

Les défis de la réforme de la fiscalité des entreprises

du PF 17 à la RFFA

Xavier Oberson
Professeur à l'Université de Genève
Avocat, Oberson Abels
xoberson@obersonabels.com

Conférence de presse FGPF
Genève, 9 octobre 2018

Sommaire

- I. Introduction générale
- II. Mise en œuvre du PF 17
 - A. Nécessité de la réforme
 - B. Difficultés de la réforme
 - C. Travaux préparatoires et vote de la loi
- III. Eléments essentiels de la RFFA
 - A. Les mesures fiscales
 - B. Réforme du financement de l'AVS
 - C. Autres mesures de compensation budgétaire
- IV. Mise en œuvre dans les cantons (notamment adaptation des taux d'impôt sur les sociétés)
- V. Conclusion

I. Introduction générale

- Dialogue avec l'UE dès 2007.
- Le programme BEPS du G20 et de l'OCDE de 2013 à 2015.
- Les statuts cantonaux spéciaux (holding, auxiliaire et sociétés mixtes), en particulier, sont mis en cause.
- Déclaration commune entre la Suisse et l'UE du 1er juillet 2014.
- La réforme de la fiscalité des entreprises (RIE3) démarre (Message du Conseil fédéral du 5 juin 2015) mais est finalement rejetée par le peuple le 12 février 2017.

II. Mise en œuvre du PF 17

A. Nécessité de la réforme

Après l'échec en votation populaire, un nouveau projet de réforme de la fiscalité des entreprises (PF 17) est mis en œuvre.

Il est vrai que le temps presse.

La Suisse s'est en effet engagée politiquement à l'égard de l'UE et de l'OCDE à supprimer les statuts cantonaux spéciaux (sociétés auxiliaires et holding) d'ici à 2020.

De plus, la concurrence internationale en matière d'attractivité des entreprises internationales n'a fait que s'accroître (réformes fiscales, notamment aux USA).

II. Mise en œuvre du PF 17

B. Difficulté de la réforme

Cela dit, la réforme doit trouver un subtil équilibre entre **trois contraintes**.

- ne pas reproduire les erreurs du passé (complexité, ampleur des niches fiscales).
- tenir compte du fédéralisme suisse (Confédération et cantons et entre les cantons), avec de grandes différences entre les cantons.
- respecter les standards internationaux qui sont revus par des instances internationales comme l'OCDE.

II. Mise en œuvre du PF 17

C. Travaux préparatoires et vote de la loi

La loi fédérale a été votée le 28 septembre 2018. Il est vraisemblable qu'elle fera l'objet d'un référendum.

Au niveau législatif **fédéral**, la réforme reprend les aspects non controversés de la RIE3 et restreint les conditions de certaines mesures (patent box, déductions de R&D).

Surtout, la réforme est désormais couplée avec un financement supplémentaire en faveur de l'AVS (le PF 17 devient la RFFA).

Au niveau législatif **cantonal**, la réforme englobe les modifications de la LHID ainsi que certaines adaptations unilatérales (taux d'imposition cantonal).

III. Éléments essentiels de la RFFA

A. Les mesures fiscales

1. Abrogation des statuts cantonaux spéciaux (holding pure, sociétés auxiliaires et mixtes)
2. Patent box (« boîte à brevet ») (uniquement cantonale)

La LHID prévoit que, sur demande du contribuable, le bénéfice net provenant des brevets et de droits comparables est pris en compte dans le calcul du bénéfice net imposable, avec une réduction **maximale de 90%** (les cantons peuvent prévoir une réduction moindre).

Le système respecte la norme Nexus modifiée approuvée par l'OCDE (BEPS Action 5).

III. Éléments essentiels de la RFFA

A. Les mesures fiscales

3. Super-déduction de R&D (uniquement cantonale)

Comme de nombreux Etats européens, la loi prévoit une déduction supplémentaire sur les dépenses de R&D. Celle-ci ne pourra pas dépasser 50 % des dépenses de recherche et de développement justifiées par l'usage commercial.

Le principe directeur est d'encourager la recherche et l'innovation en Suisse, uniquement dans la mesure où ces dépenses s'effectuent dans notre pays.

III. Éléments essentiels de la RFFA

A. Les mesures fiscales

4. Limitation de la déduction fiscale (droit cantonal uniquement)

La patent box, les déductions R&D et la déduction des intérêts notionnels ne doivent cumulativement pas dépasser 70% du bénéfice imposable avant compensation des pertes.

En d'autres termes, une société doit toujours s'acquitter de l'impôt sur au moins 30% des bénéfices (contre 20% dans la RIE3). Les cantons peuvent prévoir une réduction moindre.

