

Réforme de l'imposition des entreprises III (17 juin 2016)

Contact

Andreas Staubli

Partner, Leader Tax & Legal Services
Schweiz
Tel. +41 58 792 44 72
andreas.staubli@ch.pwc.com

Armin Marti

Partner, Leader Corporate Tax
Schweiz
Tel. +41 58 792 43 43
armin.marti@ch.pwc.com

Benjamin Koch

Partner, Leader Transfer Pricing
and Value Chain Transformation
+41 58 792 43 34
benjamin.koch@ch.pwc.com

Daniel Gremaud

Partner, Leader Tax & Legal
Romandie
+41 58 792 81 23
daniel.gremaud@ch.pwc.com

Claude-Alain Barke

Partner, Tax & Legal
Romandie
+41 58 792 83 17
claude-alain.barke@ch.pwc.com

Remo Küttel

Director, Tax & Legal
+41 58 792 68 69
remo.kuettel@ch.pwc.com

Laurenz Schneider

Director, Corporate Tax
+41 58 792 59 38
laurenz.schneider@ch.pwc.com

Résultats du vote parlementaire final

Dans le cadre des consultations relatives à la loi fédérale sur l'amélioration des conditions fiscales en vue de renforcer la compétitivité du site entrepreneurial suisse (RIE III), le Parlement fédéral, après plusieurs navettes entre le Conseil des États (CE) et le Conseil national (CN), a réglé toutes les divergences et a adopté les dispositions suivantes, lors du vote final du 17 juin 2016 :

a) Modifications de la loi sur l'impôt fédéral direct

- Introduction de l'**impôt sur le bénéfice corrigé des intérêts notionnels** (également appelé Déduction des Intérêts notionnels, DIN) ; ce mécanisme prévoit une déduction notionnelle d'un intérêt calculé sur le capital propre de sécurité. Jusqu'à récemment, l'introduction de cette mesure était rejetée par le CE. Cette disposition a finalement été introduite dans le projet de loi. Au niveau fédéral, la mesure est obligatoire. Les cantons sont libres quant à eux d'adopter la DIN sous certaines conditions. En effet, les cantons ne peuvent, par analogie avec les normes applicables à l'impôt fédéral direct, introduire la DIN que s'ils imposent **lors de l'imposition partielle au moins 60% des revenus de dividendes issus de participations de plus de 10% détenues dans la fortune privée**. Divers cantons, seize au total, prévoient actuellement une imposition partielle de seulement 50% ou moins, et devraient par conséquent procéder à une augmentation s'ils souhaitent introduire la DIN. Dans les dix autres cantons, cette condition à l'introduction de la DIN est remplie, car une imposition partielle de 60% ou plus des revenus de dividendes provenant de participations qualifiées détenues dans la fortune privée existe d'ores et déjà. Le taux des intérêts notionnels se fonde sur les rendements des obligations à long terme (10 ans) de la Confédération. Étant donné que le rendement des obligations à long terme de la Confédération est actuellement négatif et que le supplément de 50 points de base proposé initialement a été supprimé dans le cadre des débats parlementaires, cet instrument

n'entraîne, du fait du niveau actuel des intérêts, aucun avantage fiscal. Pour les créances de toute sorte envers des personnes proches de l'entreprise, l'application d'un taux d'intérêt correspondant au taux appliqué à des tiers peut être demandée. Pour les activités de financement internes au groupe de sociétés à l'égard de filiales étrangères ayant un coût de financement plus élevé, un intérêt conforme au prix du marché pourra être appliqué dans le cadre du calcul de la DIN. Ceci rend la Suisse attrayante comme place économique, et permet d'éviter le retrait d'activités de financement déjà établies en Suisse, qui sont aujourd'hui imposées conformément aux règles devant être abandonnées mais actuellement applicables aux établissements financiers suisses. Le Département fédéral des finances (DFF) est chargé par le législateur d'édicter les dispositions nécessaires à l'exécution de la DIN.

- Introduction de la déclaration des réserves latentes au début et à la fin de l'assujettissement à l'impôt. Aussi bien lors de l'apport que du transfert des éléments patrimoniaux ou de fonctions de l'étranger vers la Suisse, les réserves latentes, y compris la plus-value immatérielle, peuvent être déclarées dans le bilan fiscal. Les réserves latentes ainsi déclarées peuvent être fiscalement déduites conformément aux taux d'amortissement en vigueur durant la période fiscale concernée. La plus-value immatérielle (goodwill) créée par le contribuable lui-même doit être amortie dans les dix ans. À l'inverse, il convient d'effectuer un décompte des réserves latentes et des plus-values à la fin de l'assujettissement, par exemple lors du transfert d'éléments patrimoniaux ou de fonctions à l'étranger.

