

# **Avis de droit**

Rédigé à l'attention du Département fédéral des finances

concernant

**La constitutionnalité de l'introduction d'une taxe au tonnage en Suisse dans le  
cadre de la troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III)**

par

**Xavier Oberson**

Professeur à l'Université de Genève

Avocat

## TABLE DES MATIERES

|      |                                                                                      |    |
|------|--------------------------------------------------------------------------------------|----|
| I.   | Contexte.....                                                                        | 3  |
| II.  | Présentation de la taxe au tonnage .....                                             | 3  |
| A.   | En général.....                                                                      | 3  |
| B.   | La taxe au tonnage dans l'Union Européenne (UE) .....                                | 4  |
| C.   | La taxe au tonnage en Suisse.....                                                    | 5  |
| III. | Analyse fiscale de la taxe sous l'angle constitutionnel .....                        | 6  |
| A.   | Qualification de la taxe .....                                                       | 6  |
| B.   | Fondement constitutionnel pour le prélèvement de la taxe au niveau fédéral .....     | 7  |
| C.   | Conformité de la taxe avec les principes régissant l'imposition .....                | 8  |
| 1.   | Présentation générale.....                                                           | 8  |
| 2.   | Justice minimale selon l'arrêt « Obwald » .....                                      | 11 |
| 3.   | Analyse en l'espèce .....                                                            | 12 |
| D.   | Conformité avec le principe de la liberté économique .....                           | 15 |
| 1.   | Liberté économique en général .....                                                  | 15 |
| 2.   | Egalité entre concurrents directs .....                                              | 16 |
| E.   | Interdiction de l'arbitraire .....                                                   | 17 |
| F.   | Résultat intermédiaire.....                                                          | 17 |
| IV.  | Constitutionnalité de la taxe au tonnage en tant que mesure à but extra-fiscal ..... | 17 |
| A.   | Compétence matérielle d'agir en la matière.....                                      | 18 |
| 1.   | L'art. 103 Cst. (politique structurelle).....                                        | 18 |
| 2.   | L'art. 101 Cst. (politique économique extérieure).....                               | 19 |
| B.   | Pesée des intérêts sous l'angle du principe de la proportionnalité .....             | 21 |
| 1.   | Existence de motifs objectifs .....                                                  | 21 |
| 2.   | Aptitude à atteindre les buts visés .....                                            | 21 |
| 3.   | Prépondérance de l'intérêt public.....                                               | 22 |
| V.   | Conclusion .....                                                                     | 23 |

## I. CONTEXTE

Cet avis de droit est rédigé à la demande du Département fédéral des finances dans le cadre de la troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III). Il fait suite à l'avis du Prof. Robert Danon qui a examiné, de manière générale et sur la base des principes, la constitutionnalité des mesures fiscales proposées par la RIE III.

Notre avis se concentre quant à lui uniquement sur la constitutionnalité de l'introduction d'une taxe au tonnage en Suisse. Il n'examine en particulier pas la compatibilité de cette mesure avec les standards internationaux, qui n'est à notre sens pas contestable, également à la lumière des derniers développements du programme BEPS (« *Base Erosion and Profit Shifting* »<sup>1</sup>) de l'OCDE<sup>2</sup>.

Faute de codification de la taxe au tonnage à l'heure actuelle, la présente analyse se fera également uniquement sur la base des principes. L'auteur tient toutefois à préciser qu'il a fait partie d'un groupe de travail informel, organisé sous l'égide du STSA, portant sur l'introduction d'une taxe au tonnage en Suisse. Il a donc une idée précise des contours que pourraient prendre celle-ci dans la mesure où elle devrait être mise en œuvre en Suisse, notamment quant à son champ d'application. On verra plus loin que cet aspect est particulièrement important dans l'analyse de la constitutionnalité de cette mesure. Partant, notre point de départ diffère ici fondamentalement de celui de Danon.

## II. PRÉSENTATION DE LA TAXE AU TONNAGE

### A. En général

En substance, la taxe au tonnage est une mesure de simplification fiscale qui permet d'imposer les sociétés actives dans le commerce maritime sur le bénéfice net résultant du tonnage net de leur flotte mondiale. Il s'agit en ce sens d'une imposition forfaitaire, qui fait abstraction des bénéfices ou des pertes effectivement réalisés en cours d'année par la société maritime assujettie.

La notion de tonnage net est une mesure précise, acceptée selon les standards internationaux. Elle représente le volume d'un navire utilisable commercialement, c'est-à-dire sa capacité de transport<sup>3</sup>. Cette mesure, calculée et répertoriée de manière officielle pour chaque navire, est utilisée par exemple pour calculer les frais de port et de pavillon.<sup>4</sup>

Selon le système généralement mis en œuvre, la base imposable est déterminée à partir du tonnage net des navires qui composent la flotte totale opérée par la société maritime. Un profit notionnel est ainsi calculé par navire en fonction de son tonnage net. Ce profit est ensuite frappé de l'impôt sur le

<sup>1</sup> Pour une présentation générale du projet BEPS : <http://www.oecd.org/fr/ctp/a-propos-de-beps.htm>, consulté le 11 août 2015.

<sup>2</sup> L'auteur renvoie à cet égard notamment aux rapports 2000, 2004 et 2006 de l'OCDE (qui concluent que la taxe au tonnage n'est pas considérée comme une pratique fiscale dommageable), et se réserve le droit de démontrer son affirmation si nécessaire dans un avis séparé.

<sup>3</sup> Voir <https://fr.wikipedia.org/wiki/Tonnage>, consulté le 10.08.2015.

<sup>4</sup> Voir note de synthèse # 2 du STSA, disponible auprès de l'auteur.

bénéfice, en principe au taux ordinaire. Des facteurs environnementaux peuvent être appliqués dans le calcul du profit estimé, par exemple selon des facteurs minorant ou péjorant en fonction de l'âge du navire<sup>5</sup>.

## **B. La taxe au tonnage dans l'Union Européenne (UE)**

D'origine essentiellement européenne, la taxe au tonnage a été adoptée par 16 Etats membres de l'UE, dont notamment la France, l'Allemagne, la Grande-Bretagne, les Pays-Bas, la Belgique, l'Espagne et l'Italie<sup>6</sup>. D'autres pays, dont le Luxembourg, ont opté pour des régimes incitatifs différents dans le secteur maritime<sup>7</sup>. Une taxe au tonnage a par ailleurs été introduite par d'autres Etats non-membres de l'UE comme la Norvège, le Japon, l'Inde et Hong Kong<sup>8</sup>.

Dans l'UE, cette mesure a constitué dès l'origine un outil pour le développement économique du secteur maritime. Le but était notamment de rapatrier (« *onshoriser* ») l'activité de *shipping*, par nature très mobile, qui faisait face à une concurrence importante au niveau mondial. Sa finalité était ainsi avant tout d'inciter les sociétés maritimes à maintenir, voire à réenregistrer, leur flotte de navires sous un pavillon national ou même européen<sup>9</sup>. Cette mesure s'est révélée particulièrement efficace sous l'angle économique et s'est donc logiquement largement répandue au sein de l'UE<sup>10</sup>. Elle a notamment eu des effets positifs sur l'emploi et la compétitivité de l'industrie européenne dans son ensemble<sup>11</sup>.

De manière générale, les différents régimes de taxe au tonnage dans l'UE sont soumis à l'examen de la Commission européenne, qui a fixé des critères précis d'éligibilité dans sa communication C(2004)43 du 17 janvier 2004<sup>12</sup>. L'octroi d'un tel régime est notamment lié à la présence en Europe de la gestion commerciale et stratégique des navires soumis à la taxe au tonnage, et donc à la présence d'une substance suffisante dans l'Etat membre concerné.

Par ailleurs, la constitutionnalité de la taxe au tonnage n'a, à notre connaissance, pas fait l'objet d'analyse juridique particulière, respectivement n'a pas été contestée dans les Etats qui l'ont adoptée, à l'exception notable de l'Allemagne, où sa constitutionnalité a été confirmée par le *Bundesfinanzhof*<sup>13</sup>.

<sup>5</sup> C'est notamment le cas de Malte. Voir *ibid*.

<sup>6</sup> Voir note de synthèse # 3 du STSA, disponible auprès de l'auteur.

<sup>7</sup> Pour le Luxembourg, voir notamment <http://www.luxembourg.public.lu/fr/investir/secteurs-cles/secteur-maritime/index.html>, consulté le 10.08.2015.

<sup>8</sup> Voir note de synthèse # 1 du STSA, disponible auprès de l'auteur.

<sup>9</sup> Voir Danon, p. 119.

<sup>10</sup> Voir note de synthèse # 3 du STSA, disponible auprès de l'auteur ; voir également Danon, p. 119.

<sup>11</sup> Communication C(2004) 43 de la Commission – Orientations communautaires sur les aides d'Etat au transport maritime, C 13/4. Pour un exemple récent concernant l'Italie, voir [http://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/cases/251318/251318\\_1667835\\_99\\_2.pdf](http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/251318/251318_1667835_99_2.pdf), consulté le 10.08.2015 (en particulier consid. 2.1 et 2.2).

<sup>12</sup> A cet égard, voir note de synthèse # 3 du STSA, disponible auprès de l'auteur.

<sup>13</sup> Voir également Danon, pp. 134s.

### C. La taxe au tonnage en Suisse

L'introduction d'une taxe au tonnage en Suisse a certes déjà été envisagée dans le passé, mais uniquement sous l'angle restreint de l'encouragement à la navigation maritime fondé sur l'art. 102 de la Constitution fédérale (Cst.) (approvisionnement du pays)<sup>14</sup>. Dans ses Messages de 2001 et de 2007 relatifs au crédit-cadre pour cautionnement visant à garantir un nombre suffisant de navires de haute mer battant pavillon suisse<sup>15</sup>, le Conseil fédéral a brièvement examiné dans quelle mesure une taxe au tonnage pouvait constituer une alternative à l'instrument du crédit-cadre pour la promotion de la flotte suisse. Il a conclu que tel n'était pas le cas, notamment en raison de l'objectif de promotion ciblée de la flotte suisse, dont le seul objectif est d'assurer l'approvisionnement du pays<sup>16</sup>.

