgleichende Massnahmen die Wohnungseigentümer gegenüber anderen Steuerpflichtigen, die einen "Mietkostenabzug" nicht geltend machen können, in einer Art und Weise begünstigen, die vor Art. 8 Abs. 1 BV nicht stand hielte (BGE 124 I 193 E. 3a S. 194 f. mit zahlreichen Hinweisen). Selbst der verfassungsmässige Auftrag, Wohneigentum zu fördern (Art. 108 BV, früher Art. 34sexies aBV), vermochte keine derartige kantonale rechtliche Massnahmen zu rechtfertigen (BGE 112 Ia 240 E. 6 S. 247). Es ist aber unter dem Gesichtswinkel der Wohneigentumsförderung zulässig, die massvolle Besteuerung des Eigenmietwerts auf Erstwohnungen zu beschränken, d.h. das Einkommen aus*

<sup>116</sup> Arrêt 1C\_161/2009 du 3.3.2010, consid. 5.6.3 : « *Insgesamt ist aufgrund der verfassungsrechtlichen Wertentscheidungen kein überwiegendes öffentliches Interesse ersichtlich, das die steuerrechtliche Bevorzugung der familieneigenen Kinderbetreuung mittels eines Eigenbetreuungsabzugs rechtfertigen würde. Der umstrittene Eigenbetreuungsabzug an Einverdienerhepaare, die ihre Kinder selber betreuen, würde demnach ohne hinreichende verfassungsrechtliche Grundlage zu einer unzulässigen Ungleichbehandlung von Steuerpflichtigen in gleichen wirtschaftlichen Verhältnissen und zu einer Verletzung des Rechtsgleichheitsgebots sowie des daraus fließenden Leistungsfähigkeitsprinzips führen* »

*Eigennutzung von Zweitwohnungen zum Marktmietwert zu erfassen (BGE 132 I 157 E. 5.3)<sup>117</sup>.*

*Bei den Fällen, in denen es als verfassungsrechtlich zulässig erachtet wird, bestimmten Personengruppen aus besonderen sachlichen Gründen auf Kosten des steuerlichen Gleichbehandlungsgebots Vorteile einzuräumen, handelt es sich um punktuelle Bereiche. Sie lassen sich mit der hier zu beurteilenden Sachlage nicht vergleichen. Ein allgemeiner Steuertarif, welcher die Steuerlast für die Gesamtheit der Steuerpflichtigen regelt, bleibt daher den aus dem Gleichbehandlungsgebot folgenden Schranken unterworfen<sup>118</sup>».*

Récemment, le Tribunal fédéral annula l'amnistie fiscale qu'entendait mettre en œuvre le canton du Tessin et qui prévoyait un rabais d'impôt pouvant aller jusqu'à 70% en cas de dénonciation spontanée. Notre Haute Cour estima que le texte tessinois induisait une inégalité de traitement entre les contribuables déclarant correctement leur revenu et leur fortune (imposés à 100%) et ceux procédant à une dénonciation spontanée (imposés à 30%). Il en va de même en situation verticale dès lors qu'un contribuable soumis au régime ordinaire et disposant d'une capacité économique plus faible aurait été susceptible d'être soumis à une charge fiscale plus élevée que celui procédant à une dénonciation et disposant d'éléments de revenu et de fortune plus importants. Or, dans ce contexte, les juges de Mon Repos rappelèrent à nouveau qu'une mesure poursuivant un but extra-fiscal de promotion économique, au demeurant concevable qu'à des conditions restrictives, ne saurait entraîner une inégalité de traitement aussi fondamentale :

*«A titolo complessivo va in ogni caso osservato che la giurisprudenza ammette limitazioni al principio della parità di trattamento in materia fiscale riconducibili al perseguimento di obiettivi sociopolitici rispettivamente di promozione economica solo in maniera restrittiva. Come già indicato dal Tribunale federale, tanto più la limitazione è importante, quando più occorre essere esigenti nel valutare gli interessi pubblici perseguiti. Anche nel caso gli obiettivi del legislatore siano ben definiti ed il loro perseguimento sia motivato da un interesse pubblico chiaro, le restrizioni che esso comporta vengono inoltre tollerate solo se restano entro certi limiti e se sono circoscritte ad ambiti puntuali, non invece quando concernono una tariffa di carattere generale, da cui dipende l'imposizione di tutti i contribuenti»<sup>119</sup>*

<sup>117</sup> ATF 133 II 206 = RDAF 2007 II 505, 527

<sup>118</sup> ATF 133 II 206 = RDAF 2007 II 505, 528

<sup>119</sup> Arrêts 2C\_1194/2013, 2C\_645/2014 du 30.3.2015, consid. 9.5.2

En résumé, on peut poser que, pour être constitutionnellement admissible, une mesure poursuivant un but extra-fiscal ne doit en outre pas porter atteinte au « noyau dur » de l'égalité de traitement. Autrement dit, comme l'a rappelé le Tribunal fédéral dans l'affaire tessinoise évoquée ci-dessus, des dérogations au principe de l'égalité de traitement (par exemple pour des motifs sociopolitiques ou de promotion économique) ne sont admises qu'à des conditions restrictives.<sup>120</sup>

### 3. Prise de position

#### a. Généralités

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, les incitations poursuivant un but extra-fiscal sont admissibles, pour autant toutefois qu'elles concernent des domaines ponctuels. Ce faisant, la Haute Cour admet que le principe de l'imposition selon la capacité contributive n'est pas absolu mais coexiste au contraire avec d'autres valeurs et mandats constitutionnels qu'il appartient au législateur de prendre en compte et, le cas échéant, de concilier.<sup>121</sup> Cela étant, une entorse aux principes constitutionnels, singulièrement à l'égalité de l'imposition et à la capacité économique, n'est possible qu'à des conditions bien précises. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, tout comme d'ailleurs pour la doctrine dominante<sup>122</sup>, il faut pour cela que l'incitation extra-fiscale :

- ait un fondement constitutionnel (« *hinreichende verfassungsrechtliche Grundlage* »<sup>123</sup>),
- repose sur un intérêt public prépondérant,
- soit conforme au principe de proportionnalité et finalement,
- que l'égalité de traitement entre les bénéficiaires potentiels de la mesure soit assurée.

Dès lors que l'intensité de l'atteinte aux principes constitutionnels est susceptible de varier suivant le type de mesure, ces exigences seront naturellement appréciées plus ou moins sévèrement suivant les cas. En particulier, plus l'atteinte aux principes constitutionnels est importante,

« *desto höhere Anforderungen stellt das Bundesgericht an das öffentliche Interesse* »<sup>124</sup>.

<sup>120</sup> Arrêts 2C\_1194/2013, 2C\_645/2014 du 30.3.2015, consid. 9.5.2

<sup>121</sup> REICH, Das Leistungsfähigkeitsprinzip, p. 28.

<sup>122</sup> Voir notamment REICH, Das Leistungsfähigkeitsprinzip, p. 22; RICHLI, Rechtsprobleme, p. 105; YERSIN, Les buts extra-fiscaux, p. 59; MATTEOTTI/GERBER, Spirituosensteuergesetzgebung, p. 34; SIMONEK, Rechtsgutachten, p. 18; BEHNISCH/OPEL, Degressiver Steuertarif ist verfassungswidrig, p. 10

<sup>123</sup> Arrêt 1C\_161/2009 du 3.3.2010, consid. 5.6.3

<sup>124</sup> Arrêt 1C\_161/2009 du 3.3.2010

Cela dit, et en tout état de cause, la mesure ne peut porter atteinte au «noyau dur» de l'égalité de traitement.

## **b. Le fondement constitutionnel de l'incitation à but extra-fiscal**

Tout comme le Tribunal fédéral, la doctrine considère qu'une incitation poursuivant un but extra-fiscal doit avoir un fondement constitutionnel propre<sup>125</sup>. Cette vision des choses se justifie en particulier car seule une norme de même rang est susceptible de justifier une entorse aux principes constitutionnels ancrés à l'art. 127 al. 2 Cst<sup>126</sup>. Aussi, lorsqu'une incitation à but extra-fiscal heurte l'art. 127 al. 2 Cst. cette mesure ne saurait uniquement reposer sur une compétence financière<sup>127</sup>.

Ce fondement constitutionnel est d'autant plus nécessaire lorsque la mesure contrevient clairement à l'égalité de l'imposition. Comme le relèvent très justement MATTEOTTI / GERBER :

*«Bei Massnahmen die besonders stark gegen das Rechtsgleichheitsgebot verstossen, muss sich das öffentliche Interesse daher direkt aus der Verfassung ergeben»<sup>128</sup>.*

YERSIN estime ainsi que :

*«Seule une (...) disposition constitutionnelle pourrait introduire une telle dérogation. (...) Ainsi (...) les allègements accordés dans des buts extra-fiscaux (...) ne sauraient reposer sur une simple base légale (...). En outre, la norme constitutionnelle dérogatoire devrait mentionner expressément que la poursuite des buts extra-fiscaux peut se faire au moyen de mesures fiscales (...). Quant au législateur cantonal, il ne saurait viser des*

<sup>125</sup> BEHNISCH/OPEL, Degressiver Steuertarif ist verfassungswidrig, p. 9 ; GRÜNBLATT, Nichtfiskalische Zielsetzungen, p. 194 et 205 ; SIMONEK, Rechtsgutachten, p. 18; REICH, Verfassungsrechtliche Beurteilung, p. 703; YERSIN, Les buts extra-fiscaux, p. 59; RICHLI, Rechtsprobleme, p. 111; LOCHER, Degressive Tarife,, pp. 274-275

<sup>126</sup> Voir notamment BEHNISCH/OPEL, Degressiver Steuertarif ist verfassungswidrig, p. 9 ; LOCHER, Degressive Tarife, pp. 274-275

<sup>127</sup> YERSIN, Les buts extra-fiscaux, p. 53 ; RICHLI, Rechtsprobleme, p. 111. En revanche, les mesures qui poursuivent un but de promotion économique mais qui respectent l'art. 127 al. 2 Cst (comme par exemple une baisse générale du taux d'imposition), ne nécessitent bien évidemment aucun fondement constitutionnel additionnel et découlent uniquement de la compétence financière, voir RICHLI, Rechtsprobleme, pp. 111 et 112

<sup>128</sup> MATTEOTTI/GERBER, Spirituosensteuergesetzgebung, p. 34

*objectifs extra-fiscaux dans le cadre des impôts directs que si les mêmes conditions sont remplies : seule une norme de la Constitution fédérale peut l'autoriser à déroger à l'article 4 Cst »<sup>129</sup>.*

Cela étant, YERSIN est ainsi d'avis que la norme constitutionnelle devrait expressément mentionner la possibilité de recourir à des incitations extra-fiscales<sup>130</sup>. Selon nous, cette dernière opinion est trop restrictive et ne correspond pas à la jurisprudence actuelle du Tribunal fédéral. Comme nous l'avons vu, la Haute Cour exige uniquement que le jugement de valeur (« *Wertentscheidungen* ») qu'exprime l'incitation extra-fiscale puisse être déduit de l'ordre constitutionnel. Pour en juger, le Tribunal fédéral ne se limite pas à la lecture littérale d'une seule disposition mais examine au contraire plus fondamentalement si l'incitation fiscale repose sur des valeurs constitutionnelles. Aussi, comme l'observent certains commentateurs, cette base constitutionnelle peut non seulement être déduite de plusieurs dispositions constitutionnelles mais également être dégagée par la voie de l'interprétation<sup>131</sup>.

Dans son message relatif à l'harmonisation fiscale, le Conseil fédéral rappelle également qu'une base constitutionnelle est nécessaire sans pour autant exiger que celle-ci fasse spécifiquement référence à un encouragement par le biais du droit fiscal:

*« En conclusion, on retiendra que la poursuite de buts extra-fiscaux dans les lois d'impôt doit toujours s'appuyer sur la compétence d'édicter des mesures d'encouragement inscrites dans la constitution, pour que les inégalités de traitement qui en résultent ordinairement entre contribuables puissent se justifier »<sup>132</sup>.*

Revenant sur l'initiative schwyzoise évoquée ci-dessus, le Conseil fédéral rappela encore récemment ce principe :

*« Pour justifier une violation des principes de l'égalité de droit et de la capacité économique, l'objectif d'incitation de l'initiative de l'UDC Schwyz, à savoir la garde des enfants par leurs parents et la renonciation à un revenu supplémentaire, devrait s'appuyer sur une disposition de la Constitution fédérale. Or, la Constitution ne contient aucune disposition de cette nature. Pour le Conseil fédéral, il est important qu'aucun des couples faisant l'objet de*

<sup>129</sup> YERSIN, Les buts extra-fiscaux, p. 59

<sup>130</sup> YERSIN, Les buts extra-fiscaux, p. 59

<sup>131</sup> BEHNISCH/OPEL, Degressiver Steuertarif ist verfassungswidrig, p. 10 ; SIMONEK, Rechtsgutachten, p. 18 ; voir également, pour une application concrète en ce qui concerne la déductibilité des versements en faveur de partis politiques que la Commission des institutions politiques du Conseil des Etats a déduit, au titre d'incitation extra-fiscale, de l'art. 137 Cst (FF 2008 6823 6839)

<sup>132</sup> FF 1983 III 1, 50



*la comparaison ne soit désavantagé car la Constitution ne prévoit aucun soutien pour l'une de ces deux catégories de couples »<sup>133</sup>.*

En résumé, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, suivie par la doctrine dominante et le Conseil fédéral, lorsque, dans un but extra-fiscal, des mesures incitatives dérogent aux principes constitutionnels régissant l'imposition (singulièrement à l'égalité de l'imposition), ces mesures doivent alors avoir un fondement constitutionnel spécifique<sup>134</sup>. Selon la conception défendue ici et en accord avec plusieurs auteurs, ce fondement peut également être déduit de diverses dispositions constitutionnelles. En outre, lorsque la base constitutionnelle est suffisamment claire, il n'est selon nous pas nécessaire que celle-ci mentionne expressément la possibilité d'octroyer des allègements fiscaux. Un tel ancrage constitutionnel existe par exemple en matière de prévoyance<sup>135</sup> ou d'accession à la propriété<sup>136</sup>. De plus, nous verrons que les mesures visant à encourager les activités de R&D&I en Suisse, proposées dans le cadre de la RIE III, peuvent être fondée sur l'art. 64 al. 1 Cst (encouragement de la recherche et de l'innovation).

Rappelons enfin que, dans le cadre de sa politique structurelle (régionale ou sectorielle), la Confédération peut également octroyer des allègements fiscaux suivant l'art. 103 Cst<sup>137</sup>. Cette disposition, qui reprend en substance l'art. 31bis aCst, prévoit que : « *La Confédération peut soutenir les régions économiquement menacées et promouvoir des branches économiques et des professions si les mesures d'entraide que l'on peut raisonnablement exiger d'elles ne suffisent pas à assurer leur existence. Elle peut, au besoin, déroger au principe de la liberté économique* »<sup>138</sup>. Les allègements fiscaux octroyés par la

<sup>133</sup> Message sur la loi fédérale sur le dégrèvement des familles avec enfants, FF 2009 4237, 4268

<sup>134</sup> De ce point de vue, la jurisprudence de notre Haute Cour paraît plus restrictive que celle de la Cour constitutionnelle allemande. Cette instance exige en effet uniquement que l'incitation extra-fiscale puisse reposer sur le critère du bien commun (« Gemeinwohlprinzip ») et les principes de l'Etat social consacrés à l'article 20 GG : « *Führt ein Steuergesetz zu einer steuerlichen Verschonung, die einer gleichmäßigen Belastung der jeweiligen Steuergegenstände innerhalb einer Steuerart widerspricht, so kann eine solche Steuerentlastung vor dem Gleichheitssatz gerechtfertigt sein, wenn der Gesetzgeber das Verhalten des Steuerpflichtigen aus Gründen des Gemeinwohls fördern oder lenken will (vgl. BVerfGE 93, 121 [147]).* », BVerfGE 117, 1, par. 98. Certains commentateurs allemands sont toutefois plus restrictifs. SCHÖN exige ainsi une connexité convaincante (« überzeugender Zusammenhang ») entre l'incitation à but extra-fiscal et des valeurs constitutionnelles spécifiques, SCHÖN, Besteuerungsgleichheit und Subventionsgleichheit, p. 201. Cette dernière opinion rejoint en définitive celle de la jurisprudence suisse

<sup>135</sup> Voir art. 111 al. 3 Cst

<sup>136</sup> Art. 108 Cst

<sup>137</sup> Voir notamment à ce sujet HETTICH in : EHRENZELLER/SCHINDLER/SCHWEIZER/VALLENDER, Bundesverfassung, N 5 ad art. 103

<sup>138</sup> Rappelons en revanche (même si c'est une évidence) que l'art. 94 al. 2 ou 3 Cst. qui est constituée une norme de « programme », ne saurait constituer la base constitutionnelle de mesures d'encouragement spécifiques,

Confédération en matière d'impôt fédéral direct dans le cadre de sa politique régionale se fondent en particulier sur l'art. 103 Cst<sup>139</sup>. Comme on le sait, le droit harmonisé permet également aux cantons d'accorder des allègements comparables (exonération temporaire) dans la mesure où ceux-ci servent leurs intérêts économiques<sup>140</sup>. Cela étant, les cantons sont alors tenus de respecter le droit constitutionnel, singulièrement l'art. 127 al. 2 Cst<sup>141</sup>.

### c. L'intérêt public

Fondamentalement, cette condition suppose une pesée des intérêts : l'intérêt à la poursuite du but extra-fiscal doit être prépondérant par rapport à celui d'assurer une imposition égale entre tous les contribuables. Il doit exister un intérêt public à l'atteinte du but fiscal qui est plus grand que l'intérêt public des contribuables à obtenir une imposition égale<sup>142</sup>. Cette exigence sera appréciée d'autant plus sévèrement que l'atteinte aux principes constitutionnels est importante.<sup>143</sup> Cela dit, l'intérêt public apparaît d'autant plus légitime que le mandat confié au législateur est précis.<sup>144</sup> Enfin, comme l'a rappelé le Tribunal fédéral encore récemment, la seule volonté de la collectivité d'augmenter ses recettes fiscales ne saurait, à elle seule, représenter un intérêt public prépondérant justifiant une entorse aux principes constitutionnels<sup>145</sup>.

### d. L'égalité de traitement « interne »

Par définition, une incitation à but extra-fiscal n'est pas neutre puisqu'elle entend favoriser (ou défavoriser) une catégorie de contribuables en vue de promouvoir une valeur constitutionnelle que le législateur estime importante.

Cela étant, l'égalité de traitement (interne) entre tous les bénéficiaires potentiels de la mesure doit être respectée. Pour en juger, il convient de prendre en considération l'objectif poursuivi par

---

voir notamment VALLENDER in : EHRENZELLER/SCHINDLER/SCHWEIZER/VALLENDER, Bundesverfassung, N 10 et ss ad art. 94

<sup>139</sup> Voir art. 12 de la loi fédérale sur la politique régionale, RS 901.0 et les ordonnances y relatives, RS 901.022 et RS 901.022.1. Concernant la compatibilité de ces allègements fiscaux avec l'art. 23(1)(iii) ALE, voir aussi FF 2006 223, 289

<sup>140</sup> Art. 5 et 23 al. 3 LHID

<sup>141</sup> Voir ci-dessous

<sup>142</sup> RDAF 1998 II 133, 138 ; BEHNISCH/OPEL, Degressiver Steuertarif ist verfassungswidrig, p. 11 ; SIMONEK, Rechtsgutachten p. 18

<sup>143</sup> ATF 133 II 206 = RDAF 2007 II 505, 527. HÖHN, Verfassungsgrundsätze über die Besteuerung, p. 131 ; BEHNISCH/OPEL, Degressiver Steuertarif ist verfassungswidrig, p. 10

<sup>144</sup> YERSIN, Les buts extra-fiscaux assignés aux impôts directs, p. 59

<sup>145</sup> Arrêts 2C\_1194/2013, 2C\_645/2014 du 30.3.2015 consid. 9.5.2 ; voir aussi VALLENDER in : EHRENZELLER/SCHINDLER/SCHWEIZER/VALLENDER, Bundesverfassung, N 27 et ss ad art. 94

l'incitation fiscale.<sup>146</sup> Comme le résume très bien un auteur dans le cadre d'un récent rapport international consacré aux mesures à but extra-fiscal:

*“Should non-fiscal purpose taxes be neutral and equitable? Well, in general taxes with non-fiscal purposes are intended to discriminate between different behaviors/alternatives, and in that sense they are not neutral. However, within the non-fiscal purpose there are aspects of neutrality. For example different alternative forms of behavior should be taxed in the same way if from the point of the non-fiscal purpose they are indifferent with alternative chosen »<sup>147</sup>.*

La même idée se retrouve dans la jurisprudence de la Cour constitutionnelle allemande:

*“Zwar bleibt er auch hier an den Gleichheitssatz gebunden. Das bedeutet aber nur, dass er seine Leistungen nicht nach unsachlichen Gesichtspunkten, also nicht willkürlich verteilen darf. Sachbezogene Gesichtspunkte stehen ihm in weitem Umfang zu Gebote, solange die Regelung sich nicht auf eine der Lebenserfahrung geradezu widersprechende Würdigung der jeweiligen Lebenssachverhalte stützt, insbesondere der Kreis der von der Maßnahme Begünstigten sachgerecht abgegrenzt ist ».<sup>148</sup>*

On peut donc poser que le principe de neutralité interne doit être respecté et que le législateur doit aménager le champ de l'incitation extra-fiscale dans le respect du principe de l'égalité de traitement entre les bénéficiaires.

A notre avis, cette exigence comporte un double aspect. Tout d'abord, le législateur ne peut exclure du champ de l'incitation certains contribuables si cette exclusion n'est pas cohérente au regard de l'objectif visé par le but extra-fiscal visé. Aussi, nous verrons que lorsqu'une incitation extra-fiscale entend encourager une activité qui est susceptible d'être déployée par plusieurs formes juridiques d'entreprises (personnes morales, sociétés de personnes, raisons individuelles), le principe d'égalité de traitement interne commande de réserver l'incitation à toutes ces formes juridiques.

Enfin, lorsqu'il définit les conditions d'accès à l'incitation fiscale, le législateur doit veiller à ne pas favoriser une certaine catégorie de bénéficiaires potentiels au détriment d'une autre. Cette question, implicitement examinée par le Tribunal fédéral en relation avec la fixation de la valeur

<sup>146</sup> YERSIN, Les buts extra-fiscaux assignés aux impôts directs, p. 56

<sup>147</sup> MELZ, General Legal Report, p. 17

<sup>148</sup> BVerfGE 117, 1, par. 99

locative des résidences principales et secondaires, doit à nouveau être appréciée au regard du but extra-fiscal poursuivi. Nous verrons que ce second aspect est notamment d'importance en ce qui concerne la définition du catalogue des droits immatériels privilégiés de la licence box.

## e. La proportionnalité de la mesure

### i. Aptitude et nécessité

L'incitation extra-fiscale doit également être conforme au principe de proportionnalité. Aussi, le législateur doit concevoir l'incitation de manière à ce que celle-ci soit apte à atteindre l'objectif qui lui est assigné (règle de l'aptitude). En second lieu, l'entorse aux principes constitutionnels ne doit pas aller au-delà de ce qui est nécessaire (règle de la nécessité)<sup>149</sup>. Enfin, les effets de la mesure choisie sur la situation de l'administré doivent être pesés au regard du résultat escompté du point de vue de l'intérêt public<sup>150</sup>.

### ii. Distinction entre aptitude et opportunité/efficacité de la mesure

S'il appartient au juge constitutionnel de vérifier que l'incitation fiscale est conceptuellement conçue de manière à atteindre le but visé et ne constitue qu'une atteinte circonscrite à un domaine précis, la question de savoir quelle mesure est la plus opportune (en particulier par rapport à une subvention directe) et concrètement efficace, relève au contraire de la liberté d'appréciation du législateur. A bien y réfléchir, cette distinction est logique. En effet, non seulement il n'appartient pas au juge constitutionnel de substituer sa propre appréciation à celle du législateur mais il serait également très difficile, voire impossible pour le premier d'apprécier si l'incitation extra-fiscale produit concrètement l'effet escompté. Aussi, comme nous l'avons vu, le Tribunal fédéral a estimé qu'il suffit :

*« qu'une mesure puisse avoir un effet conforme à l'intérêt public, sans qu'il soit nécessaire qu'elle réponde, à elle seule, au but poursuivi (...) »<sup>151</sup>.*

Cette vision des choses est également partagée par la Cour constitutionnelle<sup>152</sup> et la doctrine allemande. HEY observe ainsi que :

<sup>149</sup> MATTEOTTI/GERBER, Spirituosensteuergesetzgebung, p. 34 ; YERSIN, Les buts extra-fiscaux, p. 59 ; HÖHN, Verfassungsgrundsätze über die Besteuerung, p. 132 ; CAGIANUT/CAVELTI, Degressive Steuersätze, p. 154

<sup>150</sup> YERSIN, Les buts extra-fiscaux, p. 59

<sup>151</sup> Arrêt du 20.11.1987, in : Revue Fiscale 1988 598, 601

<sup>152</sup> BVerf GE 117, 1, par. 99

*« Allerdings hat der Gesetzgeber ebenso wie der Beurteilung dessen, was dem Gemeinwohl dient, Spielraum bei der Beurteilung der Frage, welche Mittel zur Erreichung eines bestimmten Gemeinwohlzwecks erforderlich und geeignet sind ».*<sup>153</sup>

En conséquence, il sied de faire le départ entre l'aptitude de principe de l'incitation fiscale à atteindre le but qui lui est assigné et l'opportunité d'adopter une telle mesure, respectivement son efficacité, qu'il appartient exclusivement au législateur d'apprécier.

---

<sup>153</sup> HEY, in : Tipke/Lang, Steuerrecht, p. 928

## **L'examen de la constitutionnalité des mesures fiscales envisagées**

## I. Unification du traitement fiscal des réserves latentes

### A. Principes directeurs

Selon le Conseil fédéral, la RIE III est l'occasion d'unifier le traitement fiscal des réserves latentes dans le cadre de la fin, respectivement du début de l'assujettissement à l'impôt. Ce nouveau dispositif, qui serait applicable tant au niveau de la LIFD que de la LHID, vise à assurer de manière cohérente l'imposition des réserves latentes créées durant l'assujettissement à l'impôt et, inversement, à exonérer la création de valeur imputable à une période d'exonération ou à l'assujettissement à une souveraineté fiscale étrangère.

Cela étant, le modèle proposé déroge assurément au principe de détermination (« *Massgeblichkeitsprinzip* ») sur lequel est ordinairement fondé l'objet de l'impôt sur le bénéficiaire. Aussi, cette dérogation, qui constitue une règle correctrice tantôt en défaveur (sortie de l'assujettissement), tantôt en faveur (entrée dans l'assujettissement) du contribuable, doit être prévue par une base légale expresse<sup>154</sup>. Certes, dans deux affaires récentes<sup>155</sup> sur lesquelles nous revenons ci-dessous, le Tribunal fédéral a admis, indirectement et sous l'angle restreint de l'arbitraire, que le step-up pouvait être pratiqué à l'occasion du passage du statut cantonal de société holding à l'assujettissement ordinaire à l'impôt. Ces décisions reposent toutefois tout au plus sur l'autonomie dont disposent les cantons dans le cadre de la mise en œuvre des statuts fiscaux cantonaux. En revanche, la jurisprudence dans laquelle la Haute Cour dispose d'un plein pouvoir d'examen est marquée par une conception formaliste du principe de détermination<sup>156</sup>. Selon cette conception, qui nous paraît erronée mais dont il convient de prendre acte, les réserves latentes sont dans la règle imposables à l'occasion de leur réalisation, même si celles-ci proviennent historiquement d'un domaine exonéré. Aussi, la voie choisie par l'AP-RIE III, qui est celle d'introduire dans la LIFD et la LHID une règle correctrice consacrant de manière générale

<sup>154</sup> Voir à ce sujet DANON, *La refonte de la fiscalité internationale*, p. 39 et ss ; DANON, *Step-up*, p. 16 et ss. Du même avis GLAUSER, *Step-up*, p. 345 et ss ; Contra : RIEDWEG, *Wechsel vom privilegierten zum ordentlichen Steuerstatus*, p. 163

<sup>155</sup> Arrêt 2C\_645/2011 du 12.3.2012; Arrêt 2C\_842/2013 du 18.2.2014

<sup>156</sup> Voir à ce sujet arrêt 2C\_392/2009 du 23.8.2010 ; RDAF 2002 II 131 et arrêt 2C\_515/2010 du 13.9.2011 concernant la possibilité d'activer un apport dissimulé en neutralité fiscale. La pratique administrative, il est vrai, admet, dans certains cas particuliers et à certaines conditions, que des réserves latentes soient activées au bilan fiscal. Il en va ainsi en cas de privatisation (Circulaire sur les restructurations, ch. 4.2.5.2) ou encore dans le cadre de l'imposition des entreprises de transport et d'infrastructure concessionnaires (Circulaire AFC 2011/35, N 3.5). Ces différentes pratiques demeurent toutefois isolées et ne peuvent en tout état de cause être généralisées. Pour une analyse détaillée de ces questions, voir notamment DANON, *Step-up*, p. 16 et ss

le principe du step-up, est à notre avis la seule qui soit susceptible de mettre en œuvre le modèle proposé.

En ce qui concerne la sortie de l'assujettissement à l'impôt, l'AP-RIE III prévoit l'imposition des réserves latentes non-imposées et du goodwill originaire<sup>157</sup> en cas de : « *transfert d'éléments patrimoniaux ou de fonctions dans une exploitation commerciale ou un établissement stable à l'étranger, la clôture de la liquidation (...) et le transfert à l'étranger du siège ou de l'administration effective* »<sup>158</sup>. Ce faisant l'avant-projet reprend le principe posé à l'art. 58 al. 1 let. c LIFD, ancre celui-ci dans la LHID et étend son application au transfert d'actifs isolés<sup>159</sup>. De même, pour ce qui est des états de fait internes, l'AP-RIE III complète le droit actuel en prévoyant l'imposition systématique des réserves latentes en cas de passage à une exonération subjective au sens des articles 56 LIFD et 23 LHID.

Symétriquement, en cas d'entrée dans l'assujettissement ordinaire – et c'est là que réside la nouveauté par rapport au droit positif – l'entreprise est autorisée à activer dans son bilan fiscal les réserves latentes et le goodwill accumulés durant la période d'exonération. Les articles 61a al. 3 AP-LIFD et 24c al. 4 AP-LHID disposent ainsi que : « *Les réserves latentes, y compris la plus-value immatérielle de la personne morale créée par le contribuable lui-même, prises en compte dans le bilan fiscal*<sup>160</sup> *au début de l'assujettissement à l'impôt ne sont pas soumises à l'impôt sur le bénéfice* ». Par début d'assujettissement, l'on entend le : « *transfert d'éléments patrimoniaux ou de fonctions de l'étranger dans une exploitation commerciale ou un établissement stable en Suisse, la fin de l'exonération prévue à l'art. 56 et le transfert en Suisse du siège ou de l'administration effective* »<sup>161</sup>. Autrement dit, cette réévaluation interviendrait selon le modèle du « step-up », que connaissent notamment plusieurs Etats européens en situation interne (passage d'une exonération à l'assujettissement ordinaire)<sup>162</sup> et internationale (immigration)<sup>163</sup>.

<sup>157</sup> Art. 61a al. 1 AP-LIFD et 24c al. 1 AP-LHID

<sup>158</sup> Art. 61a al. 2 AP-LIFD et 24c al.2 AP-LHID

<sup>159</sup> En droit actuel, cette question est en effet controversée en raison notamment de l'asymétrie existant entre l'art. 18 al. 2 (qui couvre le transfert d'actifs isolés) et l'art. 58 al. 1 lit. c LIFD (qui n'y fait pas référence), cf. à ce sujet DANON, CR-LIFD, N 85 et ss ad Art. 57-58

<sup>160</sup> Ces dispositions font en fait référence à tort au « bilan commercial ». Comme l'atteste la version allemande de cette disposition, qui se réfère à juste titre au bilan fiscal (« Steuerbilanz »), il s'agit là d'une simple erreur de traduction que nous corrigeons donc d'office pour assurer la bonne compréhension du texte

<sup>161</sup> Art. 61a al. 4 AP-LIFD et 24c al. 5 AP-LHID

<sup>162</sup> Voir par exemple art. 28a Corporate Income Tax Act en ce qui concerne les Pays-Bas et pour l'Autriche, § 18(2) du Körperschaftsteuergesetz qui prévoit que : « *Wird eine von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreite Körperschaft unbeschränkt steuerpflichtig, hat sie auf den Beginn der Steuerpflicht den gemeinen Wert der bislang nicht steuerhängigen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens anzusetzen* ». En France, dans une décision rendue en 2009 (CE du 31 juillet 2009 n°294303), le Conseil d'Etat confirma également ce principe, jugeant que : « *Lorsqu'un élément d'actif, d'abord affecté à une activité indissociable du but non lucratif de l'organisme, se trouve, du fait de la cessation de*



Suivant le principe de cohérence, le substrat imposable (sortie de l'assujettissement), respectivement le montant de la réévaluation (entrée dans l'assujettissement) serait déterminé de la même manière. En l'occurrence, l'évaluation des réserves latentes et du goodwill activés se ferait selon les règles ordinaires. Aussi, dans l'un et l'autre cas, les réserves latentes (y compris le goodwill originaire créé par l'entreprise) seraient estimées comme si les actifs avaient été cédés à un tiers<sup>164</sup>.

Le principe de l'unification du traitement fiscal des réserves latentes fut généralement plébiscité lors de la procédure de consultation. Cela étant, à l'heure où nous écrivons, plusieurs questions demeurent encore ouvertes en ce qui concerne la teneur définitive de ce nouveau dispositif. Tout d'abord, il est probable que le modèle de l'AP-RIE III doive être retouché en ce qui concerne l'entrée et la sortie de la licence box, ceci en raison de l'adaptation de ce régime à l'approche dite « nexus ». A notre sens, la solution prévue par l'AP-RIE III, qui repose sur l'idée que le passage au régime licence box conduit à un transfert de réserves latentes préexistantes vers un domaine exonéré, n'est plus compatible avec l'approche nexus. Enfin, à l'occasion de la procédure de consultation il est apparu que l'application du modèle du step-up aux sociétés au bénéfice de statuts fiscaux cantonaux (en particulier le statut auxiliaire) serait malaisée, en raison notamment de l'obligation pour les groupes d'activer un impôt différé (« differed tax asset ») dans leurs comptes consolidés<sup>165</sup>. Il est donc possible que la solution proposée par l'AP-RIE III, qui consistait à appliquer par analogie<sup>166</sup> le principe du step-up aux sociétés au bénéfice de statuts holding ou auxiliaire au moment de l'abrogation de ceux-ci, soit repensée. Nous comprenons du reste que d'autres variantes sont actuellement à l'étude, sans toutefois qu'une option n'ait été officiellement retenue à ce stade.

---

*cette activité, soumis à l'impôt sur les sociétés, la plus-value réalisée à l'occasion de sa cession doit être calculée par différence entre sa valeur au jour de la cession, et celle acquise par cet élément au jour du changement de régime fiscal applicable à cet actif »*

<sup>163</sup> Aux Pays-Bas, la réévaluation est alors basée sur une pratique administrative alors qu'en Autriche, par exemple, elle découle d'une base légale expresse, voir § 6 Einkommensteuergesetz.

<sup>164</sup> Rapport explicatif AP-RIE III, p. 87. Dans le cadre de l'AP-RIE III, l'amortissement des actifs réévalués est en revanche soumis à deux règles spécifiques. Tout d'abord, si l'amortissement des actifs réévalués induit une perte durant une période fiscale, celle-ci ne peut être reportée. En conséquence, la part de l'amortissement dépassant le bénéfice imposable de l'exercice n'a aucun effet fiscal. Ce faisant, l'AP-RIE III limite aussi l'effet de l'amortissement dans le temps. D'autre part, le goodwill porté au bilan fiscal doit être amorti sur dix ans (Art. 61a al. 5 AP-LIFD)

<sup>165</sup> Voir à ce sujet MSA 2014, p. 429 et ss ; GLAUSER, step-up p. 372 et ss

<sup>166</sup> Art. 78g AP-LHID

En conséquence, compte tenu des questions encore en suspens, il nous est uniquement possible de nous prononcer ici sur la constitutionnalité des principes directeurs du modèle proposé (B). Cela étant, nous formulerons tout de même quelques remarques concernant l'application de ces principes aux statuts fiscaux cantonaux (C).

## B. Constitutionnalité du modèle envisagé

Sous l'angle du droit constitutionnel, le principe de l'unification du traitement fiscal des réserves latentes peut à notre sens être parfaitement justifié au titre de mesure de systématique fiscale, à l'instar par exemple des règles régissant l'élimination de la double imposition juridique ou économique, le report de pertes ou encore le report d'imposition en cas de restructuration<sup>167</sup>. Pour cela, le nouveau dispositif devrait toutefois respecter les principes généraux régissant l'imposition, à savoir la généralité, l'égalité (1) et l'imposition selon la capacité économique (2). Enfin, la dérogation au principe de déterminance, ne doit pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif visé. Autrement dit, le principe de proportionnalité doit être observé (3).

### 1. Généralité et égalité de l'imposition

Le modèle envisagé nous paraît, dans son principe, conforme au droit constitutionnel. En effet, ce dispositif serait généralement applicable à toutes les personnes morales et à tous les états de faits (nationaux et internationaux) donnant lieu à une entrée ou une sortie de réserves latentes, et ceci sur la base d'une réglementation uniforme ancrée dans la LIFD et la LHID.

Il sied toutefois de formuler une réserve. L'AP-RIE III ne prévoit en effet aucune modification correspondante en ce qui concerne le revenu de l'activité indépendante des personnes physiques. Certes, l'imposition en cas de sortie de l'assujettissement est déjà assurée par l'art. 18 al. 2 LIFD (et les dispositions cantonales correspondantes) qui dispose que : « *Le transfert d'éléments de la fortune commerciale dans la fortune privée ou dans une entreprise ou un établissement stable sis à l'étranger est assimilé à une aliénation* ». En revanche, l'AP-RIE III n'étend pas le modèle du step-up au revenu de l'activité indépendante. Bien évidemment, la nécessité de pouvoir activer des réserves latentes en neutralité fiscale se pose moins fréquemment en ce qui concerne le revenu de l'activité indépendante des

---

<sup>167</sup> Lors de restructurations, le modèle du step-up existe d'ailleurs déjà en droit harmonisé, par exemple en cas de violation du délai de blocage à l'occasion d'un démembrement (pour les personnes morales, voir art. 24 al. 3ter LHID et 61 al. 4 LIFD)

personnes physiques<sup>168</sup>. Cela étant, compte tenu de l'objectif poursuivi par cette mesure, il ne se justifie pas à notre sens de réserver celle-ci aux seules personnes morales. Ceci d'autant plus que les principes constitutionnels qui sous-tendent le droit fiscal suisse de l'entreprise s'appliquent indistinctement aux personnes morales et aux sociétés de personnes<sup>169</sup>. En conséquence, nous pensons que la solution la plus respectueuse du principe de l'égalité de traitement serait également d'étendre l'unification proposée du traitement fiscal des réserves latentes au revenu provenant de l'activité indépendante.

## 2. Capacité économique

Sur le principe, le modèle proposé respecterait également le principe de la capacité économique.