- Augmentation de la part cantonale de l'impôt fédéral direct de 17% à 21,2%. Cela signifie que les cantons recevront de la Confédération quelque CHF 1,1 milliard de ressources financières de plus qu'auparavant. Avec ces moyens, la Confédération entend aider les cantons à financer (partiellement) les réductions de leurs taux d'imposition du bénéfice.

b) Modifications de la loi sur l'harmonisation fiscale

- Introduction d'une « **patent box** » au **niveau cantonal** pour les brevets et droits similaires. Les cantons peuvent exonérer de l'impôt cantonal sur le bénéfice, à hauteur de 90% maximum, les produits provenant de brevets et de droits comparables. La détermination du bénéfice de la « patent box » repose sur la méthode dite «du bénéfice résiduel», mais tient aussi compte de l'approche Nexus modifiée prescrite par l'OCDE. Les cantons peuvent renoncer à l'imposition immédiate des dépenses de recherche et développement revendiquées par le passé, lors de l'entrée dans la « patent box », dans la mesure où ils garantissent cette imposition d'une autre manière dans un délai de cinq ans. Le Conseil fédéral est chargé par le législateur d'édicter les dispositions d'exécution.
- Introduction **optionnelle** pour les cantons d'une déduction spéciale («super-déduction») **des dépenses de recherche et développement (R&D)** fixée selon leur libre appréciation jusqu'à 150 % des dépenses R&D effectivement encourues en Suisse. L'extension aux frais de R&D investis à l'étranger et supportés par une société domiciliée en Suisse a été radiée du processus parlementaire. Le Conseil fédéral définira dans les dispositions d'exécution les dépenses de R&D.
- **Adaptations de l'impôt sur le capital.** Les cantons peuvent prévoir un abattement de l'impôt sur le capital en lien avec les droits de participation, les brevets, les droits comparables et les prêts en faveur de sociétés du groupe.
- **Introduction d'une limite d'exonération** générale applicable à l'impôt cantonal et communal. Les bénéficiaires de la « patent box », de la déduction spéciale sur les dépenses de recherche et développement, de la DIN, y compris de l'amortissement des

réserves latentes déclarées, peuvent parvenir à une exonération maximale de la base d'imposition au niveau cantonal et communal sur les bénéfices de 80% ; les cantons restent toutefois compétents pour fixer un pourcentage inférieur. Cette mesure sert à garantir un substrat fiscal minimum pour les sociétés qui pourraient combiner plusieurs avantages mentionnés ci-avant.

- **Suppression des statuts fiscaux cantonaux (holdings, sociétés mixtes, sociétés de domicile)** et introduction d'une **réglementation transitoire pendant cinq ans** après l'entrée en vigueur du nouveau droit. Pendant ce délai de cinq ans, les cantons peuvent couvrir séparément, avec un impôt spécial inférieur (introduction d'un taux spécial), la réalisation de réserves latentes et de goodwill, dans la mesure où ils n'auraient pas été imposables selon l'ancien droit. Ceci doit permettre d'éviter, comme l'impose le droit constitutionnel, un choc fiscal pour les sociétés affectées par la disparition des statuts fiscaux cantonaux actuels. Le montant des réserves latentes et du goodwill soumis à ce taux spécial doit être arrêté par l'autorité fiscale cantonale (notification d'une décision), à la demande des entreprises concernées. Ce taux d'imposition spécial doit être déterminé par le législateur cantonal.
- Avec leur **part plus élevée à l'impôt fédéral direct** de 21,2% (au lieu de 17%), les cantons pourront financer une diminution des taux de l'impôt sur le bénéfice (cf. ci-dessous).

c) Loi sur la péréquation financière et la compensation des charges (PFCC)

- Les répercussions de l'abandon anticipé et volontaire d'un statut cantonal spécial par les contribuables sont prises en compte lors du calcul du potentiel de ressources déterminant pour la péréquation financière intercantonale. À cet effet, le facteur beta est maintenu pendant cinq ans, tout en étant réduit d'un cinquième par année.

d) Mesures ajournées

- **L'abolition du droit de timbre d'émission** a été détachée dans un projet séparé, qui sera traité ultérieurement.

- **L'introduction d'une taxe au tonnage pour les entreprises de navigation** a également été retirée de la réforme, et intégrée dans un projet distinct à traiter ultérieurement. Une procédure de consultation ordinaire doit d'ailleurs être réalisée à ce sujet.

e) Réduction des taux de l'impôt sur le bénéfice dans les cantons

Différents cantons planifient une réduction de leurs taux d'imposition du bénéfice. Le canton de Vaud l'a déjà adoptée dans le cadre de la votation populaire du 20 mars 2016 (taux effectif de 13.79%). Certains cantons ont déjà communiqué le taux d'imposition cantonal envisagé (le canton de Genève : 13%, le canton de Fribourg : 13.72%). D'autres n'ont pas encore décidé, comme par exemple le canton de Zurich. Ces cantons prévoient toutefois de prendre position sur la question dans le courant de l'été. Vous trouverez en annexe un aperçu de l'état actuel des taux d'imposition et les taux envisagés et adoptés pour l'impôt sur le bénéfice.