Dans son analyse, Danon semble être parti de la même prémisse, à savoir que la taxe au tonnage constituerait une alternative au système du cautionnement pour le soutien de la flotte suisse. Il relève à cet égard que la flotte commerciale battant pavillon suisse se compose de 46 navires de commerces d'une capacité de chargement total d'un million de tonnes, soit environ 1 pour mille du tonnage mondial<sup>17</sup>.

En réalité, il nous paraît que le projet examiné par le groupe de travail du STSA dans le cadre de la RIE III s'écarte fondamentalement de celui examiné en 2001 - et plus sommairement en 2007- dans le cadre (très) limité de la politique d'approvisionnement. Selon le projet en discussion, le champ d'application de la taxe au tonnage ne serait en effet pas limité aux navires de haute mer battant pavillon suisse, mais devrait englober de manière bien plus générale l'ensemble des sociétés suisses gérant leur flotte stratégiquement et commercialement depuis la Suisse.

Le champ d'application de la taxe au tonnage serait ainsi beaucoup plus large que celui du modèle sur lequel l'avis de Danon semble s'être focalisé. Selon une Etude du GTSA, la taxe au tonnage pourrait s'appliquer à 44 sociétés opérant depuis la Suisse 379 bateaux (hors location à temps), dont des acteurs majeurs dans le domaine au niveau mondial<sup>18</sup>. Ce secteur représente ainsi indéniablement un secteur économique important pour la Suisse, quand bien même cette dernière n'a pas un accès direct à la mer.

En outre, et c'est là un élément essentiel, ce secteur est intimement lié à celui du négoce de matières premières, qui est lui très fortement implanté en Suisse<sup>19</sup>. Les deux secteurs sont complémentaires en ce sens que les opérations de transport de matières premières dans le secteur du négoce s'effectuent essentiellement par voie maritime et sont donc gérées par les sociétés de *shipping*. On constate ainsi que le secteur du transport maritime, déjà relativement important en Suisse,

<sup>14</sup> Voir Danon, pp. 113ss.

<sup>15</sup> Voir FF 2002 884 et FF 2007 4949

<sup>16</sup> FF 2002 884, pp. 899s, FF 2007 4949, p. 4956.

<sup>17</sup> Danon, p. 114.

<sup>18</sup> Etude GTSA, disponible auprès de l'auteur, qui cite notamment parmi les acteurs majeurs du secteur présents en Suisse la société genevoise MSC, deuxième société de containers au niveau mondial, les sociétés vaudoises Suisse-Atlantique et AB Maritime ou encore la société fribourgeoise Massoel.

<sup>19</sup> Pour une présentation générale du secteur du négoce de matières premières en Suisse, voir la contribution de SwissBanking / Factuals de mars 2013 : [http://shop.sba.ch/999930\\_f.pdf](http://shop.sba.ch/999930_f.pdf), consulté le 11.08.2015.

notamment par la présence de la société MSC<sup>20</sup>, connaît encore un fort potentiel de croissance. Cela présuppose toutefois évidemment que la Suisse dispose de conditions-cadres comparables à celles de ses concurrents européens<sup>21</sup>. C'est là tout l'enjeu de l'introduction d'une taxe au tonnage en Suisse.

### III. ANALYSE FISCALE DE LA TAXE SOUS L'ANGLE CONSTITUTIONNEL

#### A. Qualification de la taxe

De manière générale, les règles relatives à l'introduction de la taxe au tonnage et à l'examen de sa conformité aux principes constitutionnels dépendent en partie de la qualification juridique de cette dernière en tant qu'impôt ou en tant que taxe (causale). La distinction entre ces deux types de prélèvement s'effectue, selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral<sup>22</sup>, selon le critère de la contre-prestation. De plus, on peut également distinguer entre les contributions fiscales et les taxes d'orientation, suivant le critère de l'objectif poursuivi par l'Etat dans la mise en œuvre de la contribution. Dans ce contexte, il n'est en effet pas indifférent de savoir si l'Etat vise à couvrir son budget annuel ou s'il entend, au contraire, encourager ou freiner des comportements particuliers<sup>23</sup>. Quoi qu'il en soit, le vocable choisi par le législateur n'est pas déterminant à cet égard<sup>24</sup>.

En l'espèce, la taxe au tonnage devrait à notre sens être qualifiée d'impôt dans la mesure où il s'agit d'une contribution versée à une collectivité publique pour participer aux dépenses générales de l'Etat et qu'elle est due sans contre-prestation étatique spécifique. Cette taxe serait du reste conçue comme une modalité particulière de perception de l'impôt sur le bénéfice<sup>25</sup>. Elle qualifierait ainsi comme un impôt spécial sur le bénéfice.

Par ailleurs, cette taxe aurait à notre sens un but fiscal principal, l'objectif de sa mise en œuvre étant de remplir les caisses de l'Etat. Certes, on peut soutenir que cette taxe vise également un objectif d'orientation dans la mesure où, outre son objectif fiscal principal, elle cherche à agir sur le comportement des particuliers. S'inscrivant dans le contexte de la RIE III, cette mesure a en effet « *pour objectif d'accroître l'attractivité de la Suisse par rapport aux sociétés maritimes en général* »<sup>26</sup>. Dans ce sens, on peut poser que le législateur vise par la mise en œuvre de cette taxe à agir sur le comportement des sociétés maritimes en les incitant à rester – voire à se relocaliser – en Suisse. A notre sens, il ne s'agit toutefois pas d'un objectif d'orientation prépondérant. On notera au passage qu'à la différence d'autres taxes d'orientation pures, comme les taxes écologiques prévues par la loi fédérale sur la protection de l'environnement (taxes sur les HEL, les COV ou le CO<sub>2</sub>)<sup>27</sup>, le

<sup>20</sup> Selon l'étude du GTSA (disponible auprès de l'auteur), la Suisse est le 23<sup>e</sup> propriétaire de bateaux au monde. La société MSC, qui a son siège à Genève, est quant à elle la deuxième société de containers au niveau mondial (voir également n. 18 ci-dessus).

<sup>21</sup> Voir Etude GTSA, disponible auprès de l'auteur.

<sup>22</sup> Voir notamment ATF 99 Ia 595 ; ATF 95 I 504.

<sup>23</sup> Oberson, Droit fiscal suisse, pp. 6ss.

<sup>24</sup> Idem, p. 8.

<sup>25</sup> Dans le même sens, Danon, p. 112.

<sup>26</sup> Danon, p. 117.

<sup>27</sup> Voir notamment Oberson, Droit fiscal suisse, pp 466ss et les références citées.

produit de la taxe au tonnage ne serait pas réparti de manière égale entre la population, mais resterait acquis au budget général de l'Etat<sup>28</sup>.

En conséquence, il nous paraît que la taxe au tonnage poursuit un objectif fiscal principal assorti d'un objectif secondaire d'orientation. Cet aspect secondaire ne modifie pas sa qualification principale en tant qu'impôt, mais doit également être pris en compte dans l'analyse de la constitutionnalité. L'utilisation d'impôts fiscaux à des fins d'orienter le comportement des particuliers risque en effet de heurter le principe de l'imposition selon la capacité contributive (à cet égard, voir chapitres III C. et IV ci-après).

## **B. Fondement constitutionnel pour le prélèvement de la taxe au niveau fédéral**

Avant d'analyser la conformité de l'introduction d'une taxe au tonnage en Suisse avec les principes constitutionnels régissant l'imposition, il convient d'examiner s'il existe un fondement constitutionnel pour son prélèvement au niveau fédéral.

En effet, selon la règle générale de l'art. 3 Cst. la Confédération ne peut prélever que les impôts que la Constitution lui attribue. La Confédération doit en particulier disposer d'une base constitutionnelle expresse pour prélever des impôts au sens strict.<sup>29</sup>

En l'espèce, l'art. 128 al. 1 lib b Cst. peut à notre sens constituer un tel fondement constitutionnel dans la mesure où, comme exposé précédemment, la taxe au tonnage ne constitue qu'une modalité de perception particulière de l'impôt sur le bénéfice<sup>30</sup>.

Cet article donne en effet la compétence (facultative) à la Confédération de percevoir un impôt sur le bénéfice net des personnes morales à un taux maximal de 8.5%. Le législateur dispose à cet égard d'une certaine marge de manœuvre, notamment pour la définition des cas d'exonération que l'on retrouve à l'art. 56 LIFD<sup>31</sup>. Par ailleurs, le législateur jouit également d'une liberté d'appréciation pour la définition de la notion de « *bénéfice net* » comme objet de l'impôt. Certes, cette notion se rapporte en général au bénéfice net selon le solde du compte de résultat, solution que consacre l'art. 58 LIFD. Le législateur peut toutefois concrétiser cette notion d'une autre façon, selon sa propre appréciation (« *nach eigenen Wertungen* »)<sup>32</sup>.

A notre sens, une taxe au tonnage peut ainsi se fonder sur l'art. 128 al. 1 lit b Cst. dans la mesure où : (i) l'impôt frappe le bénéfice net de la société déterminé selon un calcul forfaitaire sur la base du tonnage net des navires et (ii) le taux d'imposition appliqué au bénéfice net ainsi calculé est lui-même limité à 8.5%.

<sup>28</sup> Voir Oberson, Droit fiscal suisse, p. 467.