En cas d'entrée dans l'assujettissement ordinaire, le modèle du step-up concrétise le principe de capacité économique et d'imposition du bénéfice global (« Totalgewinn »). Fondamentalement, l'impôt sur le bénéfice cherche en effet à appréhender le résultat réellement obtenu par l'entreprise durant son existence. Or, on peut poser que la capacité contributive d'une entreprise ne prend par définition naissance que dès l'instant où celle-ci est assujettie à l'impôt. En conséquence, le modèle proposé par l'AP-RIE III permet d'atteindre cet objectif et tempère les conséquences trop rigoureuses du principe de détermination. Cela étant, l'AP-RIE III n'indique pas expressément ce qu'il advient des pertes encourues durant une période d'exonération. Afin d'assurer un traitement symétrique du point de vue de la capacité économique de l'entreprise

---

<sup>168</sup> En situation transfrontalière, la question peut toutefois se poser lorsque les associés d'une société de personnes sont assujettis à l'impôt en Suisse de manière illimitée, disposent d'un établissement stable à l'étranger et que des actifs et réserves latentes précédemment imputables à cet établissement stable sont transférés en Suisse. Aux termes des articles 61a al. 3 AP-LIFD et 24c al. 5 AP-LHID, le début d'assujettissement englobe également « *le transfert d'éléments patrimoniaux ou de fonctions de l'étranger dans une exploitation commerciale (...) en Suisse* ». Aussi, si une base légale est nécessaire pour les personnes morales, nous ne voyons pas pourquoi tel ne serait pas le cas pour le revenu de l'activité indépendante. Certes, il est vrai que la non-imposition des réserves latentes imputables à un établissement stable étranger d'une entreprise peut déjà être déduite des règles régissant l'étendue de l'assujettissement à l'impôt (art. 6 al. 1 et 52 al. 1 LIFD). Cela étant, les conséquences qui en résultent impliquent néanmoins une entorse au principe de détermination. Aussi, une règle correctrice est nécessaire. Voir aussi à ce sujet BRÜLISAUER, *Abgrenzung nach dem « Dealing-at-Arm's Length »*, p. 353 et ss. Par ailleurs une question voisine, mais conceptuellement identique, est celle de l'activation de réserves latentes provenant d'apports dissimulés. Pour les personnes morales, la question est réglée par l'art. 60 lit. a LIFD ainsi que par la pratique administrative y relative (neutralité en cas d'activation durant la période fiscale de l'apport). Cela étant, dans une affaire récente (RDAF 2013 II 86, 91), le Tribunal fédéral a laissé ouverte la question de savoir si l'art. 60 lit. a LIFD était également applicable au revenu de l'activité indépendante. Aussi, le législateur pourrait profiter de la modification envisagée pour clarifier également cette question, voir à ce sujet DANON, *La refonte de la fiscalité internationale*, p. 45

<sup>169</sup> DANON, *La refonte de la fiscalité internationale*, p. 44. Du même avis, BRÜLISAUER, *Abgrenzung nach dem « Dealing-at-Arm's Length »*, p. 342 et ss

(exclusion du champ de l'assujettissement ordinaire tant des facteurs positifs que négatifs imputables au domaine exonéré), et comme cela est également le cas dans d'autres systèmes fiscaux<sup>170</sup>, il conviendrait que le législateur précise, par souci de clarté, que les pertes réalisées durant une période d'exonération ne peuvent être compensées après le passage à l'imposition ordinaire (ou seulement dans la limite de la part imposable en cas d'exonération partielle).

Lors de la sortie de l'assujettissement à l'impôt, le principe de la réalisation systématique des réserves latentes, déjà prévu par le droit positif, se justifie également au regard du principe de capacité économique. Comme le relève la doctrine, ce principe commande que tous les revenus du contribuable soient soumis à l'imposition. Aussi, en acceptant la constitution de réserves latentes, le système fiscal part du principe que l'imposition des plus-values ainsi constituées n'est que différée dans le temps. Or, la sortie de l'assujettissement à l'impôt perturbe cet équilibre dès lors que, à défaut de correctif, celle-ci conduirait au contraire à une perte définitive de substrat fiscal. En conséquence, le principe de la réalisation systématique, déjà connu en droit positif, conduit certes à une imposition des réserves latentes par « anticipation » et indépendamment de toute réalisation effective ou comptable, mais garantit une imposition conforme au principe de capacité économique<sup>171</sup>. Au surplus et conceptuellement, cette forme de réalisation permet également d'assurer l'égalité de traitement par rapport aux contribuables demeurant dans le champ de l'assujettissement ordinaire et dont les réserves latentes seront tôt ou tard soumises à l'impôt. C'est du reste cette vision des choses qui conduisit le Tribunal fédéral à confirmer la constitutionnalité de l'impôt de départ cantonal (« Wegzugsteuer »), qui entraînait, avant l'entrée en vigueur de la LHID, la réalisation systématique des réserves latentes à l'occasion d'un transfert de siège intercantonal<sup>172</sup>.

### 3. Proportionnalité

Cela étant, si le modèle proposé par l'AP-RIE III est dans son principe conforme au droit constitutionnel, celui-ci doit toutefois respecter le principe de proportionnalité.

En conséquence, en cas d'entrée dans l'assujettissement à l'impôt, l'activation des réserves latentes au bilan fiscal, respectivement l'amortissement de celles-ci, ne devrait pas excéder ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif de systématique fiscale poursuivi, à savoir l'exclusion de ces réserves du champ de l'assujettissement ordinaire à l'impôt. A défaut, il en résulterait en effet une

---

<sup>170</sup> Voir à ce sujet DANON, *Step-up*, p. 23

<sup>171</sup> REICH, *Leistungsfähigkeitsprinzip*, p. 11 ; REICH, *Realisation stiller Reserven*, p. 123

<sup>172</sup> ATF 116 Ia 81 = StR 1991 151 = ASA 60 443

inégalité de traitement par rapport aux contribuables se trouvant déjà dans le champ de l'assujettissement ordinaire à l'impôt. De ce point de vue, en présence d'une exonération partielle, le fait d'activer uniquement au bilan fiscal la part exonérée des réserves latentes nous paraît être la solution la plus conforme au principe de proportionnalité.

De même, lors de sortie de l'assujettissement à l'impôt, la réalisation systématique ne peut porter que sur les réserves latentes dont l'imposition n'est plus garantie. A notre sens, ce principe vaut tant en ce qui concerne les états de faits nationaux qu'internationaux. Autrement dit, une imposition par anticipation de réserves latentes demeurant dans le champ de l'assujettissement ordinaire à l'impôt ne peut être justifiée par aucune raison objective et contrevient de ce fait au principe de l'égalité de traitement et d'imposition selon la capacité contributive.

Le principe de proportionnalité est clairement respecté par l'AP-RIE III en ce qui concerne les états de faits internationaux. En effet, seules les réserves latentes sortant effectivement de la souveraineté fiscale suisse seraient imposées. Ainsi, l'imposition ne saurait frapper les réserves latentes restant soumises à un rattachement économique en Suisse (établissement stable ou immeuble)<sup>173</sup>. Cette vision des choses, déjà suivie en droit positif, est pleinement conforme au principe de proportionnalité et au droit constitutionnel.

En revanche, la logique de la réalisation systématique en cas de passage d'une imposition partielle à l'imposition ordinaire, initialement envisagée par l'AP-RIE III en ce qui concerne la sortie de la licence box<sup>174</sup> et des statuts fiscaux cantonaux<sup>175</sup>, nous paraît plus discutable d'un point de vue constitutionnel. En effet, conformément au principe de proportionnalité, une imposition des réserves latentes au titre d'une réalisation systématique ne doit intervenir qu'en présence d'une perte effective de substrat fiscal. De ce point de vue, par exemple, la part des réserves latentes d'une société auxiliaire qui est ordinairement imposable au motif qu'elle n'a jamais cessé de demeurer dans le champ de l'assujettissement à l'impôt ne saurait être soumise à une imposition à l'occasion de la fin du statut fiscal. Cela d'autant plus qu'un simple changement de statut fiscal ne constitue juridiquement et économiquement pas une liquidation. Enfin, une telle imposition contrevient également au principe de l'imposition selon la capacité contributive (imposition

---

<sup>173</sup> Rapport explicatif AP-RIE III, p. 87

<sup>174</sup> Art. 26c al. 6 AP-LHID

<sup>175</sup> Art. 78g AP-LHID. Le fondement de la réalisation systématique dans cette hypothèse n'est toutefois pas clair, voir à ce sujet DANON, Step-up, p. 24

indépendamment de toute aliénation ou réévaluation selon le droit comptable), et ceci sans aucune raison objective<sup>176</sup>.

Cela étant, comme nous l'avons relevé, nous comprenons que d'autres variantes sont actuellement à l'étude en ce qui concerne ces états de fait.

S'agissant enfin du passage à une exonération subjective (art. 56 LIFD et 23 LHID), l'AP-RIE III ne prévoit aucune solution de report de l'imposition ou de répartition de l'échéance de l'impôt. Observons que la nécessité de prévoir un mécanisme de report de l'imposition dans cette hypothèse est débattue en doctrine<sup>177</sup>. A notre avis, le principe de proportionnalité milite en faveur d'une telle solution dès lors que les droits du fisc sont ici susceptibles d'être préservés (le rattachement territorial des réserves latentes étant assuré dans cette hypothèse). On doit toutefois reconnaître que le droit positif n'incorpore pas de solution uniforme en ce domaine et que cette question mériterait un examen plus général qui dépasse le champ du présent avis de droit. Par contre, la solution préconisée par l'AP-RIE III qui consiste à prévoir une répartition de l'échéance de l'impôt sur le bénéfice en ce qui concerne certains états de fait internes uniquement (entrée dans la licence box, sortie des statuts fiscaux cantonaux) à l'exclusion d'autres (passage à une exonération subjective) nous apparaît particulièrement problématique au regard de l'égalité de traitement. Aussi, si le principe de répartition de l'échéance de l'impôt sur le bénéfice devait être maintenu, il conviendrait de l'étendre aux autres cas internes de passage à une exonération, en particulier ceux visés par les articles 56 LIFD et 23 LHID.

---

<sup>176</sup> En réalité, même en situation inverse (passage de l'assujettissement ordinaire à un régime privilégié), la pratique administrative limite le décompte systématique à la part des réserves latentes migrant effectivement dans le domaine exonéré. Par exemple, selon la position défendue aujourd'hui par l'AFC en relation avec l'imposition partielle des droits de participations commerciales, l'apport d'actifs isolés en faveur d'une filiale entraîne uniquement l'imposition des réserves latentes transférées à hauteur de 50% au titre d'une réalisation en raison de la systématique fiscale (c'est-à-dire à hauteur de la part bénéficiant à l'avenir de l'imposition partielle). Symétriquement, l'activation des réserves latentes dans la filiale est limitée à la part (50%) des réserves latentes ayant fait l'objet de la réalisation systématique (step-up partiel). Circulaire AFC n° 23, ch. 2.4.2. Cette pratique est toutefois discutable, faute de base légale expresse permettant dans cette hypothèse l'imposition des réserves latentes au titre d'une réalisation systématique, voir à ce sujet DANON/OBRIST, Restructurations de sociétés de personnes et imposition partielle, p. 527 et ss

<sup>177</sup> Voir par exemple : en faveur : OBRIST, réalisation systématique, p. 306 ; plus réservée : ZÜGER, Steuersystematische Realisierung stiller Reserven, p. 136 et ss

## C. Le cas des statuts fiscaux cantonaux

### 1. Rappel de la situation en droit positif

La LHID ne contient aucune règle concernant l'activation de réserves latentes au bilan fiscal à la suite de la fin du statut holding ou auxiliaire. Comme nous l'avons rappelé le Tribunal fédéral eût l'occasion d'examiner indirectement cette question dans deux espèces récentes<sup>178</sup>. Dans la première affaire, jugée en 2012<sup>179</sup>, une société sise à Zurich avait été mise au bénéfice du statut holding et avait accumulé un report de pertes. Par la suite, la société fut soumise à une imposition ordinaire. La question soulevée était donc celle de savoir si les pertes accumulées pendant la période d'exonération pouvaient être portées en déduction du bénéfice imposable, une fois la société ordinairement assujettie à l'impôt.

Le Tribunal fédéral rappela que les conséquences liées à la perte du statut de société holding ne sont pas régies par la LHID et relèvent donc de la compétence des cantons. Cette opinion s'appuie en l'occurrence sur le message du Conseil fédéral relatif à l'harmonisation fiscale<sup>180</sup>. En conséquence, cette question ne peut être revue que sous l'angle restreint de l'arbitraire<sup>181</sup>.

Ceci posé, la Haute Cour considéra que la prise en compte du report de pertes n'était en l'espèce pas insoutenable. Se référant notamment à la pratique d'autres cantons, les juges de Mon Repos constatèrent que cette solution était symétrique avec le traitement qui était réservé par le canton de Zurich aux réserves latentes à l'occasion de la fin d'un régime fiscal privilégié. En effet, ce canton n'admettait alors pas la solution du step-up de sorte que les réserves latentes afférentes à la période d'exonération demeuraient potentiellement imposables dans le cadre du régime ordinaire<sup>182</sup>. Aussi, compte tenu du sort réservé aux réserves latentes et s'appuyant sur les solutions retenues en ce domaine par d'autres cantons, le Tribunal fédéral jugea simplement que la solution consistant à admettre la déductibilité des pertes n'était pas « *unhaltbar (...) und (...)*

<sup>178</sup> Arrêt 2C\_645/2011 du 12.3.2012; arrêt 2C\_842/2013 du 18.2.2014

<sup>179</sup> Arrêt 2C\_645/2011 du 12.3.2012

<sup>180</sup> FF 1983 III 1, 125

<sup>181</sup> Arrêt 2C\_645/201 du 12.3.2012, consid. 1.5: «*Nach Auffassung des Bundesrats ist es Sache des kantonalen Gesetzgebers, die steuerlichen Konsequenzen festzulegen im Falle, dass eine Kapitalgesellschaft ihr bisheriges Holdingprivileg endgültig verliert (...). Das Bundesgericht kann daher die hier anstehenden Konsequenzen eines Verlusts des Holdingprivilegs durch die Behörden des Kantons Zürich nur unter dem beschränkten Gesichtswinkel der Willkür überprüfen*»

<sup>182</sup> A la suite de cette décision, le canton a adapté sa pratique, précisant en l'occurrence que les réserves latentes peuvent être activées en neutralité fiscale et que le report de pertes accumulé durant la période d'exonération ne peut être compensé, voir Mitteilung des Steueramtes des Kantons Zürich du 19.7.2012 ad § 73 StG

*willkürlich* »<sup>183</sup>.

À notre avis, le Tribunal fédéral se concentra ici uniquement sur la question de la cohérence du traitement réservé aux pertes par rapport à celui appliqué aux réserves latentes, et ceci rappelons le, sous l'angle restreint de l'arbitraire. Aussi, à la suite de ces deux décisions, tout au plus peut-on considérer qu'il n'est, en droit positif, pas arbitraire pour les cantons d'exonérer les réserves latentes créées durant le statut de société holding ou auxiliaire pour autant que le traitement réservé aux pertes demeure symétrique (non-déductibilité).<sup>184</sup>.

## 2. Situation dans le cadre de la RIE III

La RIE III prévoit également d'introduire dans la LHID un mécanisme régissant la sortie des statuts fiscaux cantonaux. En conséquence, dans la mesure où ces nouvelles règles seraient introduites dans le droit harmonisé, la constitutionnalité de celles-ci pourrait être librement revue par le Tribunal fédéral, si bien que son pouvoir d'examen ne serait plus limité à l'arbitraire comme cela est le cas aujourd'hui. Notre Haute Cour pourrait à cet égard non seulement examiner la constitutionnalité du dispositif lui-même mais également, le cas échéant, vérifier si l'égalité de traitement entre contribuables confrontés à une entrée dans l'assujettissement ordinaire à l'impôt est assurée par la LHID.

Comme nous l'avons vu, le principe de l'exonération des réserves latentes préexistantes à l'occasion de leur entrée dans l'assujettissement ordinaire à l'impôt constitue une mesure de systématique fiscale destinée à faire mieux coïncider l'assiette de l'impôt avec l'imposition selon la capacité contributive. Conformément au principe d'égalité de traitement, cette règle doit donc être appliquée à tous les contribuables et à tous les états de fait impliquant un transfert de réserves latentes vers l'assujettissement ordinaire. Aussi, le droit constitutionnel commande également d'appliquer cette mesure de systématique fiscale aux sociétés au bénéfice de statuts holding ou auxiliaire au moment de leur abrogation, respectivement à l'occasion de leur entrée dans l'assujettissement ordinaire à l'impôt<sup>185</sup>. En conséquence, sous l'angle du droit

<sup>183</sup> Arrêt 2C\_645/2011 du 12.3.2012, consid. 4

<sup>184</sup> Toutefois, même cela ne fait pas l'unanimité. Au moment de ses travaux, la Commission d'harmonisation fiscale fut du reste très réservée à ce sujet, Conférence des fonctionnaires fiscaux d'Etat, Fiscalité de l'Entreprise, p. 241 : « *Les conséquences de la perte du privilège holding doivent être réglementées en droit cantonal (Le Message, p. 125). Le principe veut qu'à partir de ce moment-là, le holding soit réimposé selon le système ordinaire. Mais le droit fédéral ne répond pas à la question de savoir s'il est possible – et sous quelles conditions – de procéder à une réévaluation exonérée d'impôt avant que le statut ne se modifie. Cependant, les règles d'évaluation de droit commercial et le principe du caractère déterminant des informations du bilan doivent être respectés* »

<sup>185</sup> MATTEOTTI relève quant à lui que « *Aufgrund des verfassungsrechtlich verankerten Gebots der Rechtssicherheit muss*



constitutionnel, l'idée d'introduire dans la LHID une mesure concernant ces sociétés est parfaitement justifiée.

Cela étant, compte tenu de la problématique liée à la comptabilisation d'un impôt différé dans les comptes consolidés, nous comprenons que d'autres variantes que celle du step-up sont actuellement envisagées en vue de mettre en œuvre cette mesure. Aucune orientation définitive n'ayant été privilégiée à ce stade, respectivement ne nous ayant été soumise pour examen, nous ne pouvons nous prononcer ici sur la constitutionnalité de ces éventuelles variantes.

Ces développements soulèvent toutefois une question plus générale au sujet de laquelle il sied tout de même formuler quelques remarques. En l'occurrence, celle de savoir si le droit constitutionnel exige qu'un objectif de systématique fiscale, tel que celui envisagé ici (soit l'exonération de la valeur créée dans un domaine non-soumis à l'impôt), soit forcément concrétisé par le même modèle (soit en l'espèce celui du step-up) dans toutes les situations concernées ou si d'autres variantes techniques sont envisageables.

A notre avis, il n'est pas exclu que le législateur concrétise un même objectif de systématique fiscale par le biais de mesures techniques qui ne sont pas rigoureusement identiques dans tous les cas. Cela étant, dans la mesure où l'objectif de systématique fiscale serait en l'espèce le même pour tous les contribuables, le recours à d'autres variantes techniques suivant les cas d'entrée et/ou de sortie de l'assujettissement ne saurait en tout état de cause induire des inégalités de traitement entre contribuables confrontés à ces situations de transition. Par exemple, pour un montant égal de réserves latentes créées dans un domaine non-soumis à l'impôt, le montant exclu de l'assujettissement ordinaire, respectivement son impact sur la charge fiscale globale, devrait toujours être sensiblement identique<sup>186</sup> pour tous les contribuables et les états de fait concernés (opération d'immigration, passage d'une exonération ou d'un statut holding ou auxiliaire à l'assujettissement ordinaire), ceci quelle que soit la manière dont l'objectif poursuivi par le législateur est techniquement mis en œuvre.

---

*sichergestellt werden, dass stille Reserven und Goodwill, welche während der Zeit der privilegierten Besteuerung geschaffen wurden, nicht nachträglich einer massiv höheren ordentlichen Besteuerung unterworfen werden* » (MATTEOTTI, *Entwicklungen 2015*, p. 285). A notre avis, dans le cadre de la RIE III, ce sont surtout les considérations liées à la nécessité pour le législateur d'assurer une égalité de résultat entre ces situations de transition vers l'assujettissement ordinaire

<sup>186</sup> Des différences *non-significatives* pouvant toutefois être justifiées sous l'angle de la praticabilité de l'impôt

En conséquence, si le législateur dispose naturellement d'une certaine marge de manœuvre dans la mise en œuvre d'un objectif de systématique fiscale, l'égalité de l'imposition entre tous les contribuables doit en revanche *in fine* être assurée du point de vue de cet objectif.

## D. Conclusions

Les conclusions auxquelles nous parvenons en ce qui concerne la constitutionnalité des principes directeurs qui régirait l'unification du traitement des réserves latentes en droit fiscal harmonisé sont donc les suivantes :

- Dans son principe, le modèle envisagé, parfaitement justifié au regard de la systématique fiscale, respecterait les principes de généralité, de l'égalité et d'imposition selon la capacité économique. En particulier, le dispositif envisagé serait généralement applicable à toutes les personnes morales<sup>187</sup> et à tous les états de faits (nationaux et internationaux) donnant lieu à une entrée ou une sortie de réserves latentes, et ceci sur la base d'une réglementation uniforme ancrée dans la LIFD et la LHID. Cela dit, pour les raisons exposées, nous pensons que la solution la plus respectueuse du principe de l'égalité de traitement serait également d'étendre cette unification du traitement fiscal des réserves latentes au revenu provenant de l'activité indépendante.
- Cela étant, conformément au principe de proportionnalité, la réglementation proposée ne devrait pas aller au delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif poursuivi. En conséquence, en cas d'entrée dans l'assujettissement ordinaire, seule la part précédemment exonérée des réserves latentes devrait être activée au bilan fiscal (modèle du step-up partiel en cas d'exonération partielle). De même, lors de sortie de l'assujettissement à l'impôt, la réalisation systématique ne peut porter que sur les réserves latentes dont l'imposition n'est plus garantie. A notre sens, ce principe vaut tant en ce qui concerne les états de faits nationaux qu'internationaux.

---

<sup>187</sup> L'AP-RIE III ne prévoit toutefois aucune modification correspondante en ce qui concerne le revenu de l'activité indépendante des personnes physiques. Certes, l'imposition en cas de sortie de l'assujettissement est déjà assurée par l'art. 18 al. 2 LIFD (et les dispositions cantonales correspondantes). En revanche, l'AP-RIE III n'étend pas le modèle du step-up au revenu de l'activité indépendante. Bien évidemment, la nécessité de pouvoir activer des réserves latentes en neutralité fiscale se pose moins fréquemment en ce qui concerne le revenu de l'activité indépendante des personnes physiques. Cela étant, compte tenu de l'objectif poursuivi par cette mesure, il ne se justifie pas à notre sens de réserver celle-ci aux seules personnes morales, voir à ce sujet DANON, *La refonte de la fiscalité internationale*, p. 44.

- Le principe d'égalité de traitement commande également d'appliquer cette mesure de systématique fiscale aux sociétés au bénéfice de statuts holding ou auxiliaire au moment de leur abrogation, respectivement à l'occasion de leur entrée dans l'assujettissement ordinaire à l'impôt. Cela dit, compte tenu de la problématique liée à la comptabilisation d'un impôt différé dans les comptes consolidés, nous comprenons que d'autres variantes que celle du step-up sont actuellement envisagées en ce qui concerne ces sociétés. Aucune orientation définitive n'ayant été privilégiée à ce stade, respectivement ne nous ayant été soumise pour examen, nous ne pouvons nous prononcer ici sur la constitutionnalité de ces éventuelles variantes. Sous l'angle du droit constitutionnel et de manière générale, nous pouvons toutefois observer ce qui suit. A notre avis, il ne serait pas exclu que le législateur concrétise un même objectif de systématique fiscale par le biais de mesures techniques qui ne sont pas rigoureusement identiques dans tous les cas. Cela étant, dans la mesure où l'objectif de systématique fiscale serait en l'espèce le même pour tous les contribuables, le recours à d'autres variantes techniques suivant les cas d'entrée et/ou de sortie de l'assujettissement ne saurait en tout état de cause induire des inégalités de traitement entre contribuables confrontés à ces situations de transition. En conséquence, pour un montant égal de réserves latentes créées dans un domaine non-soumis à l'impôt, le montant exclu de l'assujettissement ordinaire, respectivement son impact sur la charge fiscale globale, devrait toujours être sensiblement identique<sup>188</sup> pour tous les contribuables et les états de fait concernés (opération d'immigration, passage d'une exonération ou d'un statut holding ou auxiliaire à l'assujettissement ordinaire), ceci quelle que soit la manière dont l'objectif poursuivi par le législateur est techniquement mis en œuvre.

## **E. Relation avec les standards internationaux**

Enfin et par souci de clarté, il sied de rappeler que les développements qui précèdent ne concernent que l'analyse de constitutionnalité du dispositif proposé et ne s'intéressent pas à sa conformité internationale. Aussi, le fait que ce dispositif soit conforme au droit constitutionnel ne signifie pas pour autant qu'il soit automatiquement conforme aux standards internationaux, en particulier aux principes posés par l'OCDE concernant l'abrogation de régimes fiscaux jugés dommageables<sup>189</sup>.

---

<sup>188</sup> Des différences *non-significatives* pouvant toutefois être justifiées sous l'angle de la praticabilité de l'impôt

<sup>189</sup> Voir à ce sujet DANON, Step-up, 3 et ss

## II. Adaptation de l'impôt cantonal sur le capital

### A. Contexte et adaptation proposée

L'une des mesures envisagées par la RIE III concerne l'adaptation de l'impôt cantonal sur le capital prélevé sur les fonds propres imposables des personnes morales<sup>190</sup>. Cette adaptation s'inscrit en particulier dans le contexte de l'abrogation des statuts fiscaux cantonaux de société holding et auxiliaire. Dans le cadre de ces régimes, l'impôt sur le capital était en effet soumis à un taux réduit<sup>191</sup>. Aussi, pour les entreprises concernées, la suppression de statuts fiscaux cantonaux serait de nature à induire une augmentation, suivant les cas importante, de la charge fiscale liée à l'impôt cantonal sur le capital.

En conséquence, afin palier à cet inconvénient, deux pistes de réflexions furent envisagées. La première option, qui ne fut toutefois pas plébiscitée, aurait consisté à abolir l'impôt cantonal sur le capital. La seconde approche, finalement retenue dans le cadre de la RIE III, est de permettre aux cantons de prévoir un impôt sur le capital réduit en ce qui concerne les fonds propres afférent à certains types d'actifs.

L'art. 29 al. 3 AP-RIE III dispose ainsi que :

*« Les cantons peuvent prévoir une imposition réduite pour le capital propre afférent aux droits de participation, aux droits immatériels et aux prêts octroyés à des sociétés de groupe ».*

### B. Analyse de constitutionnalité

Sous l'angle du droit constitutionnel, il sied à notre avis de distinguer l'allègement portant sur les droits de participations, d'une part et celui relatif aux droits immatériels et aux prêts intra-groupe, d'autre part.

- Un allègement portant sur les droits de participation pourrait être justifié par la systématique fiscale. Cet allègement pourrait en effet être justifié par la nécessité d'alléger la triple ou multiple imposition des fonds propres imposables. En effet, la valeur représentée par les droits de participation de la société mère se retrouve au niveau des fonds propres imposables de sa société fille, si bien qu'il se produit une triple ou multiple imposition du capital. Cet

<sup>190</sup> Art. 29 LHID ainsi que sur le capital propre dissimulé

<sup>191</sup> Rapport explicatif RIE III, p. 34

allégement, dont toutes les personnes morales pourraient au demeurant profiter, serait donc conforme à la systématique fiscale, à l'instar de la réduction pour participations applicable en matière d'impôt sur le bénéfice.

- L'allégement en faveur des droits immatériels nous paraît en revanche difficile à justifier sur le plan de la systématique fiscale. De même, l'allégement en faveur des prêts intra-groupe est également problématique au regard de la systématique fiscale dès lors que la créance de la société mère fait partie des fonds étrangers de la société fille et, de ce fait, n'est pas appréhendée par l'impôt cantonal sur le capital<sup>192</sup>. L'incohérence systématique est ici comparable à celle relative à l'exonération des produits d'intérêts et des redevances dans le chef d'une société au bénéfice du statut holding alors même que ces éléments constituent pour le débiteur des charges déductibles<sup>193</sup>.

Cela étant, comme nous le verrons, l'allégement en faveur des droits immatériels pourrait être justifiée au titre d'incitation à but extra-fiscal en faveur de la R&D&I, dans le prolongement de la licence box. Pour cela, il conviendrait toutefois que cet allégement soit également étendu à la fortune commerciale des personnes physiques.

### III. Adaptation de la procédure d'imposition partielle

Le droit de l'impôt fédéral direct prévoit actuellement le principe de l'imposition partielle des revenus provenant de droits de participation en vue d'atténuer la double imposition économique du bénéfice de l'entreprise. En l'occurrence, l'imposition est fixée à 60% et 50% en ce qui

<sup>192</sup> Sous réserve du cas où le prêt de la société mère est qualifié de capital propre dissimulé au niveau de la société fille (art. 29a LHID). Dans ce cas, l'allégement pourrait être justifié par la systématique fiscale à l'instar des droits de participations. Observons toutefois au passage que, à la suite des travaux menés par l'OCDE dans le cadre de l'action N 4 du projet BEPS, les règles de sous-capitalisation suisses pourraient devoir être modifiées, voir à ce sujet DANON/SHELLING, Switzerland in a post BEPS world Bulletin for International Taxation 2015

<sup>193</sup> Comme le relève YERSIN, L'égalité de traitement en droit fiscal, p. 208 : « *En effet si l'exonération des rendements de participations se justifie par la volonté d'éviter une triple imposition, tel n'est pas le cas de l'exemption accordée aux autres recettes de ces sociétés, tels que les intérêts, redevances de licences, etc. Ces revenus peuvent être déduits par la société qui les verse (...)* ». Relevons au surplus que le même argument fut avancé par la Commission européenne à l'occasion du différend concernant les statuts fiscaux cantonaux dans le cadre de l'art. 23(1)(iii) ALE. En effet, selon la Commission, dans la mesure où le régime holding prévoit un allégement en ce qui concerne des éléments (intérêts et redevances) qui ne sont pas soumis à l'impôt au niveau de la filiale, ce régime ne peut être justifié par la nature du système (élimination de la triple ou multiple double imposition économique) et constitue ainsi un avantage sélectif au sens de l'art. 23(1)(iii) ALE (voir Décision du 13.2.2007, N 36)

concerne respectivement la fortune privée<sup>194</sup> et commerciale<sup>195</sup>. De même, la LHID dispose que les cantons peuvent atténuer cette forme de double imposition en octroyant un allègement analogue. La LHID ne prévoit toutefois pas de limite en ce qui concerne l'étendue de l'allègement cantonal<sup>196</sup>.

Cela étant, que ce soit au niveau de la LIFD que de la LHID, cet allègement n'est applicable qu'aux participations représentant au moins 10% (participation qualifiée). Selon le Tribunal fédéral, cette distinction entre les détenteurs de participations qualifiées et les autres porteurs de parts est inconstitutionnelle au motif qu'elle induit en particulier une inégalité de traitement injustifiée<sup>197</sup>.

L'AP-RIE III prévoyait de supprimer cette distinction afin de mettre ce dispositif en ligne avec la jurisprudence du Tribunal fédéral et le principe de l'égalité de traitement<sup>198</sup>. A la suite de la procédure de consultation, le Conseil fédéral décida toutefois de maintenir le seuil de participation minimale de 10%. Aussi, si cette proposition devait être suivie par le Parlement, l'inconstitutionnalité signalée par le Tribunal fédéral subsisterait sans changement dans le nouveau droit.

La seconde modification envisagée, en revanche confirmée par le Conseil fédéral à l'issue de la procédure de consultation, consiste à harmoniser complètement la procédure d'imposition partielle au niveau de la Confédération et des cantons. En l'occurrence, selon le nouveau droit, les revenus provenant de droits de participation qualifiés seraient imposables à 70%, tant en ce qui concerne l'impôt fédéral direct que les impôts cantonaux et communaux (soit un allègement uniforme de 30%). Cette dernière modification n'appelle aucune remarque sous l'angle du droit constitutionnel.

---

<sup>194</sup> Art. 20 al. 1 bis LIFD

<sup>195</sup> Art. 18 b LIFD

<sup>196</sup> Art. 7 al. 1 LHID

<sup>197</sup> ATF 136 I 165 = RDAF 2010 II 22 ; RDAF 2010 II 36

<sup>198</sup> Rapport explicatif RIE III, p. 38

## IV. Incitations pour la recherche, le développement et l'innovation (R&D&I)

### A. Position du problème

Comme l'on montré plusieurs études, l'investissement consenti par les entreprises dans le domaine de la recherche, du développement et de l'innovation (R&D&I) est souvent insuffisant par rapport aux retombées positives (« spillover effects ») pour l'ensemble de l'économie. Il en va ainsi parce que les bénéfices provenant de la R&D&I ne sont jamais intégralement utilisables par l'entreprise elle-même<sup>199</sup>. Aussi, il est unanimement reconnu que ce secteur d'activité, fondamental pour la société en général, mérite d'être encouragé. L'Union européenne s'est du reste fixé pour objectif d'affecter 3% de son PIB aux dépenses R&D à l'horizon 2020<sup>200</sup>. De plus, comme l'observe une récente étude de la Commission européenne, la baisse de l'activité économique induite par la crise financière souligne encore davantage le besoin de renforcer la croissance par le biais de l'activité de R&D&I<sup>201</sup>.

Au sein des Etats membres de l'OCDE, on observe actuellement un net développement des incitations fiscales en faveur de la R&D&I. Dans la plupart des pays, ces incitations sont préférées à un subventionnement direct des activités de R&D&I. Du reste, parmi les Etats européens, seules l'Allemagne et l'Estonie ne connaissent actuellement pas ce type d'incitation<sup>202</sup>.

Traditionnellement, on distingue deux modèles d'incitations fiscales en faveur de la R&D&I. En premier lieu, l'incitation en amont (« input incentive »)<sup>203</sup>, la plus répandue au sein des Etats membres de l'OCDE, intervient au début (« front-end »)<sup>204</sup>, du processus de R&D&I et vise à alléger le coût fiscal de l'investissement consenti par l'entreprise en ce domaine. L'incitation en amont peut prendre la forme d'un crédit d'impôt ou d'une déduction supérieure à 100% (« multiple deduction ») des dépenses de R&D&I, voire la possibilité d'amortir de manière accélérée les actifs de l'entreprise servant à cette activité. Enfin, l'incitation peut également intervenir à la fin (« back-end ») du processus de R&D&I en vue de privilégier les revenus immatériels en provenant. Cette seconde forme incitation, qui s'est considérablement développée

<sup>199</sup> European Commission, Study on R&D, p. 19 ; DANON, Rapport Général, p. 17

<sup>200</sup> European Commission, Study on R&D, p. 17

<sup>201</sup> European Commission, Study on R&D, p. 8

<sup>202</sup> DANON, Rapport Général, p. 17

<sup>203</sup> GRAETZ/DOUD, Technological innovation, international competition, p. 407

<sup>204</sup> GRAETZ/DOUD, Technological innovation, international competition, p. 407

au sein de l'Union européenne au cours des dernières années<sup>205</sup>, est le modèle « licence box » dont l'introduction en droit suisse fut envisagée dès le début des travaux relatifs à la RIE III.

Cela étant, l'octroi de ces incitations aux entreprises multinationales souleva récemment de délicates questions de politique fiscale<sup>206</sup>. En substance, on fit valoir que les modèles d'affaires globalisés de ces entreprises entraînent souvent une dissociation géographique entre, d'une part l'activité de R&D&I qui est déployée dans un Etat et d'autre part, les bénéfices en provenant, fiscalement privilégiés, qui reviennent à une entité sise dans un autre Etat. Aussi, il existe un risque que l'octroi d'incitations en faveur de la R&D&I, respectivement la perte de recettes fiscales en résultant pour l'Etat concerné, ne soit finalement pas proportionnel à l'activité qui est effectivement déployée dans cet Etat. De plus, en raison de la très forte concurrence fiscale existant en ce qui concerne l'imposition des revenus des actifs immatériels, il est également possible que les Etats, sous couvert de l'encouragement de l'activité de R&D&I, mettent en place des incitations fiscales dans le seul but de s'assurer l'imposition de ces revenus. Ces critiques, qui concernèrent principalement les régimes licence box, furent prises en compte par l'OCDE dans le cadre de ces travaux relatifs au projet BEPS<sup>207</sup> et donnèrent récemment lieu à un consensus international<sup>208</sup>. Comme nous le verrons, ce consensus, qui ne concerne certes que le problème de la concurrence fiscale dommageable mais qui exprime l'idée que les incitations doivent être proportionnelles à l'activité de R&D&I déployée par l'entreprise, est de nature à renforcer la constitutionnalité du régime licence box en droit suisse.

## **B. Situation en droit positif suisse**

Contrairement à la majorité des systèmes fiscaux des Etats membres de l'OCDE et de l'Union européenne, le droit fiscal suisse harmonisé ne connaît actuellement pas d'incitations en faveur de la R&D&I.

Tout d'abord, l'incitation en amont (« input »), telle que décrite ci-dessus, est inconnue en droit positif. Certes, les dépenses affectées à la R&D&I, dans la mesure où celles-ci sont justifiées par

---

<sup>205</sup> DANON, Rapport Général, p. 36

<sup>206</sup> Pour une analyse des incitations en faveur de la R&D&I sous l'angle de la politique fiscale, voir notamment DANON, Rapport Général, p. 17 et ss; NOKED, Integrated Tax Policy Approach to Designing Research & Development Tax Benefits; GRAETZ/DOUD, Technological innovation, international competition, p. 407; HANSSON/BROKELIND, Tax Expenditures Theories in R&D, p. 170 et ss; ARGINELLI, Innovation through R&D Tax Incentives

<sup>207</sup> OCDE, Rapport Action 5

<sup>208</sup> OCDE, Action 5 Accord 2015



l'usage commercial, sont déductibles du bénéfice imposable.<sup>209</sup> Cela dit, la déduction des dépenses de R&D&I, à l'instar des autres charges justifiées par l'usage commercial, ne représente assurément pas une incitation fiscale proprement dite. En matière d'impôt fédéral direct, il est vrai, les personnes morales et les personnes physiques déployant une activité indépendante ont la possibilité de constituer des provisions pour des futurs mandats de recherche et de développement à condition que ces mandats (i) soient confiés à des tiers et (ii) n'excèdent pas 10% du bénéfice imposable et au total au maximum 1 million de francs<sup>210</sup>. Cette possibilité, qui n'est pas reprise par la LHID et par toutes les législations cantonales, ne saurait toutefois être comparée à une réelle incitation en amont (par exemple déduction supérieure à 100% ou crédit d'impôt). Du reste et indépendamment de sa portée limitée en pratique, le législateur ne vise ici que les mandats confiés à des tiers (ou sociétés du groupe)<sup>211</sup>. Aussi, contrairement aux véritables incitations en amont, ce dispositif ne s'applique pas à l'activité de R&D&I exercée par le contribuable lui-même (« in-house R&D&I ») qui constitue la principale raison d'être d'une politique fiscale en faveur de la R&D&I.