Suite de la procédure

Le Conseil fédéral détermine quand les différentes mesures de réforme entreront en vigueur conformément aux décisions parlementaires décrites ci-dessus. Cependant, il faut d'abord attendre l'expiration du délai de référendum de 100 jours à compter de la publication officielle des modifications législatives. À défaut de référendum, certains éléments de la RIE III au niveau de l'impôt fédéral direct pourraient entrer en vigueur début 2017. Les cantons disposeront d'un délai pour intégrer les normes de la loi sur l'harmonisation fiscale dans leurs lois fiscales respectives. De plus, ces adaptations des lois cantonales et l'éventuelle réduction du taux cantonal de l'impôt sur le bénéfice, nécessiteront, en vertu du référendum cantonal, le consentement de l'électorat cantonal.

Un référendum contre le projet fédéral de la RIE III semble très probable. Il a déjà été annoncé à plusieurs reprises par les partis de gauche. Le projet sera vraisemblablement soumis au vote en février 2017. En cas d'issue positive, une **entrée en vigueur de la réforme aux niveaux fédéral et cantonal sera envisagée pour 2019.**

Appréciation de PwC

L'adoption de la RIE III par le Parlement fédéral constitue une étape importante dans la législation fiscale suisse. Sous réserve de l'approbation sans doute nécessaire du peuple suisse et de la mise en œuvre subséquente dans les cantons, la Suisse aura un **système d'imposition des bénéficiaires d'entreprises reconnu internationalement**. Ceci mettra fin aux incertitudes actuelles. La Suisse pourra de nouveau offrir aux **entreprises une sécurité de droit et de la planification**. Certes, cette réforme ne profitera pas à tous. Mais après la mise en vigueur de la RIE III, la Suisse continuera de disposer d'un **système fiscal compétitif au plan international**, et ce, indépendamment des décisions définitives des cantons. Grâce au système modulaire de la RIE III, les cantons seront à même de mettre sur pied un train de réformes conçu de manière optimale, tenant compte des situations et des besoins individuels. L'objectif de perdre le moins possible de substrat fiscal au niveau de l'impôt sur le bénéfice tout en restant compétitif pour attirer de nouvelles entreprises internationales devrait être atteint. Cependant, la concurrence fiscale intercantonale risque de se durcir du fait de la divergence accrue des taux cantonaux d'imposition du bénéfice.

Malgré le maintien de la compétitivité fiscale de la place économique suisse en comparaison internationale, **les grands vainqueurs de la réforme** seront toutefois **les PME suisses**. Elles pourront profiter au maximum des allègements prévus dans la « patent box », de la déduction R&D, de la DIN et des réductions des taux cantonaux d'imposition du bénéfice. L'augmentation de l'imposition partielle, dans la mesure où les cantons la prévoient en relation avec l'introduction de la DIN, devrait quant à elle être supportable pour les entrepreneurs. En effet, la charge totale pour les propriétaires de PME ne devrait pas augmenter si l'on compense la charge accrue au niveau des actionnaires avec la charge réduite au niveau de l'entreprise (personne morale).

La réforme revêt une **importance cruciale pour l'avenir de la Suisse à moyen et long terme**. Cela devrait être pris en considération dans le cadre du référendum, et faire pencher la balance lors de la votation populaire qui devrait vraisemblablement avoir lieu.

En cas de questions, veuillez contacter votre interlocuteur habituel de PwC, ou l'un des experts de PwC Suisse dans le domaine de la RIE III mentionnés ci-dessous.

Imposition des entreprises en Suisse



Taux d'impôt actuels et en prévision de la troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III)

	Actuel	RIE III		Actuel	RIE III
AR Appenzell Rh.-Ext.	13,04 %		NW Nidwald	12,66 %	12.66 %
AI Appenzell Rh.-Int.	14,16 %		OW Obwald	12,74 %	
AG Argovie	18,61 %		SG Saint-Gall	17,40 %	
BL Bâle-Campagne	20,70 %		SH Schaffhouse	16,04 %	12-12,5 %
BS Bâle-Ville	22,17 %		SZ Schwyz	15,72 %	
BE Berne	21,64 %	16,37 / 17,69 %	SO Soleure	21,85 %	
FR Fribourg	19,86 %	13,72 %	TI Tessin	20,67 %	16-17 %
GE Genève	24,16 %	~13 %	TG Thurgovie	16,43 %	
GL Glaris	15,70 %		UR Uri	15,01 %	
GR Grisons	16,68 %		VS Valais	21,74 %	
JU Jura	20,66 %		VD Vaud	22,09 %	13,79 %
LU Lucerne	12,32 %		ZG Zoug	14,60 %	12 %
NE Neuchâtel	15,61 %	15.6 %	ZH Zurich	21,15 %	

État des taux actuels : janvier 2016

État des taux prévus après la RIE III : mars 2016

Il s'agit des taux effectifs de l'impôt sur le bénéfice dans les chefs-lieux des cantons.

Des taux différents peuvent être appliqués selon les communes.