<sup>29</sup> Voir notamment Oberson, Droit fiscal suisse, 4<sup>e</sup> ed., p. 17.

<sup>30</sup> On notera du reste qu'il en va de même pour l'impôt sur la dépense, qui constitue une modalité de perception de l'impôt sur le revenu pour les personnes physiques (art. 128 al. 1 lit a Cst.) et qui n'est pas couvert par une base constitutionnelle propre.

<sup>31</sup> Vallender/Cavelti in : Bundesverfassung, N 22 ad art. 128.

<sup>32</sup> Vallender/Cavelti in : Bundesverfassung, N 24 ad art. 128.

### C. Conformité de la taxe avec les principes régissant l'imposition

Les principes régissant l'imposition (universalité, égalité et capacité contributive) sont ancrés à l'art. 127 al. 2 Cst., dont la teneur est la suivante :

*« Dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique doivent, en particulier, être respectés ».*

#### 1. Présentation générale

Les principes régissant l'imposition ont été repris des développements de la doctrine et de la jurisprudence concernant l'art. 4 aCst. Ils concrétisent en matière fiscale le principe de l'égalité que l'on retrouve à l'art. 8 Cst. et constituent à cet égard en eux-mêmes des droits fondamentaux<sup>33</sup>.

Selon la doctrine majoritaire, ces principes fixent des exigences minimales auxquelles le législateur doit se tenir lors de la fixation de son système fiscal et n'ont, à cet égard, qu'un contenu programmatique (« *einen programmatischen Gehalt* »)<sup>34</sup>. Dans la mesure où ces principes sont énoncés de façon abstraite, le législateur dispose toutefois d'une grande liberté d'appréciation pour leur application dans un cas concret<sup>35</sup>. Dans cette même logique, le juge constitutionnel ne peut pas substituer à la légère sa propre appréciation à celle du législateur sur la base de ces principes<sup>36</sup>.

Par ailleurs, on admet en général que l'art. 8 Cst. consacre une égalité relative, minimale, qui vise à déterminer si une norme soumet sans motifs sérieux des situations de fait semblables à des règles juridiques différentes<sup>37</sup>. Il s'agit ainsi d'une question éminemment délicate, qui exige d'apprécier les similitudes et les différences entre les situations à comparer, et de peser le poids respectif de ces éléments dans une appréciation évaluative<sup>38</sup>.

Selon le Tribunal fédéral, la question de savoir s'il existe un motif raisonnable de traiter différemment deux situations peut au surplus recevoir une réponse différente selon les époques et suivant les conceptions, l'idéologie et la situation du moment. Cela est d'autant plus vrai pour les questions de politique fiscale, où le pouvoir d'appréciation du constituant et du législateur est particulièrement étendu<sup>39</sup>.

Nous examinons ci-après chacun des sous-principes contenus à l'art. 127 al. 2 Cst.

<sup>33</sup> ATF 133 I 2006 du 1<sup>er</sup> juin 2007, in RDAF 2007 II 505, consid 7.2 ; voir également Locher, Kommentar, N 46 ad Vorbemerkungen; Aubert in : Petit Commentaire, N 9 ad art. 127.

<sup>34</sup> Reich, Steuerrecht, 2<sup>e</sup> ed., p. 83.

<sup>35</sup> Idem., p. 84, qui indique notamment que ces principes ne doivent pas être surestimés compte tenu de la « *Pluralität der Zielwerte* » de la Constitution ; Locher, Praktikabilität, p. 195.

<sup>36</sup> Reich, Steuerrecht, p. 84; Danon, p. 32 ; Auer/Malinverni/Hottelier, p. 491.

<sup>37</sup> Voir notamment Locher, Kommentar, N 45 ad Vorbemerkungen et les références citées ; le même, Praktikabilität, p. 195.

<sup>38</sup> Torrione, Egalité de traitement, p. 647.

<sup>39</sup> Ibid.

a) La généralité de l'imposition

Le principe de généralité (ou de l'universalité) de l'imposition vise l'aspect subjectif du rapport fiscal<sup>40</sup>. Il interdit que certaines personnes ou groupes de personnes soient exonérées sans motif objectif, les charges financières de la collectivité qui résultent de ses tâches publiques générales devant en principe être supportées par l'ensemble des citoyens<sup>41</sup>. Ce principe vise en premier lieu les impôts principaux sur le revenu, la fortune et la consommation, ainsi que les impôts spéciaux qui frappent, sans motif objectif, des groupes restreints de contribuables<sup>42</sup>.

Ce principe, qui trouve son origine dans la révolution française<sup>43</sup>, peut se décomposer en une interdiction du privilège fiscal (« *Priviliegierungsverbot* »)<sup>44</sup> et une interdiction de la discrimination (« *Diskriminierungsverbot* »)<sup>45</sup>. Il vise ainsi à prévoir l'assujettissement fiscal sur la base la plus large possible (« *auf breiter Grundlage* »)<sup>46</sup>, mais ne va pas jusqu'à interdire un régime d'imposition privilégiée, c'est-à-dire un régime qui ne constituerait pas une exonération pure et simple d'une personne ou d'un groupe de personnes<sup>47</sup>. Cet aspect doit être pris en compte sous l'angle de l'égalité de l'imposition

b) L'égalité de l'imposition

En vertu du principe de l'égalité de l'imposition, la loi ne doit pas établir des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à réglementer ou lorsqu'elle omet de faire des distinctions qui s'imposent en vertu des circonstances. En d'autres termes, les personnes qui se trouvent dans des situations semblables doivent être frappées de façon semblable, tandis que des différences de situation doivent conduire à une charge fiscale différente<sup>48</sup>.

Dans ce sens, ce principe s'adresse essentiellement à l'aspect objectif du rapport fiscal, soit à la détermination de l'objet de l'impôt, de la base imposable et de l'assiette, le critère déterminant étant en substance de déterminer s'il existe un motif objectif permettant de justifier une différence de traitement sous l'angle fiscal<sup>49</sup>.

<sup>40</sup> Locher, Kommentar, N 46 ad Vorbemerkungen; Vallender/Wiederkehr, in: Bundesverfassung, N 14 ad art. 127.

<sup>41</sup> Voir parmi d'autres ATF 122 I 305 ; ATF 112 Ia 240.

<sup>42</sup> Oberson, Droit fiscal suisse, pp. 34s.

<sup>43</sup> Vallender/Wiederkehr, in: Bundesverfassung, N 14 ad art. 127.

<sup>44</sup> L'interdiction du privilège fiscal interdit les exceptions qui ne sont pas fondées objectivement en faveur de personnes ou de groupes des personnes déterminés (« *sachlich unbegründet* »), car chacun devrait faire une contribution à l'Etat. Reich, Steuerrecht, p. 85. Voir également Vallender/Wiederkehr, in: Bundesverfassung, N 14 ad art. 127; Locher, Kommentar, N 46 ad Vorbemerkungen.

<sup>45</sup> L'interdiction de la discrimination interdit qu'un petit groupe de contribuables doive acquitter sensiblement plus d'impôt que la masse des autres contribuables. Ce principe protège donc ici les contribuables aisés. Reich, Steuerrecht, p. 86 ; Vallender/Wiederkehr, in: Bundesverfassung, N 14 ad art. 127 ; Locher, Kommentar, N 46 ad Vorbemerkungen.

<sup>46</sup> Locher, Kommentar, N 48 ad Vorbemerkungen.

<sup>47</sup> Sur cette différence (« *Quantensprung* ») entre l'exonération et le privilège fiscal, voir notamment Hangartner, p. 103

<sup>48</sup> Voir parmi d'autres ATF 122 I 314 ; ATF 114 Ia 221 ; ATF 112 Ia 240 ; ATF 110 Ia 7; pour une présentation de la casuistique à cet égard, Locher, Kommentar, N 49s ad Vorbemerkungen.

<sup>49</sup> Oberson, Droit fiscal suisse, p. 35.

On notera toutefois que ce principe a perdu de son importance depuis l'avènement du principe de l'imposition selon la capacité contributive. En règle générale, le Tribunal fédéral ne l'examine ainsi plus de manière isolée, mais toujours en relation avec l'un des autres sous-principes consacrés à l'art. 127 al. 2 Cst. (généralité ou capacité contributive)<sup>50</sup>. Selon Reich, ce principe pourrait même être biffé sans autre (« *ersatzlos gestrichen worden* ») puisqu'il serait, selon cette conception, entièrement inclus dans le principe de l'imposition selon la capacité contributive<sup>51</sup>.

### c) L'imposition selon la capacité économique

Enfin, le principe de la capacité économique (ou capacité contributive) exige que chaque contribuable contribue à la couverture des dépenses publiques compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens<sup>52</sup>. L'imposition de chaque contribuable selon sa capacité contributive répond au but fiscal de l'imposition, la charge fiscale devant être répartie de manière égale entre les contribuables<sup>53</sup>.

Ce principe régit l'ensemble du système fiscal et vaut en substance tant pour les impôts directs que pour les impôts indirects. Bien que son domaine d'application principal soit l'impôt sur le revenu et l'impôt sur la fortune, ce principe s'applique sans conteste aussi à l'impôt sur le bénéfice des personnes morales, indépendamment de la question de savoir si ces dernières ont une capacité contributive propre<sup>54</sup>.

Ce principe n'est toutefois pas absolu<sup>55</sup>. Il n'exige ainsi pas une même imposition entre contribuables à la capacité économique identique. Pour des raisons de praticabilité, une certaine schématisation est admise<sup>56</sup>. Il suffit à cet égard que la législation ne conduise pas de manière générale à une imposition significativement plus élevée ou à une péjoration systématique de certains contribuables<sup>57</sup>, respectivement qu'elle n'aboutisse à des résultats insoutenables et injustifiables, ne reposant pas sur des motifs raisonnables<sup>58</sup>. Ce principe protège ainsi dans les cas extrêmes contre une imposition excessive<sup>59</sup>.