Enfin, le droit harmonisé ne connaît aucune incitation en aval conduisant à une imposition privilégiée des revenus provenant de droits immatériels<sup>212</sup>. Aussi, ces produits sont imposés de manière ordinaire. Il convient toutefois bien évidemment de réserver le cas des entreprises qui étaient jusqu'ici au bénéfice du statut cantonal de société holding ou auxiliaire. Cela dit, l'objectif de ces statuts, que la RIE III entend de toute manière abolir, n'est pas en soi d'encourager l'activité de R&D&I en Suisse<sup>213</sup>.

On peut donc poser que le droit positif suisse n'incorpore pas d'incitations fiscales pour l'encouragement à la R&D&I.

---

<sup>209</sup> Art. 58 al. 1 lit. a LIFD.

<sup>210</sup> Art. 29 al. 1 lit. d et 63 al. 1 lit. d LIFD. Comptablement, il s'agit d'une provision improprement dite au sens de l'art. 960e al. 3 ch. 4 CO

<sup>211</sup> Voir à ce sujet notamment DANON, CR-LIFD, N 39 et ss ad Art. 62

<sup>212</sup> Le canton de Nidwald connaît toutefois une licence box dont la compatibilité avec la LHID est toutefois à notre sens hautement controversée. De plus, ce régime n'est plus compatible avec l'approche nexus modifiée

<sup>213</sup> En ce qui concerne le statut holding, toute activité de nature commerciale est même proscrite de sorte que seule la détention passive de droits immatériels n'est possible, voir par exemple à ce sujet RDAF 2005 II 543

## **C. Rappel des mesures proposées et envisagées dans le cadre de la RIE III**

Comme nous l'avons vu, les deux mesures suivantes sont envisagées dans le cadre de la RIE III :

- L'introduction au niveau cantonal d'une incitation en aval en faveur des revenus de la propriété intellectuelle conformément au modèle "licence box", adapté à l'approche dite "nexus" modifiée et ayant fait l'objet d'un consensus au sein des Etats membres de l'OCDE. Cette incitation, dont les contours seraient prévus par la LHID, serait contraignante pour les cantons.
- L'introduction au niveau cantonal d'une incitation en amont en faveur des dépenses de R&D&I. A l'heure où nous écrivons, les modalités de cette incitation (crédit d'impôt ou déduction multiple par exemple) ne sont pas connues. Il est toutefois envisagé que cette incitation, dont les contours seraient également prévus par la LHID, soit facultative pour les cantons.

Dans le cadre du présent avis de droit, l'examen de la constitutionnalité de ces mesures s'articule en deux étapes. Dans un premier temps, nous analyserons de manière générale si, et dans l'affirmative à quelles conditions, des incitations fiscales en faveur de la R&D&I sont susceptibles d'être conformes au droit constitutionnel (D). Cela fait, la licence box (E), respectivement la possibilité pour les cantons d'accorder un allègement correspondant en ce qui concerne l'impôt cantonal sur le capital (F), sera examiné. Nous aborderons ensuite le principe de l'introduction d'une incitation en amont en droit suisse (G). Enfin, sous l'angle du droit constitutionnel, il y aura également lieu de s'interroger sur la question de la coexistence de ces deux incitations en droit fiscal suisse (H).

## **D. Analyse générale sous l'angle du droit constitutionnel**

### **1. Considérations de droit comparé**

Nous l'avons dit, un grand nombre d'Etats membres de l'OCDE et de l'Union européenne connaissent actuellement des incitations en amont et/ou en aval (licence box) en faveur de la R&D&I. Or, dans le contexte qui nous occupe, il est intéressant d'observer que l'introduction de telles incitations ne souleva aucun problème de nature constitutionnelle dans les Etats concernés.

Selon nos recherches, les Etats dont le système fiscal est régi par des principes constitutionnels analogues (généralité, égalité et capacité économique) à ceux du droit suisse, considèrent certes que ces incitations induisent une inégalité de traitement par rapport aux contribuables ne déployant pas d'activité R&D&I. Cela étant, cette inégalité de traitement est généralement justifiée par la mise en œuvre d'un intérêt public prépondérant, la poursuite légitime d'un but extra-fiscal (découlant le cas échéant de valeurs constitutionnelles) ou encore simplement par le fait que l'incitation fiscale est aménagée de façon cohérente<sup>214</sup>.

Si ces considérations de droit comparé sont certes intéressantes, le raisonnement suivi par ces Etats ne saurait toutefois être automatiquement transposé en droit suisse. En particulier, l'analyse est susceptible de varier en fonction de l'importance donnée aux principes constitutionnels, respectivement de la marge de manœuvre conférée au législateur. En conséquence, la constitutionnalité d'incitations en faveur de la R&D&I en droit suisse doit naturellement faire l'objet d'un examen indépendant.

## **2. L'entorse aux principes constitutionnels**

A notre avis, l'introduction d'incitations fiscales en faveur de la R&D&I en droit suisse, que ce soit en amont (« input ») ou en aval (licence box), représenterait une entorse aux principes constitutionnels régissant l'imposition, singulièrement à l'égalité de l'imposition et à la capacité économique. En particulier, à capacité contributive égale (comparaison horizontale), les contribuables déployant une activité de R&D&I seraient en effet imposés plus favorablement que ceux n'exerçant pas une telle activité. Au surplus, cette différence de traitement ne pourrait naturellement être justifiée par des considérations de systématique fiscale ou de praticabilité.

Cela étant, comme nous allons le voir maintenant, l'adoption de ces mesures pourrait être justifiée par la nécessité de poursuivre un but extra-fiscal. Aussi, moyennant le respect de certaines conditions, ces incitations seraient, dans leur principe, conformes au droit constitutionnel.

---

<sup>214</sup> Pour un aperçu voir DANON, Rapport Général, p. 21

### 3. La justification au titre d'incitation à but extra-fiscal

#### a. Fondement constitutionnel et intérêt public prépondérant

Selon la jurisprudence récente du Tribunal fédéral, une incitation poursuivant un but extra-fiscal n'est admissible que lorsque celle-ci repose sur des valeurs spécifiques (« *Wertentscheidungen* ») de l'ordre constitutionnel. Cette vision des choses, nous l'avons vu, correspond à celle de la doctrine dominante.

En l'espèce, cette base constitutionnelle existe dès lors que l'art. 64 al. 1 Cst. dispose que :

« *La Confédération encourage la recherche scientifique et l'innovation* ». <sup>215</sup>

Les travaux préparatoires relatifs à ce texte précisent que celui-ci vise:

« *l'exploitation des résultats de la recherche scientifique et du développement de produits et de services innovants destinés à la société et à l'économie (innovation à caractère appliqué et commercial)* ».

Au surplus, l'art. 64 al. 1 Cst. est aussi destiné à donner une base constitutionnelle aux encouragements que distribue la Confédération par le canal de la Commission pour la technologie et l'innovation (CTI) <sup>216</sup>.

En conséquence, il nous paraît que l'art. 64 al. 1 Cst constitue indiscutablement une compétence d'encouragement suffisante permettant de justifier l'introduction, en droit fiscal suisse, d'incitations en amont et en aval en faveur de la R&D&I. On observera également que l'exploitation de résultats innovants en faveur de la société et de l'économie, visée par l'art. 64 al. 1 Cst., s'accorde parfaitement avec les principes posés par les manuels Frascati et Oslo de l'OCDE que nous rappellerons brièvement ci-dessous.

Enfin, il ne fait aucun doute que l'encouragement de l'activité R&D&I représente un intérêt public déterminant pour la Suisse, <sup>217</sup> et ceci, même s'il est fait abstraction de toute considération fiscale (c'est-à-dire la nécessité pour le législateur de mettre en place un système fiscalement attractif en comparaison internationale). Relevons enfin que le mandat constitutionnel que donne

<sup>215</sup> Voir aussi en ce sens HINNY, Lizenzbox des Kantons Nidwalden, p. 150 ss ; STÜRCHER, Heilmittel, p. 893

<sup>216</sup> FF 2005 5159, 5225

<sup>217</sup> Du même avis, HINNY, Lizenzbox des Kantons Nidwalden, p. 150 ss

l'art. 64 al. 1 Cst au législateur est extrêmement spécifique. En conséquence, l'intérêt public à mettre en place les incitations fiscales envisagées est d'autant plus légitime.<sup>218</sup>

## **b. Egalité de traitement entre bénéficiaires potentiels**

Conformément aux principes régissant la constitutionnalité des incitations à but extra-fiscal, l'égalité de traitement entre les bénéficiaires potentiels (égalité ou neutralité interne) devrait être assurée, ceci en prenant en compte l'objectif visé par le législateur (encouragement de l'activité de R&D&I).

A notre avis, le respect de l'égalité de traitement interne à deux conséquences importantes dans le cadre de la mise en place d'une politique fiscale cohérente en faveur de la R&D&I.

## **i. Neutralité de la forme juridique**

Tout d'abord, dans la mesure où les incitations envisagées concernent l'encouragement d'une activité (R&D&I), ces incitations ne sauraient être liées ou limitées à une forme juridique particulière (par exemple uniquement les personnes morales). Le principe de l'égalité de traitement interne, concrétisé à la lumière du but incitatif poursuivi, commande au contraire au législateur d'octroyer ces incitations, que ce soit en amont ou en aval (licence box), à toutes les entreprises, indépendamment de leur forme juridique (personnes morales, sociétés de personnes, raisons individuelles). Cette vision des choses est selon nous la seule qui soit compatible avec le droit constitutionnel suisse.<sup>219</sup>

Cette conclusion est aussi celle retenue par plusieurs études récentes. Comme l'a relevé le rapport du groupe de travail « Steuerliche FuE-Förderung » (Groupe de travail SPENGL) en Allemagne:

*« Wie im Folgenden dargelegt wird, spricht sich die Arbeitsgruppe gegen jedwede Form der Differenzierung aus. Die steuerliche FuE-Förderung sollte grundsätzlich allen Unternehmen unabhängig von der Rechtsform offenstehen. Eine Begrenzung auf bestimmte Rechtsformen ist weder mit dem gewünschten Förderziel vereinbar noch steuersystematisch zu rechtfertigen »<sup>220</sup>*

<sup>218</sup> YERSIN, Les buts extra-fiscaux assignés aux impôts directs, p. 59

<sup>219</sup> Certains Etats n'accordent en effet leurs incitations en faveur de la R&D&I qu'aux personnes morales ou réservent uniquement certaines incitations à celles-ci, voir à ce sujet DANON, Rapport Général, p. 24

<sup>220</sup> SPENGL, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) in Deutschland, p. 98

Relevons d'ailleurs que cette conception n'est pas nouvelle en droit suisse, puisque la possibilité de constituer des provisions pour mandats de recherche, évoquée ci-dessus, est ouverte tant aux personnes morales qu'aux personnes physiques déployant une activité indépendante. Dans sa récente étude consacrée aux incitations fiscales en faveur de la R&D&I, la Commission européenne parvient au même résultat, sous l'angle de considérations de politique fiscale et observe que :

*« Innovation can arise in various forms and from different actors in the economy. Targeting to particular legal forms will create uneven playing field that can hamper the dynamics of economic activity and overall innovative performance »<sup>221</sup>*

## **ii. Neutralité des critères d'accès**

Finally, le principe de l'égalité de traitement interne exige aussi que les critères d'accès aux incitations n'aient pas pour effet d'exclure certains contribuables alors même que ceux-ci sont susceptibles de déployer l'activité que le législateur entend encourager. Nous le verrons, cette question concerne en particulier la définition des droits immatériels ouvrant le droit au bénéfice de la licence box. Selon la conception défendue ici et développée ci-dessous, un catalogue des droits immatériels centré uniquement sur les brevets serait en effet contraire à l'égalité de traitement dès lors que celui-ci ne profiterait pas aux entreprises dont l'activité de R&D&I est bien réelle mais ne débouche par contre pas sur un brevet.

## **c. Proportionnalité des mesures**

### **i. En général**

Comme nous l'avons vu, le principe de proportionnalité joue un rôle essentiel dans le cadre de l'aménagement d'incitations à but extra-fiscal. En ce qui concerne les incitations en faveur de la R&D&I, le principe de proportionnalité commande ainsi que celles-ci puissent atteindre l'objectif qui leur est assigné par le législateur (règle de l'aptitude). Rappelons toutefois que dans le cadre de d'une analyse de constitutionnalité, ce dernier problème doit être soigneusement distingué de celui du choix de l'incitation (en particulier l'opportunité d'introduire une incitation fiscale au lieu d'une subvention) et de la mesure de l'efficacité de celle-ci. Ces dernières questions, nous l'avons dit, n'intéressent pas le juge constitutionnel mais relèvent au contraire de la marge d'appréciation conférée au législateur dans le cadre de l'aménagement de son système fiscal. Enfin, l'entorse aux

---

<sup>221</sup> European Commission, Study on R&D, p. 77

principes constitutionnels ne doit pas aller au-delà de ce qui est nécessaire (règle de la nécessité).<sup>222</sup>

Le principe de proportionnalité est en particulier d'importance en ce qui concerne (i) la question du lien entre l'incitation et l'activité de R&D&I, (ii) la définition fiscale de la R&D&I, des dépenses et actifs privilégiés par l'incitation, et finalement (iii) la coordination des incitations entre elles et entre contribuables.

## ii. La question du lien entre l'incitation et l'activité R&D&I

Dans la mesure où les incitations fiscales envisagées auraient pour fonction d'encourager l'activité de R&D&I, la composante d'aptitude du principe de proportionnalité exige que ces allègements soient en étroite connexité avec cette activité. Cela d'autant plus qu'il est admis que les retombées positives ("spillovers") que le législateur entend encourager se matérialisent principalement (voire exclusivement) au lieu où est déployée l'activité de R&D&I<sup>223</sup>.

Fondamentalement, deux modèles sont à disposition du législateur pour concrétiser cet objectif. Le premier, le plus simple et le plus répandu au sein des Etats membres de l'OCDE, est de limiter l'incitation aux activités de R&D&I exercées sur le territoire national. Cela étant, cette approche n'est pas concevable au sein de l'Union européenne dès lors que les libertés fondamentales commandent de ne soumettre les incitations R&D&I à aucune restriction territoriale au sein du marché intérieur<sup>224</sup>. Aussi, nous verrons qu'en ce qui concerne les régimes licence box, une seconde approche, que nous qualifions pour notre part de « subjective », est désormais applicable au sein de l'Union européenne. Selon cette seconde approche, le lien entre l'incitation et l'activité R&D&I n'est pas assuré par un critère géographique mais au contraire en n'octroyant l'incitation qu'au contribuable déployant lui-même cette activité.

La Suisse n'est pas membre du marché intérieur de sorte que les principes découlant des libertés fondamentales ne lui sont pas applicables<sup>225</sup>. Aussi, à l'instar de la plupart des Etats membres de

<sup>222</sup> YERSIN, Les buts extra-fiscaux assignés aux impôts directs, p. 63

<sup>223</sup> Voir à ce sujet GRAETZ/DOUD, Technological innovation, international competition, p. 407. See also CRISCUOLO, The Effect of R&D Tax Incentives on Location of R&D Investment; LYCHAGIN, SERGEY, ET AL., Spillovers in Space; DANON, Rapport Général, p. 27

<sup>224</sup> CJUE, C-39/04 ; CJUE C-248/06

<sup>225</sup> En particulier, les règles de l'ALCP ne sont pas applicables aux personnes morales (Arrêt du 12.11.2009, Grimme, affaire C-351/08, point 35. Voir aussi Arrêt du 11.2.2010, Fokus Invest AG, affaire C-541/08). Il convient toutefois de réserver le droit des prestataires de fournir des services pendant une durée limitée à 90 jours (articles 5(1) ALCP et 18 Annexe I), dont la portée pratique est toutefois limitée. Enfin, il sied aussi de

l'OCDE, la Suisse pourrait choisir de limiter l'octroi des incitations envisagées aux activités de R&D&I exercées en Suisse. A notre sens, cette restriction serait conforme au droit constitutionnel. D'une part, cette restriction serait nécessaire afin de mettre en œuvre l'objectif visé par le législateur (promotion de l'activité R&D&I en Suisse). D'autre part, cette restriction n'induirait pas une inégalité de traitement entre l'entreprise déployant une activité R&D&I en Suisse et celle exerçant ces mêmes activités à l'étranger. En effet, ces deux entreprises se trouveraient alors dans une situation différente au regard du but extra-fiscal visé par le législateur (encouragement de la R&D&I en Suisse).

Selon cette vision des choses, les incitations en amont et en aval (licence box) envisagées dans le cadre de la RIE III devraient donc être octroyées dans toutes les hypothèses où une activité de R&D&I est déployée en Suisse.

### **iii. Définition fiscale de la R&D&I, des actifs et dépenses privilégiés**

La définition qui serait donnée par le législateur à la notion d'activité de R&D&I, respectivement celle concernant les actifs, les revenus (licence box) et les dépenses de R&D&I privilégiés, devrait non seulement être apte à atteindre le but d'encouragement visé mais également ne pas aller au-delà ce qui est nécessaire.

En ce qui concerne la définition de l'activité de R&D&I, le législateur, à l'instar de la grande majorité des Etats membres de l'OCDE<sup>226</sup>, pourrait s'inspirer des principes posés par les manuels Frascati et Oslo édictés par l'OCDE.

Selon le manuel Frascati, les activités R&D :

---

réserver la liberté d'établissement des indépendants. Observons toutefois qu'en droit suisse le revenu provenant d'une activité déployée par une personne physique indépendante résidente de Suisse par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans un Etat européen n'est pas assujettie à l'impôt en Suisse (art. 6 LIFD) si bien que l'octroi d'une incitation R&D&I sur cette activité ne devrait pas entrer en ligne de compte. A la suite de l'affaire Argenta (CJUE, C-350/11), la question de l'octroi d'une incitation en relation avec une activité non assujettie à l'impôt dans l'Etat de résidence est toutefois controversée au sein de l'Union européenne. La doctrine n'y est pas favorable voir à ce sujet SCHÖN, European Union - Neutrality and Territoriality ; KROPPE, European Union - Neutrality and Territoriality – Comment. See also DE BROE, The ECJ's Judgment in Argenta, p. 201-212. L'étude de cette dernière question dépasserait toutefois largement le champ du présent avis de droit

<sup>226</sup> Voir à ce sujet DANON, Rapport Général, p. 29 et ss



*« englobent les travaux de création entrepris de façon systématique en vue d'accroître la somme des connaissances, y compris la connaissance de l'homme, de la culture et de la société, ainsi que l'utilisation de cette somme de connaissances pour de nouvelles applications »<sup>227</sup>.*

Le manuel Frascati distingue à cet égard, (i) la recherche fondamentale, (ii) la recherche appliquée et (iii) le développement expérimental<sup>228</sup>. Cela étant, dans ce contexte, il sied naturellement de faire le départ entre la réelle activité de R&D et les activités qui ne sont que connexes à celle-ci. Sur ce point, le manuel Frascati dispose que :

*« Le critère fondamental permettant de distinguer la R-D des activités connexes est l'existence, au titre de la R-D, d'un élément de nouveauté non négligeable et la dissipation d'une incertitude scientifique et/ou technologique, autrement dit lorsque la solution d'un problème n'apparaît pas évidente à quelqu'un qui est parfaitement au fait de l'ensemble des connaissances et techniques de base couramment utilisées dans le secteur »<sup>229</sup>.*

Ne sont donc par exemple pas considérées comme relevant de l'activité R&D proprement dite, les analyses de routine, la collecte de données ou encore la pure activité administrative ayant trait à la gestion de brevets<sup>230</sup>. Le manuel d'Oslo, quant à lui, distingue quatre catégories d'innovation, à savoir (i) les innovations de produit, (ii) les innovations de procédés, (iii) les innovations de commercialisation et (iv) les innovations d'organisation<sup>231</sup>. La notion de nouveauté (« novelty »), qui est d'importance fondamentale dans ce contexte, se décline sous trois formes : nouveauté pour l'entreprise, nouveauté pour le marché, et nouveauté pour le monde entier<sup>232</sup>.

Comme le montre la récente étude de la Commission européenne, il est important que les incitations fiscales encouragent réellement l'activité de R&D&I et n'aient pas simplement pour effet de stimuler l'imitation entre entreprises. Pour cette raison, cette étude parvient à la conclusion que les incitations en faveur de la R&D&I doivent de préférence être réservées aux activités présentant au moins un caractère innovant sur le marché national (voire mondial) et pas uniquement pour l'entreprise elle-même<sup>233</sup>. A notre avis, cette vision des choses est aussi celle qui

---

<sup>227</sup> Manuel Frascati, p. 34

<sup>228</sup> Manuel Frascati, p. 34

<sup>229</sup> Manuel Frascati, p. 38

<sup>230</sup> Manuel Frascati, p. 48

<sup>231</sup> Manuel Oslo, p. 56

<sup>232</sup> Manuel Oslo, p. 67

<sup>233</sup> European Commission, Study on R&D, p. 11

s'accorderait le mieux avec le principe de proportionnalité (aptitude) sous l'angle du droit constitutionnel.

Dans le même sens, les dépenses privilégiées par les incitations envisagées, que ce soit en amont ou en aval (licence box), devraient naturellement être uniquement celles qui sont directement liées à l'activité de R&D&I. Le rapport de l'OCDE relatif à l'approche nexus modifiée, applicable aux régimes licence box, précise d'ailleurs que :

*« Les dépenses éligibles pourraient donc comprendre les salaires, les coûts directs, les frais généraux, le coût des fournitures et l'amortissement (à l'exclusion de l'amortissement des coûts d'acquisition) à condition que tous ces coûts résultent d'activités entreprises pour faire progresser la compréhension des relations scientifiques ou les technologies, pour remédier à des obstacles scientifiques ou technologiques ou pour développer le savoir et mettre au point de nouvelles applications »<sup>234</sup>.*

En tout état de cause, les dépenses éligibles devraient englober les salaires dès lors que ces postes sont ceux qui entraînent de fortes diffusions de connaissances (exemple de bonne pratique selon l'étude de la Commission européenne)<sup>235</sup>.

#### **iv. La coordination des incitations R&D&I entre elles et entre contribuables**

Sous l'angle du principe de proportionnalité une question que le législateur devrait finalement prendre en compte est celle de la coordination entre plusieurs incitations en faveur de la R&D&I, d'une part et celle du risque d'octroi de celles-ci à plusieurs contribuables pour une même activité (« double R&D dipping»), d'autre part.

La première question est d'importance pour la Suisse dans la mesure où celle-ci envisage aujourd'hui de combiner une incitation en aval (licence box) avec, le cas échéant sous une forme facultative, une incitation en amont. Comme nous le verrons, ce problème n'est pas nouveau puisqu'il concerne en effet plusieurs Etats européens offrant simultanément un régime licence box et des incitations en amont. A notre avis, en droit suisse, le principe de proportionnalité qui sous-entend la constitutionnalité des incitations à but extra-fiscal exige que lorsque le législateur adopte plusieurs incitations en vue des soutenir une seule activité, celles-ci soient coordonnées entre elles. Comme nous le verrons, il sied en l'occurrence de s'assurer que l'application

<sup>234</sup> OCDE, Rapport Action 5, p. 52

<sup>235</sup> European Commission, Study on R&D, p. 11

successive de l'incitation en amont, puis en aval, n'ait pas pour effet de réduire la charge fiscale de l'entreprise dans une mesure disproportionnée par rapport à l'objectif d'encouragement recherché. Comme le relève dans le même sens l'étude de la Commission européenne sous l'angle de la politique fiscale :

*« Policy instruments should not be overlapping as that (...) provides firms with a 'double' subsidy for one and the same activity. This reduces the overall policy efficiency ».*<sup>236</sup>

Le second problème concerne essentiellement les cas dans lesquels plusieurs contribuables sont associés à une même activité de R&D&I. Par exemple, lorsque, en vertu d'un contrat de recherche, une activité de R&D&I est confiée par une entreprise sise en Suisse à une autre entreprise également résidente de ce pays, le principe de proportionnalité exige que l'incitation fiscale ne soit octroyée qu'à une seule de ces deux entités. Comme nous le verrons, cette question se pose en particulier pour l'incitation en amont et deux modèles sont conceptuellement à disposition du législateur.

## **E. La licence box**

### **1. Présentation générale**

Ceci posé, nous abordons maintenant en détail le régime d'imposition préférentielle des produits de licence. Comme nous l'avons vu, ce régime se rattache aux incitations dites en aval (« output ») en faveur de la R&D&I. Fondamentalement, cette incitation postule qu'une imposition privilégiée des produits de droits immatériels (« back end incentive ») est de nature à accroître l'investissement dans le domaine de la R&D&I. On parle de « box » dès lors que l'objectif de cette mesure est d'isoler ces produits et de soumettre ceux-ci à une charge fiscale privilégiée. Au cours des dix dernières années, le modèle de la licence box s'est nettement répandu au sein de l'Union européenne. A l'heure où nous écrivons, douze Etats européens connaissent cet allègement fiscal (Belgique, Chypre, France, Italie, Hongrie, Liechtenstein, Luxembourg, Malte, Pays-Bas, Portugal, Espagne, Royaume-Uni). L'Italie est le dernier Etat à avoir adopté un tel régime dont les contours, comme nous le verrons, sont déjà en ligne avec les standards de l'OCDE. Enfin, l'adoption d'une «*Knowledge Development Box* » est également examinée par

---

<sup>236</sup> European Commission, Study on R&D, p. 81

l'Irlande<sup>237</sup>. Dans la plupart des Etats, l'incitation prend la forme d'une exemption ou d'une déduction notionnelle afférente aux revenus privilégiés. Au sein des Etats européens concernés, l'imposition privilégiée des produits de licence oscille actuellement entre 0% (Malte) et 15.5% (France).

## 2. L'adaptation du modèle suisse à l'approche « nexus »

La RIE III prévoit d'introduire le modèle de la licence box en droit cantonal harmonisé. Le siège de la matière se trouve actuellement à l'art. 24 b AP-LHID (revenus de brevet). Cela étant, comme nous le verrons, la licence box proposée par l'AP-RIE III, qui s'inspire directement du modèle qui fut pratiqué jusqu'ici par le Royaume-Uni, n'est désormais plus intégralement conforme aux standards internationaux. En l'occurrence, la licence box proposée dans le cadre de la RIE III doit être adaptée à l'approche dite « nexus » élaborée par l'OCDE, laquelle donna lieu à un consensus international au mois de février 2015. A la suite de ce consensus, les régimes licence box existants devront en effet être adaptés au modèle nexus d'ici le mois de juin 2021<sup>238</sup>.

A l'heure où nous écrivons, la version remaniée de l'art. 24 b AP-LHID n'est pas encore disponible. En conséquence, notre analyse portera ici uniquement sur la conformité du modèle « nexus » au droit constitutionnel. Cela dit, comme nous le verrons, le modèle nexus élaboré par l'OCDE ne concerne formellement que la question de la concurrence fiscale dommageable. Aussi, à l'issue de ces travaux, d'autres questions de politique fiscale demeureront encore ouvertes. Dans la mesure où nous estimons que ces questions devraient être prises en compte par le législateur dans le cadre de l'aménagement de la licence box proposée, nous les examinerons donc également sous l'angle du droit constitutionnel.

## 3. Structure de l'analyse

En conséquence, afin de bien comprendre les enjeux des travaux menés par l'OCDE en ce domaine et d'identifier également d'autres questions plus générales de politique fiscale auxquelles le législateur pourrait être confronté, il est utile, au préalable, d'offrir un aperçu des critiques dont les régimes licence box existants ont fait l'objet au cours de ces dernières années (4). Cela fait, le modèle nexus sera présenté en détail. Au gré de l'analyse et bien que cela ne constitue pas à proprement l'objet du présent avis de droit, nous mentionnerons également les principales

<sup>237</sup> La consultation relative à l'introduction de ce régime s'est achevée en avril 2015 (voir à ce sujet [http://www.finance.gov.ie/sites/default/files/Knowledge\\_Development\\_Box\\_%20DFinance\\_consultation\\_finalweb%20cover\\_0.pdf](http://www.finance.gov.ie/sites/default/files/Knowledge_Development_Box_%20DFinance_consultation_finalweb%20cover_0.pdf))

<sup>238</sup> Action 5 Accord 2015

incidences de ce modèle sur la licence box initialement envisagée par l'AP-RIE III ainsi que les principales options offertes aujourd'hui à la Suisse (5). Enfin, l'analyse de constitutionnalité du modèle nexus sera abordée, ceci tant dans son principe (6.1) qu'à la lumière des principales composantes de ce modèle (6.2).

#### 4. Les critiques de politique fiscale des régimes licence box existants

##### a. Aptitude de la licence box à accroître l'investissement R&D&I

La première critique concernant les régimes licence box existants, soulevée par plusieurs études, fut de nature conceptuelle. En substance, dans la mesure où la licence box est une incitation fiscale qui intervient à la fin du processus de R&D&I, on fit valoir qu'elle n'est pas de nature à influencer efficacement sur le montant de l'investissement consenti par l'entreprise. Aussi, son utilité fut remise en cause. En particulier, une étude publiée en 2014 par la Commission européenne ne classa pas les régimes licence box existants parmi les bonnes pratiques de soutien à la R&D&I<sup>239</sup>.

Selon la conception défendue ici, nous le verrons, cette première critique n'est plus fondée dans le cadre du modèle nexus qui établit au contraire *un lien direct* entre l'imposition privilégiée des droits immatériels, d'une part et le volume de dépenses de R&D&I de l'entreprise, d'autre part.

##### b. Le catalogue des droits immatériels privilégiés

La seconde critique porta sur le catalogue des droits immatériels privilégiés. Si ce catalogue englobe par définition toujours les brevets, celui-ci est en revanche actuellement plus ou moins large suivant les Etats. Ainsi, dans certains Etats, les actifs immatériels privilégiés incluent également les droits immatériels de commercialisation sans caractère technique (par exemple les marques, noms de domaine, droits d'auteur et secret d'affaires). Cette seconde tendance fut en particulier suivie par Chypre, la Hongrie, le Luxembourg, le Liechtenstein et Malte.<sup>240</sup> Cette conception fut critiquée car un catalogue incluant les droits immatériels de commercialisation manque de cohérence avec la logique de soutien à une réelle activité R&D&I<sup>241</sup>. Pour cette raison, l'approche plus restrictive suivie par un second groupe d'Etats (France, Italie, Pays-Bas, Portugal,

<sup>239</sup> European Commission, Study on R&D, p. 75

<sup>240</sup> MERRILL P. ET AL., the Patent Box, p. 1672 ; EVERS/MILLER/SPENGEL, Intellectual Property Box Regimes, p. 7 ss avec aperçu de droit comparé, p. 8 ; EYNATTEN, European R&D and IP Tax Regimes, p. 511.

<sup>241</sup> MERRILL P. ET AL., the Patent Box, 1672. Comme le relèvent EVERS/MILLER/SPENGEL, Intellectual Property Box Regimes, p. 34 : « Regimes that limit eligible intellectual property to trade intangibles (notably patents) – which have a stronger link to spillover generating R&D activities than marketing intangibles – are more in line with the aim to increase investment in R&D ».

Espagne et Angleterre), qui se concentre avant tout sur les droits de propriété intellectuelle industrielle et technique, fut jugée préférable.

Cela étant, il fut dans le même temps reconnu qu'un catalogue limité aux actifs immatériels brevetés n'est pas non plus approprié, ceci pour deux raisons essentielles. Tout d'abord, conçu de cette manière la licence box désavantage l'activité de R&D&I qui est n'est pas (ou difficilement) brevetable. Comme le relève la Commission européenne dans une récente étude consacrée aux incitations R&D&I :

*« ...patent boxes would induce inventions that are difficult to patent (and therefore might have high spillovers) relatively less attractive (...)»<sup>242</sup> First, inventions protected by patents are much less likely to generate externalities, such that the case for fiscal support of income derived from patents is weak. Second, as not all innovation is patented supporting products protected by IPR can result promoting sectors or types of firms that generate smaller spillovers. This may increase market failure rather than reduce it »<sup>243</sup>.*

Dans le prolongement de cette seconde critique, la question de l'octroi de la licence box aux droits immatériels acquis par l'entreprise fut également débattue. Certains Etats (Chypre, la France, la Hongrie, le Liechtenstein, le Luxembourg<sup>244</sup> et Malte) étendent en effet le bénéfice de la licence box aux droits immatériels acquis, ceci sans nécessairement exiger que le développement de ceux-ci soit poursuivi par l'entreprise<sup>245</sup>. Sur ce point également la cohérence de ces régimes fut nettement mise en cause dès lors qu'il est difficile d'associer ces droits immatériels, respectivement l'application de l'incitation fiscale aux revenus en provenant, à une activité actuelle et future de R&D&I que la mesure entend pourtant encourager.<sup>246</sup> Aussi, de ce point de vue, les régimes des Etats (Belgique, Espagne, Portugal, Espagne, Italie, Royaume-Uni) excluant les revenus provenant de simples droits immatériels acquis furent jugés plus cohérents.

Sur ce point également, nous verrons que le modèle nexus prend en compte cette dernière critique en réservant un sort cohérent aux droits immatériels acquis, c'est-à-dire en excluant ceux-ci du bénéfice de l'incitation fiscale. La question du catalogue définitif des droits immatériels privilégiés, quant à elle, est actuellement encore à l'étude au niveau de l'OCDE. Sous l'angle du

<sup>242</sup> European Commission, Study on R&D, p. 45

<sup>243</sup> European Commission, Study on R&D, p. 75

<sup>244</sup> Dans cet Etat, le régime ne couvre toutefois pas les droits immatériels acquis d'une autre société du groupe, voir à ce sujet KUIJK, Luxembourg's Intellectual Property Regime, p. 295

<sup>245</sup> EVERS/MILLER/SPENGL, Intellectual Property Box Regimes, p. 10

<sup>246</sup> EVERS/MILLER/SPENGL, Intellectual Property Box Regimes, p. 10 et p. 34

droit constitutionnel, nous verrons toutefois que le législateur doit veiller, d'une part à adopter une définition des droits immatériels qui soit cohérente avec l'objectif de la mesure d'encouragement (soutien à l'activité de R&D&I) et, d'autre part à ne pas induire une inégalité injustifiée entre les bénéficiaires de l'incitation. Aussi, nous parviendrons à la conclusion que la solution la plus conforme au droit constitutionnel serait de retenir une définition des droits immatériels qui inclut non seulement les brevets mais également les droits immatériels considérés comme fonctionnellement analogues car donnant lieu également à une activité qualifiée de R&D&I.

### c. Le lien avec l'activité R&D&I

La troisième critique concernait le lien entre le régime licence box, respectivement les revenus immatériels privilégiés, et l'activité de R&D&I. Si certains Etats conditionnent l'octroi de leur licence box à une réelle activité de R&D&I (Belgique, Espagne, Portugal, Espagne, Royaume-Uni), il n'était toutefois jusqu'ici pas nécessaire que cette activité soit déployée par le contribuable lui-même. Aussi, en vertu d'un contrat de recherche (« contract R&D »), une part de cette activité pouvait être confiée à autre entité, en particulier une société du groupe sise dans un autre Etat.<sup>247</sup> Dans la mesure où cette dernière société conservait la propriété économique des droits immatériels et de leurs revenus, celle-ci pouvait également prétendre au bénéfice de la licence box. Cette solution était également celle retenue par l'art. 24b AP-LHID. Aux termes de cette disposition, il n'était pas exigé que la société profitant de la licence box exerce elle-même l'activité de R&D&I. Il suffisait au contraire que celle-ci fournisse une « *contribution déterminante au développement d'une invention notamment la création ou le développement continu de l'invention ou d'un produit qui se fonde sur cette invention* », à savoir dispose au sein du groupe du : « *contrôle du développement de l'invention (...)* »<sup>248</sup>.

Cela étant, au sein des groupes multinationaux, cette manière de procéder entraînait ainsi souvent une dissociation géographique, entre d'une part l'activité de R&D&I déployée dans un Etat et, d'autre part la détention des droits immatériels et des revenus en provenant qui revenaient à l'entité au bénéfice de la licence box sise dans un Etat différent. Aussi, en accord avec le principe directeur de substance du projet BEPS, le modèle nexus met dans son principe fin au divorce entre le bénéfice de l'entreprise et les activités de R&D&I génératrices de celui-ci.

<sup>247</sup> EVERS/MILLER/SPENGLER, Intellectual Property Box Regimes, p. 10.

<sup>248</sup> Art. 24b al. 3 AP-LHID

C'est donc sur ce point que la modification de l'art. 24b AP-LHID sera la plus significative. Nous verrons toutefois que l'idée pour un Etat de n'octroyer une incitation fiscale que lorsque l'activité de R&D&I est effectuée par le contribuable lui-même, respectivement se déroule sur son territoire, est celle qui s'accorde le mieux avec le droit constitutionnel, en particulier le principe de proportionnalité régissant les incitations à but extra-fiscal.

#### **d. Interaction entre licence box et dépenses et incitations R&D&I en amont**

Le dernier problème soulevé fut celui de l'interaction entre le régime licence box et, d'une part la déductibilité des dépenses R&D&I encourues par l'entreprise (en particulier celles qui sont antérieures à la réalisation des revenus immatériels privilégiés) et d'autre part les incitations R&D&I en amont que plusieurs Etats européens octroient en sus de cette imposition préférentielle. Fondamentalement, le problème, sur lequel il y aura lieu de revenir dans le cadre de l'analyse de constitutionnalité, est celui savoir si la déductibilité des dépenses de R&D&I combinée avec l'octroi successif d'incitations en amont et en aval en vue de soutenir une même activité n'est pas disproportionné au regard du but visé par le législateur. Cette question, comme nous allons le voir maintenant, n'est pas abordée par les travaux de l'OCDE car elle ne concerne pas à proprement parler le problème de la concurrence fiscale dommageable mais plutôt l'orientation que le législateur national entend donner à sa politique fiscale incitative.

Comme nous l'avons déjà relevé dans le cadre de notre analyse générale des incitations fiscales en faveur de la R&D&I, le principe de proportionnalité commande à notre sens que celles-ci soient coordonnées. Aussi, cette question sera abordée plus en détails ci-dessous.

### **5. Le modèle nexus**

Nous présentons maintenant le modèle nexus. Nous rappelons tout d'abord le contexte des travaux menés par l'OCDE et l'Union européenne en ce domaine (a). Puis, nous présentons les principes directeurs du modèle nexus (b) et finalement ses composantes essentielles (c).

#### **a. Contexte et portée des travaux de l'OCDE et de l'Union européenne**

Les travaux menés par l'OCDE et l'Union européenne en ce qui concerne les régimes licence box s'inscrivent dans le cadre de la lutte contre la concurrence fiscale dommageable.



A la suite d'un rapport publié par l'OCDE en 1998<sup>249</sup>, le caractère dommageable d'un régime fiscal était principalement apprécié au regard de son degré de cantonnement (« ring-fencing »), singulièrement les distinctions faites en fonction de la provenance géographique des revenus (revenus de source étrangère imposés de manière privilégiée et revenus internes imposés normalement). Cela étant, au moment de la mise en place du projet BEPS, ce critère ne fut plus jugé approprié afin d'appréhender la concurrence dommageable pouvant résulter de l'imposition préférentielle des revenus provenant de capitaux mobiles, en particulier ceux provenant d'actifs immatériels. Comme l'observe le plan d'action BEPS, le phénomène de la concurrence fiscale dommageable est aujourd'hui susceptible de prendre davantage la forme de :

*« baisses généralisées du taux de l'impôt sur les bénéfices des sociétés grevant certains types de revenu (comme celui généré par des activités financières ou par la fourniture d'actifs incorporels) ».*<sup>250</sup>

En conséquence, dans le cadre de l'action N 5 du projet BEPS, la priorité fut donnée au critère de l'activité substantielle (« *substantial activity* »). Ce critère, déjà évoqué par le rapport de 1998, peut être rattaché au principe directeur de substance du projet BEPS et vise à éviter le divorce géographique entre les revenus et les activités de création de valeur qui s'y rapportent<sup>251</sup>.