Par ailleurs, selon la conception de Reich, la répartition de la charge fiscale en matière d'impôt sur le revenu – que l'on peut à notre sens sans autre transposer à l'impôt sur le bénéfice – doit se faire en premier lieu en application d'une approche économique (« *wirkungsorientiert* ») plutôt qu'une approche sur la base des principes (« *wertungsorientiert* »). Le système mis en place doit donc

<sup>50</sup> Vallender/Wiederkehr, in: Bundesverfassung, N 21 ad art. 127; Reich, Steuerrecht, pp. 87s.

<sup>51</sup> Reich, Steuerrecht, p. 88.

<sup>52</sup> Voir parmi d'autres ATF 133 II 206 in RDAF 2007 II 505; ATF 122 I 103 in RDAF 1997 186 ; ATF 112 Ia 144 ; ATF 110 Ia 14; pour une présentation de la casuistique à cet égard, Locher, Kommentar., N 51ss ad Vorbemerkungen.

<sup>53</sup> Reich, Steuerrecht, p. 94.

<sup>54</sup> Sur cette question, voir notamment Oberson, Egalité de traitement, pp. 183ss. ; le même, Droit fiscal suisse, pp. 40s.

<sup>55</sup> Sur les risques liés à concept absolu de la capacité contributive (doctrine pure de la capacité contributive), voir notamment Henri Torrione, Egalité de traitement, p. 612 et les références citées.

<sup>56</sup> Voir Locher, Kommentar, N 63 ad Vorbemerkungen ; le même, Praktikabilität, p. 190, qui précise que les motifs de praticabilité revêtent une importance particulière en matière de droit fiscal.

<sup>57</sup> Vallender/Wiederkehr, in: Bundesverfassung, N. 27 ad art. 127 et les références citées.

<sup>58</sup> Locher, Praktikabilität, p. 190.

<sup>59</sup> Vallender/Wiederkehr, in: Bundesverfassung, N 28 ad art. 127.

s'examiner sous l'angle économique en fonction de ses effets, étant entendu que son but premier est d'alimenter les caisses de l'Etat (but fiscal)<sup>60</sup>. Reich mentionne à cet égard qu'un système qui repose sur des vœux pieux (« *selbstlosen Wertungen* »), mais qui n'est pas accepté par les contribuables, peut mener à une érosion des rentrées fiscales – vu la mobilité croissante des contribuables – et, ainsi, manquer son but premier qui est le but fiscal<sup>61</sup>.

En conséquence, à suivre cette conception, on peut poser que l'imposition ne poursuit pas de buts extra-fiscaux tant que les décisions de législateur sont motivées par ce but fiscal, quand bien même la répartition de la charge fiscale globale se ferait en application d'une approche économique (« *wirkungsorientiert* ») en tenant compte de la volonté et de la capacité du contribuable à payer son dû (« *Leistungswillens und Leistungsbereitschaft* »)<sup>62</sup>.

## 2. Justice minimale selon l'arrêt « Obwald »

On l'a vu, le législateur dispose d'une grande liberté d'appréciation dans l'analyse des principes régissant l'imposition, leur appréciation pouvant par ailleurs varier en fonction des époques. Dans l'arrêt « Obwald », qui portait sur l'examen des barèmes dégressifs du canton d'Obwald<sup>63</sup>, le Tribunal fédéral a toutefois reconnu qu'il existait une « *justice matérielle minimale* » en matière de barèmes<sup>64</sup>, et que le principe de l'imposition selon la capacité contributive, qui constitue en soi un « *concept indéterminé* »<sup>65</sup>, pouvait être appréhendé dans un cas concret en partant des choses elles-mêmes en cause pour aller vers une détermination de ce qui est juste, c'est-à-dire du droit<sup>66</sup>. Notre Haute Cour a souligné à cet égard que la justice dont il est question en droit fiscal est une justice distributive<sup>67</sup>, qui vise en définitive à mettre en œuvre ce qui est juste par rapport à la chose en cause, soit la « *Sachgerechtigkeit* »<sup>68</sup>.

Ainsi posé, on constate que le principe de la capacité contributive, bien qu'indéterminé, reste une notion de droit positif dont on peut préciser le contenu par un effort de raison en fonction des choses elles-mêmes en cause. Dans le cas d'Obwald, la *ratio decidendi* du Tribunal fédéral se trouve uniquement dans les particularités du barème, d'abord partiellement progressif puis partiellement dégressif au niveau du taux moyen de l'impôt<sup>69</sup>. Ce système était, selon notre Haute Cour, contraire à la justice fiscale parce qu'il était finalement arbitraire que le barème soit d'abord progressif (en justifiant la progressivité par les accroissements de revenu), puis, à partir d'un certain seuil, dégressif pour des considérations extrinsèques, qui ne sont pas tirées des choses elles-mêmes (« *von der zu regelnde Sache* »)<sup>70</sup>. Cette façon de faire était ainsi contraire à l'égalité de traitement en

<sup>60</sup> Reich, Steuerrecht, p. 91. Voir également Torrione, Egalité de traitement, p. 651.

<sup>61</sup> Reich, Steuerrecht, p. 91.

<sup>62</sup> Idem, p. 94.

<sup>63</sup> ATF 133 I 2006 du 1<sup>er</sup> juin 2007, in RDAF 2007 II 505.

<sup>64</sup> Torrione, Barèmes dégressifs, p. 249.

<sup>65</sup> ATF 133 I 2006 du 1<sup>er</sup> juin 2007, in RDAF 2007 II 505, consid 7.2.

<sup>66</sup> Torrione, Barèmes dégressifs, p. 250.

<sup>67</sup> Au sens de la *justicia distributiva* aristotélicienne ; voir ATF 133 I 2006 du 1<sup>er</sup> juin 2007, in RDAF 2007 II 505, consid. 7.4.

<sup>68</sup> Torrione, Barèmes dégressifs, p. 251.

<sup>69</sup> ATF 133 I 2006 du 1<sup>er</sup> juin 2007, in RDAF 2007 II 505, consid 8.3; Torrione, Barèmes dégressifs, p. 257.

<sup>70</sup> Voir Torrione, Barèmes dégressifs, pp. 258-259.

matière de distribution, en ce sens qu'elle ne respectait pas l'obligation de cohérence qui doit être inhérente dans l'approche du législateur<sup>71</sup>.

### 3. Analyse en l'espèce

Nous examinerons ci-après la taxe au tonnage à la lumière des trois sous-principes présentés ci-dessus. Nous apprécierons également l'admissibilité de cette mesure à l'aune du concept de « justice minimale » tel que défini par le Tribunal fédéral dans l'arrêt Obwald.

#### a) Généralité de l'imposition

L'introduction d'une taxe au tonnage ne nous semble pas problématique au regard de ce principe puisque cette taxe ne serait qu'une modalité particulière du prélèvement de l'impôt sur le bénéfice, et qu'elle ne consacrerait donc pas une exonération de certaines entités spécifiques<sup>72</sup>.

#### b) Egalité de l'imposition

La taxe au tonnage permettrait aux sociétés actives en matière de shipping d'être imposée, à titre d'exception et sur la base d'une option, sur une base forfaitaire en lieu et place de l'impôt sur le bénéfice. Sous l'angle du principe de l'égalité de l'imposition, la question se pose de la justification de ce traitement particulier pour ce type de sociétés par rapport aux autres sociétés actives dans un domaine similaire, et notamment par rapport aux sociétés actives dans le domaine du transport aérien.

A cet égard, il nous semble le système de la taxe au tonnage ne pourrait pas être transposé à d'autres secteurs de transport analogues, comme la navigation aérienne. Certes, le Modèle OCDE de Convention de double imposition (CDI) prévoit, à son article 8, des règles spécifiques de partage concernant les bénéfices de la navigation maritime et aérienne, pour des raisons de simplification administrative. Le but de cet article est toutefois uniquement de répartir la compétence de taxer entre l'Etat de la source et l'Etat de la résidence. Il ne se prononce en revanche pas sur les modalités d'imposition de ces bénéfices dans l'Etat de taxation.

Par ailleurs, force est d'admettre qu'il existe des différences importantes entre les deux secteurs et qu'il serait notamment difficile de prévoir un système de simplification semblable dans le secteur aérien. Certes, on pourrait envisager une mesure qui se baserait également sur la capacité de transport des avions pour déterminer une assiette imposable de manière forfaitaire<sup>73</sup>. Une telle mesure fait toutefois surtout du sens dans le domaine maritime, qui est par définition très mobile et

<sup>71</sup> Idem, p. 257.

<sup>72</sup> Dans son avis (p. 132), Danon parvient en substance à la même conclusion, même s'il relève qu'une controverse pourrait demeurer sur cette question. Il cite à cet égard Yersin, selon qui « *le principe de l'universalité de l'impôt (...) s'oppose à ce que des régimes particuliers applicables à des petits groupes de contribuables soient multipliés* ». A notre sens cette critique mérite d'être relativisée ici dès lors que la taxe au tonnage s'appliquerait en réalité à un cercle beaucoup plus large de contribuables que ne le suppose Danon dans sa prémisse de départ. Nous renvoyons à cet égard à notre chapitre II C. ci-dessus.

<sup>73</sup> Par exemple, la mesure de la masse maximale au décollage (« *maximum take-off weight* »).

où les entreprises peuvent très facilement se délocaliser<sup>74</sup>. Une telle mesure ne se justifie guère dans le domaine du transport aérien, qui nécessite quant à lui des infrastructures importantes et qui est donc beaucoup moins flexible. Ce secteur est du reste beaucoup plus fortement nationalisé et ne connaît pas les mêmes risques de délocalisation que ceux qui affectent le secteur maritime. En définitive, ce n'est pas un hasard si aucun pays européen ne connaît une taxe au tonnage pour le secteur aérien.

Dans ce contexte, nous ne pouvons souscrire à l'approche de Danon<sup>75</sup> selon qui le résultat auquel aboutirait le système de la taxe au tonnage doit demeurer « sensiblement identique » à celui qui prévaudrait sous le régime ordinaire pour pouvoir être admissible sous l'angle de l'égalité de l'imposition. En effet, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, certes antérieure à l'arrêt Obwald mais inchangée sur ce point, les considérations pratiques et de simplification administrative sont admissibles aussi longtemps qu'elles ne sont pas invoquées uniquement afin d'aménager un privilège fiscal qui serait incompatible avec le principe de l'égalité de l'imposition. Yersin déplore du reste cette situation lorsqu'elle affirme que le Tribunal fédéral lui semble « *placer la barre un peu bas lorsqu'il ne réserve que le cas où les motifs pratiques seraient des prétextes, le but réel du législateur cantonal étant d'accorder un privilège ou d'imposer plus lourdement une catégorie de contribuables* »<sup>76</sup>.

En l'espèce, la question de savoir si la taxe au tonnage conduirait ou non à une imposition « sensiblement identique » n'est ainsi pas déterminante sous l'angle du principe de l'égalité de l'imposition, à condition toutefois que les motifs objectifs invoqués par le législateur ne soient pas des simples prétextes pour accorder une imposition privilégiée. En d'autres termes, la différence doit reposer sur des motifs objectifs. Cet aspect sera démontré dans le cadre de l'analyse du respect du principe de la capacité contributive.

### c) Imposition selon la capacité contributive

Dans la mesure où la taxe au tonnage viserait en substance à assurer la présence et le développement des sociétés de shipping en Suisse et, par là même, à garantir les rentrées fiscales, elle présenterait à notre sens un but fiscal principal (voir chapitre III A ci-dessus). Selon la conception défendue par Reich, cette taxe serait ainsi compatible avec le principe de la capacité contributive, qu'il convient en effet d'examiner selon les effets des mesures prises et non pas uniquement sur la base des principes. Sur la base des expériences faites à l'étranger, il semble à cet égard que cette mesure serait apte à atteindre ce but fiscal dès lors qu'elle permet en général d'avoir un impact sur l'économie en général<sup>77</sup>, et donc d'assurer une hausse des rentrées fiscales. De ce point de vue, cette mesure serait du reste à notre sens bien moins problématique que les statuts fiscaux cantonaux spéciaux (notamment de société auxiliaire ou de base), qui sont pourtant bien présents en Suisse depuis des décennies.

<sup>74</sup> Comme on l'a vu plus haut (chapitre II B ci-dessus), les risques de délocalisation du secteur ont constitué une des justifications essentielles en faveur de l'introduction d'un tel régime à l'origine.

<sup>75</sup> Danon, p. 132.

<sup>76</sup> Yersin, Egalité, p. 211.

<sup>77</sup> Voir notamment Communication C(2004) 43 de la Commission – Orientations communautaires sur les aides d'Etat au transport maritime, C 13/4.

Quoi qu'il en soit, la taxe au tonnage ne s'écarterait à notre sens de toute façon pas de manière importante du principe de la capacité contributive. Le tonnage net constitue également une indication sur la capacité contributive de chaque société, même s'il l'exprime de manière moins explicite que le bénéfice net selon le solde du compte de résultats, qui en est la mesure la plus exacte. On peut en effet imaginer qu'une société avec un tonnage net important pourrait réaliser un bénéfice plus significatif qu'une société avec un tonnage net moindre. Dans ce sens, on peut poser qu'il devrait y avoir une certaine corrélation entre le tonnage net et le chiffre d'affaires potentiel que pourrait réaliser une société de shipping et donc, en définitive, un lien avec sa capacité contributive.

En outre, cet écart, certes relativement peu important, avec le principe de la capacité contributive pourrait s'expliquer par des motifs objectifs, puisque la mise en place d'une taxe au tonnage repose principalement sur des raisons de praticabilité et de simplification administrative. Le système de la taxe au tonnage, reconnu mondialement, se base en effet, par simplification, sur le tonnage net de la flotte pour déterminer l'assiette imposable<sup>78</sup>. Ce système d'imposition ne nécessite ainsi pratiquement aucun travail pour l'administration. Il permet par ailleurs de lutter efficacement contre le risque de fraude dès lors que le tonnage net peut aisément être vérifié par l'administration fiscale pour chaque bateau composant la flotte d'une société<sup>79</sup>. Enfin, il permet, tant pour l'administration que pour le contribuable, d'assurer une prévisibilité des impôts dus quel que soit le résultat opérationnel de la société maritime.

A la lumière de ces éléments, on constate que la mise en œuvre d'une taxe au tonnage présente de nombreux avantages pour l'administration fiscale et que ces motifs ne peuvent en aucun cas être considérés comme de simples prétextes pour accorder un privilège fiscal aux sociétés de shipping (voir à cet égard let. b ci-dessus).

#### d) Justice minimale

Comme on l'a vu ci-dessus, le Tribunal fédéral estime toutefois qu'il existe une justice minimale, comprise sous la forme d'une justice distributive, inhérente aux principes régissant l'imposition. La question particulière dans ce contexte est de déterminer si le système mis en place est arbitraire dans sa propre justification, dans sa cohérence interne.

En l'espèce, il ne nous paraît pas que ce système violerait le principe de justice fiscale minimale tel qu'il a été défini par le Tribunal fédéral, et cela indépendamment de la question de savoir s'il conduirait en définitive à une imposition privilégiée des sociétés de shipping<sup>80</sup>. On voit en effet mal

<sup>78</sup> Le tonnage net désigne la capacité de transport d'un bateau. Il est calculé en déduisant du volume total du bateau (tonnage brut) les espaces occupés par les installations nécessaires à l'exploitation du navire.

<sup>79</sup> Le tonnage net est en effet une donnée officielle liée à chaque bateau, qui est certifiée par un organisme indépendant. Voir également chapitre II A. ci-dessus.

<sup>80</sup> A notre sens et contrairement à la conception défendue par Danon, le système de taxe au tonnage mis en place ne conduit pas nécessairement à une imposition privilégiée qui s'écarterait sensiblement de la charge fiscale selon le régime ordinaire. Dans le modèle européen, qui serait sans doute repris en Suisse, la société qui demande à être imposée selon ce régime reste en effet soumise à ce mode d'imposition en principe pendant une période minimale de dix ans (« lock-in »), de telle sorte qu'elle ne peut pas choisir année après année le système qui lui est le plus favorable. Sur la durée, il n'est donc pas établi que ce système conduise nécessairement à une imposition plus favorable. Il pourrait

en quoi ce système contiendrait une incohérence interne par rapport à la chose en cause, à savoir l'imposition des sociétés de shipping par rapport à l'imposition des autres sociétés. Contrairement au cas des barèmes du canton d'Obwald, progressifs puis subitement dégressifs, il n'y a pas d'arbitraire ici à permettre, pour les motifs rappelés ci-dessus, à des sociétés dans un domaine bien particulier d'être imposées sur option selon un système forfaitaire qui est parfaitement cohérent dans sa logique interne. On rappellera à cet égard que ce système vise uniquement à déterminer le bénéfice net de manière forfaitaire, en fonction du tonnage net des navires, donc en application d'un même critère pour toutes les sociétés qui exerceraient l'option.

Partant, le système de la taxe au tonnage peut se fonder sur des motifs objectifs et ne repose en outre pas sur une justification arbitraire, non raisonnable, qui irait à l'encontre de la justice matérielle minimale basée sur l'art. 8 Cst. La situation est à cet égard très différente de celle des barèmes dégressifs du canton d'Obwald.

#### **D. Conformité avec le principe de la liberté économique**

Le principe de la liberté économique est ancré à l'art. 27 Cst., qui a la teneur suivante :

*« 1. La liberté économique est garantie. 2. Elle comprend notamment le libre choix de la profession, le libre accès à une activité économique lucrative privée et son exercice ».*

##### **1. Liberté économique en général**

De manière générale, ce principe protège les particuliers contre les ingérences injustifiées de l'Etat dans leur activité économique<sup>81</sup>. Il n'interdit toutefois pas n'importe quel type de mesure de politique économique, mais seulement les mesures contraignantes, spécialement celles qui ont pour but d'influencer la structure de l'économie et de protéger certaines branches contre une concurrence qui pourrait mettre en danger leur existence économique<sup>82</sup>. L'art. 27 Cst. vise ainsi à lutter contre l'interventionnisme protectionniste ou structurel<sup>83</sup>.

En matière fiscale, ce principe a eu jusqu'ici un impact plutôt modéré<sup>84</sup>. Selon l'approche traditionnelle du Tribunal fédéral, ce principe n'offre en effet aucune protection contre les impôts généraux et voit son champ limité aux impôts spéciaux sur l'activité économique et aux impôts d'orientation<sup>85</sup>. Cette approche est justifiée par le fait que l'ordre juridique en général, et donc également les impôts généraux, ne sont pas des mesures étatiques et ne constituent donc pas une intervention de l'Etat<sup>86</sup>. Cette vision des choses est toutefois contestée par la doctrine majoritaire,

---

même conduire à une imposition moins favorable, à tout le moins les années où le bénéfice réel de l'entreprise serait inférieur à celui calculé selon le tonnage net (comme le confirme du reste Danon dans un autre contexte, voir Danon, p. 141).

<sup>81</sup> Mahon, in: Petit Commentaire, N. 9 ad art. 27.

<sup>82</sup> Idem, N. 14 ad art. 27.