C'est donc à la lumière de ce critère qu'il fut décidé d'examiner les régimes licence box. Trois approches furent étudiées par le Forum sur les pratiques dommageables (FHTP)<sup>252</sup>. La première, toutefois très rapidement écartée, se concentrait sur la nature et l'ampleur des activités de R&D&I de l'entreprise. La seconde approche, initialement soutenue par le Royaume-Uni et sur laquelle fut basé le modèle de l'AP-RIE III, reposait au contraire sur une logique de prix de transfert. Cette seconde approche avait également la faveur de petits pays (par exemple le Luxembourg ou le Liechtenstein) en ceci qu'elle aurait permis, le cas échéant sous une forme plus stricte, de continuer de bénéficier du régime licence box lors de l'externalisation de fonctions de R&D&I au sein du groupe. Cela étant, à la suite du ralliement du Royaume-Uni et du compromis présenté par ce pays conjointement avec l'Allemagne en novembre 2014, le modèle nexus, déjà largement soutenu au moment de la publication du premier rapport de l'OCDE en septembre 2014, s'imposa définitivement en 2015. Comme nous le verrons, ce modèle, qui exige que le bénéfice de la licence box soit par principe proportionnel aux dépenses de R&D&I engagées par

<sup>249</sup> OCDE, Concurrence fiscale dommageable 1998

<sup>250</sup> OCDE, Plan d'action BEPS 2013, p. 18

<sup>251</sup> OCDE, Rapport Action 5, p. 27

<sup>252</sup> OCDE, Rapport Action 5, p. 28

l'entreprise elle-même, est non seulement celui qui s'accorde le mieux avec les principes directeurs du projet BEPS mais également avec le droit constitutionnel suisse.

Cela étant, il sied de garder à l'esprit que les travaux de l'OCDE ne concernent que le problème de la concurrence fiscale dommageable. Il est donc fondamental de comprendre que ces travaux n'ont pas en soi l'ambition de se prononcer sur l'efficacité et l'aptitude des licence box à effectivement accroître l'activité de R&D&I. L'OCDE relève en effet simplement que :

*« les secteurs à forte intensité de PI constituent un facteur essentiel de la croissance et de l'emploi, et que les pays ont toute liberté pour accorder des incitations fiscales aux activités de recherche-développement (R&D) à condition qu'elles le soient conformément aux principes convenus par le FHTP »<sup>253</sup>.*

En conséquence, dès lors que les travaux menés par l'OCDE ne concernent formellement que le problème de la concurrence fiscale dommageable, le législateur ne saurait automatiquement déduire de ces travaux que la licence box est la mesure la plus opportune en vue d'accroître l'activité de R&D&I en Suisse. Cette question, qui dépasse le champ du présent avis de droit, devra donc être examinée, tranchée par le législateur lui-même et relève de sa liberté d'appréciation. L'analyse de droit constitutionnel, qui fait l'objet de notre avis de droit, se concentre effet uniquement sur la question de savoir si le modèle nexus serait dans son principe apte à encourager l'activité de R&D&I en Suisse au titre d'incitation à but extra-fiscal.

## **b. Principes directeurs du modèle nexus**

Selon le modèle nexus, l'étendue de l'allégement découlant de la licence box dépend de la proportion de dépenses de R&D&I encourues par le contribuable lui-même pour développer un actif intangible. Ce lien (« nexus »), qui s'inspire de l'exigence analogue que l'on retrouve dans le cadre des incitations en amont (crédit d'impôt, déduction multiple, etc.), vise à faire en sorte que le contribuable dont les revenus sont privilégiés soit bien celui qui s'est livré aux activités de R&D&I correspondantes. Autrement dit, les dépenses engagées par le contribuable sont réputées refléter l'ampleur de son activité R&D&I. Conceptuellement, le modèle nexus est donc de nature proportionnelle, de sorte que l'allégement consenti au contribuable se calcule selon la formule suivante<sup>254</sup>:

---

<sup>253</sup> OCDE, Rapport Action 5, p. 28

<sup>254</sup> OCDE, Rapport Action 5, p. 29

Dépenses éligibles engagées  
pour développer l'actif de PI

X Revenu total provenant de l'actif de PI = Revenu bénéficiant de la licence box

Dépenses totales engagées  
pour développer l'actif de PI

Comme nous l'avons vu, les dépenses éligibles sont celles se rapportant aux activités de R&D&I en lien avec le développement de l'actif intangible concerné<sup>255</sup>. Les Etats peuvent toutefois prévoir leur propre définition mais ces dépenses comprendront classiquement les salaires, les coûts directs, les frais généraux, le coût des fournitures et autres dépenses de R&D&I similaires<sup>256</sup>. Cela étant, le coût d'acquisition des actifs immatériels, de même que les dépenses liées à l'externalisation de fonctions de R&D&I ne font par principe pas partie des dépenses éligibles. Cette exclusion vise à faire en sorte que seule la création de valeur imputable au contribuable lui-même soit prise en compte aux fins de l'allégement fiscal. Les dépenses totales, quant à elle, comprennent l'ensemble des postes reflétant le développement de l'actif immatériel à savoir, outre les dépenses éligibles ci-dessus, les coûts d'acquisition ainsi que les dépenses liées à l'externalisation de fonctions de R&D&I. Enfin, comme nous le verrons, le catalogue des revenus provenant de l'actif immatériel peut également être défini par le droit interne<sup>257</sup>.

De ce point de vue, l'approche « nexus » a donc *un effet restrictif* sur les régimes nationaux : pour être internationalement admissible, le revenu déterminé et privilégié par le droit interne ne doit pas excéder le montant déterminé en application du modèle nexus<sup>258</sup>.

Enfin, il sied de relever que le modèle nexus présenté par l'OCDE en septembre 2014 et finalement approuvé dans son principe en février 2015 constitue une version modifiée (« modified nexus approach ») de l'approche initialement adoptée. Une modification fut en effet nécessaire afin d'assurer la compatibilité du modèle nexus avec le droit de l'Union européenne, singulièrement les libertés fondamentales qui interdisent de soumettre les incitations fiscales en

<sup>255</sup> OCDE, Rapport Action 5, p. 31

<sup>256</sup> Les dépenses relatives la R&D à caractère général et spéculatif peuvent figurer dans les dépenses éligibles pourvu que le contribuable puisse établir l'existence d'un lien direct entre la R&D et l'actif intangible qui a été produit. En revanche, les coûts de construction ou les autres coûts de capital non séparables ne font pas partie des dépenses éligibles dans la mesure où il n'est pas possible d'établir un lien direct entre le coût d'un bâtiment entier et les différents actifs intangibles créés dans ce bâtiment.

<sup>257</sup> Cela étant, les Etats ont la faculté de prévoir que la formule ci-dessus ne constitue qu'une présomption réfragable. Dans l'affirmative, le contribuable conserve alors la faculté de prouver, eu égard aux dépenses R&D&I que celui-ci a personnellement encourues, qu'une proportion plus importante de revenus bénéficie de la licence box, voir OCDE, Rapport Action 5, p. 29

<sup>258</sup> OCDE, Rapport Action 5, p. 31

faveur de la R&D&I à des restrictions territoriales au sein du marché intérieur. Aussi, le modèle ne repose plus aujourd'hui sur une conception territoriale (i.e. les dépenses de R&D&I doivent être encourues dans l'Etat concerné) mais personnelle (i.e. les dépenses de R&D&I doivent être encourues par le contribuable lui-même). Comme le précise l'accord du mois de février 2015 :

*«the very conceptual basis of the Modified Nexus Approach is intended to ensure that, in order for a significant proportion of IP income to qualify for benefits, a significant proportion of the actual R&D activities must have been undertaken by the qualifying taxpayer itself. ».*<sup>259</sup>

Il en découle deux conséquences. En premier lieu, les dépenses relatives à l'externalisation de fonctions R&D&I à une autre société du groupe ne sont pas prises en compte aux fins de l'allégement, que cette dernière société soit résidente (situation interne) ou non (situation internationale) du même Etat. Comme nous le verrons, cette première règle est toutefois susceptible d'être adaptée par la Suisse en sa qualité d'Etat tiers. Enfin, les dépenses d'une même entreprise sont susceptibles d'être prises en compte même si celles-ci sont encourues à l'étranger (par exemple par le biais d'un établissement stable). Pour la Suisse, nous le verrons également, ce second principe n'a pas d'impact pratique important compte tenu des règles régissant l'étendue de l'assujettissement à l'impôt dans les relations internationales.

### **c. Composantes essentielles du modèle nexus**

#### **i. Champ d'application subjectif**

Aux termes des travaux de l'OCDE, le régime licence box est en premier lieu ouvert aux entreprises résidentes ainsi qu'aux établissements stables d'entreprises non-résidentes. Cette égalité de traitement est conforme à la clause de non-discrimination figurant dans les conventions de double imposition (CDI)<sup>260</sup> ainsi qu'au droit suisse<sup>261</sup>.

En second lieu, le modèle nexus est étendu aux établissements stables étrangers d'entreprises résidentes. Il sied toutefois à cet égard de distinguer deux hypothèses. La première est celle où les actifs immatériels privilégiés et les revenus en provenant sont attribués à l'établissement stable sis à l'étranger. Dans cette première hypothèse, ces revenus ne profitent de l'allégement que pour autant que ceux-ci soient imposables dans l'Etat de résidence. Il en va ainsi lorsque l'Etat de

<sup>259</sup> Action 5 Accord 2015, p. 5

<sup>260</sup> Art. 24(3) MC OCDE

<sup>261</sup> Art. 20 al. 2 LHID

résidence assujettit le bénéfice mondial de l'entreprise à l'impôt et élimine la double imposition internationale par le biais de la méthode du crédit d'impôt<sup>262</sup>. Or tel n'est pas le cas du droit interne<sup>263</sup> et des CDI suisses<sup>264</sup> qui exemptent les bénéficiaires rattachés à un établissement stable étranger. Pour la Suisse, cette première hypothèse n'a donc pas d'impact pratique. La seconde hypothèse est celle où les actifs immatériels sont au contraire allouables au siège de l'entreprise et par conséquent exclusivement imposables dans l'Etat de résidence<sup>265</sup>. Dans ce cas, le rapport de l'OCDE dispose que les dépenses encourues par l'établissement stable étranger sont prises en compte afin de déterminer l'étendue de l'allègement afférent aux revenus imposables dans l'Etat de résidence, ceci pour autant que l'établissement stable soit encore en activité au moment où ces revenus sont réalisés<sup>266</sup>. La prise en compte des dépenses des établissements stables étrangers est conforme au modèle nexus lequel, pour les raisons exposées ci-dessus, ne repose pas sur une conception territoriale mais au contraire personnelle (i.e. les dépenses R&D&I imputables au contribuable lui-même sont prises en compte, ceci sans aucune restriction territoriale)<sup>267</sup>.

## ii. Catalogue des droits immatériels privilégiés

Dans le cadre de la mise en œuvre du modèle nexus, la définition du catalogue des droits immatériels privilégiés constitue naturellement une question fondamentale. A l'heure où nous écrivons, cette question est toutefois encore en cours d'examen par l'OCDE.

Sur ce point, le rapport de l'OCDE du mois de septembre 2014 est en effet très restrictif et relève que les licence box ne peuvent viser que:

*« les brevets et les autres actifs de PI fonctionnellement équivalents aux brevets si ces actifs sont à la fois juridiquement protégés et soumis à des procédures similaires d'autorisation et d'enregistrement quand de telles procédures sont pertinentes »*<sup>268</sup>.

<sup>262</sup> Art. 23(B) MC OCDE

<sup>263</sup> Art. 52 al. 1 LIFD. La LHID ne définit pas l'étendue de l'assujettissement à l'impôt mais cette règle est reprise par les diverses législations cantonales.

<sup>264</sup> Art. 23(A) MC OCDE

<sup>265</sup> Art. 7(1) MC OCDE

<sup>266</sup> OCDE, Rapport Action 5, p. 31

<sup>267</sup> Cela étant, l'exigence selon laquelle l'établissement stable étranger doit être en activité au moment de la réalisation des revenus nous paraît discutable. En effet, il est possible que l'établissement stable ait encouru antérieurement des dépenses ayant contribué aux actifs immatériels du siège. Dans ce cas, refuser de prendre en compte ces dépenses au motif que l'établissement stable n'est plus en activité au moment de la réalisation du revenu nous semble disproportionné, ceci dans la mesure où, comme le prévoit le rapport de l'OCDE, un mécanisme de suivi de l'historique des dépenses R&D&I doit être mis en place.

<sup>268</sup> OCDE, Rapport Action 5, p. 31

Cette vision des choses exclut donc par définition les droits immatériels à caractère commercial, tels que les marques.<sup>269</sup>

Cela étant, dans l'intervalle, cette conception fut critiquée par certains Etats. Ainsi les Pays-Bas observèrent par exemple que le régime licence box ne doit pas être limité aux brevets mais :

*« could also cover other innovations derived from R&D (not being trademarks and marketing), provided that such activities have been certified by a competent government authority (not being the tax authorities), so that the linkage between R&D, IP-assets and profits (tracking and tracing) can be ensured »<sup>270</sup>.*

Sur ce point, la position de l'Italie, dont le régime licence box est déjà en ligne avec l'approche du lien modifié, est également intéressante. A la suite d'une modification intervenue en début d'année, la licence box italienne englobe désormais les marques sans qu'il soit nécessaire que celles-ci soient fonctionnellement équivalentes aux brevets<sup>271</sup>.

L'OCDE reconnaît aujourd'hui que cette question doit être définitivement clarifiée. Aussi, des travaux sont actuellement en cours et portent en particulier sur le sort à réserver aux logiciels soumis à un droit d'auteur, aux innovations issues d'un processus technologique de pointe et plus généralement à la recherche scientifique non-protégée par un brevet<sup>272</sup>.

Cela étant, il sied de garder à l'esprit que la définition du catalogue des actifs immatériels privilégiés n'est pas à elle seule décisive dans le cadre du modèle nexus. Cette question doit en effet être mise en parallèle avec la définition des dépenses de R&D&I éligibles. Aussi, même si, comme on peut le penser, le catalogue esquissé par l'OCDE sera élargi aux droits immatériels non-brevetés mais néanmoins fonctionnellement analogues, ceux-ci, pour influencer sur l'étendue de l'allégement, devront en tous les cas être associés à des dépenses de R&D&I. Comme nous le verrons, cette solution est également celle qui est selon nous la plus conforme au droit constitutionnel suisse.

### **iii. Revenus privilégiés**

<sup>269</sup> OCDE, Rapport Action 5, p. 31

<sup>270</sup> Council Document (ECOFIN) 16753/14 of 11 December 2014, footnote p. 4

<sup>271</sup> Voir à ce sujet VALDONIO/TENORE, Italy's new Patent Box Regime

<sup>272</sup> Action 5 Accord 2015

Les travaux de l'OCDE prévoient que les revenus pouvant bénéficier du régime licence box peuvent englober (i) les redevances, (ii) les plus-values et autres rendements provenant de la vente des actifs immatériels privilégiés ainsi que (iii) le montant de la redevance considéré comme incorporé dans le produit de la vente des biens de l'entreprise (*“embedded royalty”*)<sup>273</sup>. Comme nous le verrons, ce catalogue est parfaitement conforme à la systématique fiscale et au droit constitutionnel suisse.

Au surplus, dans la logique du calcul de l'allégement fiscal du modèle nexus, le revenu total doit toutefois être compris selon une base nette. Aussi, les dépenses liées à l'actif immatériel (définies selon le droit interne) et encourues *durant la période fiscale concernée*, doivent être portées en déduction du revenu global :

*« This means that overall income should not be defined as the gross income from the IP asset, since such a definition could allow 100% of the net income of qualifying taxpayers to benefit even when those taxpayers had not incurred 100% of qualifying expenditures. Overall income should instead be adjusted by subtracting IP expenditures allocable to IP income and incurred in the year from gross IP income earned in the year »*<sup>274</sup>.

Relevons par contre qu'en l'état, le modèle nexus ne règle en revanche pas le traitement des dépenses dites « historiques », c'est-à-dire celles encourues lors de périodes fiscales antérieures pour développer l'actif intangible. Cette question, nous le verrons, se pose toutefois sous l'angle de l'analyse de droit constitutionnel.

#### **iv. Externalisation de fonctions R&D&I et actifs immatériels acquis**

##### **1. Le principe**

Comme nous l'avons vu, l'un des principes directeurs du projet BEPS est d'éviter, au sein des groupes multinationaux, le divorce entre les revenus provenant de droits immatériels, d'une part et la création de valeur ayant conduit à ces bénéfices, d'autre part. Le modèle nexus met en œuvre ce principe en limitant le bénéfice des régimes licence box aux revenus provenant des activités de R&D&I exercées par le contribuable lui-même. Cette conception a deux conséquences importantes.

En premier lieu, les dépenses liées à l'externalisation (« outsourcing ») de fonctions de R&D&I au

<sup>273</sup> OCDE, Rapport Action 5, p. 32

<sup>274</sup> OCDE, Rapport Action 5, p. 32

sein du groupe (par exemple sur la base d'un contrat de recherche) ne sont par principe pas prises en compte dans le cadre du calcul de l'allégement lié à la licence box. Au sein de l'Union européenne et afin d'assurer la conformité avec les libertés fondamentales, cette approche s'applique indistinctement, que la société à laquelle l'activité de R&D&I est confiée se trouve à l'étranger ou dans le même Etat que l'entité au bénéfice de la licence box<sup>275</sup>. En second lieu, la même logique commande d'exclure les dépenses relatives au coût d'acquisition d'actifs immatériels<sup>276</sup>. La valeur représentée par le coût d'acquisition de ces actifs n'est en effet pas imputable l'activité de R&D&I du contribuable et ne peut donc influencer sur l'étendue de l'allégement fiscal consenti<sup>277</sup>.

Cela étant, comme le relève l'OCDE, les principes évoqués ci-dessus sont de nature à modifier significativement les modèles d'affaires existants en ceci qu'ils nécessiteront un resserrement des fonctions R&D&I autour de l'entité au bénéfice de la licence box. Aussi, suivant la solution de compromis présentée par le Royaume-Uni et Allemagne en novembre 2014 et afin de tenir compte des coûts de restructurations imposés aux groupes, les Etats seront autorisés à majorer les dépenses éligibles d'au maximum 30% (« uplift »). Cette majoration forfaitaire prend en quelque sorte en compte, d'une part qu'un certain niveau d'externalisation est indispensable au bon fonctionnement des groupes et d'autre part que l'exclusion des coûts d'acquisitions des droits immatériels pourrait avoir des répercussions négatives sur les décisions commerciales. Cette majoration représente toutefois un montant maximal. Aussi, si le total des dépenses liées à l'externalisation, respectivement aux coûts d'acquisition, s'avère inférieure à 30%, seul ce total effectif est alors déterminant<sup>278</sup>. Cette solution peut être illustrée par les deux exemples suivants :

### ***Exemple 1***

Durant une période fiscale, la société mère au bénéfice de la licence box encourt des dépenses de R&D&I pour un montant de 100. Durant la même période fiscale, le coût d'acquisition de ses actifs immatériels s'élève à 10. Sa filiale, à laquelle des fonctions R&D&I sont externalisées engage, quant à elle, des dépenses pour un montant de 40. Dans ce cas, le montant maximum pouvant être pris en compte au titre de dépenses de R&D&I est de 130 (100 de dépenses éligibles x 30%)<sup>279</sup>.

### ***Exemple 2***

Durant une période fiscale, la société mère au bénéfice de la licence box encourt des dépenses éligibles pour un montant de 100. Durant la même période fiscale, le coût d'acquisition de ses actifs immatériels s'élève à 5. Sa filiale, à

<sup>275</sup> OCDE, Rapport Action 5, p. 33

<sup>276</sup> OCDE, Rapport Action 5, p. 34

<sup>277</sup> OCDE, Rapport Action 5, p. 34

<sup>278</sup> Action 5 Accord 2015

<sup>279</sup> Action 5 Accord 2015



laquelle des fonctions R&D&I sont externalisées engage, quant à elle, des dépenses pour un montant de 20. Dans ce cas, le montant maximum pouvant être pris en compte au titre de dépenses de R&D&I est de 130 (100 de dépenses éligibles x 30%)<sup>280</sup>. Toutefois, dans la mesure où le total effectif des dépenses encourues est inférieur (125), ce dernier montant est déterminant<sup>281</sup>.

Cela étant, les dépenses afférentes à l'externalisation de fonctions de R&D&I à des parties non-liées (que celles-ci soient résidentes ou non-résidentes) peuvent être prises en compte sans aucune limitation. Cette distinction par rapport à l'externalisation au sein du groupe, que l'on retrouve également dans plusieurs Etats en ce qui concerne les incitations en amont<sup>282</sup>, part de l'idée que la sous-traitance à des tiers ne peut porter que sur un nombre limité de fonctions R&D&I. Cela étant, il est loisible aux Etats de limiter la prise en compte de ces dépenses, soit à un pourcentage déterminé ou à des bénéficiaires déterminés (universités, hôpitaux, centres de R&D et entités à but non lucratif non liés au contribuable)<sup>283</sup>.

## 2. Situation de la Suisse en qualité d'Etat non-membre de l'UE

Les principes évoqués ci-dessus s'appliquent également à la Suisse. Cela étant, la Suisse n'est pas liée par les libertés fondamentales applicables au sein du marché intérieur européen. En effet, comme l'a rappelé la CJUE, les personnes morales constituées selon le droit suisse ne sauraient se prévaloir de l'Accord sur la libre circulation des personnes (ALCP)<sup>284</sup>.

En conséquence, en ce qui concerne la règle relative à l'externalisation de fonctions R&D&I, la Suisse pourrait concrétiser le modèle nexus en opérant les distinctions suivantes :

- Les dépenses afférentes à des activités de R&D&I confiées à des *sociétés du groupe sises à l'étranger* ne seraient pas prises en compte, sous réserve de la majoration de 30% ("uplift").
- Les dépenses afférentes à des activités de R&D&I confiées à *des sociétés du groupe sises en Suisses* pourraient être prises en compte<sup>285</sup>. A notre avis et bien que le rapport de l'OCDE ne le

<sup>280</sup> Action 5 Accord 2015

<sup>281</sup> Action 5 Accord 2015

<sup>282</sup> Voir à ce sujet DANON, Rapport Général, p. 33 et ss

<sup>283</sup> OCDE, Rapport Action 5, p. 34

<sup>284</sup> Arrêt du 12.11.2009, Grimme, affaire C-351/08, point 35. Voir aussi Arrêt du 11.2.2010, Fokus Invest AG, affaire C-541/08. En ce qui concerne les indépendants et les personnes morales, il convient toutefois de réserver le droit de prestation de services limité à 90 jours (articles 5(1) ALCP et 18 Annexe I), dont la portée pratique est toutefois limitée.

<sup>285</sup> Du même avis, GENTSCH/MATTEOTTI/ROTH, Steuerliche Innovationsförderung, 2.2.1

mentionne pas expressément, la même logique devrait être suivie en ce qui concerne l'externalisation à des établissements stables suisses d'entreprises non-résidentes<sup>286</sup>.

- Les dépenses afférentes à des activités R&D&I confiées à *des tiers en Suisse ou à l'étranger* pourraient être prises en compte<sup>287</sup>.

## v. Suivi du revenu et des dépenses

La mise en œuvre du modèle nexus soulève une question pratique importante. Comme nous l'avons vu, cette approche lie l'étendue de l'allégement au montant des dépenses R&D&I engagées par l'entreprise. Or, par définition, une part importante de ces dépenses sera encourue avant la réalisation des revenus privilégiés. Le modèle nexus suppose donc que les Etats mettent en place une procédure de suivi des dépenses de R&D&I (« tracking and tracing »). Ce type de procédure existe déjà en ce qui concerne les incitations en amont. Cela dit, la mise en œuvre d'un tel mécanisme en ce qui concerne les régimes licence box est plus compliquée en raison du décalage temporel entre les dépenses liées au développement des actifs immatériels et les revenus produits par ceux-ci. De plus, comme le reconnaît l'OCDE, la question est particulièrement complexe lorsque, comme c'est le cas en pratique, l'entreprise possède plusieurs actifs immatériels. Enfin, l'OCDE devra naturellement élaborer des règles transitoires en ce qui concerne les entreprises possédant des actifs immatériels, respectivement ayant encouru des dépenses de R&D&I avant l'entrée en force du modèle nexus<sup>288</sup>.

A l'heure où nous écrivons, cette procédure de suivi des dépenses, encore en cours d'élaboration, n'est pas encore connue. Aussi, dans le cadre du présent avis de droit, la constitutionnalité d'une telle procédure ne pourra faire l'objet que d'une analyse de principe.

<sup>286</sup> OCDE, Rapport Action 5, p. 53, note de bas de page N 8.

<sup>287</sup> Dans les hypothèses b) et c), il serait naturellement loisible à la Suisse de limiter davantage les principes posés par l'OCDE, en limitant par exemple le pourcentage d'externalisation en faveur des tiers ou encore en autorisant l'externalisation que dans certains cas (Universités, Hôpitaux, etc.) ; cf. Rapport Action 5, p. 33

<sup>288</sup> Action 5 Accord 2015

## 6. La constitutionnalité du modèle nexus

### a. Prise de position quant aux principes directeurs

A notre avis, la logique qui sous-tend le modèle nexus est conforme au droit constitutionnel suisse, plus particulièrement au principe de proportionnalité qui s'applique aux incitations à but extra-fiscal.

Selon le modèle nexus, l'étendue de l'allégement fiscal consenti au contribuable est en effet directement lié à l'ampleur de l'activité de R&D&I exercée par l'entreprise elle-même. Le modèle nexus, nous l'avons vu, met en œuvre cet objectif en excluant les dépenses liées à l'externalisation de fonctions de R&D&I à des sociétés du groupes ainsi que le coût d'acquisition des droits immatériels acquis par l'entreprise. Certes, les Etats peuvent, s'ils le souhaitent, prévoir une majoration forfaitaire des dépenses de R&D&I afin de tenir compte, dans une certaine proportion, des coûts liés à l'externalisation intra-groupe de fonctions R&D&I et aux actifs immatériels acquis. Dans cette mesure, il est vrai, la création de valeur imputable à l'activité R&D&I exercée dans un autre Etat est susceptible d'influer sur le montant de l'allégement consenti à l'entité propriétaire des droits immatériels en Suisse<sup>289</sup>. Cette majoration forfaitaire, qui est surtout destinée à tenir compte des contraintes d'organisation des groupes, est toutefois limitée au maximum à 30%. A notre avis, cette majoration ne dénature donc pas l'objectif du modèle nexus, qui est fondamentalement de resserrer l'activité de R&D&I autour de l'entreprise à laquelle les produits de cette activité sont imputables.

On peut donc poser que le modèle nexus est de nature à inciter les entreprises possédant des actifs immatériels à accroître leurs activités de R&D&I. En effet, pour une entreprise assujettie de manière illimitée en Suisse ou y possédant un établissement stable (assujettissement limité), une imposition privilégiée des revenus immatériels n'entrerait en ligne de compte que lorsque l'activité de R&D&I déployée par cette entreprise est susceptible d'avoir de réelles répercussions positives (« spillover effects ») en Suisse. Enfin, cet objectif incitatif demeurerait rempli dans l'hypothèse où, comme l'y autorisent les travaux de l'OCDE, la Suisse devait choisir d'autoriser la prise en compte de dépenses relatives à l'externalisation de fonctions R&D&I à des entreprises assujetties à l'impôt en Suisse aux fins du calcul de l'allégement fiscal. En effet, bien qu'une partie de l'incitation fiscale serait ne proviendrait plus alors de l'activité de R&D&I déployée par le

---

<sup>289</sup> Dans la mesure, bien évidemment, que cette entité est considérée comme le propriétaire économique des actifs et revenus immatériels au sens des règles relatives aux prix de transfert

contribuable lui-même, cette activité serait néanmoins déployée en Suisse. Aussi, l'imposition privilégiée des revenus immatériels provenant de cette activité, au titre de mesure d'encouragement, demeurerait conforme au but poursuivi par le législateur et adéquate au regard du droit constitutionnel.

Enfin, comme nous l'avons vu, le modèle nexus est de nature *proportionnelle*. Aussi, si l'entreprise exerce elle-même certaines activités de R&D&I, ce ne sont pas l'ensemble de ses revenus immatériels qui sont privilégiés mais au contraire uniquement ceux qui sont imputables à ces activités. De ce point de vue, le modèle nexus ne va donc pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif visé: la perte de recettes fiscales liée à la mise en œuvre de l'incitation, respectivement la distorsion que celle-ci induit par rapport au régime d'imposition ordinaire, demeure proportionnelle par rapport à l'activité que le législateur entend encourager.

Cela étant, il est vrai que l'ampleur de l'allègement fiscal n'est pas directement mesuré à l'aune des activités de R&D&I exercées par le contribuable. Dans le modèle nexus, ce sont au contraire les dépenses encourues par celui-ci qui sont réputées refléter cette activité. Ces dépenses servent donc d'indicateur pour mesurer le niveau d'activité de R&D&I exercée par le contribuable. A notre avis, cette manière de procéder, qui est également appliquée dans le cadre des incitations en amont, est admissible au regard du principe de praticabilité. D'une part, comme nous l'avons rappelé, le législateur est autorisé choisir des solutions schématiques visant à simplifier l'imposition. D'autre part, cette solution, dans la mesure où elle serait appliquée à l'ensemble des entreprises souhaitant se prévaloir de la licence box, ne heurterait de toute manière pas l'égalité de traitement.

Enfin, à notre avis, le critère des dépenses de R&D&I encourues par le contribuable s'accorde beaucoup mieux avec le droit constitutionnel suisse que la logique de prix de transfert initialement privilégiée par l'art. 24b AP-LHID. Cette dernière approche, centrée sur les fonctions exercées par l'entreprise, inspirée du modèle britannique et aujourd'hui internationalement remise en cause, exige en effet uniquement que l'entreprise au bénéfice de la licence box soit le propriétaire économique des actifs immatériels privilégiés. Or, si cette approche suppose que l'entreprise exerce un certain nombre de fonctions, celle-ci, comme nous l'avons vu, n'exclut pas que les revenus bénéficiant de la licence box proviennent en définitive d'activités de R&D&I exercées par une autre société du groupe sise à l'étranger et dont les répercussions ne profitent pas (ou moins) directement à la Suisse.

En conséquence, nous parvenons à la conclusion que le modèle nexus, tel qu'il fait l'objet aujourd'hui d'un consensus au sein des Etats membres de l'OCDE, est dans son principe pleinement conforme au droit constitutionnel suisse, singulièrement au principe de proportionnalité (composante de l'aptitude et de la nécessité) qui régit les incitations à but extra-fiscal.

Ceci posé, il sied toutefois d'examiner la question des droits immatériels et des revenus privilégiés par la licence box.

## **b. Prise de position quant aux composantes essentielles**

### **i. Le catalogue des droits immatériels privilégiés**

Comme nous l'avons vu, cette question est encore en cours d'examen au niveau de l'OCDE. Si une approche restrictive limitée principalement aux brevets fut initialement suivie<sup>290</sup>, l'OCDE n'exclut aujourd'hui plus d'étendre également ce catalogue aux innovations issues d'un processus technologique de pointe et plus généralement à la recherche scientifique non-protégée par un brevet<sup>291</sup>.

A notre avis, sous l'angle du droit constitutionnel suisse, un catalogue exclusivement limité aux actifs immatériels brevetés poserait problème. En particulier, cette vision des choses ne serait pas compatible avec le principe d'égalité de traitement interne dès lors qu'elle aurait pour effet de défavoriser les entreprises déployant une activité de R&D&I mais dont les actifs en résultant ne sont pas brevetés. En Autriche, certains commentateurs ont du reste estimé qu'une incitation en aval dont le bénéfice est uniquement réservé aux brevets contrevient au principe constitutionnel de l'égalité de traitement<sup>292</sup>. Comme nous l'avons vu, cet aspect est également mis en avant par la récente étude de la Commission européenne consacrée aux incitations fiscales en matière de R&D&I<sup>293</sup>.

En conséquence, il nous paraît que la licence box proposée dans le cadre de la RIE III ne devrait pas être limitée aux brevets mais inclure d'autres droits immatériels pour autant que ceux-ci soient

---

<sup>290</sup> OCDE, Rapport Action 5, p. 31

<sup>291</sup> Action 5 Accord 2015

<sup>292</sup> Voir à ce sujet STELZER, Gleichheitsrechtliche Aspekte, p. 194.

<sup>293</sup> European Commission, Study on R&D, p. 45

fonctionnellement équivalents au regard de l'objectif poursuivi par le législateur (encouragement de la R&D). En l'occurrence, l'équivalence fonctionnelle serait donnée lorsque le développement de ces droits immatériels engendre une activité, respectivement des dépenses de R&D&I qualifiées.

## ii. Les revenus privilégiés

L'application de la licence box aux redevances ainsi qu'aux gains en capital provenant de l'aliénation de droits immatériels serait conforme à la systématique fiscale et au droit constitutionnel suisse. La licence box concerne en effet les revenus commerciaux des entreprises (personnes morales et entreprises de personnes). Aussi, conformément à la conception dite subjective du rendement (« *subjektbezogene Betrachtungsweise* ») et compte tenu de l'objectif poursuivi par la licence box, il n'existe aucune raison de réserver un traitement différent aux rendements périodiques et aux gains en capitaux.<sup>294</sup>

Enfin, la prise en compte d'une redevance notionnelle (« *embedded royalty* ») en ce qui concerne la vente de biens directement liés à des actifs immatériels privilégiés nous paraît également cohérent. Sous l'angle du principe d'égalité de traitement, il se justifie de traiter de manière identique l'utilisation des actifs immatériels par l'entreprise elle-même et le transfert du droit d'utiliser un actif immatériel à un tiers.<sup>295</sup>

## F. Licence box et allègement en matière d'impôt sur le capital (actifs immatériels)

Comme nous l'avons vu, l'art. 29 al. 3 AP-LHID dispose que : « *les cantons peuvent prévoir une imposition réduite pour le capital propre afférent (...) aux droits immatériels* ».

A notre avis, cette mesure, qui constituerait en quelque sorte le pendant de la licence box en matière d'impôt cantonal sur le capital, serait également constitutionnellement admissible au titre d'incitation à but extra-fiscal. Tout comme pour la licence box, les principes d'égalité interne et de proportionnalité devraient toutefois être observés.

Aussi, cet allègement devrait être octroyé à toutes les entreprises possédant des actifs immatériels, et ceci, indépendamment de leur forme juridique. Nous pensons donc qu'un allègement

<sup>294</sup> Du même avis MATTEOTTI/ROTH, Die Unternehmenssteuerreform III, p. 707

<sup>295</sup> Du même avis MATTEOTTI/ROTH, Die Unternehmenssteuerreform III, p. 707

correspondant devrait, le cas échéant, être également accordé en ce qui concerne les droits immatériels faisant partie de la fortune commerciale des personnes physiques (art. 14 al. 3 LHID). En conséquence, un canton souhaitant faire usage de cette possibilité en ce qui concerne les personnes morales devrait alors l'étendre à la fortune commerciale des personnes physiques.

Enfin, conformément au principe de proportionnalité, cet allègement ne devrait pas aller au-delà de ce qui est nécessaire en ce qui concerne la définition des droits immatériels. Cet objectif pourrait être atteint en renvoyant ou en prévoyant un catalogue équivalent à celui préconisé pour la licence box (brevets et droits immatériels fonctionnement analogues).

## **G. Incitation en amont (« input incentive »)**

### **1. Principes directeurs et questions ouvertes**

A la suite de la procédure de consultation, l'introduction dans le droit harmonisé de la possibilité pour les cantons d'octroyer une déduction supérieure à 100% des dépenses de R&D&I est désormais étudiée. Cette possibilité, le cas échéant facultative pour le législateur cantonal, constituerait ainsi une véritable incitation en amont (« input incentive »). A l'heure où nous écrivons, cette possibilité ne fait toutefois pas encore l'objet d'une proposition concrète de la part du DFF. Aussi, la conformité de cette incitation au droit constitutionnel ne peut être étudiée que dans son principe.

Cela étant, les observations suivantes peuvent être faites en ce qui concerne la conception de cette incitation :

- a) En premier lieu, conformément au principe de l'égalité de traitement interne et compte tenu de l'objectif qui serait poursuivi par le législateur, l'incitation devrait être octroyée à toutes les entreprises résidentes et établissements stables d'entreprises non-résidentes déployant une activité de R&D&I qualifiée, et ceci, indépendamment de leur forme juridique (personnes morales, sociétés de personnes et raisons individuelles). En ce qui concerne les établissements stables d'entreprises non-résidentes, cette égalité de traitement serait non seulement conforme au droit constitutionnel mais également à la clause de non-discrimination (art. 24(3) MC OCDE) figurant généralement dans les CDI suisses.
- b) A ce stade, il semble que l'incitation prendrait la forme d'une déduction multiple des dépenses de R&D&I (« increased allowance »). Actuellement, ce mécanisme, bien connu au

sein des Etats membres de l'OCDE et de l'Union européenne, semble légèrement délaissé au profit du crédit d'impôt (« R&D credit »). Certains Etats, comme le Royaume-Uni, tendent en effet à préférer ce dernier mécanisme, notamment pour des questions de visibilité (« above the line ») et de comptabilisation dans les états financiers de l'entreprise. L'étude de la Commission européenne publiée en 2014 qualifie également le crédit d'impôt de « *best practice* ». A notre sens, les deux modèles seraient envisageables dans le cadre du droit harmonisé.

- c) Outre la question de la définition fiscale de la R&D&I, d'autres choix conceptuels devraient le cas échéant être faits. En particulier, il conviendrait de décider si l'incitation doit être calculée sur la base du volume des dépenses de R&D&I ou au contraire sur une base incrémentale. Notons à cet égard que la tendance suivie au sein de l'Union européenne est actuellement nettement de privilégier la première approche (« volume based approach »).
- d) En cas d'externalisation de fonctions de R&D&I entre entreprises assujetties à l'impôt en Suisse, il conviendrait de décider si l'incitation doit revenir à l'entité à laquelle ces fonctions sont confiées ou au contraire à celle confiant ces travaux et conservant le cas échéant la propriété économique des actifs immatériels et des revenus. Conceptuellement, les deux modèles sont envisageables et existent au sein des Etats membres de l'OCDE et de l'Union européenne. Au sein du groupe, le principe de l'octroi de l'incitation à l'entité conservant la propriété économique des actifs immatériels et des revenus est généralement jugé plus favorable dans la mesure où l'assiette fiscale de cette entité sera généralement plus importante que celle effectuant les travaux de R&D&I. Cela étant, sous l'angle du droit constitutionnel, les deux approches seraient admissibles dès lors que, dans l'un et l'autre cas, l'activité de R&D&I serait déployée en Suisse. Dans cette dernière hypothèse, il faudrait alors à notre sens prévoir que les entreprises résidentes et établissements stables d'entreprises non-résidentes auxquelles une activité de R&D&I est confiée par un contribuable non-assujetti à l'impôt en Suisse, peuvent (en dérogation à la règle principale) prétendre à l'incitation. A défaut d'une telle dérogation, l'activité de R&D&I déployée en Suisse dans cette hypothèse ne serait en effet pas encouragée.
- e) Enfin, les principes évoqués ci-dessus permettraient d'éviter que l'incitation ne soit octroyée à deux contribuables différents pour une même activité. Comme nous l'avons vu, l'octroi



d'une même incitation à plusieurs contribuables en relation avec la même activité serait contraire au principe de proportionnalité.

## 2. La constitutionnalité de l'incitation en amont

A notre avis, dans la mesure où elle respecterait les principes régissant les incitations à but extra-fiscal (égalité de traitement et proportionnalité) et serait en ligne avec les orientations présentées ci-dessus sous a), d) et e), l'introduction d'une incitation en amont en faveur de la R&D&I (sous la forme de déduction multiple ou de crédit d'impôt) serait à notre sens conforme au droit constitutionnel.

### H. Relation entre licence box, dépenses R&D&I et incitation en amont

#### 1. Le problème

Dans la logique du modèle nexus, nous l'avons vu, le revenu bénéficiant de la licence box est déterminé sur une base nette. Aussi, les dépenses liées à l'actif immatériel (définies selon le droit interne) et encourues durant la période fiscale concernée, doivent être portées en déduction du revenu privilégié. Dans cette hypothèse, il n'y a donc pas de « double déduction ».

Plus délicate, en revanche, est la question de l'interaction entre le régime licence box et les dépenses de R&D&I de l'entreprise durant des périodes fiscales antérieures. Ces dépenses, pleinement déductibles, sont généralement celles qui sont encourues pendant la période de développement des actifs immatériels. Le problème qui se pose est ici celui de savoir si, lorsque l'entreprise perçoit ultérieurement des revenus sur ces actifs, le bénéfice de la licence box doit lui être octroyé sans procéder à la reprise préalable de ces dépenses historiques. Plusieurs Etats européens disposant d'un régime licence box ne prévoient aucune règle en ce domaine. Certains Etats (Liechtenstein, Luxembourg, Malte et Pays-Bas) connaissent en revanche des règles de rattrapage des dépenses de R&D&I déduites lors de périodes fiscales antérieures. Par exemple, aux Pays-Bas<sup>296</sup>, la licence box n'est applicable qu'à la part des revenus qui excèdent les coûts de R&D&I antérieurement déduits (« threshold amount »)<sup>297</sup>. Le fonctionnement de ce mécanisme peut être illustré par l'exemple suivant :

<sup>296</sup> Voir art. 12(5) Corporate Income Tax Act

<sup>297</sup> Exemple tiré de Marnix Schellekens, *The Netherlands Innovation Box Regime*, NF0/2013, p. 131, 133

	<b>N 1</b>	<b>N 2</b>	<b>N 3</b>
<b>Dépenses R&amp;D&amp;I</b>	100	100	100
<b>Seuil (« Threshold »)</b>	100	200 (100 de N1 + 100 de N2)	250 (150 de N2 + 100 de 3)
<b>Revenu PI</b>	–	50	300
<b>Seuil au 31.12</b>	100	150 (200 – 50 de revenu IP)	-
<b>Imposition ordinaire</b>	–	50	250
<b>Imposition privilégiée (« box »)</b>	–	–	50 (300 – 250)

Le problème décrit ci-dessus s'amplifie encore lorsque, en raison en particulier d'une incitation en amont telle que celle envisagée dans le cadre de la RIE III, la déduction des dépenses R&D historiques est supérieure à 100% (« enhanced allowance »).

Comme l'ont par exemple décrit EVERS et al. :

*« Even if the application of the IP Box regime and the R&D tax incentive are not mutually exclusive, possible interactions between the IP Box regimes and R&D tax incentives may arise in case of IP Box regimes which apply a net income approach requiring that expenses be allocated to IP income. In case this requirement extends to super deductions granted for R&D expenditures, the tax value of this kind of R&D tax incentive would be determined by the lower IP Box rate. This would render the super deduction less attractive for the taxpayer. This is, however, not required in any of the countries under consideration. When designing the IP Box regimes, tax legislators seem to be aware of this issue and ensure that the effects of the super deductions are not impaired by the application of the IP Box regimes*

*The application of the IP Box regimes may nevertheless indirectly affect the use of R&D tax incentives. As the application of the IP Box regimes results in a lower overall tax burden, R&D tax incentives may come to nothing if the taxpayer does not generate sufficient non-IP income. In such cases, R&D tax credits, which are refundable are advantageous »<sup>298</sup>.*

Cet aspect est également repris par la récente étude de la Commission européenne:

*« Evers et al. (2014) analyse the interaction between input-related R&D tax incentives and patent boxes in*

<sup>298</sup> EVERS/MILLER/SPENGEL, Intellectual Property Box Regimes, p. 7 ss avec aperçu de droit comparé, p. 46

*twelve EU member states. They point out that enhanced allowances of R&D expenditure that are applied to the normal tax in combination with a patent box that offers a reduced rate, can lead to negative effective average tax rates. This has the effect of providing a subsidy to unprofitable projects ».*<sup>299</sup>

## 2. Analyse de constitutionnalité

Selon la conception défendue ici, le principe de proportionnalité qui sous-tend la constitutionnalité des incitations à but extra-fiscal exige que lorsque le législateur adopte plusieurs incitations en vue de soutenir une même activité, celles-ci soient coordonnées entre elles. En conséquence, si le législateur devait choisir de combiner en droit cantonal harmonisé la licence box avec une incitation en amont (le cas échéant sous une forme facultative), celui-ci devrait alors s'assurer que l'application successive de ces deux incitations – au demeurant destinées à encourager une même activité au sein de l'entreprise - n'ait pas pour effet de réduire la charge fiscale de l'entreprise dans une mesure disproportionnée par rapport à l'objectif d'encouragement recherché. Si tel devait être le cas, nous pensons qu'il y aurait alors lieu de prévoir des correctifs (prenant par exemple en compte les dépenses de R&D&I précédemment fiscalement privilégiées). Le législateur pourrait par exemple s'inspirer de la solution pratiquée par les Pays-Bas (« threshold amount ») décrite ci-dessus.

### I. Résumé des conclusions

Les conclusions auxquelles nous parvenons en ce qui concerne la constitutionnalité des incitations fiscales en faveur de la R&D&I sont donc les suivantes.

#### A. En général

- Dès lors qu'elle reposerait sur une base spécifique (art. 64 al. 1 Cst), l'introduction dans la LHID d'incitations en amont et en aval (licence box) en faveur de la R&D&I demeurerait, dans son principe, conforme au droit constitutionnel. Cela dit, suivant la jurisprudence du Tribunal fédéral et les avis de la doctrine dominante, l'égalité de traitement entre les bénéficiaires potentiels de ces mesures devrait être assurée. En outre, les mesures envisagées devraient respecter le principe de proportionnalité, et en particulier être aptes à atteindre le but visé et ne pas aller au delà ce qui est nécessaire.

---

<sup>299</sup> European Commission, Study on R&D, p. 46

- Conformément au principe de l'égalité de traitement entre bénéficiaires potentiels, les incitations envisagées devraient être octroyées à toutes les entreprises indépendamment de leur forme juridique (personnes morales, sociétés de personnes, raisons individuelles, etc.). Autrement dit, contrairement à la solution retenue par l'AP-RIE III, ces incitations devraient également être ouvertes aux personnes physiques déployant une activité indépendante (neutralité de la forme juridique). Le législateur disposerait toutefois d'une certaine marge de manœuvre afin de tenir compte des différences existant entre ces deux catégories de contribuables (en particulier taux d'imposition proportionnel versus progressif). Enfin, toujours sous l'angle de l'égalité de traitement, les incitations devraient être aménagées de manière à ne pas exclure des contribuables déployant une activité qualifiée de R&D&I (neutralité d'accès à l'incitation).
- Le principe de proportionnalité exige qu'il existe un lien étroit entre les incitations et l'activité de R&D&I. N'étant pas liée par les règles du marché intérieur, la Suisse pourrait concrétiser cet objectif en limitant l'octroi des incitations aux activités exercées sur son territoire. En outre le législateur devrait veiller à adopter une définition de la R&D&I, respectivement des actifs, des revenus et des dépenses privilégiés, qui soit conforme au but visé. Le législateur pourrait à cet égard s'inspirer des principes posés par les manuels Frascati et Oslo de l'OCDE.
- Dans la mesure où plusieurs incitations (incitation en amont et en aval) seraient introduites pour encourager la R&D&I, le législateur devrait veiller à ce que l'application successive de ces incitations n'ait pas pour effet de réduire la charge fiscale de l'entreprise dans une mesure disproportionnée par rapport à l'objectif d'encouragement recherché.
- Finalement, conformément au principe de proportionnalité, une incitation relative à une même activité de R&D&I ne devrait pas être octroyée à plusieurs contribuables. Aussi, en présence par exemple d'un contrat de recherche entre deux entreprises assujetties à l'impôt en Suisse, il ne serait par exemple pas admissible que tant le contribuable confiant les travaux de R&D&I que celui-ci les effectuant puisse prétendre à une incitation en amont. Dans les relations internes, ce problème pourrait être aisément évité en prévoyant clairement, comme le font de nombreux Etats, quel est le contribuable pouvant prétendre à l'incitation. Par ailleurs, contrairement à ce qui prévaut notamment au sein du marché intérieur, la question de l'octroi d'une double incitation (« double R&D dipping ») dans les relations internationales ne

devrait pas se poser dans la mesure où le modèle adopté par la Suisse serait limité aux activités de R&D&I exercées dans ce pays.

## **B. Licence box – Modèle nexus**

- Conformément au consensus international intervenu à la suite des travaux menés par l'OCDE, la licence box proposée dans le cadre de la RIE III doit être adaptée à l'approche dite « nexus » modifiée (« modified nexus approach »).
- Selon l'approche nexus, l'étendue de l'allégement découlant de la licence box dépend de la proportion de dépenses R&D&I encourues par le contribuable lui-même pour développer un actif intangible. Ce lien (« nexus») vise à faire en sorte que le contribuable dont les revenus sont privilégiés soit bien celui qui s'est livré aux activités de R&D&I correspondantes.
- A notre avis, la logique qui sous-tend le modèle nexus est conforme au droit constitutionnel suisse, plus particulièrement au principe de proportionnalité qui s'applique aux incitations à but extra-fiscal, ceci pour deux raisons :
  - *Primo*, l'étendue de l'allégement fiscal consenti au contribuable est en effet directement liée à l'ampleur de l'activité de R&D&I exercée par l'entreprise elle-même. Au surplus, la possibilité de majorer d'un maximum de 30% (« uplift ») les dépenses éligibles afin de tenir compte des dépenses de R&D&I intra-groupe (« outsourcing ») ne dénature l'objectif du modèle nexus qui est fondamentalement de resserrer l'activité de R&D&I autour de l'entreprise à laquelle les produits de cette activité sont imputables. On peut donc poser que le modèle nexus serait de nature à inciter les entreprises possédant des actifs immatériels à accroître leurs activités de R&D&I en Suisse, conformément au but d'une réelle incitation en faveur de ces activités. La composante constitutionnelle d'aptitude découlant du principe de proportionnalité serait donc satisfaite.
  - *Secundo*, le modèle nexus est de nature proportionnelle. Aussi, si l'entreprise exerce elle-même certaines activités R&D&I, ce ne sont pas l'ensemble de ses revenus immatériels qui sont privilégiés mais au contraire uniquement ceux qui sont imputables à ces activités. De ce point de vue, le modèle nexus ne va donc pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif visé: la perte de recettes fiscales liée à la mise en œuvre de l'incitation, respectivement la distorsion que celle-ci induit par rapport au régime d'imposition

ordinaire, demeure proportionnelle par rapport à l'activité que le législateur entend encourager. La composante constitutionnelle de nécessité découlant du principe de proportionnalité serait donc satisfaite.

- Nous comprenons que le catalogue des droits immatériels susceptibles d'être privilégiés par les régimes licence box est encore en discussion au niveau de l'OCDE. Toutefois, sous l'angle du droit constitutionnel suisse, nous pouvons affirmer qu'un catalogue exclusivement limité aux actifs immatériels brevetés poserait problème. En particulier, cette vision des choses ne serait pas compatible avec le principe d'égalité de traitement interne dès lors qu'elle aurait pour effet de défavoriser les entreprises déployant une activité de R&D&I mais dont les actifs en résultant ne sont pas brevetés. En conséquence, il nous paraît que la licence box proposée dans le cadre de la RIE III ne devrait pas être limitée aux brevets mais inclure d'autres droits immatériels pour autant que ceux-ci soient fonctionnellement équivalents au regard de l'objectif poursuivi par le législateur (encouragement de la R&D). En l'occurrence, l'équivalence fonctionnelle serait donnée lorsque le développement de ces droits immatériels engendre une activité, respectivement des dépenses de R&D&I qualifiées.
- L'application de la licence box aux redevances ainsi qu'aux gains en capital provenant de l'aliénation de droits immatériels serait conforme à la systématique fiscale et au droit constitutionnel suisse. La licence box concerne en effet les revenus commerciaux des entreprises (personnes morales et entreprises de personnes, raisons individuelles). Aussi, conformément à la conception dite subjective du rendement (« *subjektbezogene Betrachtungsweise* ») et compte tenu de l'objectif poursuivi par la licence box, il n'existe aucune raison de réserver un traitement différent aux rendements périodiques et aux gains en capitaux. Enfin, la prise en compte d'une redevance notionnelle (« *embedded royalty* ») en ce qui concerne la vente de biens directement liés à des actifs immatériels privilégiés nous paraît également cohérent. Sous l'angle du principe d'égalité de traitement, il se justifie de traiter de manière identique l'utilisation des actifs immatériels par l'entreprise elle-même et le transfert du droit d'utiliser un actif immatériel à un tiers.

### **C. Licence box et allégement en matière d'impôt sur le capital (actifs immatériels)**

- En matière d'impôt cantonal sur le capital, il est envisagé que les cantons puissent prévoir une imposition réduite pour le capital afférent aux droits immatériels.

- A notre avis, cette mesure serait également constitutionnellement admissible au titre d'incitation à but extra-fiscal. Tout comme pour la licence box, les principes d'égalité interne et de proportionnalité devraient toutefois être observés.
- Aussi, cet allègement devrait être octroyé à toutes les entreprises possédant des actifs immatériels, et ceci, indépendamment de leur forme juridique. Nous pensons donc qu'un allègement correspondant devrait, le cas échéant, être également accordé en ce qui concerne les droits immatériels faisant partie de la fortune commerciale des personnes physiques (art. 14 al. 3 LHID).
- Enfin, conformément au principe de proportionnalité, cet allègement ne devrait pas aller au-delà de ce qui est nécessaire en ce qui concerne la définition des droits immatériels. Cet objectif pourrait être atteint en renvoyant ou en prévoyant un catalogue équivalent à celui préconisé pour la licence box (brevets et droits immatériels fonctionnement analogues).

#### **D. Incitation en amont (« input incentive »)**

- A notre avis, dans la mesure où elle respecterait les principes régissant les incitations à but extra-fiscal (égalité de traitement et proportionnalité), l'introduction d'une incitation en amont en faveur de la R&D&I (soit sous la forme d'une déduction multiple ou d'un crédit d'impôt) serait à notre sens conforme au droit constitutionnel.

#### **E. Relation entre licence box, dépenses R&D&I et incitation en amont**

- Selon la conception défendue ici, le principe de proportionnalité qui sous-tend la constitutionnalité des incitations à but extra-fiscal exige que lorsque le législateur adopte plusieurs incitations en vue de soutenir une seule activité, celles-ci soient coordonnées entre elles. En conséquence, si le législateur devait choisir de combiner en droit cantonal harmonisé la licence box avec une incitation en amont (le cas échéant sous une forme facultative), celui-ci devrait alors s'assurer que l'application successive de ces deux incitations – au demeurant destinées à encourager une même activité au sein de l'entreprise - n'ait pas pour effet de réduire la charge fiscale de l'entreprise dans une mesure disproportionnée par rapport à l'objectif d'encouragement recherché. Si tel devait être le cas, nous pensons qu'il y aurait alors lieu de prévoir des correctifs (prenant par exemple en compte les dépenses de R&D&I

précédemment fiscalement privilégiées). Le législateur pourrait par exemple s'inspirer de la solution pratiquée par les Pays-Bas (« threshold amount »).

## V. Taxe au tonnage

### A. Introduction

Dans le cadre de la RIE III, l'opportunité d'introduire une taxe au tonnage (« *tonnage tax* ») en faveur des entreprises du secteur maritime est également étudiée. Aussi, la constitutionnalité de cette mesure, qui n'était toutefois pas prévue par l'AP-RIE III, doit être examinée. Comme nous le verrons, la taxe au tonnage constitue un mode forfaitaire de détermination de l'assiette imposable des entreprises, ordinairement fixée sur la base du bénéfice net ressortant des comptes individuels<sup>300</sup>. Le terme de «taxe», que nous utiliserons néanmoins, peut donc prêter à confusion dès lors que le modèle étudié ici ne constituerait qu'une modalité de perception des impôts sur le bénéfice. En droit suisse, ce modèle ferait ainsi partie intégrante des règles de la LHID et/ou de la LIFD régissant la détermination du bénéfice imposable<sup>301</sup>.

Cela étant, à l'heure où nous écrivons, l'introduction d'une taxe au tonnage en droit suisse ne fait l'objet d'aucune proposition concrète de la part du DFF. De même, aucune information ne nous a été soumise concernant l'impact concret que pourrait avoir ce mécanisme sur la charge fiscale des entreprises concernées. Aussi, dans le cadre du présent avis de droit, il ne nous est pas possible de déterminer précisément et concrètement, sous l'angle de l'égalité horizontale et verticale, dans quelle mesure l'introduction d'une taxe au tonnage en droit suisse induirait une différence de charge fiscale par rapport aux contribuables soumis au régime ordinaire.

La conformité de la taxe au tonnage au droit constitutionnel peut néanmoins être étudiée dans son principe.

Pour ce faire, il convient tout d'abord de rappeler la stratégie suivie jusqu'ici par la Confédération en ce qui concerne l'encouragement du secteur maritime (V.B). Nous reviendrons ensuite sur le contexte spécifique lié à la RIE III (V.C). Cela fait, nous présenterons les principales caractéristiques de la taxe au tonnage telle qu'elle existe aujourd'hui au sein de l'Union européenne. Une analyse comparée des différents modèles actuels dépasserait toutefois le champ du présent avis de droit. Aussi, nous nous limiterons à présenter les caractéristiques essentielles

<sup>300</sup> Art. 58 al. 1 LIFD, art. 24 al. 1 LHID

<sup>301</sup> Art. 58 al. 1 LIFD, art. 24 al. 1 LHID



de la taxe au tonnage (V.D). Ensuite et bien que l'étude des questions de conformité internationale sortent du champ de notre mandat, il est utile de rappeler les conditions auxquelles les taxes au tonnage, qui constituent des subventions sous forme d'allègements fiscaux (aide d'Etat), sont admissibles au sein du marché intérieur (V.E). La qualification d'aide d'Etat en droit européen, nous le verrons, n'est certes pas automatiquement décisive dans le cadre de l'analyse de droit constitutionnel suisse. Cela dit, l'examen des règles applicables au sein de l'Union européenne permet de bien cerner la finalité poursuivie par la taxe au tonnage et, notamment, de la distinguer d'autres modes d'imposition forfaitaire non-constitutifs d'allègements fiscaux.

A l'aune du cadre ainsi posé, nous aborderons enfin l'analyse de constitutionnalité en droit suisse (V.F).

## B. L'encouragement de la navigation maritime par la Confédération

L'encouragement du secteur maritime par la Confédération s'inscrit dans le cadre de sa politique d'approvisionnement fondée sur l'art. 102 Cst.<sup>302</sup> et concrétisée par l'art. 22 de la loi fédérale sur l'approvisionnement<sup>303</sup>. L'art. 102 Cst. dispose en effet que :

*« La Confédération assure l'approvisionnement du pays en biens et services de première nécessité afin de pouvoir faire face à une menace de guerre, à une autre manifestation de force ou à une grave pénurie à laquelle l'économie n'est pas en mesure de remédier par ses propres moyens. Elle prend des mesures préventives<sup>304</sup>. Elle peut, au besoin, déroger au principe de la liberté économique ».*<sup>305</sup>

Dans ce cadre, le secteur des transports, singulièrement la navigation maritime, constitue une branche de services vitale. Cela dit, comme le relève le Conseil fédéral, « (...) cette importance vitale, à laquelle se réfère la loi sur l'approvisionnement du pays et qui justifierait une coresponsabilité de l'Etat, ne leur est reconnue que si deux conditions sont remplies: il doit y avoir une très forte vulnérabilité, vu le potentiel de perturbation décrit, et le transport doit concerner surtout des biens vitaux (importés) ou des biens destinés à

<sup>302</sup> Voir à ce sujet de manière générale le rapport du Conseil fédéral du 14 octobre 2009 sur la politique suisse en matière de navigation. Selon ce rapport, les principes directeurs de la politique maritime suisse, orientée sur les nécessités stratégiques du pays, sont les suivants : (i) poursuivre la politique menée jusqu'à présent, (ii) mettre l'accent sur la navigation rhénane et la navigation maritime, (iii) optimiser les conditions pour le transport de marchandises sur le Rhin, (iv) participer activement aux travaux de normalisation en matière de sécurité et de protection de l'environnement, (v) renforcer la coopération avec les instances internationales (FF 2009 6935, 7005)

<sup>303</sup> RS 531

<sup>304</sup> Art. 102 al. 1 Cst

<sup>305</sup> Art. 102 al. 2 Cst

*l'exportation et à la transformation* »<sup>306</sup>.

Aussi, l'objectif fondamental de cette politique d'approvisionnement, qui constitue la principale raison d'être du soutien à la flotte commerciale suisse, est de garantir des tonnages commerciaux en prévision de pénuries<sup>307</sup>. Selon l'office suisse de la navigation maritime, la flotte commerciale battant pavillon suisse se compose aujourd'hui de 46 navires de commerce d'une capacité de chargement totale d'un million de tonnes, ce qui équivaut à environ un pour mille du tonnage mondial. La flotte est exploitée par six sociétés d'armateurs, dont le siège doit obligatoirement être en Suisse<sup>308</sup>.

Dans ce cadre, la mesure financière d'encouragement privilégiée par la Confédération est traditionnellement le crédit-cadre pour cautionnement visant à garantir un nombre suffisant de navires de haute mer battant pavillon suisse.<sup>309</sup> La Confédération s'est engagée dans la promotion de la navigation maritime par des prêts garantis depuis 1948 et, à partir de 1959, par le biais de crédits de cautionnement<sup>310</sup>. A ce propos, le Conseil fédéral observe ce qui suit dans son dernier rapport sur la politique suisse en matière de navigation :

*« Le système suisse de cautionnement s'est révélé un succès. Au cours des années passées, il a permis de mettre sous pavillon suisse en moyenne 25 navires de divers types et tailles, représentant une capacité totale de chargement qui se situe actuellement aux environs de 900 000 tonnes; en cas de crise, l'approvisionnement du pays pourrait, à tout moment, disposer de ces navires. Mais ce système est également une réussite financière puisque la Confédération n'a pas dû déboursier un seul franc depuis sa création »<sup>311</sup>.*

C'est ainsi qu'un juin 2002, les Chambres fédérales accordèrent un crédit-cadre de cautionnement de 600 millions de francs sur dix ans. En mars 2008, le Parlement décida d'augmenter ce crédit-cadre de 500 millions de francs (soit au total 1,1 milliard de francs) et d'en prolonger la durée

---

<sup>306</sup> FF 2002 884, 892

<sup>307</sup> FF 2007 4949

<sup>308</sup> <https://www.eda.admin.ch/smno/fr/home/handelsschiffe.html>

<sup>309</sup> Voir Arrêté fédéral sur le renouvellement d'un crédit-cadre de cautionnement visant à garantir un nombre suffisant de navires de haute mer battant pavillon suisse (modification du 3 mars 2008), FF 2008 2267 ; voir aussi messages du Conseil fédéral y relatifs, FF 2007 4949 et FF 2002 884

<sup>310</sup> Rapport du Conseil fédéral du 14 octobre 2009 sur la politique suisse en matière de navigation, FF 2009 6935, 6972

<sup>311</sup> Rapport du Conseil fédéral du 14 octobre 2009 sur la politique suisse en matière de navigation, FF 2009 6935, 6972

jusqu'en 2017<sup>312</sup>.

Cela étant, dans son message du 7 novembre 2001 relatif à cette mesure, le Conseil fédéral évoqua l'opportunité d'introduire le modèle de la taxe au tonnage en droit suisse<sup>313</sup>. La taxe au tonnage fut toutefois écartée. Le Conseil fédéral estima en effet que la taxe au tonnage (i) ne convenait qu'aux pays où la navigation maritime constitue une branche économique importante, (ii) n'aurait plus permis la promotion ciblée du secteur maritime que la Suisse pratique dans le cadre de sa politique d'approvisionnement et (iii) aurait créé un précédent dont aurait pu se prévaloir d'autres secteurs économiques :

*« Dans ce même ordre d'idées, on peut se demander s'il existe une alternative à cet instrument de promotion. Certains prônent le modèle des «taxes de tonnage», instauré depuis quelque temps aux Pays-Bas et introduit en France, en Allemagne, en Grande-Bretagne, au Danemark et en Finlande, moyennant certains aménagements. Les compagnies maritimes peuvent opter pour ce modèle, au lieu de payer les impôts ordinaires, à condition de choisir, pour dix ans, un site dans le pays concerné (...) Mais ce système d'incitation n'est pas adapté, pour diverses raisons, aux réalités suisses. Il vise essentiellement à ce que les compagnies d'armement aient intérêt à rester dans leur pays d'origine. En instaurant cette taxe de tonnage, l'Etat doit s'attendre à un sérieux manque à gagner au niveau des rentrées d'impôts et de contributions sociales. La taxe de tonnage ne convient qu'aux pays où la navigation maritime constitue une branche économique importante. Elle ne permettrait plus la promotion ciblée d'une flotte n'ayant qu'un seul objectif, telle que la Suisse la pratique (...) Au demeurant, cet instrument créerait un précédent dont pourraient se prévaloir d'autres secteurs économiques, ce qui constitue un argument supplémentaire contre l'introduction de cette taxe de tonnage »<sup>314</sup>.*

Dans le même sens, le Conseil fédéral releva dans son message de 2007 sur la même question à nouveau :

*« La taxe de tonnage est très largement répandue et compte, dans l'Union européenne, parmi les principales subventions autorisées dans le secteur de la navigation (...). Le cautionnement de navires ayant fait ses preuves, en raison de sa souplesse, il est inutile de pratiquer d'autres formes d'encouragement. Les méthodes appliquées ailleurs n'auraient pas l'effet escompté ou ne seraient pas adaptées aux réalités suisses »<sup>315</sup>.*

---

<sup>312</sup> FF 2007 4949, 2008 2267.

<sup>313</sup> FF 2002 884

<sup>314</sup> FF 2002 884, 899-900

<sup>315</sup> FF 2007 4949, 955 et 4956

### C. Le contexte lié à la RIE III

Cela étant, l'introduction d'une taxe au tonnage en droit suisse fut à nouveau envisagée par le rapport de l'organe de pilotage RIE III du mois de décembre 2013. Celui-ci releva alors que :

*« La taxe au tonnage est un moyen de faire profiter diverses activités liées à la navigation d'une imposition privilégiée »<sup>316</sup> et « (...), l'introduction de ce régime permettrait d'augmenter l'attrait de la Suisse pour ce type d'activité, permettant ainsi de maintenir les activités de «shipping» actuellement présentes en Suisse et d'inciter d'autres groupes à concentrer leurs activités sur le territoire suisse. Il semble en effet que, faute de nouvelles mesures de nature à améliorer la compétitivité de la Suisse dans ce domaine, les sociétés exerçant une activité de «shipping» en Suisse risquent, à terme, de la délocaliser à l'étranger »<sup>317</sup>.*

Au surplus, le rapport intermédiaire précise, à raison bien évidemment, que la taxe au tonnage ne pourrait en revanche être appliquée aux bénéfices réalisés par les sociétés de négoce<sup>318</sup>.

Cela étant, cette proposition ne fut finalement pas reprise dans le cadre de la mise en consultation de l'avant-projet RIE III en septembre 2014. A la même époque, une motion demandant l'introduction d'une taxe au tonnage dans la LIFD et LHID fut toutefois déposée.<sup>319</sup> A l'appui de cette motion, les arguments suivants furent présentés :

- La Suisse accueille de multiples sociétés maritimes (sociétés de transport, de gestion opérationnelle ou d'assistance technique aux navires), mais en nombre bien inférieur à l'importance du secteur du négoce auquel elles sont liées. Ces sociétés sont présentes dans de nombreux cantons (entre autre GE, ZH, BS, VD, TI, FR, ZG).
- Depuis plusieurs années, les activités du secteur maritime décroissent même, en raison de la concurrence européenne et mondiale de places comme Singapour, le Luxembourg ou la Norvège. Ces pays ont en effet amélioré leurs conditions-cadres fiscales dans le domaine en introduisant une taxe au tonnage.

<sup>316</sup> Mesures visant à renforcer la compétitivité fiscale de la Suisse (3e réforme de l'imposition des entreprises), Rapport de l'organe de pilotage à l'intention du DFF, 11 décembre 2013 (cité : Rapport DFF RIE III), p. 47

<sup>317</sup> Rapport DFF RIE III, p. 47

<sup>318</sup> Rapport DFF RIE III, p. 47

<sup>319</sup> 14.3909 – Motion Barazzone, Taxe au tonnage. Une nécessité fiscalement neutre

- Les avantages de la taxe au tonnage sont la simplicité et la fiabilité de la taxation par l'utilisation d'un standard international reconnu (le tonnage net) qui rend impossible toute manipulation. Une telle taxe a été considérée comme respectant les règles de l'UE et de l'OCDE en matière de mécanismes d'optimisation fiscale.
- La motion précise enfin, sans toutefois étayer d'avantage ce point de vue, que cette mesure serait neutre du point de vue des rentrées fiscales et que cette méthode de taxation présenterait un atout pour la Confédération, les cantons et les communes qui se verraient ainsi assurés d'une source de revenus régulière quelle que soit la conjoncture.

A l'occasion de la consultation relative à l'AP-RIE III, l'introduction d'une taxe au tonnage fut finalement plébiscitée par 20 participants, dont 7 cantons et l'économie suisse.

A la lumière de ce qui précède et bien que l'examen de l'introduction d'une taxe au tonnage en droit suisse en soit à un stade très préliminaire, il apparaît clairement que l'objectif recherché serait d'introduire (i) une imposition privilégiée au profit du secteur maritime (ii) reposant sur des principes largement analogues à ceux existant actuellement dans plusieurs Etats membres de l'Union européenne. Dans le contexte de la RIE III, la taxe au tonnage ne s'inscrirait donc plus uniquement dans le cadre d'une politique d'approvisionnement sur laquelle repose aujourd'hui le soutien à la flotte maritime suisse. La mesure envisagée aurait en revanche pour objectif d'accroître l'attractivité de la Suisse par rapport aux sociétés maritimes en général, plus particulièrement les entreprises internationales établies dans certains cantons.

Ceci posé, il convient maintenant de présenter très brièvement le mécanisme de la taxe au tonnage, tel que pratiqué au sein de l'Union européenne.

#### **D. La taxe au tonnage au sein de l'Union européenne**

Ce mode d'imposition est actuellement pratiqué par plusieurs Etats européens (en particulier Allemagne, Belgique, Bulgarie, Danemark, Espagne, Finlande, France, Grèce, Irlande, Italie, Malte, Pologne, Royaume-Uni et Suède)<sup>320</sup>. Suivant les Etats, les principes appliqués ne sont bien évidemment pas toujours rigoureusement identiques. Ceci dit, la taxe au tonnage repose

---

<sup>320</sup> Pour un aperçu général voir par exemple [https://www.pwc.com/en\\_GX/gx/transportation-logistics/publications/assets/pwc-choosing-your-course.pdf](https://www.pwc.com/en_GX/gx/transportation-logistics/publications/assets/pwc-choosing-your-course.pdf)

fondamentalement sur les principes directeurs suivants :

- La taxe au tonnage est réservée aux seules compagnies maritimes et ne s'applique donc pas autres secteurs d'activités, notamment aux autres secteurs du transport. Au surplus, les bénéfices provenant des activités qui ne sont pas directement liés à l'exploitation de navires éligibles restent généralement imposables selon les règles ordinaires.
- La taxe au tonnage constitue un mode d'imposition forfaitaire qui se substitue aux règles ordinaires régissant la perception de l'impôt sur le bénéfice. La base d'imposition forfaitaire est déterminée à partir du tonnage net mondial des bateaux exploités par les sociétés maritimes. Cette base d'imposition forfaitaire est souvent établie en fonction d'un barème par tranche de 100 tonneaux nets. Le taux ordinaire de l'impôt sur le bénéfice (par exemple 12.5% en Irlande) peut ensuite être appliqué à cette base d'imposition forfaitaire. En conséquence, dans le cadre de ce régime, le bénéfice réel et effectif de l'entreprise ne constitue plus l'indicateur de la charge fiscale<sup>321</sup>.
- Les sociétés maritimes ont généralement le choix d'opter pour ce mode d'imposition durant une période déterminée, par exemple pendant une période irrévocable de dix ans (« lock-in-period »).

L'un des avantages mis en avant pour justifier ce mode d'imposition est souvent celui de la prévisibilité, de la clarté et de la compétitivité de la charge fiscale ainsi déterminée pour les entreprises maritimes<sup>322</sup>. Au sein de l'Union européenne, la finalité de la taxe au tonnage est avant

---

<sup>321</sup> Comme le décrit le rapport de l'organe de pilotage du mois de décembre 2013, seront généralement assujetties à cette taxe de tonnage les activités, (i) réalisées à bord des navires et installations entrant dans le champ d'application de la taxe au tonnage à titre principal ou accessoire d'une activité commerciale (fret inclus dans le prix des marchandises); (ii) indissociablement liées aux activités principales ou indispensables à la réalisation des activités principales; (iii) les activités de transport fluvial ou lacustre lié au transport maritime; (iv) les activités de gestion des équipages et de gestion technique des navires («ship management»); (v) les revenus dérivant des activités d'affrètement de navires et d'installations entrant dans le champ d'application à destination de sociétés membres du même groupe que la société assujettie à la taxe au tonnage; (vi) les revenus dérivant de la vente ou de l'échange de capacités; (vii) les résultats des opérations sur les dérivés pour activités de couverture de risque (hedging); (viii) les revenus de dividendes provenant de filiales suisses ou étrangères détenues directement ou indirectement par la société suisse à plus de 50 % (droits de vote), Rapport DFF RIE III, p. 47

<sup>322</sup> Comme le relève par exemple l'administration fiscale irlandaise : « *Certainty, since the level of tax is known and minimal. This reduces the need for a company to make provision in its accounts for deferred taxation, thereby increasing earnings per share. Flexibility, since companies have more freedom to choose when to buy ships and how to finance them. These decisions*

tout d'inciter les compagnies maritimes à maintenir (voire à réenregistrer) leur flotte de navires sous pavillon national (ou européen). De ce point de vue, l'efficacité de cette mesure est généralement reconnue<sup>323</sup>.

Il est enfin admis que l'imposition fondée sur cette base d'imposition forfaitaire est souvent plus favorable que celle basée sur le bénéfice effectif de l'entreprise<sup>324</sup>. Comme l'observe par exemple la Commission européenne à propos de la taxe au tonnage française :

*« En particulier, le régime de taxation au tonnage est un régime optionnel qui déroge aux règles applicables au calcul de l'impôt des sociétés, en conférant à certaines entreprises – les entreprises de transport maritime – l'avantage économique lié à une base imposable réduite conduisant généralement à l'imposition moindre de leurs revenus »*<sup>325</sup>.

---

*will now largely be determined by commercial rather than tax considerations. Clarity, a company's tax position is more readily understood. Consequently, a company may become more attractive to investors and potential business partners. Compatibility and competitiveness with the fiscal regimes of other countries. This is particularly important from the point of view of maintaining and developing Ireland's indigenous shipping industry”*  
<http://www.senat.fr/questions/base/2002/qSEQ021002851.html>

<sup>323</sup> Voir en ce sens, Oxford Economics, The economic value of the EU shipping industry, 2014 (<http://www.safety4sea.com/images/media/pdf/Oxford-Economics-ECSA-Report-FINAL.pdf>). A cet égard, il convient de mentionner que la Cour des comptes allemande, dans son rapport annuel de 2006, a toutefois considéré que les retombées escomptées de la taxe au tonnage (réenregistrement sous pavillon allemand ou européen, ainsi que la création de postes de marins occupés par des européens) était bien inférieures au coût de plus d'un milliard d'euros supporté annuellement par l'Etat. Dans cette perspective, la Cour a recommandé d'orienter davantage l'octroi de la taxe au tonnage à la navigation sous pavillon allemand ou européen (Rapport annuel 2006 de la Cour des comptes, p. 19 et 20, <https://www.bundesrechnungshof.de/de/veroeffentlichungen/bemerkungen-jahresberichte/jahresberichte/2006/2006-bemerkungen-gesamtbericht-pdf>)

<sup>324</sup> Une récente étude publiée par PwC précise que : *« The main advantage of tonnage tax regimes is that, under certain circumstances, a very low effective tax rate of less than 1% can be achieved”* ([https://www.pwc.com/en\\_GX/gx/transportation-logistics/publications/assets/pwc-choosing-your-course.pdf](https://www.pwc.com/en_GX/gx/transportation-logistics/publications/assets/pwc-choosing-your-course.pdf)). La note d'application consolidée concernant la concurrence fiscale dommageable, publiée par l'OCDE en 1998, précise quant à elle que (N 300) : *« L'équivalent des taxes au tonnage en taux moyen non pondéré d'imposition du revenu était d'environ 3,7 %, mais seulement de l'ordre de 1,5 % si l'on excluait du calcul les deux pays ayant les taxes au tonnage les plus élevés (Grèce et Norvège). Ce même taux était de 1 % environ pour les pays non membres de l'OCDE »* (<http://www.oecd.org/fr/ctp/dommageables/30901141.pdf>). Suivant les cas et les pays, le régime de la taxe au tonnage n'aboutit pas toujours forcément à une charge fiscale inférieure à celle découlant du régime ordinaire. Cela dépend notamment des circonstances du cas d'espèce et des règles applicables dans le cadre du régime ordinaire (possibilité de pratiquer des amortissements, report et consolidation des pertes), voir à ce sujet N 300 de la note précitée

<sup>325</sup> Décision du 4.2.2015 (SA.14551 – France), point 34

De même en Allemagne :

« *Normally, the taxable income as calculated by this method is considerably lower than the actual profit* »<sup>326</sup>.

Cela étant, suivant les périodes fiscales, il peut arriver que l'imposition selon la taxe au tonnage soit moins favorable que celle découlant des règles ordinaires. Il en va ainsi lorsque le bénéfice réel de l'entreprise est inférieur (par exemple en présence de pertes) à celui calculé selon ce mode d'imposition forfaitaire. Dans cette hypothèse, l'imposition selon la taxe au tonnage reste toutefois généralement déterminante si bien que le contribuable est alors soumis à une charge fiscale plus importante que celle correspondant à son bénéfice réel. Rappelons toutefois que l'assujettissement à la taxe au tonnage est généralement de nature optionnelle. Aussi, cette situation est susceptible de se produire lorsque l'entreprise choisit d'être imposée selon la taxe au tonnage et, durant la période d'élection (en général 10 ans), son bénéfice effectif s'avère être inférieur durant une ou plusieurs périodes fiscales.