<sup>83</sup> Ibid.

<sup>84</sup> Oberson, Droit fiscal suisse, p. 45; Reich, Steuerrecht, p. 67.

<sup>85</sup> Oberson, Droit fiscal suisse, pp 45ss; Reich, Steuerrecht, pp. 67s.

<sup>86</sup> A cet égard, voir notamment Torrione, Egalité de traitement, pp. 626s.

qui estime qu'un cumul des impôts, y compris des impôts généraux, peut conduire à une imposition non conforme au principe de la liberté économique<sup>87</sup>.

En l'espèce, la taxe au tonnage ne constitue à notre sens pas une mesure étatique contraignante qui aurait pour but d'influencer l'économie privée et qui pourrait être sanctionnée par l'art. 27 Cst. D'une part, cette mesure viserait certes à protéger le secteur du shipping contre la concurrence. Cette protection ne s'effectuerait toutefois pas à l'encontre d'autres secteurs économiques en Suisse, mais bien contre le secteur du shipping à l'étranger, qui ne bénéficie quant à lui pas de la liberté économique selon l'art. 27 Cst. En outre, cette mesure ne pourrait de toute façon pas être assimilée à de l'interventionnisme protectionniste, dès lors qu'elle ne serait pas contraignante mais ne s'exercerait que sur option. Cette question peut donc être résolue indépendamment de la qualification de la taxe au tonnage comme impôt général ou non et de la controverse doctrinale rappelée ci-dessus.

## 2. Egalité entre concurrents directs

Selon une jurisprudence constante du Tribunal fédéral<sup>88</sup>, l'art. 27 Cst. contient également le principe de l'égalité de traitement entre concurrents directs. Il s'agit ici d'une égalité stricte, mais pas absolue, qui va au-delà de l'art. 8 Cst. et qui offre donc une protection supplémentaire aux concurrents directs<sup>89</sup>. Dans ce contexte, il faut des motifs sérieux et particulièrement importants pour justifier un traitement différent entre deux concurrents directs, alors qu'il suffit de motifs raisonnables pour traiter différemment deux situations semblables sous l'angle de l'art. 8 Cst.<sup>90</sup>.

Selon la jurisprudence, cette garantie n'est offerte qu'aux concurrents directs, c'est-à-dire aux personnes appartenant à une même branche économique, qui s'adressent au même public, avec des offres identiques pour satisfaire les mêmes besoins<sup>91</sup>. Les exigences posées à cet égard par le Tribunal fédéral sont strictes, si bien que l'existence d'un rapport de concurrence directe est rarement admise<sup>92</sup>.

En l'espèce, ce principe serait à notre sens pleinement respecté dès lors que les sociétés actives dans le commerce maritime pourraient opter aux mêmes conditions pour l'application de la taxe au tonnage. Il n'y aurait donc pas de distorsion de concurrence entre ces sociétés actives dans le même domaine bien particulier et offrant leurs services pour satisfaire les mêmes besoins. En outre, les sociétés actives dans un autre secteur des transports ne pouvant pas bénéficier de la taxe au tonnage ne qualifieraient pas de « *concurrents directs* » selon la jurisprudence stricte du Tribunal fédéral. Ces sociétés ne pourraient donc pas se prévaloir de l'art. 27 Cst. pour contester cette mesure en faveur des sociétés de shipping.

<sup>87</sup> Oberson, Liberté économique, pp. 348ss. ; Reich, Steuerrecht, p. 68.

<sup>88</sup> Voir par exemple ATF 121 I 129 ; et 112.1a p. 34.

<sup>89</sup> Mahon, in: Petit Commentaire, N 17 ad art. 27 ; Reich, Steuerrecht, p. 68.

<sup>90</sup> Mahon, in: Petit Commentaire, N 17 ad art. 27.

<sup>91</sup> Voir par exemple ATF 121 I 129 ; et 112.1a p. 34.

<sup>92</sup> Mahon, in: Petit Commentaire, N 17 ad art. 27 ; Vallender, in: Bundesverfassung, N. 32 ad. Art. 27 et les exemples de jurisprudences citées.

### **E. Interdiction de l'arbitraire**

Il découle des considérations qui précèdent (notamment sous chapitre III C.) que la taxe au tonnage (i) repose sur des motifs objectifs et sérieux, qui ne créent pas de distinctions choquante, et (ii) qu'elle n'est pas dépourvue de sens ou d'utilité. En conséquence, la problématique de l'arbitraire ne saurait être invoquée ici<sup>93</sup>.

### **F. Résultat intermédiaire**

A ce stade nous retenons que la taxe au tonnage devrait qualifier d'impôt spécial sur le bénéfice, avec un objectif partiel et secondaire d'orientation, que la Confédération pourrait prélever sur la base de l'art. 128 al. 1 lit b Cst. dans sa teneur actuelle, pour autant que le taux soit également limité à 8.5%.

Cette taxe serait par ailleurs compatible avec les principes régissant l'imposition consacrés à l'art. 127 al. 2 Cst., et notamment avec le concept de justice minimum que le Tribunal rattache au concept d'imposition selon la capacité contributive. On a vu en effet que l'introduction de cette taxe serait fondée sur un motif principalement fiscal et que ce système particulier, réservé aux sociétés de shipping, peut s'expliquer par des motifs objectifs et raisonnables.

Enfin, cette taxe serait également compatible avec le principe de la liberté économique ancré à l'art. 27 Cst., dès lors qu'elle ne constitue pas une mesure contraignante de l'Etat et qu'elle n'induit par ailleurs pas de distorsions de concurrence entre les entreprises actives dans le secteur du commerce maritime (« concurrents directs »).

## **IV. CONSTITUTIONALITE DE LA TAXE AU TONNAGE EN TANT QUE MESURE A BUT EXTRA-FISCAL**

Cela étant, même si l'on devait arriver à la conclusion, contrairement à l'opinion que nous défendons ci-dessus, que l'introduction de la taxe au tonnage devrait néanmoins conduire à une entorse aux principes régissant l'imposition, cette constatation ne permettrait pas pour autant de conclure que la taxe au tonnage serait contraire à la Constitution.

Nous avons vu en effet que la taxe au tonnage poursuit également un objectif extra-fiscal<sup>94</sup>, de nature économique, à savoir la promotion du secteur maritime en tant que branche économique. Or, comme le relève également Danon<sup>95</sup>, la poursuite par une norme fiscale de buts extra-fiscaux est admissible sous l'angle constitutionnel, pour autant que les deux conditions suivantes soient

<sup>93</sup> Pour une présentation générale de l'arbitraire, voir parmi d'autres Oberson, Droit fiscal suisse, pp. 53s.

<sup>94</sup> A notre sens et selon la conception défendue par Reich, la taxe au tonnage ne qualifie toutefois pas pour autant de norme à but extra-fiscal dès lors que son effet incitatif est secondaire et qu'elle vise en premier lieu à assurer des rentrées fiscales, qui resteront acquises au budget général de l'Etat. Voir à cet égard Reich, Steuerrecht, p. 94.

<sup>95</sup> Danon, p. 144.

réalisées: (i) le législateur doit avoir la compétence matérielle d’agir dans le domaine en question et (ii) la mise en œuvre de la norme doit respecter le principe de proportionnalité<sup>96</sup>.

Cette double condition est examinée ci-après.

### **A. Compétence matérielle d’agir en la matière**

A notre sens, la compétence matérielle de la Confédération d’agir dans ce domaine (promotion économique) résulterait tout particulièrement des articles 103 et 101 Cst.

#### **1. L’art. 103 Cst. (politique structurelle)**

L’art. 103 Cst. a la teneur suivante :

*« 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 ».*

Cet article correspond en substance à l’art. 31<sup>bis</sup> al. 2 ch. 1 *in fine* et al. 3 lit. a et c de la Constitution de 1984<sup>97</sup>, qui contenait notamment les termes de « branches économiques » et de « menace », que l’on retrouve dans l’art. 103 Cst. et qui sont centrales à son interprétation.

#### **a) Branche économique**

Selon le commentaire de Rhinow, on entend par branche économique un secteur important de l’économie nationale, la pratique de l’autorité politique fédérale étant toutefois large à cet égard<sup>98</sup>. Selon la nouvelle formulation contenue à l’art. 103, il n’est toutefois plus nécessaire que la branche économique visée par la mesure soit importante pour l’ensemble de l’économie<sup>99</sup>.

Selon cet article, la mesure en cause ne peut être prise qu’en faveur de l’ensemble d’une branche économique, même si, dans le résultat final, il est possible que seules certaines entreprises en bénéficient<sup>100</sup>. Cet article n’autorise en revanche pas à prendre des mesures spécifiques pour soutenir uniquement des entreprises isolées<sup>101</sup>.

En l’espèce, la taxe au tonnage s’appliquerait à l’ensemble du secteur du commerce maritime – et non pas uniquement à la flotte maritime suisse – qui, à notre sens, devrait constituer une branche économique au sens de l’art. 103 Cst. Le fait que, par hypothèse, seules certaines des sociétés de

<sup>96</sup> Locher, Kommentar, N 60 ad Vorbemerkungen; le même, Degressive Tarife, pp. 126s; Oberson, Droit fiscal suisse, p. 42.; Reich, Steuerrecht, pp. 94s; le même, Leistungsfähigkeit, pp. 20ss.

<sup>97</sup> Aubert, in: Petit Commentaire, N. 1 ad art. 103.

<sup>98</sup> Rhinow, Commentaire, N 69 ad art. 31<sup>bis</sup>.

<sup>99</sup> Hettich, in: Bundesverfassung, N. 10 ad art. 103.

<sup>100</sup> Rhinow, Commentaire, N 70 ad art. 31bis ; Hettich, in: Bundesverfassung, N. 8 ad art. 103.