## **E. Relation avec l'art. 8 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE**

Il est aussi intéressant de faire mention ici du traitement réservé aux bénéfices provenant de la navigation maritime dans le cadre des conventions de double imposition (CDI), singulièrement celles fondées sur le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE (MC OCDE).

L'art. 8 MC OCDE, que l'on retrouve généralement dans les CDI suisses, réserve en effet un traitement identique aux bénéfices des entreprises maritimes et aériennes. Selon ce texte, ces bénéfices sont exclusivement imposables dans l'Etat contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé<sup>327</sup>. En cela, cette disposition déroge aux règles conventionnelles ordinaires qui prévoient au contraire, alternativement, une imposition exclusive dans l'Etat de résidence ou dans l'Etat de source, en présence d'un établissement stable dans ce dernier Etat<sup>328</sup>. Or, comme le relève la doctrine, cette *lex specialis* s'explique par les spécificités propres au secteur des transports, et spécialement des transports maritimes et aériens internationaux : les nombreux mouvements engendrés par ces transports, dans divers pays, rendent difficile la taxation selon les règles traditionnelles du lieu de l'établissement stable, tant pour ce qui concerne la question de

<sup>326</sup> <http://www.deutsche-flagge.de/en/financial-matters/tonnage-tax>. Dans ce pays, il semble que le mécanisme de la taxe au tonnage conduise à une imposition effective de l'ordre de 5%, voir LITTMANN/BITZ/PUST, Kommentar zum Einkommenssteuerrecht, N 5 ad §5a.

<sup>327</sup> Art. 8(1) et (2) MC OCDE

<sup>328</sup> Voir art. 7 MC OCDE



l'existence même de tel(s) établissement(s) que pour ce qui est de l'attribution à chacun de sa part de profits (et pertes)<sup>329</sup>.

En conséquence, en raison des particularités auxquelles sont confrontées les entreprises maritimes et aériennes, le droit conventionnel a opté pour une règle simplificatrice de taxation en un lieu unique, en l'occurrence celui du siège de direction effective<sup>330</sup>.

Ce bref aperçu du droit conventionnel vient donc confirmer que le besoin de simplification administrative n'est pas propre au secteur maritime mais existe également en ce qui concerne d'autres activités de transport, comme la navigation aérienne. C'est la raison pour laquelle ces deux secteurs sont traités de manière identique dans le cadre de MC OCDE. Aussi, si l'instauration du mécanisme de la taxe au tonnage était uniquement liée à des considérations de praticabilité, la logique aurait voulu qu'elle s'appliquât également à la navigation aérienne. Le fait que la taxe au tonnage ne vise pas ce secteur au fonctionnement analogue atteste que, au delà de la simplification administrative, ce mécanisme d'imposition est bien destiné à conférer dans la règle un allègement fiscal à un secteur spécifique. Comme l'observe du reste un commentateur européen :

*« It is a policy unavailable to any other commercial sector in the EU despite similar characteristics of financial, legal or even physical mobility (for example the airline industry, international road freight industry, international telecommunications, satellite television etc.) ».*<sup>331</sup>

Or, comme nous le verrons, c'est justement cette différence de traitement à l'intérieur du secteur même des transports qui est en particulier susceptible de poser problème sous l'angle de l'égalité de traitement. Et c'est aussi pour cette raison, nous y venons maintenant, que la taxe au tonnage constitue en droit européen une réelle subvention en faveur du secteur maritime.

## **F. Taxes au tonnage et aides d'Etat**

Ceci posé, il convient maintenant d'aborder la qualification de la taxe au tonnage dans le cadre

<sup>329</sup> RICHELLE, N 2 ad art. 8 in : DANON/GUTMANN/OBERSON/PISTONE (ed), Modèle de Convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune. Commentaire, Bâle 2014

<sup>330</sup> RICHELLE, N 6 ad art. 8 in : DANON/GUTMANN/OBERSON/PISTONE (ed), Modèle de Convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune. Commentaire, Bâle 2014

<sup>331</sup> ROE, Maritime Governance and Policy-Making, p. 7 et ss

des aides d'Etat européennes. L'étude de cette question permet en effet de mieux comprendre la finalité poursuivie par la taxe de tonnage au sein du marché intérieur. Après avoir rappelé les principes posés en ce domaine par le Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE) (1), nous verrons que la taxe au tonnage ne constitue pas un simple mode d'imposition forfaitaire de l'assiette fiscale mais bien un avantage fiscal sélectif (subvention) en faveur du secteur maritime (2) qui peut toutefois être approuvé par la Commission européenne à certaines conditions (3).

## 1. Rappel des principes posés par les art. 107 et ss TFUE

Le siège de la matière relative aux aides d'Etat se trouve aux articles 107 et ss TFUE. L'article 107 (1) TFUE dispose que :

*« Sauf dérogations prévues par les traités, sont incompatibles avec le marché intérieur, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions ».*

Aux termes de ce texte, et conformément à la jurisprudence de la CJUE et à la pratique de la Commission européenne, l'existence d'une aide d'Etat sélective suppose ainsi, cumulativement, (i) un avantage octroyé par l'Etat concerné, (ii) susceptible<sup>332</sup> d'affecter la concurrence et les échanges entre Etats membres, (iii) de nature sélective, et (iv) ne pouvant être justifié par la nature ou l'économie du système fiscal concerné.<sup>333</sup>

Dans ce cadre, la notion d'avantage s'étend indistinctement à l'assiette fiscale (détermination privilégiée de la base d'imposition), au taux (imposition privilégiée de certains revenus) ou au montant de l'impôt (crédit d'impôt, exonération). Bien plus, un simple ajournement ou même un rééchelonnement exceptionnel de la dette fiscale constitue également un avantage. Peu importe enfin que l'avantage résulte d'une disposition légale ou d'une pratique administrative<sup>334</sup>.

<sup>332</sup> Arrêt du 29.4.2004, Italie/Commission, affaire C372/97, point 44 ; Arrêt du 15.12.2005, Unicredito Italiano, affaire C48/04, point 54 ; ROSSI-MACCANICO, Prohibited selectivity, p. 208

<sup>333</sup> Communication aides d'Etat 1998, 12. Pour un résumé de l'articulation des différentes conditions, voir par exemple ROSSI-MACCANICO, Prohibited selectivity, p. 218.

<sup>334</sup> Communication aides d'Etat 1998, 9; Communication aides d'Etat 1998, 10; MICHEAU, State aid, Subsidy and Tax Incentives, p. 194

## 2. La taxe au tonnage en tant qu'avantage sélectif au profit du secteur maritime

L'analyse relative aux aides d'Etat s'avère utile car elle permet de faire le départ entre un mode d'imposition forfaitaire ordinaire (qui n'est pas qualifié d'avantage sélectif) et la taxe au tonnage qui constitue au contraire une subvention sous forme d'allégement fiscal.

### a. Distinction entre taxe au tonnage et simple détermination forfaitaire de l'assiette fiscale

La Commission européenne admet qu'un régime fixant l'impôt sur le revenu sur une base forfaitaire puisse être justifié par la nature du système fiscal et ne constitue pas un avantage sélectif. La communication de la Commission sur l'application des aides d'Etat aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises précise ainsi que :

*« Des dispositions spécifiques qui ne comportent pas d'élément discrétionnaire, permettant par exemple la fixation de l'impôt sur une base forfaitaire (...), peuvent être justifiées par la nature et l'économie du système lorsqu'elles tiennent compte notamment d'exigences comptables particulières ou de l'importance du foncier dans les actifs qui sont propres à certains secteurs; de telles dispositions ne constituent donc pas des aides d'Etat »<sup>335</sup>.*

Comme le clarifie le récent projet de communication de la Commission relatif à la notion d'aide d'Etat, il faut pour cela que :

- Le régime forfaitaire se justifie par la volonté d'éviter d'imposer une charge administrative disproportionnée à certains types d'entreprises en raison de leur petite taille et/ou de leur secteur d'activité (par exemple, dans le secteur de l'agriculture ou de la pêche); et
- En moyenne, le régime forfaitaire n'ait pas pour effet d'imputer à ces entreprises une charge fiscale plus faible par rapport aux autres entreprises exclues de son champ d'application et ne comporte pas d'avantages pour une sous-catégorie de bénéficiaires de ce régime<sup>336</sup>.

<sup>335</sup> Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'Etat aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises □□ Journal officiel n° C 384 du 10/12/1998 p. 0003 – 0009, para. 27

<sup>336</sup> Commission européenne, Projet de communication de la Commission relative à la notion d'aide d'Etat au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE, 2014, para. 182

## **b. La qualification d'aide d'Etat**

Cela étant, il est unanimement admis que la taxe au tonnage ne constitue pas un simple mode d'imposition forfaitaire au sens décrit ci-dessus, mais bien une mesure fiscale sélective en faveur du secteur maritime. Les orientations de la Commission sur les aides d'Etat au transport maritime prévoient ainsi très clairement que :

*« Ces allègements fiscaux qui s'appliquent à la navigation d'une façon spéciale sont considérés comme des aides d'État. De même, est considéré comme aide d'État le système consistant à remplacer la taxation sur le chiffre d'affaires par une taxation au tonnage. Dans le système de taxation au tonnage, l'armateur paie une taxe calculée directement en fonction du tonnage qu'il exploite. Cette taxe est due quels que soient les profits ou les pertes effectifs de l'entreprise »<sup>337</sup>.*

Ainsi, comme l'a relevé par exemple la Commission européenne concernant la taxe au tonnage française:

*« Au travers de l'imposition forfaitaire sur la base du tonnage et des autres mesures en faveur des compagnies maritimes, les autorités françaises envisagent d'accorder des avantages à certaines entreprises au moyen de ressources d'État. Ces subventions menacent de fausser la concurrence et seraient susceptibles d'affecter les échanges entre les États membres. Pour les raisons qui précèdent, les différentes mesures en question sont constitutives d'aide d'État (...) »<sup>338</sup> et « En particulier, le régime de taxation au tonnage est un régime optionnel qui déroge aux règles applicables au calcul de l'impôt des sociétés, en conférant à certaines entreprises – les entreprises de transport maritime – l'avantage économique lié à une base imposable réduite conduisant généralement à l'imposition moindre de leurs revenus »<sup>339</sup>.*

## **3. L'approbation de l'aide d'Etat par la Commission (art. 107(3) TFUE)**

### **a. En général**

Comme nous l'avons vu, la taxe au tonnage constitue un avantage fiscal sélectif au profit du secteur maritime. Aussi, si les taxes au tonnage sont admissibles au sein de l'Union européenne

<sup>337</sup> Communication C(2004) 43 de la Commission - Orientations communautaires sur les aides d'Etat au transport maritime, C 13/6

<sup>338</sup> Décision du 13.5.2003 (Aide d'Etat N 737/2002 – France), point 59

<sup>339</sup> Décision du 4.2.2015 (SA.14551 – France), point 34

c'est uniquement parce que les Etats membres concernés ont la possibilité de les soumettre à la Commission européenne pour approbation, ceci conformément à l'art. 107(3)(c) TFUE. Selon cette disposition en effet la Commission peut approuver :

*« les aides destinées à faciliter le développement de certaines activités ou de certaines régions économiques, quand elles n'altèrent pas les conditions des échanges dans une mesure contraire à l'intérêt commun ».*

## **b. Les orientations de la Commission concernant le transport maritime**

### **i. Le contexte de concurrence internationale**

Le cadre régissant l'approbation des taxes au tonnage au titre d'aides d'Etat est celui défini par les orientations européennes relatives au transport maritime<sup>340</sup>. Ces orientations, développées à partir de 1989, s'inscrivent dans un contexte de forte concurrence fiscale internationale. Ainsi, ces orientations observent que l'industrie maritime européenne est confrontée à la concurrence de navires enregistrés dans des pays tiers<sup>341</sup>. En particulier :

*« plusieurs Etats tiers offrent une bonne infrastructure de services internationaux, et attirent les armateurs grâce à une fiscalité beaucoup plus douce que celle des États membres. Les armateurs ont vu dans cet environnement fiscal favorable d'excellentes raisons non seulement pour changer de pavillon, mais aussi pour envisager une relocalisation »*<sup>342</sup>.

En conséquence, afin de répondre à cette forte concurrence internationale (notamment en matière fiscale), les orientations disposent que des régimes d'aide d'Etat peuvent être mis en place en vue notamment de :

- Encourager l'inscription des pavillons dans les registres des Etats membres ou leur transfert vers ceux-ci ;
- Contribuer à la consolidation des industries maritimes connexes (assurance, courtage et financement) établies dans les Etats membres tout en maintenant une flotte globalement compétitive sur les marchés mondiaux ;

<sup>340</sup> Communication C(2004) 43 de la Commission - Orientations communautaires sur les aides d'Etat au transport maritime, C 13/6

<sup>341</sup> Communication C(2004) 43 de la Commission - Orientations communautaires sur les aides d'Etat au transport maritime, C 13/3

<sup>342</sup> Communication C(2004) 43 de la Commission - Orientations communautaires sur les aides d'Etat au transport maritime, C 13/6

- Conserver et améliorer le savoir-faire maritime ainsi que de protéger et promouvoir l'emploi pour les marins européens ;
- 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<sup>343</sup>.

Fondamentalement, le principal objectif poursuivi par ces aides d'Etat est de permettre aux Etats membres de maintenir leur flotte et d'obtenir le réenregistrement (« re-flagging ») de leurs navires sous pavillon national<sup>344</sup>. Ce faisant, ces mesures sont destinées à permettre de sauvegarder des emplois de haute qualité dans les activités maritimes à terre, telles que la gestion directement liée au transport maritime, ainsi que dans les activités connexes (assurance, courtage et financement)<sup>345</sup>.

Les taxes au tonnage instituées par les Etats membres de l'Union européenne constituent ainsi des subventions destinées à faciliter le développement du secteur des transports maritime et de l'emploi au sein du marché intérieur<sup>346</sup>. Cet objectif est celui qui sous-tend l'ensemble des taxes au tonnage soumises à la Commission européenne pour approbation. En ce qui concerne la taxe au tonnage française, la Commission relève par exemple que :

*« Cette mesure est destinée à conforter la compétitivité de la flotte française face à la concurrence internationale. En effet, à l'instar de la plupart des États membres voisins, la France attend de l'introduction d'un régime d'imposition forfaitaire sur la base du tonnage une redynamisation du secteur du transport maritime, avec des effets positifs sur l'implantation sur son territoire de centres de décision de ses armements et une consolidation de la flotte arborant son pavillon ou gérée depuis son territoire, tant en nombre de navires qu'en tonnage, ainsi que le développement des emplois de navigants et de sédentaires qui doit en résulter » et « En favorisant le maintien ou la localisation de centres de décision sur son territoire, la France entend conserver le savoir-faire indispensable à toute activité de transport maritime et des compétences spécifiques sur le territoire français, tant dans les métiers*

---

<sup>343</sup> Communication C(2004) 43 de la Commission - Orientations communautaires sur les aides d'Etat au transport maritime, C 13/5

<sup>344</sup> Communication C(2004) 43 de la Commission - Orientations communautaires sur les aides d'Etat au transport maritime, C 13/3

<sup>345</sup> Communication C(2004) 43 de la Commission - Orientations communautaires sur les aides d'Etat au transport maritime, C 13/3

<sup>346</sup> Communication C(2004) 43 de la Commission - Orientations communautaires sur les aides d'Etat au transport maritime, C 13/8

*maritimes proprement dits que dans les métiers annexes tels que la banque, l'assurance, le courtage et la gestion des chaînes logistiques* »<sup>347</sup>.

## ii. Les conditions

Suivant les objectifs exposés ci-dessus, l'approbation des taxes au tonnage au titre d'aide d'Etat est soumise à trois principes directeurs destinés à mettre en oeuvre le caractère incitatif de ce mode d'imposition.

- Tout d'abord, le régime d'allégement fiscal prévu par la taxe au tonnage doit exiger, d'une manière générale, l'existence d'un lien avec un pavillon européen<sup>348</sup>.
- À titre exceptionnel, la taxe au tonnage est toutefois également autorisée lorsque celle-ci (i) s'applique à la totalité de la flotte exploitée par un armateur établi sur le territoire d'un Etat membre, (ii) la gestion stratégique et commerciale de tous les navires en cause a effectivement lieu à partir de ce Etat, et (iii) il est démontré que cette activité contribue sensiblement à l'activité économique et à l'emploi au sein de l'Union européenne. Pour établir l'existence de ce lien économique, l'Etat membre concerné doit fournir des informations sur les navires immatriculés et exploités dans l'Union européenne, les ressortissants européens employés à bord des navires et à terre, et les investissements en actifs immobilisés<sup>349</sup>.
- Aussi, lorsque la flotte comprend également des navires battant des pavillons non-européens, les Etats membres doivent s'assurer que les entreprises bénéficiaires s'engagent à augmenter ou au moins à maintenir sous le pavillon d'un Etat membre la part de tonnage qu'elles exploiteront sous ce pavillon<sup>350</sup>. Dans cet esprit, la France a par exemple dû récemment s'engager à modifier les règles relatives à sa taxe au tonnage afin de garantir que les bénéficiaires de ce régime aient au minimum 25% de leur flotte sous pavillon d'un Etat membre de l'Union européenne (ou d'un Etat partie à l'accord EEE), et maintiennent ou augmentent ce taux par la suite<sup>351</sup>.

<sup>347</sup> Décision du 13.5.2003 (Aide d'Etat N 737/2002 – France), point 7

<sup>348</sup> Communication C(2004) 43 de la Commission - Orientations communautaires sur les aides d'Etat au transport maritime, C 13/6

<sup>349</sup> Communication C(2004) 43 de la Commission - Orientations communautaires sur les aides d'Etat au transport maritime, C 13/7

<sup>350</sup> Communication C(2004) 43 de la Commission - Orientations communautaires sur les aides d'Etat au transport maritime, C 13/7

<sup>351</sup> Décision du 4.2.2015 (SA.14551 – France)

- En second lieu, la taxe au tonnage constitue un avantage sélectif strictement limité au secteur maritime. Ceci a deux conséquences. *Primo*, l'allégement lié à la taxe au tonnage ne s'applique qu'aux transports maritimes. *Secundo*, lorsqu'une compagnie de transport maritime exerce également d'autres activités commerciales, la taxe au tonnage n'est applicable qu'aux activités relevant du transport maritime<sup>352</sup>.
- Enfin, la Commission européenne veille actuellement à ce que la charge fiscale liée à la taxe de tonnage et déterminée sur une base forfaitaire (« notional profit ») demeure homogène au sein du marché intérieur. Les orientations prévoient ainsi que la Commission européenne n'approuvera que les régimes qui donnent lieu, à tonnage égal, à une charge fiscale sensiblement identique aux régimes déjà approuvés<sup>353</sup>.

#### 4. Les taxes au tonnage et l'accord de libre échange Suisse-UE de 1972 (ALE)

##### a. La qualification d'aide d'Etat de la taxe au tonnage suisse ?

Dans la mesure où les taxes au tonnage instituées par les Etats membres de l'Union européenne constituent des aides d'Etat au sens de l'art. 107(1) TFUE, la même qualification devrait en bonne logique être retenue par l'Union européenne dans le cadre de l'art. 23(1)(iii) de l'Accord de libre échange de 1972 (ALE)<sup>354</sup> si la Suisse devait, à son tour, adopter ce mode d'imposition forfaitaire en vue d'atteindre le même objectif.

Selon le point de vue défendu par la Commission européenne, l'interprétation relative à l'art. 107(1) TFUE est en effet applicable *mutatis mutandis* à l'art. 23(1)(iii) ALE. Cette disposition dispose que :

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

<sup>352</sup> Communication C(2004) 43 de la Commission - Orientations communautaires sur les aides d'Etat au transport maritime, C 13/8

<sup>353</sup> Communication C(2004) 43 de la Commission - Orientations communautaires sur les aides d'Etat au transport maritime, C 13/8

<sup>354</sup> RS 0.632.401



Pour la Commission européenne, il doit en aller ainsi dès lors que la formulation de l'art. 23(1)(iii) ALE est très analogue à celle de l'art. 107(1) TFUE et que ni les termes ni l'objet de l'ALE n'indiquent que l'art. 23(iii) doit être interprété étroitement.<sup>355</sup>

Cela dit, cette interprétation dynamique de l'ALE est naturellement contestée par la Suisse et hautement controversée,<sup>356</sup> voire combattue<sup>357</sup> en doctrine.

### **b. La possibilité de déclarer la taxe au tonnage conforme à l'ALE ?**

A supposer que la taxe au tonnage suisse soit considérée comme une aide publique au sens de l'art. 23(1)(iii) ALE, se poserait la question de savoir s'il serait possible de la considérer comme conforme à l'accord. Or, l'ALE ne contient pas une disposition comparable à l'art. 107(3) TFUE permettant de considérer exceptionnellement une aide normalement interdite comme compatible. Aussi, une telle approbation n'irait pas de soi. Cela dit, dans sa décision du 13 février 2007 relative aux statuts fiscaux cantonaux privilégiés, la Commission semble toutefois ne pas exclure le principe d'une aide qui soit « *compatible avec le bon fonctionnement de l'accord* »<sup>358</sup>.

En conséquence, le cas échéant, la Suisse pourrait avancer que sa taxe au tonnage, instituée à des conditions analogues à celles prévues par les orientations européennes, doit être considérée comme compatible avec le bon fonctionnement de l'accord. Pour ce faire, il devrait alors être vraisemblablement établi que la taxe au tonnage suisse répond à un besoin analogue à celui exposé par les orientations maritimes (à savoir le maintien, le réenregistrement de la flotte de navires sous pavillon national ou, à tout le moins, la gestion stratégique et commerciale des navires depuis la Suisse aux conditions posées par les orientations). Au surplus, les principes posés par l'Union européenne et l'OCDE concernant la concurrence fiscale dommageable devraient naturellement être observés.

<sup>355</sup> Décision du 13.2.2007, p. 7. Au moment de la signature de l'ALE, la Communauté économique européenne avait également déclaré unilatéralement que : « dans le cadre de la mise en œuvre autonome de l'article 23 paragraphe 1 de l'accord qui incombe aux parties contractantes, elle appréciera les pratiques contraires aux dispositions de cet article en se fondant sur les critères résultant de l'application des règles des articles 85, 86, 90 et 92 du traité instituant la Communauté économique européenne ».

<sup>356</sup> Voir notamment à ce sujet ROSSI-MACCANICO, *Fiscal state aid goes global*, p. 133 ; LUJA, *Should fiscal state aid go global*, p. 231 ; ROTH, *Der Steuerstreit zwischen der Schweiz und der Europäischen Union*, p. 722.

<sup>357</sup> OBERSON, *Précis de droit fiscal international*, p. 94 ss.

<sup>358</sup> Voir Décision du 13.2.2007, p. 15.

## G. Synthèse intermédiaire

A ce stade de l'analyse, nous pouvons observer ce qui suit :

- La taxe au tonnage constitue un mode d'imposition forfaitaire qui se substitue aux règles ordinaires régissant la perception de l'impôt sur le bénéfice.
- La taxe au tonnage est spécifique au secteur maritime et ne s'applique pas à d'autres secteurs de transport au fonctionnement analogue (comme la navigation aérienne) pour lesquels un besoin de simplification administrative existe aussi. Or, ce besoin de simplification administrative est tellement analogue en ce qui concerne la navigation maritime et aérienne que ces deux secteurs d'activité sont traités de manière identique dans le cadre des CDI (art. 8 MC OCDE).
- Pour cette raison, la taxe au tonnage constitue une subvention (aide d'Etat) sous forme d'allégement fiscal (avantage sélectif) au profit du seul secteur maritime européen au sens des règles relatives aux aides d'Etat. Ainsi, en droit européen et contrairement à d'autres dispositifs applicables par exemple dans le domaine de l'agriculture, la taxe au tonnage ne constitue pas un simple mode d'imposition forfaitaire dicté par des considérations de praticabilité. Suivant l'art. 107(3) TFUE, la Commission européenne peut toutefois approuver ce type d'aides d'Etat au sein du marché intérieur. Les modalités de cette procédure sont réglées par ses orientations maritimes.
- Fondamentalement, le principal objectif poursuivi par cette forme d'aide d'Etat est de permettre aux Etats membres de maintenir leur flotte et d'obtenir le réenregistrement (« re-flagging ») de leurs navires sous pavillon national. Ce faisant, ces mesures sont destinées à permettre de sauvegarder des emplois de haute qualité dans les activités maritimes à terre, telles que la gestion directement liée au transport maritime, ainsi que dans les activités connexes (assurance, courtage et financement).
- Si la Suisse devait, à son tour, adopter une taxe au tonnage poursuivant un objectif identique, ce régime, à suivre le point de vue de la Commission européenne, pourrait ainsi être qualifié d'aide d'Etat au sens de l'art. 23(1)(iii) de l'ALE.
- Cela dit, la Suisse pourrait soutenir que sa taxe au tonnage, instituée dans un but et à des

conditions analogues à celles prévues par les orientations européennes, doit être considérée comme compatible avec le bon fonctionnement de l'accord. Pour ce faire, il devrait alors être vraisemblablement établi que la taxe au tonnage suisse répond à un besoin analogue à celui exposé par les orientations maritimes (à savoir le maintien, réenregistrement de la flotte de navires sous pavillon national ou, à tout le moins, la gestion stratégique et commerciale des navires depuis la Suisse aux conditions posées par les orientations). Au surplus, les principes posés par l'Union européenne et l'OCDE concernant la concurrence fiscale dommageable devraient naturellement être observés.

## **H. La constitutionnalité de la taxe au tonnage en droit suisse**

### **1. Structure de l'analyse**

Nous abordons maintenant l'analyse proprement dite de la constitutionnalité de la taxe au tonnage en droit suisse. Conformément à la méthodologie suivie par la jurisprudence du Tribunal fédéral, cette question est examinée successivement au regard de l'égalité de traitement (2-5) et des principes régissant la constitutionnalité des normes poursuivant des buts extra-fiscaux (6).

### **2. Généralité de l'imposition**

La première question qui se pose est celle de savoir si la taxe au tonnage, qui se substituerait aux impôts sur le bénéfice dans les domaines concernés, contreviendrait au principe de généralité de l'imposition.

Le Tribunal fédéral eût notamment à examiner la portée du principe de généralité dans une affaire concernant l'impôt sur la richesse perçu par le canton de Bâle-Campagne<sup>359</sup>. Cet impôt n'était en effet prélevé qu'auprès de contribuables disposant d'un revenu supérieur à 80'000. La conformité de cette contribution au principe de généralité était ainsi litigieuse. La Haute Cour jugea toutefois que ce principe n'était pas violé dans la mesure où il existait en l'espèce une étroite connexité entre l'impôt sur la richesse et l'impôt ordinaire sur le revenu. Selon le Tribunal fédéral, un tel impôt ne constituait donc pas un véritable impôt spécial, mais conduisait simplement à une augmentation de la charge liée aux impôts ordinaires.

---

<sup>359</sup> ATF 99 Ia 648 = JdT 1975 I 290

Dans la mesure où la taxe au tonnage constituerait en l'espèce une modalité d'application particulière prévue par la LHID et/ou la LIFD, les sociétés maritimes qui y seraient assujetties demeureraient imposables selon la même réglementation que les autres contribuables. Suivant cette logique, on pourrait soutenir que la taxe au tonnage ne heurterait pas la généralité de l'imposition. Cela dit, étant donné que la taxe au tonnage repose sur un indicateur (le tonnage net) applicable uniquement à un secteur bien spécifique (les entreprises maritimes), la question de savoir si ce mécanisme serait conforme au principe de généralité de l'imposition demeurerait toutefois controversée. Comme le rappelle YERSIN:

*« Le principe de l'universalité de l'impôt s'oppose (...) à ce que des régimes particuliers applicables à de petits groupes de contribuables soient multipliés »<sup>360</sup>.*

### **3. Egalité de l'imposition**

#### **a. Le problème**

Selon ce principe, les contribuables se trouvant dans une situation semblable doivent être imposés de façon semblable alors que les personnes dont la situation est différente doivent être soumises à une charge fiscale différente.

En l'espèce, force est de constater que les sociétés qui seraient assujetties à la taxe au tonnage seraient, en ce qui concerne leurs activités maritimes, imposées différemment des autres contribuables. Les sociétés maritimes seraient en effet imposées sur la base d'une assiette forfaitaire déterminée à partir du tonnage net mondial alors que pour les autres contribuables, le bénéfice net imposable resterait déterminant.

A notre avis, une telle différence de traitement ne serait compatible avec le principe de l'égalité de l'imposition que dans la mesure où (i) la charge fiscale des sociétés maritimes demeurerait sensiblement identique à celle des contribuables soumis au régime ordinaire et réalisant un bénéfice semblable et (ii) l'imposition en fonction du tonnage net mondial reposerait uniquement sur des considérations de praticabilité<sup>361</sup>. En effet, le législateur est autorisé choisir des solutions schématiques visant à simplifier l'imposition, même si celles-ci n'assurent pas un traitement

<sup>360</sup> YERSIN, L'égalité de traitement en droit fiscal, p. 209

<sup>361</sup> D'autre part, sous l'angle vertical, un contribuable au bénéfice de la taxe au tonnage devrait naturellement être soumis à une charge fiscale plus élevée qu'un contribuable assujetti à l'impôt de manière ordinaire mais réalisant un bénéfice imposable moins important.

rigoureusement égal de tous les contribuables dans la mesure souhaitée. A cette fin, le législateur peut s'inspirer de considérations pratiques et d'économies administratives lors de l'élaboration des normes fiscales<sup>362</sup>.

Cela étant, comme nous l'avons vu, deux limites importantes s'imposent au législateur dans ce cadre<sup>363</sup>. Tout d'abord, le recours à des solutions schématiques ne peut aboutir à des résultats insoutenables, injustifiables et créant des différences ne reposant pas sur des motifs raisonnables. Enfin, et la question est d'importance en l'espèce, la mise en place de modes d'imposition forfaitaires ou simplifiés ne peut conduire à aménager un privilège fiscal en faveur de certains contribuables<sup>364</sup>. Si tel est le cas, le modèle d'imposition simplifié mis en place par le législateur ne peut alors être justifié que par un but extra-fiscal.

### **b. Taxe au tonnage : modèle d'imposition *simplifié* ou *privilegié* ?**

Ainsi qu'on le constate, la compatibilité de la taxe au tonnage avec le principe de l'égalité d'imposition dépendrait en définitive beaucoup du but recherché par le législateur.

- Si la taxe au tonnage est *uniquement* mise en place *afin de simplifier la détermination de l'assiette* imposable des sociétés maritimes, respectivement de faciliter la perception de l'impôt par l'administration, il serait alors envisageable de considérer que celle-ci demeure compatible avec le principe de l'égalité de l'imposition. Cela étant, force est de constater que cette variante ne correspond pas à l'objectif qui semble être envisagé en l'espèce, à savoir instituer une imposition privilégiée des bénéfices provenant du secteur maritime, à l'image des modèles existants au sein de l'Union européenne.
- D'autre part, sous l'angle de l'égalité de l'imposition, une autre difficulté surviendrait immédiatement : à supposer que la taxe au tonnage n'ait que pour fonction de simplifier la détermination de l'assiette imposable, pourquoi ce mécanisme d'imposition ne serait-il alors pas applicable à *d'autres secteurs de transport fonctionnellement analogues* (par exemple les bénéfices de la navigation aérienne, imposables d'ailleurs selon les mêmes règles conventionnelles pour des raisons de simplification administrative) ?

<sup>362</sup> ATF 124 I 193, 197 ; voir aussi RDAF 2010 II 221, 227

<sup>363</sup> ATF 126 I 76 consid. 2a p. 79 ; RDAF 2010 II 221, 227 ; YERSIN, L'égalité de traitement en droit fiscal, p. 210

<sup>364</sup> YERSIN, L'égalité de traitement en droit fiscal, p. 210

- Si le modèle adopté par la Suisse devait en revanche être conçu afin de faire en sorte que l'imposition sur la base du tonnage net soit, en règle générale, plus favorable que celle fondée sur le bénéfice net, cette taxe heurterait à notre sens alors le principe de l'égalité de l'imposition et sa constitutionnalité dépendrait uniquement d'une justification au titre d'incitation extra-fiscale. Or, c'est bien ce dernier objectif qui semble être poursuivi dans le cadre de la RIE III. Au mois de décembre 2013, le rapport intermédiaire de l'organe de pilotage relevait en effet que : « *La taxe au tonnage est un moyen de faire profiter diverses activités liées à la navigation d'une imposition privilégiée* »<sup>365</sup>.

### c. Position de la jurisprudence et de la doctrine allemande

Si, en l'absence de réglementation concrète, il ne nous est ici possible que d'examiner la conformité de la taxe au tonnage au droit constitutionnel dans son principe, il est toutefois intéressant d'observer que, selon la jurisprudence et la doctrine allemande, ce mécanisme constitue clairement une subvention induisant une inégalité de traitement par rapport aux autres contribuables.

Selon le *Bundesfinanzhof*, en effet :

« *Mit der Einführung des § 5a EStG als Lenkungsnorm mit Subventionscharakter wollte der Gesetzgeber den Schifffahrtsstandort Deutschland sichern und stärken. Die in dieser Vorschrift vorgesehene pauschale Gewinnermittlung nach der Tonnage bewirkt eine effektive Steuerentlastung der Unternehme* »<sup>366</sup>.

En conséquence, selon cette instance, la taxe au tonnage induit en soi une « *grundsätzlich gleichheitswidrige Steuerbegünstigung* »<sup>367</sup>.

Dans le même sens, la doctrine relève que :

« *In Wahrheit handelt es sich bei der Tonnagegewinnermittlung um eine Subvention für deutsche Reeder, an der Deutschland aus Gründen der internationalen Wettbewerbsfähigkeit nicht vorbeizukommen glaubte (vgl. BT-*

---

<sup>365</sup> Rapport DFF RIE III, p. 47

<sup>366</sup> BFH 26.9.2013, IV 46/10, par. 19

<sup>367</sup> BFH 26.9.2013, IV 46/10, par. 19

*Drucks. 13/10271, 1ff., 13/10710, 4). Im Hinblick auf den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG und aus steuersystematischen Gründen muss an dieser Form der Subventionsgewährung Kritik geübt werden»<sup>368</sup>.*

En ce sens, certains auteurs considèrent que la constitutionnalité de la taxe allemande au tonnage est discutable, puisque qu'elle favorise les bénéficiaires d'un corps de métier spécifique:

*« Die Verfassungsmäßigkeit der Regelung ist fraglich (...) Die Regelung begünstigt innerhalb einer Einkunftsart eine einzelne Berufsgruppe (...)»<sup>369</sup>.*

Comme nous le verrons, c'est justement en raison de cette inégalité de traitement que la jurisprudence allemande considère que la taxe au tonnage ne peut être justifiée qu'au titre d'une incitation poursuivant un but extra-fiscal.

On observera au surplus que, si au sein de l'Union européenne, les taxes au tonnage doivent être approuvées par la Commission européenne suivant l'art. 107(3) TFUE, c'est justement parce que celles-ci ne constituent pas uniquement un mode d'imposition simplifié mais bien de réelles subventions destinées à privilégier un secteur spécifique.<sup>370</sup>

#### **d. Synthèse**

En conséquence, au vu de ce qui précède, nous parvenons à la conclusion que si la Suisse devait adopter une taxe au tonnage comparable à celles que connaissent plusieurs Etats de l'Union européenne, ce mécanisme, dans la mesure où il serait plus favorable que l'imposition ordinaire, contreviendrait à l'égalité de traitement<sup>371</sup>.

### **4. Capacité économique**

#### **a. Le problème**

D'après le principe d'imposition selon la capacité économique, tout contribuable doit participer à la couverture des dépenses publiques, compte tenu de sa situation personnelle et en proportion

<sup>368</sup> WENDT, Tarifbegünstigung, pp. 1246-1248

<sup>369</sup> LITTMANN/BLITZ/PUST, Kommentar zum Einkommenssteuerrecht, N 5 ad §5a

<sup>370</sup> Décision du 4.2.2015 (SA.14551 – France), point 34

<sup>371</sup> De plus, si la différence de charge fiscale découlant de la taxe au tonnage par rapport à l'imposition ordinaire devait être substantiellement importante se poserait en outre la question de la violation de l'uniformité de l'imposition.

de ses moyens<sup>372</sup>. Bien que le législateur jouisse en ce domaine d'une grande marge d'appréciation, on peut toutefois poser que la jurisprudence récente du Tribunal fédéral se montre plus stricte dans l'appréciation du respect de ce principe<sup>373</sup>. Le principe de la capacité économique requiert naturellement une base de calcul adéquate.

Or, en introduisant un impôt sur le revenu (bénéfice) global net, le législateur a pris la décision d'utiliser cet indicateur comme échelle de l'imposition des contribuables<sup>374</sup>. Cela étant, dans le cadre d'une taxe au tonnage, l'indicateur destiné à mesurer la capacité économique du contribuable est différent : l'imposition n'est plus fonction du bénéfice effectivement réalisé, mais au contraire du tonnage net. Aussi, du point de vue de la capacité contributive, la taxe au tonnage soulèverait à notre avis notamment les deux questions suivantes : (i) est-il possible d'avoir recours à d'autres indicateurs pour déterminer la capacité contributive du contribuable et (ii) l'indicateur peut-il être aussi spécifique que celui de la taxe au tonnage ?

## **b. Prise en compte d'autres indicateurs pour mesurer la capacité économique ?**

### **i. En général**

Il arrive au législateur d'avoir recours à d'autres indicateurs pour mesurer la capacité économique des contribuables. Deux situations méritent à notre sens ici d'être comparées avec la taxe au tonnage, à savoir l'impôt minimum des personnes morales (ii) et l'imposition selon la dépense (iii)

### **ii. Comparaison avec l'impôt minimum des personnes morales**

Malgré les vives critiques de la doctrine<sup>375</sup>, le Tribunal fédéral a admis la constitutionnalité de l'impôt minimum des personnes morales<sup>376</sup>. Cet impôt, aujourd'hui consacré par la LHID<sup>377</sup>, présente certaines similitudes avec la taxe au tonnage en ce sens que son assiette repose également sur d'autres facteurs, en l'occurrence le chiffre d'affaires ou encore le patrimoine immobilier.

<sup>372</sup> ATF 133 II 206 = RDAF 2007 II 505, 515

<sup>373</sup> Voir notamment ATF 133 II 206 = RDAF 2007 II 505, 515 ; Arrêts 2C\_1194/2013, 2C\_645/2014 du 30.3.2015

<sup>374</sup> ATF 133 II 206 = RDAF 2007 II 505, 521

<sup>375</sup> Voir, VALLENDER, *Minimalsteuer*, p. 145 et ss, not. 175; BÖCKLI, *Reform*, p. 251

<sup>376</sup> Arrêt 2P.80/2003 du 12.12.2003, consid. 2.3.2/2.3.3; ATF 102 Ia 254 cons. 2

<sup>377</sup> Art. 27 al. 2 LHID



Fondamentalement, la justification de l'impôt minimum réside dans le fait que, pour certaines personnes morales (en particulier celles sans but lucratif), le bénéfice net effectif n'est pas considéré comme reflétant suffisamment la capacité économique réelle de l'entreprise<sup>378</sup>. Autrement dit, l'élément déterminant qui, du point de vue fiscal, justifie le prélèvement d'un impôt minimum subsidiaire est la disproportion évidente qui existe entre la charge fiscale, relativement basse et la réelle capacité financière de l'entreprise<sup>379</sup>. Aussi, la Haute Cour a admis la constitutionnalité de l'impôt minimum pour autant toutefois que l'imposition fondée sur les facteurs de remplacement corresponde mieux à la capacité contributive de l'entreprise<sup>380</sup>.

A notre sens, ces considérations sont difficilement transposables dans le cadre d'une taxe au tonnage, ceci, à tout le moins, pour deux raisons. Tout d'abord, il paraît difficile de soutenir que le bénéfice net ne constitue pas un indicateur approprié pour mesurer la capacité contributive des entreprises maritimes. Tout au plus, peut-il être avancé que le bénéfice imposable de ces entreprises s'avère, suivant les circonstances, moins aisé à déterminer. Cette vision des choses pourrait alors militer en faveur de la recherche de facteurs de remplacement. Cela dit, le critère du tonnage net n'est pas pour autant approprié puisqu'il aboutit généralement – à tout le moins dans les modèles mis en place au sein de l'Union européenne – à une charge fiscale inférieure à celle qui aurait découlé des règles ordinaires. Comme nous l'avons vu, c'est justement pour cette raison que la taxe au tonnage constitue une subvention (aide d'Etat) au sens de l'art. 107(3)(c) TFUE. Dans cette hypothèse, l'exigence posée par le Tribunal fédéral (aptitude des facteurs de remplacement à saisir la capacité économique réelle de l'entreprise) ne serait donc pas satisfaite.

### **iii. Comparaison avec l'imposition selon la dépense**

Le modèle de la taxe au tonnage peut enfin être mis en parallèle avec l'imposition selon la dépense<sup>381</sup>. En effet, dans cette dernière, le revenu s'efface aussi en partie<sup>382</sup> au profit d'un autre facteur, celui de la dépense du contribuable.

A titre liminaire, il sied d'observer que l'imposition selon la dépense ne constitue toutefois pas le point de comparaison idéale, dès lors que sa constitutionnalité continue d'être controversée. Dans

<sup>378</sup> Arrêt 2P.80/2003 du 12.12.2003, consid. 2.3.2/2.3.3; ATF 102 Ia 254 cons. 2 ; RDAF 2010 II 221, 228

<sup>379</sup> ATF du 9.11.1984, in : RDAF 1986 291-292

<sup>380</sup> ATF 100 Ia 244, cons. 3a pp. 246-247; 96 I 560, consid. 3a p. 566 et 3f p. 572 ; RDAF 2010 II 221, 229

<sup>381</sup> Art. 6 LHID et 14 LIFD

<sup>382</sup> En partie uniquement en raison du calcul de contrôle (art. 6 al. 3 LHID et 14 al. 3 LIFD)

le cadre du message relatif à la loi fédérale du 28 septembre 2012, le Conseil fédéral résume cette controverse comme suit :

*« A son art. 127, al. 2, la Constitution (Cst.) prévoit que l'imposition respecte les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique.*

*Dans la doctrine, la question de savoir si l'imposition d'après la dépense respecte ces principes constitutionnels soulève des controverses. D'un côté, on fait valoir que l'utilité économique de l'imposition d'après la dépense et sa grande facilité d'application pour l'imposition des personnes étrangères peuvent justifier un écart par rapport aux principes de l'imposition d'après l'art. 127, al. 2, Cst. De l'autre côté, on oppose à cela l'argument selon lequel l'imposition d'après la dépense conduirait à une discrimination des ressortissants suisses, laquelle ne saurait en aucune façon être légitimée uniquement par des intérêts fiscaux.*

*L'avis du Conseil fédéral sur la constitutionnalité de la loi est le suivant.*

*Il est certes indéniable qu'en pratiquant l'imposition d'après la dépense, l'on doit prendre son parti de ce que des contribuables dont la capacité économique est à peu près la même soient imposés différemment en raison de leur nationalité. Cet écart par rapport au principe de l'imposition selon la capacité économique est cependant justifié par les points qui suivent:*

*Il est vrai que les intérêts fiscaux ne peuvent à eux seuls justifier une imposition différenciée. L'utilité économique de l'imposition d'après la dépense (voir ch. 1.1.3 supra) sert l'intérêt public, ce qui peut justifier certaines inégalités de traitement, si l'aménagement de l'imposition d'après la dépense respecte le principe de la proportionnalité. Le législateur et les cantons ont depuis toujours admis l'importance économique de l'imposition d'après la dépense, laquelle est relative selon les régions, et par conséquent l'intérêt public prépondérant qu'elle sert.*

*L'inégalité de traitement apparaît proportionnelle, dans la mesure où certains éléments bruts perçus en Suisse sont imposés d'après le barème ordinaire quoi qu'il en soit, et dans la mesure où, en outre, les revenus de l'activité lucrative exercée à l'étranger sont soumis à l'impôt à la source étranger selon la procédure régulière, et, ainsi, ne peuvent de toute façon plus être imposés en Suisse (en principe, en vertu des conventions contre les doubles impositions, variable d'une convention à l'autre). C'est pourquoi on peut partir de l'hypothèse que l'inégalité de traitement fiscal entre les Suisses et les ressortissants étrangers à revenus élevés liée à l'imposition d'après la dépense est contenue dans des limites raisonnables.*

*Le nouveau postulat, à savoir le durcissement de la réglementation légale en ce qui concerne l'octroi de l'imposition d'après la dépense, contribue par ailleurs considérablement à mieux tenir compte du principe de l'imposition d'après la capacité économique et à défendre le principe de la proportionnalité au sens de l'acceptabilité d'un traitement différent des ressortissants suisses et étrangers se trouvant dans une situation économique analogue, dont on ne peut cependant pas dire qu'il constitue une discrimination pour les ressortissants nationaux »<sup>383</sup>.*

La justification de ce mode d'imposition sur le plan de la systématique fiscale est donc malaisée. En tout état de cause, l'argument fondé sur la praticabilité, jadis mis en avant, est aujourd'hui dépassé<sup>384</sup>. C'est la raison pour laquelle on cherche à la justifier sur le terrain de l'incitation extra-fiscale en mettant notamment en avant son utilité économique<sup>385</sup>.

Cela étant, l'impôt selon la dépense, dans sa forme actuelle, nous paraît heurter moins nettement les principes constitutionnels régissant l'imposition qu'une taxe au tonnage. En raison notamment du calcul de contrôle (qui englobe non seulement les éléments de source suisse mais également les revenus étrangers pour lesquels un dégrèvement conventionnel est sollicité) et des règles régissant la fixation de la dépense du contribuable, l'assiette imposable certes toujours fixée de manière différente, est moins éloignée de celle d'un contribuable assujéti à l'impôt de manière ordinaire. Enfin, comme le relève le Conseil fédéral, certains revenus étrangers (notamment le revenu d'emploi<sup>386</sup>) perçus par les contribuables au bénéfice d'une imposition selon la dépense sont souvent imposables dans l'Etat d'activité, respectivement exemptés en Suisse en vertu du droit conventionnel<sup>387</sup>. Le résultat produit par le droit conventionnel n'est évidemment pas en soi

<sup>383</sup> FF 2011 5605, 5631

<sup>384</sup> Le Tribunal fédéral n'est toutefois pas très clair sur ce point. Dans un arrêt rendu le 15 mai 2000, la Haute Cour estima que: « *Die Pauschalsteuer ist ein Privileg für in der Schweiz nicht erwerbstätige Personen* », ASA 575, 579. Dans un arrêt plus récent, le Tribunal fédéral releva toutefois que: « *L'imposition d'après la dépense se substitue à l'imposition ordinaire sur le revenu (art. 14 al. 1 LIFD). Elle ne constitue ni un arrangement fiscal ni un "privilège", mais bien une procédure légale de taxation qui trouve son épilogue dans la notification d'une décision de taxation ordinaire au sens de l'art. 131 LIFD (...). Instauré pour des raisons pratiques, ce régime spécial doit être accordé, sur demande du contribuable, lorsque les conditions en sont remplies* » (RDAF 2006 II 419, 427). Dans la mesure où l'imposition selon la dépense est prévue par la LHID, il est tout à fait clair que celle-ci ne constitue pas un « arrangement fiscal ». Cela dit, cela ne signifie pas pour autant que ce mode d'imposition respecte l'art. 127 al. 2 Cst. En ce sens également BEHNISCH, in: EHRENZELLER/SCHINDLER/SCHWEIZER/VALLENDER, Bundesverfassung, N 32 ad art. 129

<sup>385</sup> CAVELTI, Besteuerung nach dem Aufwand, p. 144

<sup>386</sup> Voir art. 15 MC OCDE. Voir aussi l'art. 17 MC OCDE en ce qui concerne les artistes et sportifs

<sup>387</sup> Art. 23(A)(1) MC OCDE

déterminant dans l'analyse de constitutionnalité du régime de l'imposition selon la dépense<sup>388</sup>. Dans les relations internationales, les règles des CDI relativisent toutefois la portée concrète de l'inégalité de traitement avec les contribuables assujettis à l'impôt de manière ordinaire. Un raisonnement similaire ne serait en revanche généralement pas possible en ce qui concerne les bénéficiaires des entreprises maritimes dont la direction effective se trouverait en Suisse. En effet, en vertu des CDI incorporant une disposition analogue à l'art. 8 MC OCDE, les bénéficiaires liés aux activités maritimes de ces sociétés seraient en revanche exclusivement imposables en Suisse<sup>389</sup>.

#### iv. Le caractère spécifique de l'indicateur de la capacité économique

A notre avis, la taxe au tonnage soulève finalement une difficulté additionnelle : l'indicateur utilisé est exclusivement réservé au secteur maritime et ne vise pas d'autres secteurs de transport fonctionnellement analogues. Cet aspect nous paraît également délicat au regard de l'imposition selon la capacité économique. Comme le relève YERSIN :

*« les indicateurs choisis doivent avoir un caractère suffisamment général pour pouvoir s'appliquer – du moins potentiellement – à un nombre relativement élevé de personnes ; ou, inversement, ils ne doivent pas se fonder sur des éléments qui ne se rencontrent que dans des groupes marginaux de contribuables. En effet, il serait inéquitable de tenir compte des particularités de la capacité contributive de certains groupes et de les ignorer s'agissant d'autres catégories de contribuables »<sup>390</sup>.*

De ce point de vue, l'impôt selon la dépense, dont la constitutionnalité est certes controversée, nous apparaît à nouveau moins problématique que la taxe au tonnage. L'indicateur de l'impôt à forfait, la dépense du contribuable, est en effet d'application beaucoup plus générale que celui de la taxe au tonnage. En effet, si on devait transposer la logique de la taxe au tonnage à l'impôt selon la dépense, cela serait un peu comme si ce dernier ne s'appliquait qu'à une catégorie bien spécifique de contribuables (comme par exemple les sportifs). Or, l'indicateur de l'imposition selon la dépense, contrairement à celui de la taxe au tonnage, vise une très grande diversité de contribuables (par exemple rentiers, sportifs, etc. et plus généralement tout contribuable ne disposant pas de la nationalité suisse et n'exerçant pas d'activité lucrative en Suisse).

<sup>388</sup> Cela d'autant plus que les contribuables assujettis à l'impôt de manière ordinaire sont soumis aux mêmes règles conventionnelles

<sup>389</sup> Art. 8 al. 1 MC OCDE

<sup>390</sup> YERSIN, L'égalité de traitement en droit fiscal, p. 208

## 5. Quid lorsque la taxe au tonnage est moins favorable ?

Comme nous l'avons mentionné, suivant les périodes fiscales, il peut arriver que l'imposition selon le mécanisme de la taxe au tonnage soit moins favorable que celle découlant des règles ordinaires. Il en va ainsi lorsque le bénéfice réel de l'entreprise est inférieur (en raison par exemple de pertes) à celui calculé selon la taxe au tonnage. Dans le cadre des régimes actuellement en vigueur, le contribuable reste alors généralement soumis à la taxe au tonnage.

Certes, dans cette hypothèse, la taxe au tonnage peut s'avérer avantageuse pour la collectivité publique. Cela étant, il n'en résulte pas pour autant une situation plus conforme au droit constitutionnel. Tout d'abord, la charge fiscale liée à la taxe au tonnage ne reflète alors pas la capacité économique réelle de l'entreprise. Finalement, à bénéfice effectif égal, il se produit une inégalité de traitement « inversée » entre les entreprises ayant opté en faveur de la taxe au tonnage (imposées plus lourdement) et celles assujetties au régime ordinaire (imposées plus faiblement).

De ce point de vue, l'imposition selon la dépense demeure une fois de plus, dans son principe, plus en ligne avec le principe d'imposition selon la capacité contributive. En effet, même si cette situation ne se présente pas forcément très fréquemment en pratique, un contribuable au bénéfice d'une imposition selon la dépense pourrait dans cette telle situation opter en faveur d'une imposition ordinaire pour la période fiscale concernée<sup>391</sup>.

## 6. Comparaison avec l'exonération temporaire d'entreprise

Il nous paraît finalement intéressant de mettre la taxe au tonnage en perspective avec l'exonération temporaire d'entreprise. Aux termes des art. 5 et 23 al. 3 LHID les cantons peuvent en effet prévoir, par voie législative, des allègements fiscaux en faveur des entreprises nouvellement créées qui servent les intérêts économiques du canton, pour l'année de fondation de l'entreprise et pour les neuf années suivantes<sup>392</sup>.

<sup>391</sup> Le Conseil fédéral a du reste rappelé le maintien de cette pratique dans le cadre du nouveau droit, FF : 2011 5605, 5618 : « D'après la pratique actuelle, un ressortissant étranger qui remplit les conditions subjectives pour l'imposition d'après la dépense peut choisir à chaque période fiscale entre l'imposition d'après la dépense et la taxation ordinaire (circulaire no 9 de l'AFC, ch. 1.1). Le contribuable a cette liberté de choix jusqu'à ce que la taxation soit entrée en force. Cette pratique est maintenue »

<sup>392</sup> La modification importante de l'activité de l'entreprise pouvant être assimilée à une fondation nouvelle

Si ces allègements visent clairement un but de politique économique<sup>393</sup>, ceux-ci ne sauraient être comparés à la taxe au tonnage. Contrairement à ce mécanisme qui n'est réservé qu'au secteur maritime, l'exonération temporaire prévue par les art. 5 et 23 al. 3 LHID est ouverte à toutes les entreprises, indépendamment de leur forme juridique. Ensuite et surtout, il est unanimement reconnu que, dans le cadre de l'octroi de ces exonérations, les cantons sont tenus de respecter le droit constitutionnel, singulièrement l'égalité de l'imposition<sup>394</sup>. Autrement dit, le principe de l'égalité de traitement entre acteurs économiques doit être maintenu<sup>395</sup>. Enfin, ces allègements ont un caractère temporaire. En conséquence, toute entorse éventuelle aux principes constitutionnels de l'art. 127 al. 2 Cst est de toute manière limitée dans le temps. En cela, l'exonération temporaire d'entreprise se distingue à nouveau de la taxe au tonnage qui revêtirait au contraire un caractère permanent.

L'exonération temporaire prévue par les art. 5 et 23 al. 3 LHID, en ceci notamment qu'elle est ouverte à l'ensemble des acteurs économiques indépendamment de leur forme juridique, est donc en soi conforme à l'art. 127 al. 2 Cst.

## 7. Synthèse intermédiaire

L'analyse de la taxe au tonnage sous l'angle de l'égalité de l'imposition nous conduit aux conclusions suivantes :

- La taxe au tonnage pourrait être considérée comme compatible avec le principe de généralité de l'imposition dans la mesure où celle-ci ne constituerait qu'une modalité d'application des règles régissant la détermination ordinaire du bénéfice figurant dans la LIFD et la LHID. Cela étant, dès lors que l'indicateur de la taxe au tonnage (tonnage net) est spécifique au secteur maritime, cette mesure demeurerait tout de même controversée du point de vue de la généralité de l'imposition.
- Si, comme cela semble être envisagé, la taxe au tonnage devait avoir pour but d'instituer une imposition privilégiée des bénéfices provenant du secteur maritime (à l'image des modèles

<sup>393</sup> YERSIN, *L'égalité de traitement en droit fiscal*, p. 279

<sup>394</sup> CONFERENCE DES FONCTIONNAIRES FISCAUX D'ETAT, *Harmonisation et fiscalité de l'entreprise*, p. 254 ; MATTEOTTI/FELBER, *Zur Zulässigkeit der erneuten Erteilung von Steuererleichtungen* p. 877 ; YERSIN, *L'égalité de traitement en droit fiscal*, p. 279 ;

<sup>395</sup> Circulaire de juin 2012 de l'administration cantonale des impôts du canton de Vaud

européens semblables), la taxe heurterait à notre sens les principes d'égalité de l'imposition et de capacité économique. Le fait que l'indicateur de la taxe au tonnage soit spécifiquement conçu pour le secteur maritime alors que d'autres secteurs de transport sont fonctionnellement analogues, renforce cette conclusion. En cela, la taxe au tonnage se distingue d'un allègement fiscal de nature générale, comme celui de l'exonération temporaire d'entreprise (art. 5 et 23 al. 3 LHID) qui est au contraire ouvert à tous les acteurs économiques indépendamment de leur forme juridique et dont la conformité au droit constitutionnel peut être admise dans son principe.

- La constitutionnalité de la taxe au tonnage nous paraît au surplus également délicate en sens inverse, c'est-à-dire lorsque celle-ci induit une charge fiscale supérieure à celle résultant du bénéfice réel de l'entreprise. Il en va par exemple ainsi lorsque l'entreprise réalise des pertes. En effet, la charge fiscale supportée par l'entreprise ne reflète alors également pas sa capacité économique réelle. De plus, à bénéfice effectif égal, il se produit une inégalité de traitement entre les entreprises ayant opté en faveur de la taxe au tonnage et celles assujetties au régime ordinaire qui sont soumises à une charge fiscale inférieure.
- En conséquence, nous considérons que la constitutionnalité d'une taxe au tonnage en droit suisse dépendrait en définitive de la question de savoir si celle-ci serait admissible au regard des principes régissant les mesures poursuivant un but extra-fiscal.

## 8. La taxe au tonnage en tant que mesure à but extra-fiscal

### a. Position de la jurisprudence et de la doctrine allemande

En Allemagne, la constitutionnalité de la taxe au tonnage au titre de mesure à but extra-fiscal est très controversée.

La jurisprudence, il est vrai, a admis la constitutionnalité de la taxe au tonnage en estimant qu'elle contribuait au bien commun (« *Gemeinwohlprinzip* »):

« Übrigen liegt es innerhalb des dem Gesetzgeber zuzubilligenden Gestaltungsspielraums, die Reichweite einer --in ihren Wirkungen grundsätzlich gleichheitswidrigen (kritisch hinsichtlich des § 5a EStG insoweit z.B. Wendt in FR 2005, 1247, und in FR 2008, 683), allerdings vom Gesetzgeber mit Lenkungszwecken (vgl. für § 5a

*EStG nur BTDrucks 13/10271, S. 8) gerechtfertigten– Steuerbegünstigung zu bestimmen »<sup>396</sup> et «Der BFH hat vielmehr die Tonnagebesteuerung an sich als gleichheitswidrig und vom Gesetzgeber mit Lenkungszwecken, nämlich der Subventionierung der deutschen Seeschifffahrt, gerechtfertigt bezeichnet (BFH-Urteil vom 19.07.2011 IV R 42/10, juris, Rz. 33) »<sup>397</sup>.*

Cette position s'explique par le fait que, aux fins d'admettre la constitutionnalité d'une incitation extra-fiscale, la jurisprudence allemande n'exige pas que celle-ci repose sur un fondement constitutionnel spécifique. Il suffit au contraire que l'incitation extra-fiscale se justifie au regard du critère du bien commun (« *Gemeinwohlprinzip* »):

*« Führt ein Steuergesetz zu einer steuerlichen Verschonung, die einer gleichmäßigen Belastung der jeweiligen Steuergegenstände innerhalb einer Steuerart widerspricht, so kann eine solche Steuerentlastung vor dem Gleichheitssatz gerechtfertigt sein, wenn der Gesetzgeber das Verhalten des Steuerpflichtigen aus Gründen des Gemeinwohls fördern oder lenken will (vgl. BVerfGE 93, 121 [147]). »<sup>398</sup>.*

Cela étant, cette position est très critiquée par la doctrine. Les commentateurs font notamment valoir qu'il n'est pas possible de rattacher à la notion de bien commun une mesure qui ne vise à protéger qu'une activité très spécifique à l'intérieur du domaine des transports :

*« Der Erhalt der Wettbewerbsfähigkeit einer Berufsgruppe hat erkennbar nichts mit Gemeinwohl zu tun »<sup>399</sup>.*

## **b. L'analyse sous l'angle du droit constitutionnel suisse**

### **i. Rappel des conditions**

En droit suisse, comme nous l'avons vu, une mesure poursuivant un but extra-fiscal (en particulier incitatif) est constitutionnellement admissible. Il faut pour cela que la mesure :

- ait un fondement constitutionnel (« *hinreichende verfassungsrechtliche Grundlage* »<sup>400</sup>),
- repose sur un intérêt public prépondérant,
- soit conforme au principe de proportionnalité et finalement,
- assure l'égalité de traitement entre les bénéficiaires potentiels

<sup>396</sup> BFH 19.7.2011, IV R 42/10, par. 33

<sup>397</sup> FG Hamburg 20.12.2012, 6 K 205/11, consid. 2c

<sup>398</sup> BVerfGE 117, 1, par. 98

<sup>399</sup> LITTMANN/BITZ/PUST, Kommentar zum Einkommenssteuerrecht, N 6 ad §5a

<sup>400</sup> Arrêt 1C\_161/2009 du 3.3.2010, consid. 5.6.3



- ne modifie pas fondamentalement les règles générales (barème et assiette) qui déterminent la charge fiscale (entorse ponctuelle aux principes constitutionnels) en induisant une charge fiscale substantiellement différente.

Dans la mesure où la taxe au tonnage aurait en l'espèce pour effet de conférer une imposition privilégiée dans un but incitatif (i.e. renforcement du secteur du maritime), il convient donc de se demander si ces conditions seraient susceptibles d'être satisfaites.

## ii. Egalité de traitement et proportionnalité ?

A notre avis, il serait concevable pour le législateur de concevoir la taxe au tonnage de manière à ce que celle-ci respecte la condition d'égalité de traitement entre les bénéficiaires de la mesure et celle de la proportionnalité.

Le critère de l'égalité de traitement « interne » serait satisfait si, au regard de l'objectif extra-fiscal poursuivi par la taxe au tonnage (encouragement du secteur maritime), tous les destinataires potentiels de la mesure sont traités de la même manière.

Le principe de proportionnalité commanderait tout d'abord que la taxe au tonnage soit, dans son principe, apte à atteindre le but visé. A notre sens, il conviendrait ici de s'inspirer de l'objectif poursuivi par les orientations maritimes européennes, à savoir le maintien et l'augmentation de la flotte navale sous pavillon national. A tout le moins, (i) la gestion stratégique et commerciale de la flotte mondiale devrait avoir lieu depuis la Suisse, et (ii) il devrait être démontré que cette activité contribue sensiblement à l'activité économique et à l'emploi en Suisse. Sous l'angle du principe de proportionnalité, le législateur devrait enfin s'assurer que la taxe au tonnage convient bien aux réalités suisses. En effet, en 2001, le Conseil fédéral estima que le mécanisme de la taxe au tonnage: « (...) n'est pas adapté, pour diverses raisons, aux réalités suisses. Il vise essentiellement à ce que les compagnies d'armement aient intérêt à rester dans leur pays d'origine (...) La taxe de tonnage ne convient qu'aux pays où la navigation maritime constitue une branche économique importante ». <sup>401</sup> Aussi, cette question devrait, le cas échéant, être réexaminée.

Le principe de proportionnalité exigerait aussi que la mesure n'aille pas au-delà du but visé. Cette exigence pourrait être satisfaite en s'inspirant notamment des solutions européennes, à savoir notamment (i) en limitant l'incitation fiscale aux bénéfices directement liés à l'activité maritime, et (ii) en prévoyant des règles de délimitation entre l'activité privilégiée et non-privilégiée de

---

<sup>401</sup> FF 2002 884, 899-900

l'entreprise. Cela étant, toujours l'angle du principe de proportionnalité, l'introduction d'une taxe au tonnage devrait être coordonnée avec les mesures d'encouragement existantes ayant pour but de maintenir un nombre suffisant de navires sous pavillon national, en l'occurrence le crédit-cadre pour cautionnement. Même si cette dernière mesure d'encouragement est plus limitée, elle poursuit néanmoins en partie un but analogue à la taxe au tonnage. Aussi, il conviendrait de se demander si ce crédit-cadre doit être maintenu.

### iii. Fondement constitutionnel et intérêt public prépondérant?

A titre liminaire, il convient d'observer que le raisonnement suivi par la jurisprudence allemande, fondé sur la notion de bien commun (« *Gemeinwohlprinzip* ») et au demeurant controversé en raison de la portée limitée de la taxe au tonnage, ne peut être automatiquement transposé en droit suisse. Comme nous l'avons vu, le Tribunal fédéral, suivi en cela par la grande majorité de la doctrine, exige au contraire que l'incitation poursuivant un but extra-fiscal repose sur des « *verfassungsrechtlichen Wertentscheidungen* »<sup>402</sup> spécifiques.

Or, il nous paraît difficile d'identifier dans la Constitution fédérale une disposition prévoyant spécifiquement que le secteur maritime doit être encouragé par la Confédération, et ceci au-delà de la politique d'approvisionnement (art. 102 Cst.).

Une disposition constitutionnelle à laquelle l'on pourrait penser serait certes l'art. 103 Cst relatif à la politique structurelle. Cette disposition, qui reprend en substance l'art. 31bis aCst, prévoit que : « *La Confédération peut soutenir les régions économiquement menacées et promouvoir des branches économiques et des professions si les mesures d'entraide que l'on peut raisonnablement exiger d'elles ne suffisent pas à assurer leur existence. Elle peut, au besoin, déroger au principe de la liberté économique* ». La Confédération, comme elle l'a d'ailleurs fait dans le cadre de sa politique structurelle régionale, peut se fonder sur cette disposition pour octroyer des allègements fiscaux<sup>403</sup>. On peut donc se demander si l'octroi d'allègements fiscaux (comme par exemple une imposition selon la taxe au tonnage) en faveur du secteur maritime (au titre de mesure de politique structurelle sectorielle) pourrait être fondé sur l'art. 103 Cst.

A notre avis, cette vision des choses serait difficilement soutenable en l'espèce. Tout d'abord, à y regarder de plus près, la portée de l'art. 103 Cst. est relativement restrictive. En l'occurrence, la Confédération ne peut agir que lorsque l'existence d'une branche économique ou d'une

<sup>402</sup> Arrêt 1C\_161/2009 du 3.3.2010, consid. 5.6.3

<sup>403</sup> HETTICH IN : EHRENZELLER/SCHINDLER/SCHWEIZER/VALLENDER, Bundesverfassung, N 5 ad art. 103

profession est menacée (« *Existenzgefährdung* »)<sup>404</sup>. Autrement dit, la mise en danger qui conditionne l'action de l'Etat doit atteindre un degré d'intensité très réel : c'est l'ensemble de la branche ou de la profession qui doit courir un « risque existentiel ».<sup>405</sup> L'adoption de mesures à titre préventif pour développer de nouvelles activités n'est ainsi pas possible dans le cadre de l'art. 103 Cst<sup>406</sup>. Dans le passé, le législateur s'est fondé sur ce mandat constitutionnel pour soutenir des secteurs clés de l'économie suisse, comme par exemple l'horlogerie ou l'hôtellerie.<sup>407</sup> En l'espèce, sur la base des informations en notre possession, il nous paraît difficile de considérer que le secteur maritime suisse est aujourd'hui menacé dans son existence et que l'introduction d'une taxe au tonnage représenterait une mesure proportionnée à cette menace<sup>408</sup>. D'une part, la flotte maritime suisse (en mains de six sociétés dont le siège est en Suisse) bénéficie déjà de mesures d'encouragement fondées sur l'art. 102 Cst (crédit-cadre de cautionnement). D'autre part, l'existence des sociétés maritimes internationales, établies dans certains cantons, ne semble pas menacée au sens de l'art. 103 Cst. De plus, à supposer que tel soit le cas, il conviendrait encore de se demander si ces sociétés constituent une branche économique importante. En effet, dans le cadre de l'art. 103 Cst., les mesures d'encouragement ne peuvent uniquement concerner que quelques entreprises mais doivent au contraire couvrir l'ensemble d'une branche économique ou d'une profession<sup>409</sup>. Au surplus, l'importance d'une branche économique ou d'une profession ne s'apprécie pas uniquement sur la base de critères économiques (par exemple participation au PIB) mais également du point de vue politico-social<sup>410</sup>.

En conséquence, il nous paraît que l'introduction d'une taxe au tonnage en droit suisse (dans la mesure où elle serait inspirée des modèles incitatifs européens) nécessiterait une base constitutionnelle spécifique.

Indépendamment de cet ancrage constitutionnel, il conviendrait également d'examiner si l'introduction d'une taxe au tonnage représente un intérêt prépondérant pour la Suisse. Pour cela,

<sup>404</sup> VALLENDER/HETTICH/LEHNE, *Wirtschaftsfreiheit*, p. 949 ; HETTICH IN : EHRENZELLER/SCHINDLER/SCHWEIZER/VALLENDER, *Bundesverfassung*, N 5 ad art. 103 ; SAHFLED/RICHLI, IN : RICHLI, *Wirtschaftsstrukturecht*, p. 87

<sup>405</sup> RHINOW, IN : *Commentaire de la Constitution fédérale*, N 148 ad art. 31bis

<sup>406</sup> EHRENZELLER/SCHINDLER/SCHWEIZER/VALLENDER, *Bundesverfassung*, N 8 ad art. 103

<sup>407</sup> RHINOW, IN : *Commentaire de la Constitution fédérale*, N 147 ad art. 31bis

<sup>408</sup> Dans le cadre de l'art. 103 Cst, le principe de proportionnalité doit naturellement être observé

<sup>409</sup> VALLENDER/HETTICH/LEHNE, *Wirtschaftsfreiheit*, p. 949 ; HETTICH IN : EHRENZELLER/SCHINDLER/SCHWEIZER/VALLENDER, *Bundesverfassung*, N 5 ad art. 103 ; SAHFLED/RICHLI, IN : RICHLI, *Wirtschaftsstrukturecht*, p. 87

<sup>410</sup> SAHFLED/RICHLI, IN : RICHLI, *Wirtschaftsstrukturecht*, p. 87

il devrait être établi que l'intérêt public à l'atteinte du but extra-fiscal (c'est-à-dire l'introduction d'une imposition privilégiée en faveur du secteur maritime dans un but incitatif) est plus grand que l'intérêt public des contribuables, singulièrement ceux se trouvant dans un secteur d'activité proche, à obtenir une imposition égale. Dans ce contexte, il conviendrait de se demander dans quelle mesure une incitation fiscale en faveur du secteur maritime se justifie plus alors que d'autres secteurs, comme par exemple celui de l'aviation, sont, comme le montrent plusieurs études récentes, soumis à des contraintes analogues et à un environnement international très compétitif<sup>411</sup>. Dans ce cadre, le nombre de sociétés concernées par la mesure d'encouragement ainsi que l'étendue des retombées qui pourraient y être associées jouerait naturellement un rôle déterminant. Au surplus, plus l'atteinte au principe de l'égalité de traitement et à la capacité contributive (intensité de la différence de charge fiscale par rapport à l'imposition ordinaire) serait importante, plus la condition de l'intérêt public devrait être appréciée strictement.

#### **iv. Ampleur de l'atteinte à l'égalité de traitement ?**

Enfin, il conviendrait encore de mesurer l'ampleur de l'atteinte de la taxe au tonnage aux principes constitutionnels. En effet, dans sa jurisprudence, le Tribunal fédéral confirme bien qu'une incitation à but extra-fiscal n'est constitutionnellement admissible que pour autant que celle-ci ne modifie pas fondamentalement les règles générales (barème ou assiette) qui déterminent la charge fiscale. Plaiderait en l'espèce en faveur de l'atteinte ponctuelle, le fait que la taxe au tonnage est ordinairement limitée aux revenus provenant directement de la navigation maritime, les autres éléments restant imposables au taux ordinaire. Cela dit, en tant qu'elle se substituerait à l'impôt sur le bénéfice (et ne constituerait donc pas par exemple une déduction supplémentaire isolée), la taxe au tonnage dérogerait tout de même de manière importante au régime ordinaire. Aussi, l'ampleur de l'atteinte devrait être mesurée en procédant à une comparaison horizontale et verticale concrète par rapport au régime ordinaire.

---

<sup>411</sup> Voir à ce sujet par exemple : <http://www.bazl.admin.ch/dokumentation/studien/?lang=fr> et [http://www.economiesuisse.ch/fr/PDF%20Download%20Files/2015-03-23\\_DP\\_Liaisons-aeriennes.pdf](http://www.economiesuisse.ch/fr/PDF%20Download%20Files/2015-03-23_DP_Liaisons-aeriennes.pdf)

## I. Conclusions

Les conclusions auxquelles nous parvenons peuvent être résumés ainsi :

### 1. Contexte international

- La taxe au tonnage, applicable uniquement aux entreprises du secteur maritime, constitue un mode d'imposition qui se substitue aux règles ordinaires régissant la perception de l'impôt sur le bénéfice.
- Au sein de l'Union européenne, la taxe au tonnage ne représente pas un simple mode d'imposition forfaitaire dictée par des considérations de praticabilité. Il s'agit au contraire d'un allègement fiscal comparable à une subvention destinée à soutenir et renforcer le secteur maritime. Sa finalité est avant tout d'inciter les compagnies maritimes à maintenir (voire à réenregistrer) leur flotte de navires sous pavillon national (ou européen).
- Pour cette raison, la taxe au tonnage constitue une aide d'Etat (avantage sélectif) au sens de l'article 107(1) du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE). Conformément à l'article 107(3)(c) TFUE, la Commission peut toutefois déclarer de telles subventions comme compatibles avec le marché intérieur dans la mesure où ces aides sont destinées: *« à faciliter le développement de certaines activités ou de certaines régions économiques, quand elles n'altèrent pas les conditions des échanges dans une mesure contraire à l'intérêt commun »*.
- En conséquence, si la Suisse devait décider d'adopter une taxe au tonnage poursuivant le même objectif, il n'est pas exclu que celle-ci soit alors qualifiée d'aide publique au sens de l'article 23(1)(iii) de l'Accord de 1972 sur le libre échange. Cela dit et bien que l'ALE ne prévoit pas un mécanisme d'approbation analogue à celui de l'article 107(3)(c) TFUE, la Suisse pourrait soutenir que sa taxe au tonnage, instituée dans un but et à des conditions analogues à celles prévues par les orientations européennes, doit être considérée comme compatible avec le bon fonctionnement de l'accord. Pour ce faire, il devrait alors être vraisemblablement établi que la taxe au tonnage suisse répond à un but analogue à celui exposé par les orientations maritimes (à savoir le maintien, réenregistrement de la flotte de navires sous pavillon national ou, à tout le moins, la gestion stratégique et commerciale des navires depuis la Suisse aux conditions posées par les orientations). Au surplus, les principes

posés par l'Union européenne et l'OCDE concernant la concurrence fiscale dommageable devraient naturellement être observés.

## 2. La constitutionnalité de la taxe au tonnage en droit suisse

- En droit fiscal suisse, le mécanisme de la taxe au tonnage constituerait une modalité particulière de perception de l'impôt cantonal et fédéral sur le bénéfice. Ce mécanisme serait donc un mode forfaitaire de détermination de l'assiette imposable des entreprises, ordinairement fixée sur la base du bénéfice net ressortant des comptes individuels. A ce titre, la taxe au tonnage ferait partie intégrante des règles de la LIFD et de la LHID.
- La taxe au tonnage pourrait être considérée comme compatible avec le principe de généralité de l'imposition dans la mesure où celle-ci ne constituerait qu'une modalité d'application des règles régissant la détermination ordinaire du bénéfice figurant dans la LIFD et la LHID. Cela étant, dès lors que l'indicateur de la taxe au tonnage (tonnage net) est spécifique au secteur maritime, cette mesure demeurerait tout de même controversée du point de vue de la généralité de l'imposition.
- Si, comme cela semble être envisagé, la taxe au tonnage devait avoir pour but d'instituer une imposition privilégiée des bénéfices provenant du secteur maritime (à l'image des modèles européens semblables), la taxe heurterait à notre sens les principes d'égalité de l'imposition et de capacité économique. Le fait que l'indicateur de la taxe au tonnage soit spécifiquement conçu pour le secteur maritime alors que d'autres secteurs de transport sont fonctionnellement analogues, renforce cette conclusion.
- La constitutionnalité de la taxe au tonnage nous paraît au surplus également délicate en sens inverse, c'est-à-dire lorsque celle-ci induit une charge fiscale supérieure à celle résultant du bénéfice réel de l'entreprise. Il en va par exemple ainsi lorsque l'entreprise réalise des pertes. En effet, la charge fiscale supportée par l'entreprise ne reflète alors également pas sa capacité économique réelle. De plus, à bénéfice effectif égal, il se produit une inégalité de traitement « inversée » entre les entreprises ayant opté en faveur de la taxe au tonnage (imposées plus lourdement) et celles assujetties au régime ordinaire (imposées plus faiblement).

- En conséquence, nous considérons que la constitutionnalité d'une taxe au tonnage en droit suisse dépend en définitive de la question de savoir si celle-ci est admissible au regard des principes régissant les mesures poursuivant un but extra-fiscal.
- A notre avis, il serait concevable pour le législateur de concevoir la taxe au tonnage de manière à ce que celle-ci respecte la condition d'égalité de traitement entre les bénéficiaires de la mesure et celle de la proportionnalité.
- Le critère de l'égalité de traitement « interne » serait satisfait si, au regard de l'objectif extra-fiscal poursuivi par la taxe au tonnage (encouragement du secteur maritime), tous les destinataires potentiels de la mesure sont traités de la même manière.
- Le principe de proportionnalité commanderait tout d'abord que la taxe au tonnage soit, dans son principe, apte à atteindre le but visé. A notre sens, il conviendrait ici de s'inspirer de l'objectif poursuivi par les orientations maritimes européennes, à savoir le maintien et l'augmentation de la flotte navale sous pavillon national. A tout le moins, (i) la gestion stratégique et commerciale de la flotte mondiale devrait avoir lieu depuis la Suisse, et (ii) il devrait être démontré que cette activité contribue sensiblement à l'activité économique et à l'emploi en Suisse. Sous l'angle du principe de proportionnalité, le législateur devrait enfin s'assurer que la taxe au tonnage convient bien aux réalités suisses. En effet, en 2001, le Conseil fédéral estima que le mécanisme de la taxe au tonnage: « (...) *n'est pas adapté, pour diverses raisons, aux réalités suisses. Il vise essentiellement à ce que les compagnies d'armement aient intérêt à rester dans leur pays d'origine (...)* La taxe de tonnage ne convient qu'aux pays où la navigation maritime constitue une branche économique importante ». Aussi, cette question devrait, le cas échéant, être réexaminée.
- Le principe de proportionnalité exigerait aussi que la mesure n'aille pas au-delà du but visé. Cette exigence pourrait être satisfaite en s'inspirant notamment des solutions européennes, à savoir notamment (i) en limitant l'incitation fiscale aux bénéfices directement liés à l'activité maritime, et (ii) en prévoyant des règles de délimitation entre l'activité privilégiée et non-privilégiée de l'entreprise. Cela étant, toujours l'angle du principe de proportionnalité, l'introduction d'une taxe au tonnage devrait être coordonnée avec les mesures d'encouragement existantes ayant pour but de maintenir un nombre suffisant de navires sous pavillon national, en l'occurrence le crédit-cadre pour cautionnement. Même si cette dernière

mesure d'encouragement est plus limitée, elle poursuit néanmoins en partie un but analogue à la taxe au tonnage. Aussi, il conviendrait de se demander si ce crédit-cadre pour cautionnement doit être maintenu.