<sup>101</sup> Hettich, in: Bundesverfassung, N. 8 ad art. 103.

*shipping* choisiraient d'exercer l'option ne serait pas déterminant à cet égard, dans la mesure où l'ensemble des sociétés de ce secteur auraient la même possibilité de bénéficier de cette mesure.

## b) Menace

L'art. 103 Cst. pose, comme deuxième condition, que la branche économique en question doit être menacée dans son existence. Selon un auteur, il s'ensuit que les mesures étatiques ne peuvent pas être préventives puisqu'il faut qu'il y ait déjà une menace existante (« *eingetretene Existenzgefährdung* »)<sup>102</sup>. D'autres auteurs sont plus nuancés. Aubert estime ainsi que la menace est une notion vague, dont il ne cherche pas à définir les contours<sup>103</sup>. Rhinow, dans son commentaire sur l'art. 31<sup>bis</sup> de l'ancienne Constitution, pose que la branche doit être menacée dans son existence et que ce danger doit atteindre un degré d'intensité très réel, comme le rappelle Danon dans son avis<sup>104</sup>. Rhinow précise toutefois que la Constitution ne donne aucune indication précise sur le degré que la menace doit atteindre et qu'il appartient donc au législateur de le déterminer sur la base de pronostics sur le développement économique futur de la branche, ce pour quoi il dispose d'une « latitude considérable »<sup>105</sup>.

En l'espèce, cette deuxième condition, aux contours finalement assez larges, nous semblerait ainsi également remplie. On rappellera en effet que le secteur du commerce maritime est un secteur très mobile, soumis au surplus à une concurrence accrue au niveau mondial, et que la taxe au tonnage a été introduite à l'origine précisément pour permettre d'« *onshoriser* » l'activité sous-jacente, c'est-à-dire de préserver son maintien localement. Il n'est pas du tout exclu qu'en l'absence de conditions-cadres favorables en Suisse cette activité disparaisse totalement de notre territoire et que les sociétés de *shipping* se relocalisent dans des Etats aux régimes plus avantageux, y compris dans l'UE. Selon cette interprétation, il ne nous semblerait pas excessif de considérer que le secteur du commerce maritime est menacé dans son existence au sens de l'art. 103 Cst., et que la Confédération serait ainsi fondée à intervenir dans ce domaine.

## 2. L'art. 101 Cst. (politique économique extérieure)

La taxe au tonnage pourrait également, et peut-être plus spécialement encore, se fonder sur l'art. 101 Cst. (politique économique extérieure), qui a la teneur suivante :

« 1. La Confédération veille à la sauvegarde des intérêts de l'économie suisse à l'étranger. 2. Dans des cas particuliers, elle peut prendre des mesures afin de protéger l'économie suisse. Elle peut, au besoin, déroger au principe de la liberté économique ».

Cet article - que l'on ne retrouve exactement dans aucune disposition de la Constitution de 1984<sup>106</sup> - permet à la Confédération d'adopter des mesures pour aider l'économie suisse dans ses rapports

<sup>102</sup> Ibid.

<sup>103</sup> Aubert, in: Petit Commentaire, N. 7 ad art. 103.

<sup>104</sup> Danon, p. 147.

<sup>105</sup> Rhinow, Commentaire, N. 148 ad art. 31<sup>bis</sup>.

<sup>106</sup> Aubert, in : Petit Commentaire, N. 1 ad. art. 101.

avec l'étranger. Il s'agit d'une compétence générale et impérative fondée sur l'alinéa 1<sup>107</sup>. Selon la doctrine, il est admis que cette norme a une portée large, qui va au-delà de la sauvegarde des intérêts économiques à l'étranger, comme on pourrait le conclure de la formulation « *à l'étranger* » contenue à l'al. 1. Une interprétation étroite de cet article ne permettrait en effet pas de couvrir les mesures en faveur de l'implantation de nouvelles sociétés en Suisse sous l'angle de la promotion économique (« *Standortförderung* »)<sup>108</sup>. La doctrine considère ainsi, sur la base d'arguments historiques, systématiques et téléologiques, que l'al. 1 donne une compétence générale qui couvre l'ensemble du domaine de la politique extérieure<sup>109</sup>.

L'alinéa 2 permet à la Confédération d'aller encore plus loin en ce sens qu'elle peut protéger occasionnellement l'économie suisse contre des mesures prises par d'autres Etats qui lui sont contraires<sup>110</sup>. Il s'agit ici d'une compétence facultative de la Confédération qui doit viser la défense de l'économie suisse contre la concurrence étrangère<sup>111</sup>. A cet égard, le but de la mesure, et non pas son effet, est déterminant<sup>112</sup>. On précisera que la notion d'économie suisse ne doit pas être interprétée en ce sens que seules les mesures visant à protéger l'ensemble de l'économie suisse seraient admissibles. Des mesures de protection visant des secteurs particuliers de l'économie suisse sont donc également possibles<sup>113</sup>.

Selon un auteur, ces mesures devraient uniquement être temporaires, si bien qu'il ne serait pas possible de prévoir une protection durable contre la concurrence étrangère en faveur d'une branche particulière<sup>114</sup>. Cette opinion semble fondée sur la simple formulation « *dans des cas particuliers* » que l'on trouve au début de l'al. 2. A notre sens, cette interprétation semble aller trop loin dès lors que le texte clair de la disposition ne fait mention d'aucune limite temporelle<sup>115</sup>.

En l'espèce, nous sommes d'avis que cette norme constitutionnelle pourrait fonder une compétence matérielle permettant de justifier l'introduction d'une taxe au tonnage, en tant que mesure visant à aider l'économie suisse dans ses rapports avec l'étranger. Il s'agit en effet d'une mesure qui permettrait de renforcer la place économique suisse en favorisant le maintien, voire le développement, des sociétés de shipping en Suisse<sup>116</sup>. Cette mesure permettrait par ailleurs, dans le cas particulier du transport maritime, de portée internationale par définition, d'assurer un « *level playing field* » avec les autres places économiques qui ont déjà introduit une taxe au tonnage,

<sup>107</sup> Aubert, in : Petit Commentaire, N. 4 et 5 ad art. 101 ; Lehne, in: Bundesverfassung, N. 13 ad art. 101.

<sup>108</sup> Lehne, in: Bundesverfassung, N. 5 ad art. 101.

<sup>109</sup> Idem, N. 6 ad art. 101 et les références citées.

<sup>110</sup> Aubert, in: Petit Commentaire, N. 1 ad. art. 101.

<sup>111</sup> Idem, N. 16 ad art. 101.

<sup>112</sup> Idem, N. 17 ad art. 101.

<sup>113</sup> Ibid.

<sup>114</sup> Idem, N. 19 ad art. 101.

<sup>115</sup> Voir également Rhinow, Commentaire, N. 149 ad art. 31bis dans un contexte analogue.

<sup>116</sup> Bien que cela ne soit pas une condition d'application de l'art. 101 al 1 Cst., on notera qu'une telle mesure serait également favorable pour l'ensemble de l'économie suisse compte tenu de l'importance du secteur du shipping en Suisse et des retombées négatives en cas de délocalisation à l'étranger de ces sociétés et de toutes les activités accessoires qui y sont liées.

notamment au sein de l'UE<sup>117</sup>. Cette mesure pourrait ainsi à notre sens être fondée tant sur l'al. 1 que sur l'al. 2 de l'art. 101 Cst.

## **B. Pesée des intérêts sous l'angle du principe de la proportionnalité**

Au-delà de l'exigence d'un fondement constitutionnel spécifique, l'introduction d'une mesure fiscale à but extra-fiscal heurtant par hypothèse le principe de la capacité contributive devrait faire l'objet d'un examen spécifique sous l'angle du principe de proportionnalité<sup>118</sup>.

Dans ce contexte, il s'agit de déterminer (i) s'il existe des motifs objectifs propres à justifier l'introduction d'une mesure incitative et (ii) si cette dernière est apte à atteindre les buts visés<sup>119</sup>. Pour ce faire, on opère une pesée des intérêts contradictoires en présence, l'intérêt public à la mise en œuvre de la mesure devant l'emporter sur l'entorse au principe de la capacité contributive<sup>120</sup>. Selon une jurisprudence bien établie du Tribunal fédéral, les exigences en matière d'intérêt public seront du reste d'autant plus élevées que le principe de la capacité contributive est mis à mal par la mesure de promotion fiscale en cause<sup>121</sup>.

### **1. Existence de motifs objectifs**

Comme mentionné sous chapitre III ci-dessus, il existe des motifs objectifs, raisonnables, qui expliquent pourquoi cette mesure serait limitée au seul secteur du transport maritime. Certes, d'autres secteurs proches sont soumis à des contraintes analogues dans un environnement également très compétitif, notamment le secteur de l'aviation<sup>122</sup>. Nous avons toutefois démontré plus haut que la taxe au tonnage pourrait difficilement s'appliquer à ce secteur et que cette mesure est de toute façon limitée au transport maritime dans tous les Etats européens où elle a été introduite. Il semble donc justifié que la taxe au tonnage en Suisse soit également limitée au seul secteur du transport maritime<sup>123</sup>.

### **2. Aptitude à atteindre les buts visés**

Dans l'optique examinée ici (i.e. mesure à but extra-fiscal), le but visé par la taxe au tonnage serait la promotion de secteur du transport maritime en Suisse. On rappellera que notre position à cet égard est que la taxe présente en réalité un but fiscal prépondérant, conformément à nos développements sous chapitre III ci-dessus.

<sup>117</sup> On notera incidemment que c'est précisément l'un des arguments avancé par la France pour introduire une taxe au tonnage dans le cadre de l'adoption de la loi de finances rectificative pour 2002, à savoir pour mettre les armateurs français à armes égales avec leurs concurrents étrangers.