- Cela étant, à notre sens, le fondement constitutionnel de la taxe au tonnage envisagée pose problème. Il nous paraît en effet difficile d'identifier dans la Constitution fédérale une disposition prévoyant spécifiquement que le secteur maritime doit être encouragé par la Confédération, et ceci au-delà de la politique d'approvisionnement (art. 102 Cst.). Au surplus, une imposition privilégiée du secteur maritime ne pourrait à notre sens être justifiée sur la base de l'art. 103 Cst. (politique structurelle sectorielle). La portée de cette dernière disposition est en effet relativement restrictive. En l'occurrence, la Confédération ne peut agir que lorsque l'existence d'une branche économique ou d'une profession est menacée (« *Existenzgefährdung* »). En l'espèce, sur la base des informations en notre possession, il nous paraît difficile de considérer que le secteur maritime suisse est aujourd'hui menacé dans son existence et que l'introduction d'une taxe au tonnage représenterait une mesure proportionnée à cette menace. D'une part, la flotte maritime suisse bénéficie déjà de mesures d'encouragement fondées sur l'art. 102 Cst. (crédit-cadre de cautionnement). D'autre part, l'existence des sociétés maritimes internationales, établies dans certains cantons, ne semble pas menacée au sens de l'art. 103 Cst. De plus, à supposer que tel soit le cas, il conviendrait encore de se demander si ces sociétés constituent une branche économique importante. En effet, dans le cadre de l'art. 103 Cst., les mesures d'encouragement ne peuvent uniquement concerner que quelques entreprises mais doivent au contraire couvrir l'ensemble d'une branche économique ou d'une profession. Au surplus, l'importance d'une branche économique ou d'une profession ne s'apprécie pas uniquement sur la base de critères économiques (par exemple participation au PIB) mais également du point de vue politico-social.
- En conséquence, si, au regard notamment de la forte concurrence internationale, l'introduction d'une taxe au tonnage en faveur du secteur maritime devait s'avérer opportune et nécessaire, il nous paraît que cette incitation devrait alors reposer sur une base constitutionnelle spécifique prévoyant les mesures d'encouragement concernées.
- Enfin, même en présence d'un tel ancrage dans la Constitution, il conviendrait encore de déterminer dans quelle mesure l'introduction de la taxe au tonnage en faveur du secteur maritime repose sur un intérêt prépondérant, notamment au regard d'autres secteurs des



transports également soumis à des contraintes similaires et à une très grande compétition sur le plan international. Enfin, l'ampleur de l'atteinte de la taxe au tonnage aux principes constitutionnels devrait être mesurée afin de s'assurer que celle-ci n'affecte pas dans une mesure essentielle la détermination de la charge fiscale des contribuables soumis à la taxe au tonnage par rapport à ceux qui sont assujettis à l'impôt de manière ordinaire.

\*\*\*\*\*

Epalinges/VD, le 3 juin 2015

Prof. Dr. Robert J. Danon

## Bibliographie

ARGINELLI PAOLO, Innovation through R&D Tax Incentives: Some Ideas for a Fair and Transparent Tax Policy, in : World Tax Journal 2015, Vol. 7 (cité : ARGINELLI, Innovation through R&D Tax Incentives)

AUBERT JEAN-FRANÇOIS/MAHON PASCAL, Petit Commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération Suisse, 1<sup>ère</sup> édition, Zürich/Bâle/Genève 2003 (cité : AUBERT/MAHON, Petit Commentaire)

AUER ANDREAS/MALINVERNI GIORGIO/HOTTELIER MICHEL, Droit constitutionnel suisse – Volume I : L'Etat, 3<sup>ème</sup> édition, Berne 2013 (cité : AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, L'Etat)

AUER ANDREAS/MALINVERNI GIORGIO/HOTTELIER MICHEL, Droit constitutionnel suisse – Volume II : Les droits fondamentaux, 3<sup>ème</sup> édition, Berne 2013 (cité : AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, Les droits fondamentaux)

AUER ANDREAS, Réflexions sur l'art. 113 al. 3 Cst., in : Revue de droit suisse 1980 I, p. 107 (cité : AUER, Réflexions)

BAL ALEKSANDRA, Competition for Research & Development Tax Incentives in the European Union – How an Optimal Research and Development System Should Be Designed, in : Bulletin for International Taxation 2012, p. 573

BEHNISCH URS R./OPEL ANDREA, Degressiver Steuertarif ist verfassungswidrig, in : Jusletter 15. Oktober 2007 (BEHNISCH/OPEL, Degressiver Steuertarif ist verfassungswidrig)

BIRK DIETER, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen : ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht, Köln 1983

BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6<sup>ème</sup> édition, Zurich 2002 (cité : BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts)

BÖCKLI PETER, Reform der Genossenschaftsbesteuerung, in : Revue fiscale 1980, p. 235 (cité : BÖCKLI, Reform)

BOLKENSTEYN ARUN, Le contrôle des normes, spécialement par les cours constitutionnelles cantonales, Berne 2014 (cité : BOLKENSTEYN, le contrôle des normes)

BRÜLISAUER PETER, Abgrenzung nach dem «Dealing-at-Arm's-Length-Prinzip» im internationalen Einheitsunternehmen, in : IFF Forum für Steuerrecht 2014, p. 211 et ss (cité : BRÜLISAUER, Abgrenzung nach dem « Dealing-at-Arm's Length »)

CAGIANUT FRANCIS, Der Steuerrichter und die Verfassung, in : Markus Reich/Martin Zweifel [éds], Das Schweizerische Steuerrecht, Eine Standortbestimmung, Festschrift Ferdinand Zuppinger, Berne 1989, p. 135 et ss

CAGIANUT FRANCIS, Grundsätzliche Erwägungen über die Schranken der steuerlichen Belastung des Eigentums nach schweizerischen Recht, in : Archives de droit fiscal 47, 57 (cité : CAGIANUT, Grundsätzliche Erwägungen)

CAGIANUT FRANCIS/CAVELTI ULRICH, Degressive Steuersätze, in : IFF Forum für Steuerrecht 2006, p. 150 et ss (cité: CAGIANUT/CAVELTI, Degressive Steuersätze)

CASLEY ANDREW/NAISH KATY, United Kingdom, The Patent Box Regime, in : International Transfer Pricing Journal 2013, p. 115 (cité : CASLEY/NAISH, United Kingdom : The Patent Box Regime)

CAVELTI ULRICH, Besteuerung nach dem Aufwand, in : IFF Forum für Steuerrecht 2010/2, p. 144 et ss (cité: CAVELTI, Besteuerung nach dem Aufwand)

CONFERENCE DES FONCTIONNAIRES FISCAUX D'ETAT, Harmonisation et fiscalité de l'entreprise, Berne 1995

CRISCUOLO CHIARA, The Effect of R&D Tax Incentives on Location of R&D Investment, in : Expert Grp. on Impacts of R&D Tax Incentives, Design and Evaluation of Tax Incentives for Business Research and Development: Good Practice and Future Developments 32 (Nov. 15, 2009), disponible à [http://ec.europa.eu/invest-inresearch/pdf/download\\_en/annex1\\_impact\\_tax\\_incentives\\_investment\\_location.pdf](http://ec.europa.eu/invest-inresearch/pdf/download_en/annex1_impact_tax_incentives_investment_location.pdf) (cité: CRISCUOLO, The Effect of R&D Tax Incentives on Location of R&D Investment)

DANON ROBERT, Tax Incentives on R&D (Rapport Général), Cahiers de droit fiscal international, 2015, à paraître (cité : DANON, Rapport Général)

DANON ROBERT, La conformité internationale du mécanisme du « step-up », in : IFF Forum für Steuerrecht 2015/1 (cité : DANON, Step-up)

DANON ROBERT, Introducing an EU Compliant Patent Box Regime in Swiss Tax Law, in : Daniel Sarmiento, Domingo Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois (ed.), Litigating EU Tax Law in International, National and Non-EU National Courts 2014, p. 269 (cité : DANON, Introducing an EU Compliant Patent Box Regime in Swiss Tax Law)

DANON ROBERT, La refonte de la fiscalité internationale des entreprises, in : IFF Forum für Steuerrecht 2014, p. 16 et ss (cité : DANON, La refonte de la fiscalité internationale)

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

DANON ROBERT, in : Danielle Yersin/Yves Noël (éd.), Impôt fédéral direct. Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008 (cité : DANON, CR-LIFD)

DANON ROBERT/OBRIST THIERRY, Restructurations de sociétés de personnes et imposition partielle des rendements de droits de participation commerciaux : nouveau cas d'imposition selon la systématique fiscale ? : analyse critique de la position de l'AFC, in : *Gesellschafts- und Kapitalmarktrecht* 4 2010 (cité : DANON/OBRIST, Restructurations de sociétés de personnes et imposition partielle)

DANON ROBERT/SHELLING CHRISTOPH, Switzerland in a post BEPS world, in : *Bulletin for International Taxation* 2015 (cité : DANON/SHELLING, Switzerland in a post BEPS world)

DE BROE LUC, The ECJ's Judgment in Argenta: Narrow Interpretation of The Preservation of the Balanced Allocation of Taxing Rights between Member States. A Headache for Designers of Tax Incentives in the Unio, in : *EC Tax Review* 2013, Issue 5, p. 210–212 (cité : DE BROE, The ECJ's Judgment in Argenta)

EHRENZELLER BERNHARD/SCHINDLER BENJAMIN/SCHWEIZER RAINER/VALLENDER KLAUS, *Die schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar*, 3<sup>ème</sup> édition, Zürich/Saint-Gall 2014 (cité : EHRENZELLER/SCHINDLER/SCHWEIZER/VALLENDER, *Bundesverfassung*)

EVERS LISA/MILLER HELEN/SPENGLER CHRISTOPH, Intellectual Property Box Regimes : Effective Tax Rates and Tax Policy Considerations, in : *ZEW - Centre for European Economic Research Discussion Paper* 2013 (cité : EVERS/MILLER/SPENGLER, Intellectual Property Box Regimes)

EYNATTEN WIM, European R&D and IP Tax Regimes : A Comparative Study, in : *Intertax* 2008, p. 502 (cité : EYNATTEN, European R&D and IP Tax Regimes)

FELDER MARCO, IP Box Regimes from an European, Liechtenstein and Swiss perspective, Zurich 2013 (cité : FELDER, IP Box Regimes)

GENTSCH DANIEL/MATTEOTTI RENÉ/ROTH PHILIPP, Steuerliche Innovationsförderung im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III, Finanz- und wirtschaftspolitische Gestaltungsspielräume im internationalen Vergleich, in : *Der Schweizer Treuhänder* 2013, p. 776 (cité : GENTSCH/MATTEOTTI/ROTH, Steuerliche Innovationsförderung)

GLAUSER PIERRE-MARIE, Mécanisme de réévaluation des réserves latentes au moment de la sortie des statuts fiscaux (« step-up ») dans l'Avant-Projet de loi sur la réforme de l'imposition des entreprises III (RIE III), in : *Archives de droit fiscal suisse* 2014/2015, p. 345 et ss (cité : GLAUSER, step-up )

GRAETZ MICHAEL J./DOUD RACHAEL, Technological innovation, international competition and the challenges of international income taxation, in : *Columbia Law Review* 2010, p. 407 (cité : GRAETZ/DOUD, Technological innovation, international competition)

GRISEL ETIENNE, *Liberté économique, Libéralisme et droit économique en Suisse*, Berne 2006 (cité : GRISEL, *Liberté économique*)

GRÜNBLATT DIETER, Nichtfiskalische Zielsetzungen bei Fiskalsteuern, thèse, Bâle 1994 (cité : GRÜNBLATT, Nichtfiskalische Zielsetzungen)

HANGARTNER YVO, Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung in : Steuerrecht - ausgewählte Probleme am Ende des 20. Jahrhunderts, Festschrift zum 65. Geburtstag von Prof. Dr. Ernst Höhn, Berne/Stuttgart/Vienne 1995, p. 91 et ss (cité : HANGARTNER, Allgemeinheit der Besteuerung)

HANSSON ÅSA/BROKELIND CÉCILE, Tax Incentives, Tax Expenditures Theories in R&D: The Case of Sweden, in : World Tax Journal 2014, p. 170 et ss (cité : HANSSON/BROKELIND, Tax Expenditures Theories in R&D)

HAUSMANN RAINER/KRUMMENACHER OLIVER/ROTH PHILIP, Lizenzbox als alternatives Steuermodell zur gemischten Gesellschaft. Besteuerung von Lizenzerträgen unter Berücksichtigung internationaler und europarechtlicher Bestimmungen, in : Der Schweizer Treuhänder 2012, p. 87

HEIL-FROIDEVAUX ADRIENNE, Steuerrechtliche Praktikabilität unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten, Berne 2006 (cité : HEIL-FROIDEVAUX, Praktikabilität)

HELBING ANDREAS, Internationale Sitzverlegungen und Umstrukturierungen von Kapitalgesellschaften im schweizerischen Gewinnsteuerrecht, thèse, Zürich 2010 (cité : HELBING, Internationale Sitzverlegungen)

HINNY PASCAL, Lizenzbox des Kantons Nidwalden. Rechtliche Prüfung unter Gesichtspunkten des Verfassungs- und Harmonisierungsrechts, in : IFF Forum für Steuerrecht 2011, p. 138 (cité : HINNY, Lizenzbox des Kantons Nidwalden)

HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht Band I, Berne 2001 (cité : HÖHN/WALDBURGER, I)

HÖHN ERNST, Verfassungsgrundsätze über die Besteuerung, in : Aktuelle Probleme des Staats- und Verwaltungsrechts, Festschrift für Otto K. Kaufmann zum 75. Geburtstag, Berne 1989, p. 125 ss. (cité : HÖHN, Verfassungsgrundsätze über die Besteuerung)

HÖHN ERNST, Steuerrechtliche Ueberlegungen bei der Wahl der Rechtsform der Unternehmung, in : Archives de droit fiscal suisse, Vol. 47 (1978/1979), p. 103 et ss

HÖHN ERNST, Verfassungsmässige Schranken der Steuerbelastung, in : Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht, Bd. 80 (1979), p. 241 (cité : HÖHN, Verfassungsmässige Schranken)

IMBACH MARTIN/SALZMANN WOLFGANG, Betrachtungen zur Wahl der Rechtsform für Klein- und Mittelbetriebe, ST 1988, p.12 et ss

JUNOD ETIENNE, Die steuersystematische Realisation : Ein Überblick mit Gegenüberstellungen bei den direkten Steuern, in : Revue fiscale 2006, p. 110 et ss

KALIN WALTER, Das Verfahren der staatsrechtlichen Beschwerde, Berne 1983 (cité : KALIN, Verfahren)

KLETT KATHRIN, Der Gleichheitssatz im Steuerrecht, in : Revue de droit suisse 1992 II 1

KUIJK FRANK, An Overview of Luxembourg's Intellectual Property Regime, in : Tax Notes International 2013, p. 291-298 (cité : KUIJK, Luxembourg's Intellectual Property Regime)

KUIJK FRANK, The Luxembourg IP Tax Regime, in : Intertax 2011, p. 140 (cité : KUIJK, Luxembourg IP Tax Regime)

KROPPE HEINZ-KLAUS, European Union - Neutrality and Territoriality: Competing or Converging Concepts in EU Tax Law? – Comment, in : Bulletin for International Taxation 2015 (cité: European Union - Neutrality and Territoriality – Comment)

LITTMANN EBERHARD/BLITZ HORST/PUST HARTMUT, Das Einkommenssteuerrecht. Kommentar zum Einkommenssteuerrecht, 15<sup>ème</sup> édition, Stuttgart 2004 (cité: LITTMANN/BLITZ/PUST, Kommentar zum Einkommenssteuerrecht)

LOCHER PETER, Degressive Tarife bei den direkten Steuern natürlicher Personen, in : Beiträge zur Methodik und zum System des schweizerischen Steuerrechts : Festschrift zum 70. Geburtstag/Peter Locher, Berne 2014, p. 257-281 (LOCHER, Degressive Tarife)

LOCHER PETER, Praktikabilität im Steuerrecht : (unter besonderer Berücksichtigung des materiellen Rechts der direkten Steuern), in : Beiträge zur Methodik und zum System des schweizerischen Steuerrechts : Festschrift zum 70. Geburtstag/Peter Locher, Berne 2014, p. 229-253

LOCHER PETER, Kommentar zum DB, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, II. Teil Art. 49 – 101 DBG, Therwil 2004

LOCHER PETER, Praktikabilität im Steuerrecht, in : Festschrift zum 65. Geburtstag von Ernst Höhn 1995, p. 189 et ss

LUJA RAYMOND, EU State Aid Rules and Their Limits, in : Taxanalysts, 28 Octobre 2014

LUJA RAYMOND, (Re)shaping Fiscal State Aid : Selected Recent Cases and Their Impact, in : Intertax 2012, p. 120 (cité : LUJA, (Re)shaping Fiscal State Aid)

LUJA RAYMOND, The concept of Sectorial Aid, in : Alexander Rust/Claire Micheau (ed.) : State Aid and Tax Law, Alphen aan den Rijn 2012, p. 116 (cité : LUJA, The concept of Sectorial Aid)

LUJA RAYMOND, The concept of Sectorial Aid, in : Alexander Rust/Claire Micheau (ed.) : State Aid and Tax Law, Alphen aan den Rijn 2012, p. 116 et ss

LUJA RAYMOND, Should fiscal state aid go global ?, in : EC Tax Review 2007, p. 231 (cité : LUJA, Should fiscal state aid go global)

LUTS JORIS, 'Compatibility of IP Box Regimes with EU State Aid Rules and Code of Conduct', in : 23 EC Tax Review 2014, Issue 5, p. 258–283, (cité : LUTS, Compatibility of IP Box Regimes)

LYCHAGIN, SERGEY ET AL., Spillovers in Space: Does Geography Matter? (Ctr. for Econ. Performance, Discussion Paper No. 991, 2010), disponible à <http://cep.lse.ac.uk/pubs/download/dp0991.pdf> (cité: LYCHAGIN, SERGEY ET AL., Spillovers in Space)

MÄÄTTÄ KALLE, Tax expenditures: Economic and Legal General Report, in : Yearbook for Nordic Tax Research 2012, p. 15 (cité : MÄÄTTÄ, Tax expenditures)

MARTENET VINCENT, Géométrie de l'égalité, Zürich 2003 (cité : MARTENET, Géométrie de l'égalité)

MATTEOTTI RENÉ, Entwicklungen im Steuerrecht/Le point sur le droit fiscal, in : Revue suisse de jurisprudence, Vol. 111 (2015), p. 284 et ss (cité : MATTEOTTI, Entwicklungen 2015)

MATTEOTTI RENE/ROTH PHILIPP, Die Unternehmenssteuerreform III zwischen Kompetitivität und Kompatibilität. Enge Handlungsspielräume in einem stark regulierten internationalen Umfeld, in : Archives de droit fiscal suisse, Vol. 81 (2012/2013), p. 681 (cité : MATTEOTTI/ROTH, Die Unternehmenssteuerreform III)

MATTEOTTI RENÉ/FELBER MICHAEL, Zur Zulässigkeit der erneuten Erteilung von Steuererleichtungen, in: Festschrift für Roland von Büren, 2009, p. 875 et ss (cité : MATTEOTTI/FELBER, Zur Zulässigkeit der erneuten Erteilung von Steuererleichtungen)  
MATTEOTTI

MATTEOTTI RENÉ/FELBER MICHAEL, Verfassungsrechtliche Kritik an der Unternehmenssteuerreform II, Jusletter vom 11. Februar 2008

MATTEOTTI RENE/GERBER ALEXANDRA J. B., Schnapsideen in der Spirituosensteuergesetzgebung, in : Dogmatik und Praxis im Steuerrecht Festschrift für Markus Reich, Zurich/Bâle/Genève 2014 (cité : MATTEOTTI/GERBER, Spirituosensteuergesetzgebung)

MCDANIEL PAUL/SURREY STANLEY, International Aspects of Tax Expenditures: A comparative Study, in : Kluwer 1985, p. 9 (cité : MCDANIEL/ SURREY, International Aspects of Tax Expenditures)

MELZ PETER, General Legal Report – Legal aspects of taxation for non-fiscal purposes, in : Bolander, Jane (ed). Yearbook for Nordic Tax Research 2009. The non-fiscal purposes of taxation, Copenhagen 2009 (cité: MELZ, General Legal Report)

MERRILL PETER ET AL., Is It Time for the United States to Consider the Patent Box?, in : Tax Notes 2012, p. 1665 (cité : MERRILL ET AL., the Patent Box)

MICHEAU CLAIRE, Tax selectivity in State aid review : a debatable case practice, in : EC Tax Review 2008, p. 276 et ss (cité : MICHEAU, Tax selectivity)



MICHEAU CLAIRE/DE LA BROUSSE GAUTHIER, State aid, Subsidy and Tax Incentives under EU and WTO Law, in : Kluwer 2014 (cité : MICHEAU, State aid, Subsidy and Tax Incentives)

MICHEAU CLAIRE/DE LA BROUSSE GAUTHIER, Case studies of Tax issues on Selectivity : Analysis of the Patent Box Scheme and the Reduced Taxation of Foreign-Source Interest Income, in : Alexander Rust/Claire Micheau (ed.) : State Aid and Tax Law, Alphen aan den Rijn 2010, p. 163 (cité : MICHEAU/DE LA BROUSSE, Case studies of Tax issues on Selectivity : Analysis of the Patent Box Scheme)

MORANDI SANDRA, Die Begrenzung der Steuerlast durch verfassungsrechtliche Bindungen des schweizerischen Steuergesetzgebers, thèse, Saint-Gall 1997

NEUMARK FRITZ, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen 1970 (cité : NEUMARK, Steuerpolitik)

NIEDERER CHRISTOPH/SCHERRER ANDREA, Vortrag von Verlusten beim Systemwechsel von der privilegierten zur ordentlichen Besteuerung, in : Revue fiscale 2011, p. 296 et ss

NOKED NOAM, Integrated Tax Policy Approach to Designing Research & Development Tax Benefits, in : Discussion Paper N°57 2014, Harvard John M. Olin Fellow's Discussion Paper Series, disponible à [http://www.law.harvard.edu/programs/olin\\_center/](http://www.law.harvard.edu/programs/olin_center/) (cité : NOKED, Integrated Tax Policy Approach to Designing Research & Development Tax Benefits)

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

OBERSON XAVIER, Précis de droit fiscal international, 4<sup>ème</sup> édition, Berne 2014 (cité : OBERSON, Précis de droit fiscal international)

OBERSON XAVIER, Droit fiscal suisse, 3<sup>ème</sup> édition, Bâle 2007 (cité : OBERSON, Droit fiscal suisse)

OBERSON XAVIER, Egalité de traitement, neutralité concurrentielle et liberté économique dans l'imposition des entreprises Une réponse, in : Archives de droit fiscal Suisse, vol. 73 (2004/2005), p. 177 et ss (cité : OBERSON, Une réponse).

OBERSON XAVIER, Fondements et perspectives d'une imposition des entreprises neutre quant à la forme ("rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung"), in : Archives de droit fiscal suisse, vol. 70 (2001/2002), p. 257 et ss (cité : OBERSON, imposition des entreprises neutre quant à la forme)

OBERSON XAVIER, Fiscalité et liberté économique, in : Problèmes actuels de droit économique, Mélanges Charles-André Junod, Bâle 1997, p. 343 et ss

OBERSON XAVIER, Les taxes d'orientation, Nature juridique et constitutionnalité, thèse, Genève 1991

OBRIST THIERRY, Le concept de réalisation systématique en droit fiscal suisse, thèse, Neuchâtel 2012 (cité : OBRIST, Le concept de réalisation systématique)

OBUOFORIBO BELEMA, The technical aspects of the UK patent box rules, in : European Taxation 2013, p. 482 (cité : OBUOFORIBO, The technical aspects of the UK patent box rules)

PERONI ROBERT J./FLEMING J. CLIFTON JR., Can Tax Expenditures Analysis Be Divorced from a Normative Tax Base?: A Critique of the 'New Paradigm', and Its Denouement, in : Virginia Tax Review 30 2010, p. 135 (PERONI/FLEMING, Can Tax Expenditures Analysis Be Divorced from a Normative Tax Base)

PRENDINA DUTLER CLAUDIA, Lizenzboxen in Europa, in : IFF Forum für Steuerrecht 2013, p. 135 (cité : PRENDINA DUTLER, Lizenzboxen in Europa)

RATHS ERNST, Bedeutung und Rechtfertigung der Vermögenssteuer und heutiger Sicht, thèse, Zurich 1977 (cité : RATHS, Rechtfertigung der Vermögenssteuer)

REICH MARKUS, Der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit - eine Illusion?, in : Liber amicorum für Martin Zweifel 2013, p. 3 et ss

REICH MARKUS, Verfassungsrechtliche Beurteilung der partiellen Steuerdegression am Beispiel des Einkommens- und Vermögenssteuertarifs des Kantons Obwalden, in : Archives de droit fiscal suisse, Vol 74 (2005/2006), p. 689 et ss (cité : REICH, Verfassungsrechtliche Beurteilung)

REICH MARKUS, Die wirtschaftliche Doppelbelastung der Kapitalgesellschaften und ihrer Anteilsinhaber, Bâle 2000

REICH MARKUS, Allgemeinheit der Steuer und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, in : ECS, 64/1990 p. 171 et ss

REICH MARKUS, Von der normativen Leistungsfähigkeit der verfassungsrechtlichen Steuererhebungsprinzipien, in : Steuerrecht im Rechtsstaat Festschrift für Francis Cagianut, Berne/Stuttgart 1990, p. 103 (cité : REICH, Von der normativen Leistungsfähigkeit)

REICH MARKUS, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, in : Archives de droit fiscal suisse, Vol 53 (1984/1985), p. 5 et ss (cité : REICH, Das Leistungsfähigkeitsprinzip)

REICH MARKUS, Die Realisation stiller Reserven im Bilanzsteuerrecht, Zürich 1983 (cité : REICH, Realisation stiller Reserven)

REICH MARCUS, Ein Besteuerungskonzept für Holding- und Domizilgesellschaften, in : Archives de droit fiscal suisse, Vol 48 (1979/1980), p. 289 et ss (cité: REICH, Ein Besteuerungskonzept für Holding- und Domizilgesellschaften)

RHINOW RENE, IN : COMMENTAIRE DE LA CONSTITUTION FEDERALE DE LA CONFEDERATION SUISSE, BALE/ZURICH/BERNE, 1991, ad. art. 31a Cst (cité : RHINOW, Commentaire de la Constitution fédérale)

REICH MARKUS/DUSS MARCO, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, Bâle 1996

RICHLI PAUL, Wirtschaftsstrukturrecht unter besonderer Berücksichtigung des Agrar- und Filmwirtschaftsrechts, Bâle/Genève/Munich, 2005 (cité : RICHLI, Wirtschaftsstrukturrecht)

RICHLI PAUL, Rechtsprobleme im Zusammenhang mit der Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für die Wirtschaft, in : Archives de droit fiscal suisse , Vol. 54 (1985/1986), p. 97 et ss (cité : RICHLI, Rechtsprobleme)

RICHLI PAUL, Rechtsprobleme mit der Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für die Wirtschaft, in : Archives de droit fiscal suisse, Vol 54 (1985/1986) p. 105 et ss (cité : RICHLI, Rechtsprobleme)

RICHNER FELIX, Ist die Vermögenssteuer gerechtfertigt, in : Zürcher Steuerpraxis 1999, p. 181 et ss (cité : RICHNER, Ist die Vermögenssteuer gerechtfertigt)

RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN/MEUTER HANS ULRICH, Handkommentar zum DBG, 2<sup>ème</sup> édition, Zurich 2009

RIEDWEG PETER, Wechsel vom privilegierten zum ordentlichen Steuerstatus, in : Dogmatik und Praxis im Steuerrecht, Festschrift für Markus Reich, Zürich 2014 (cité : RIEDWEG, Wechsel vom privilegierten zum ordentlichen Steuerstatus)

ROE MICHAEL, Maritime Governance and Policy-Making, Springer 2013 (cité: ROE, Maritime Governance and Policy-Making)

ROSSI-MACCANICO PIERPAOLO, Fiscal Aid, Tax Competition, and BEPS, Tax notes international 2014, p. 857 et ss (cité : ROSSI-MACCANICO, Fiscal Aid, Tax Competition, and BEPS)

ROSSI-MACCANICO PIERPAOLO, EU Review of Direct Tax Measures: Interplay between Fundamental Freedoms and State Aid Control, in : EC Tax Review 2013, p. 19

ROSSI-MACCANICO PIERPAOLO, Fiscal Aid Review and Cross-Border Tax Distortions, in : Intertax 2012, p. 92

ROSSI-MACCANICO PIERPAOLO, Prohibited selectivity of business tax measures and tax policy, in : ERA Forum 2011, p. 205 (cité : ROSSI-MACCANICO, Prohibited selectivity)

ROSSI-MACCANICO PIERPAOLO, The Gibraltar Judgment and the Point on Selectivity in Fiscal Aids, in : EC Tax Review 2009, p. 67

ROSSI-MACCANICO PIERPAOLO, European Commission Competence in Reviewing Direct Business Tax Measures, in : EC Tax Review 2009, p. 221

ROSSI-MACCANICO PIERPAOLO, The specificity criterion in fiscal aid review : proposals for state aid control of direct business tax measures, in : EC Tax Review 2007, p. 90 (cité : ROSSI-MACCANICO, The specificity criterion)

ROSSI-MACCANICO PIERPAOLO, Fiscal state aid goes global, in : EC Tax Review 2007, p. 133 (cité : ROSSI-MACCANICO, Fiscal state aid goes global)

ROTH PHILIPP, Der Steuerstreit zwischen der Schweiz und der Europäischen Union. Die Vereinbarkeit der kantonalen Steuerprivilegien mit dem FHA im Lichte des Rechts der EU und WTO, in : Der Schweizer Treuhänder 2010, p. 721 (cité : ROTH, Der Steuerstreit zwischen der Schweiz und der Europäischen Union)

RUPPE HANS GEORG, Steuergleichheit als Grenze der Steuervereinfachung, in : Peter Fischer (éd), Steuervereinfachung, Herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft, Köln 1998, p. 54

SALADIN PETER, Das Verfassungsprinzip der Fairness, Die aus dem Gleichheitsprinzip abgeleiteten Verfassungsgrundsätze, in : Festgabe der schweizerischen Rechtsfakultäten zur Jahrhundertfeier des Bundesgerichts, Bâle 1975

SANCHEZ RYDELSKI MICHAEL, Distinction between State Aid and General Tax Measures, in : EC Tax Review 2010, p. 149

SCHELLEKENS MARNIX, The Netherlands as an Innovation Hub : An Appraisal of the Innovation Box Regime, in : European Taxation 2013, p. 525 (cité : SCHELLEKENS, The Netherlands Innovation Box Regime)

SCHÖN WOLFGANG, European Union - Neutrality and Territoriality: Competing or Converging Concepts in EU Tax Law?, in : Bulletin for International Taxation 2015 (SCHÖN, European Union - Neutrality and Territoriality)

SCHÖN WOLFGANG, State Aid in the Area of Taxation, in : Leigh Hancker/Tim Ottervanger/Piet Jan Slot (ed.): EU State Aids, London 2012, p. 321 (cité : SCHÖN, State Aid in the Area of Taxation)

SCHÖN WOLFGANG, Besteuerungsgleichheit und Subventionsgleichheit, in: Mellnghoff/Schön./Viskorf (Eds.): Steuerrecht im Rechtsstaat - Festschrift für Wolfgang Spindler zum 65. Geburtstag, Köln 2011, p. 189 et ss (cité : SCHÖN, Besteuerungsgleichheit und Subventionsgleichheit)

SENN SILVIA MARIA, Die verfassungsrechtliche Verankerung von anerkannten Besteuerungsgrundsätzen: unter besonderer Berücksichtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips, thèse, Zürich 1999, p. 149 (cité : SENN, Die verfassungsrechtliche Verankerung)

SIMONEK MADELEINE, Massgeblichkeitsprinzip und Privatisierung, in : IFF Forum für Steuerrecht 2002, p. 3 (cité : SIMONEK, Privatisierung)

SIMONEK MADELEINE, Rechtsgutachten betreffend die Verfassungs- und bundesrechtliche Zulässigkeit der Initiative der SVP Schwyz zur Einführung eines Eigenbetreuungsabzug erstattet an das Finanzdepartment des Kanton Schwyz vom 29. August 2008 (SIMONEK, Rechtsgutachten)

SOONG JOHNSTON STEPHANIE/STEWART DAVID D., Germany on Patent Box Regimes : Put a Lid on It, in : Tax Notes International 2013, p. 395

SPENGLER CHRISTOPH, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) in Deutschland, Berlin/Heidelberg 2009 (cité : SPENGLER, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) in Deutschland)

STELZER MANFRED, Gleichheitsrechtliche Aspekte der Rücknahme steuerlicher Begünstigungen am Beispiel des § 38 Abs 4 EStG, ÖStZ 1988 (cité: STELZER, Gleichheitsrechtliche Aspekte)

TERRA BEN J. M./WATTEL PETER J., European Tax Law, 6<sup>ème</sup> édition, Alphen aan den Rijn 2012 (cité : TERRA/ WATTEL, European Tax Law)

TIPKE KLAUS/LANG JOACHIM, Steuerrecht, 20<sup>ème</sup> édition, Cologne 2010 (cité: Tipke/Lang, Steuerrecht)

TORRIONE HENRI, Egalité de traitement, neutralité concurrentielle et liberté économique dans l'imposition des entreprises - Réflexions sur le Rapport de la Commission ERU et l'Avant-projet de Message sur la réforme de l'imposition des entreprises II, in : Archives de droit fiscal suisse, vol.72 (2003/2004), p. 593 et ss (cité : TORRIONE, neutralité concurrentielle)

TORRIONE HENRI, La jurisprudence du TF sur les barèmes dégressifs: une leçon de choses sur la justice fiscale, in : Revue de droit suisse 129/2010 I, p. 247 et ss

TORRIONE HENRI, Justice distributive aristotélicienne en droit fiscal selon la jurisprudence du TF: une étude de philosophie du droit sur la notion de "Sachgerechtigkeit", in : Revue de droit suisse 129/2010 I, p. 131 et ss

VALLENDER KLAUS A., Die Minimalsteuer auf dem Umsatz der juristischen Personen im Lichte der neueren Rechtsprechung des Bundesgerichtes, in : Archives de droit fiscal suisse, vol. 45 (1976/1977), p. 145 (cité: VALLENDER, Minimalsteuer)

VALLENDER KLAUS/LEHNE JENS/HETTICH PETER, Wirtschaftsfreiheit und begrenzte Staatsverantwortung, Berne 2007 (cité : VALLENDER/LEHNE/HETTICH, Wirtschaftsfreiheit)

VALDONIO MARCO/TENORE MARIO, Italy's new Patent Box Regime, in : Tax Notes International 2015, p. 1091 et ss (VALDONIO/TENORE, Italy's new Patent Box Regime)

VAN DEN BERGHE PIETER/KELLEY PATRICK L., New Patent Deduction in Belgium, A Powerful Incentive, in : Bulletin for International Taxation 2008, p. 374 (cité : VAN DEN BERGHE/KELLEY, New Patent Deduction in Belgium)

WALDBURGER ROBERT, Verlustverrechnung nach dem Übergang von der Holding- zur ordentlichen Besteuerung, in : IFF Forum für Steuerrecht 2012, p. 289 et ss

WALDBURGER ROBERT/BAUMANN R., Zur Verfassungsmässigkeit der Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung durch das Unternehmenssteuerreformgesetz II und das Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Avis de droit du 8 janvier 2008

WALDBURGER ROBERT, Holding- und Domizilprivileg im Steuerharmonisierungsgesetz, in : IFF Gutachten im Auftrag der Treuhand-Kammer, Zürich 1996

WARSON ERIC/CLAES RUTH, The Belgian Patent Income Deduction, in : European Taxation 2010, p. 319 (cité : WARSON/CLAES, The Belgian Patent Income Deduction)

WARSON ERIC/FORIERS EMANUELLA, The Belgian Patent Income Deduction, in : European Taxation 2008, p. 70 (cité : WARSON/FORIERS, The Belgian Patent Income Deduction)

WEBER-DÜRLER BÉATRICE, Verwaltungsökonomie und Praktikabilität im Rechtsstaat, in : Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht, Bd. 87 (1986), p. 193 et ss

WEIDMANN MARKUS, Immigration von Kapitalgesellschaften in die Schweiz. Folgen des Zuzugs bei der Gewinnsteuer, Verrechnungssteuer und den Stempelabgaben, in : IFF Forum für Steuerrecht 2010, p. 3 (cité : WEIDMANN, Immigration von Kapitalgesellschaften in die Schweiz)

WENDT MICHAEL, Tarifbegünstigung für Sondervergütungen i.S.v. § 5a Abs. 4a S. 3 EStG, in : FR 2005, p. 1246-1248 (cité : WENDT, Tarifbegünstigung)

WIEDERKEHR RENÉ, Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen: Gilt Art. 36 BV auch bei der Einschränkung der Rechtsgleichheit, in : Aktuelle Juristische Praxis 2008, p. 394 et ss

WIEDERKEHR RENÉ, Fairness als Verfassungsgrundsatz - eine Skizze, in : Recht 2007, p. 173 et ss

WIEDERKEHR RENÉ, Fairness als Verfassungsgrundsatz, Berne 2006

YERSIN DANIELLE, L'égalité de traitement en droit fiscal, in : Revue de droit suisse 1992, p. 145 et ss (cité : YERSIN, L'égalité de traitement en droit fiscal)

YERSIN DANIELLE, L'impôt sur le revenu – Etudes et limites de l'harmonisation, in : Archives de droit fiscal suisse, vol. 61 (1992/1993), p. 295-304

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

ZÜGER MARINA, Steuersystematische Realisierung stiller Reserven bei Statusänderungen, in : Dogmatik und Praxis im Steuerrecht, Festschrift für Markus Reich, Zürich 2014, p. 125 et ss (cité : ZÜGER, Steuersystematische Realisierung stiller Reserven)

ZUPPINGER FERDINAND, Grundstückgewinn und Vermögenssteuer, in : Archives de droit fiscal suisse, Vol. 61 (1992/1993), p. 309 et ss (cité : ZUPPINGER, Vermögenssteuer)

ZUPPINGER FERDINAND/BÖCKLI PETER/LOCHER PETER/REICH MARKUS, Steuerharmonisierung, Probleme der Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Berne 1984

ZWEIFEL MARTIN/ATHANAS PETER (ed.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2<sup>ème</sup> édition, Bâle/Genève/Munich 2002 (cité : ZWEIFEL/ATHANAS, Kommentar I/1)