<sup>118</sup> Pour une présentation générale du principe de proportionnalité, voir Oberson, p. 56 ; Reich, *Steuerrecht*, pp. 73s.

<sup>119</sup> Reich, *Steuerrecht*, p. 95; ATF 133 I 2006 du 1<sup>er</sup> juin 2007, in RDAF 2007 II 505, consid. 11.1 et les références citées.

<sup>120</sup> Oberson, *Droit fiscal suisse*, p. 42.

<sup>121</sup> Voir notamment ATF 133 I 2006 du 1<sup>er</sup> juin 2007, in RDAF 2007 II 505, consid. 11.2.

<sup>122</sup> Danon, p. 148.

<sup>123</sup> On notera du reste qu'une extension de la taxe au tonnage au domaine du transport aérien serait probablement délicate sous l'angle de l'acceptation internationale de cette mesure, notamment vis-à-vis de l'UE. Cette question sort toutefois du champ de la présente étude.

Dans ce contexte, il nous apparaît en tout état de cause que la taxe serait apte à atteindre son but (fiscal ou de promotion du secteur maritime). Les expériences dans l'UE notamment montrent que l'introduction de ce type de mesure est non seulement de nature à assurer le maintien des sociétés de transport maritime dans le pays mais aussi, de par l'effet de « *hub* » ainsi créé, d'avoir un effet positif sur l'ensemble de l'économie et donc, en définitive, de garantir des rentrées fiscales globales plus importantes<sup>124</sup>.

En outre, la mise en œuvre de cette mesure ne conduirait pas à des travaux administratifs supplémentaires<sup>125</sup>, bien au contraire. Comme nous l'avons démontré ci-dessus, l'introduction d'une taxe au tonnage permettrait en effet de simplifier le travail de l'administration dans la perception et le contrôle de l'impôt dû par les sociétés maritimes assujetties.

### 3. Prépondérance de l'intérêt public

Enfin, la taxe au tonnage présente à notre sens un intérêt fiscal indéniable pour la Suisse dans la mesure où elle permettrait, d'une part, d'éviter une érosion de la base fiscale due au départ massif des sociétés de shipping et des entreprises qui leur sont étroitement liées dans des juridictions plus avantageuses et, d'autre part, le regroupement, et donc la taxation, en Suisse d'activités actuellement réalisées à l'étranger. Cela représente indiscutablement un intérêt public important qui s'inscrit en outre parfaitement dans le cadre de la RIE III et de la stratégie du Conseil fédéral pour une place financière compétitive et conforme aux règles de la fiscalité<sup>126</sup>.

Cet intérêt public devrait à notre sens l'emporter sur une éventuelle atteinte au principe de la capacité contributive, d'ailleurs contestée selon notre analyse sous chapitre III ci-dessus. Il sied de rappeler dans ce contexte que la taxe au tonnage ne s'appliquerait de manière optionnelle qu'aux activités expressément visées par la loi et que les bénéfices découlant des autres activités de la société seraient imposables de manière ordinaire, donc également pris en compte sous l'angle de la capacité contributive de la société.

En définitive, on relèvera ici que l'Allemagne, seul pays à avoir analysé la constitutionnalité de cette mesure, est arrivée à la même conclusion dans le cadre d'une pesée des intérêts en présence. Le *Bundesfinanzhof* allemand a en effet confirmé la constitutionnalité de la taxe au tonnage en estimant qu'elle contribuait au bien commun (« *Gemeinwohlprinzip* »)<sup>127</sup>.

<sup>124</sup> Voir notamment Communication C(2004) 43 de la Commission – Orientations communautaires sur les aides d'Etat au transport maritime, C 13/4.

<sup>125</sup> Voir Yersin, Les buts extra-fiscaux, p. 63.

<sup>126</sup> <http://www.geneve-finance.ch/sites/default/files/pdf/strat-place-fin-comp-2.pdf>, consulté le 7 août 2015.

<sup>127</sup> Voir Danon, pp 143s et les références citées.

## V. CONCLUSION

Au terme de cette analyse, on peut à notre sens retenir les éléments suivants :

1. La taxe au tonnage est une mesure qui vise à s'appliquer à l'ensemble des sociétés suisses gérant stratégiquement et commercialement leur flotte depuis la Suisse, et non pas seulement aux navires battant pavillon suisse. Son champ d'application couvre donc un secteur important de l'économie suisse, qui connaît encore un fort potentiel de croissance compte tenu du lien étroit entre ce secteur et celui du négoce déjà fortement présent en Suisse.
2. Cette taxe devrait qualifier d'impôt spécial sur le bénéfice dont elle ne constitue qu'une modalité particulière de détermination de l'assiette imposable. On pourrait également y voir un but d'orientation, dès lors qu'elle serait introduite dans le but de maintenir, voire de renforcer, le secteur du shipping en Suisse et, plus généralement, la place économique suisse. Selon notre analyse, cette taxe aurait toutefois un but fiscal principal car elle vise en définitive à assurer des rentrées fiscales plutôt qu'à favoriser un secteur particulier de l'économie.
3. L'introduction de la taxe au tonnage au niveau fédéral pourrait se baser sur l'art. 128 al. 1 lit b Cst., sans qu'une modification de la Constitution ne soit nécessaire, dans la mesure où cette taxe qualifie d'impôt spécial sur le bénéfice et qu'elle frapperait le bénéfice net à un taux maximum de 8.5%.
4. Cette taxe respecterait tant les principes généraux régissant l'imposition selon l'art. 127 al. 2 Cst. (généralité de l'imposition, égalité de l'imposition et imposition selon capacité contributive) que le principe de la liberté économique, dès lors que son application, limitée au secteur maritime, s'explique par des motifs fondés et raisonnables et qu'elle n'induit par ailleurs aucune distorsion de concurrence entre concurrents directs.
5. Enfin, dans l'hypothèse où – contrairement à notre analyse – on devrait estimer que la taxe heurte les principes généraux régissant l'imposition, notamment le principe de capacité contributive, elle pourrait toutefois être admissible constitutionnellement en tant que mesure extra-fiscale. En effet, une telle taxe pourrait se fonder sur une norme constitutionnelle spécifique autorisant la Confédération à agir en la matière (à savoir l'art. 101 Cst. - politique structurelle - et/ou l'art. 103 Cst. - politique économique extérieure) et respecterait le principe de proportionnalité.

\* \* \*

## BIBLIOGRAPHIE SOMMAIRE DES AUTEURS CITES

AUBERT JEAN-FRANÇOIS / MAHON PASCAL, Petit Commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999, Zurich/Bâle/Genève 2003 (cité : Petit Commentaire)

AUER ANDREAS/MALINVERNI GIORGIO/HOTTELIER MICHEL, Droit constitutionnel suisse – Volume II : Les droits fondamentaux, 3<sup>e</sup> édition, Berne 2013 (cité : Auer/Malinverni/Hottelier)

DANON ROBERT, Avis de droit, La constitutionnalité des mesures fiscales proposées par la troisième réforme de l'entreprise (RIE III), 2015 (cité : Danon)

EHRENZELLER BERNHARD / SCHINDLER BENJAMIN / SCHWEIZER RAINER / VALLENDER KLAUS, Die schweizerische Bundesverfassung, St Galler Kommentar, 3<sup>e</sup> édition, Zurich / Saint-Gall 2014 (cité: Bundesverfassung)

HANGARTNER YVO, Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung, in: Steuerrecht – Ausgewählte Probleme am Ende des 20. Jahrhunderts, Festschrift zum 65. Geburtstags von Prof. Dr. Ernst Höhn, Berne/Stuttgart/Vienne 1995, pp 91ss (cité: Hangartner)

LOCHER PETER, Degressive Tarife bei den direkten Steuern natürlicher Personen, in: Zeitschrift für juristische Weiterbildung und Praxis, 2006, pp 117ss. (cité: Locher: Degressive Tarife)

LOCHER PETER, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Therwil 2001 (cité: Locher, Kommentar)

LOCHER PETER, Praktikabilität im Steuerrecht, in: Festschrift zum 65. Geburtstag von Ernst Höhn, Berne/Stuttgart/Vienne 1995, pp. 189ss (cité Locher, Praktikabilität)

OBERSON XAVIER, Droit fiscal suisse, 4e édition, Bâle 2012 (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), pp. 177ss (cité : Oberson, Egalité de traitement)

OBERSON XAVIER, Fiscalité et liberté économique, in : Problèmes actuels de droit économique, Mélanges en l'honneur du Professeur Charles-André Junod, Bâle 1997, pp. 347ss (cité : Oberson, Liberté économique)

REICH MARKUS, Das Leistungsfähigkeit im Einkommenssteuerrecht, in: Archives de droit fiscal suisse, vol 53 (1984/1985), pp. 5ss (cité: Reich, Leistungsfähigkeit)

REICH MARKUS, Steuerrecht, 2e édition, Zurich/Bâle/Genève 2012 (cité: Reich, Steuerrecht)

RHINOW RENÉ, in: Commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse, Bâle/Zurich/Berne 1991, ad art. 31<sup>bis</sup> (cité : Rhinow, Commentaire)

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), pp. 593ss (cité : Torrione, Egalité de traitement)

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, pp. 247ss (cité : Torrione, Barèmes dégressifs)

DANIELLE YERSIN, L'égalité de traitement en droit fiscal, in : Revue de droit suisse 1992, pp. 145ss (cité : Yersin, Egalité)

DANIELLE YERSIN, Les buts extra-fiscaux assignés aux impôts directs, au regard de quelques principes constitutionnels, in : Steuerrecht im Rechtsstaat, Festschrift Francis Cagianut, Berne 1990, pp. 47ss (cité : Yersin, Les buts extra-fiscaux)