III. Éléments essentiels de la RFFA

A. Les mesures fiscales

5. Intérêts notionnels (option cantonale) (NID)

Très controversée, cette mesure a tout d'abord disparu puis est réapparue au gré des méandres de la réforme.

La NID ouvre une déduction sur des intérêts notionnels (théoriques) sur le capital propre de sécurité (sous réserve du capital propre nécessaire à l'activité commerciale à long terme).

Elle n'est possible que dans la mesure où le taux cumulé de l'impôt des cantons et des communes (ICC) atteint 13,5% au moins.

III. Éléments essentiels de la RFFA

A. Les mesures fiscales

6. Imposition partielle des dividendes augmentée (fédérale et cantonale)

Dans le cadre de l'IFD, l'imposition partielle passe à 70% (au lieu des 50% actuellement).

En droit cantonal, une marge plus grande leur a été laissée par la LHID: l'imposition partielle est fixée au minimum à 50%.

7. Disparition du seuil d'imposition pour la transposition (fédérale et cantonale)

Le nouveau droit supprime le seuil de 5%.

III. Éléments essentiels de la RFFA

A. Les mesures fiscales

8. Imposition de l'apport en capital (fédérale et cantonale)

Autre sujet délicat mais aussi technique.

Issue de la RIE2, cette mesure prévoit que les remboursements d'apport aux actionnaires sont francs d'impôt.

Cette mesure, maintenue dans son principe, fait cependant l'objet de restrictions supplémentaires.

En particulier, les entreprises cotées en bourse ne pourront bénéficier du remboursement de l'apport en franchise d'impôt que si elles distribuent des réserves pour un montant au moins équivalent.

III. Éléments essentiels de la RFFA

A. Les mesures fiscales

9. Prise en compte de l'impact sur les communes

10. Déclaration des réserves latentes au début et à la fin de l'assujettissement (fédérale et cantonale)

Dans le cas d'une **immigration**, une société qui transfère en Suisse des actifs et passifs provenant de l'étranger pourra intégrer dans son bilan fiscal les réserves latentes existant à ce moment puis amorties aux conditions usuelles (condition de 10%).

Corrélativement, en cas d'**émigration**, les réserves latentes existant à ce moment, y compris la plus-value créée par le contribuable, seront imposées.

On notera qu'une règle transitoire a aussi été introduite pour les sociétés imposées selon les anciens statuts spéciaux (imposition séparée, fixée par décision de l'administration).

III. Éléments essentiels de la RFFA

A. Les mesures fiscales

11. Imposition réduite du capital (uniquement cantonale)

Pour compenser la disparition du statut holding et auxiliaire, la loi autorise une imposition réduite pour le capital propre afférent aux droits de participations qualifiées, aux brevets et droit comparables ainsi qu'aux prêts consentis à des sociétés du groupe.

III. Éléments essentiels de la RFFA

B. Réforme du financement de l'AVS

Modification phare de la réforme, les mesures fiscales seront combinées avec des mesures compensatoires de financement de l'AVS.

L'effet global du RFFA sur la Confédération, les cantons et les communes est de l'ordre de 2 milliards. Un montant équivalent devrait être attribué à la caisse AVS.

III. Éléments essentiels de la RFFA

B. Réforme du financement de l'AVS

Ce montant sera financé par :

- Une hausse des cotisations minimales et maximales.
- Une hausse de la cotisation employeurs/travailleurs de 0,3% (soit 0,15% pour chacun) et de 0,3% également pour les indépendants ou les travailleurs dont l'employeur n'est pas tenu de payer des cotisations.
- Une affectation de la totalité du relèvement des taux de TVA au fonds de compensation AVS.
- Une hausse des contributions de la Confédération.

III. Éléments essentiels de la RFFA

C. Autres mesures de compensation budgétaire

1. Augmentation de la part des cantons à l'IFD

La part des cantons à l'IFD passe à 21,2%.

2. Modification de la péréquation financière inter-cantonale (PKF)

Le régime de la PKF va également être ajusté.

L'idée de base est d'introduire de nouveaux facteurs de pondération qui tiennent compte de la diminution de l'exploitabilité fiscale des bénéfices.

Un régime **transitoire** complexe est prévu (délai de 5 ans).

IV. Mise en œuvre dans les cantons (notamment adaptation des taux d'impôt sur les sociétés)

Les cantons, dans leur grande majorité, ont prévu une baisse du taux ordinaire d'impôt sur les sociétés.

A noter qu'en Suisse centrale (Zoug, Schwyz, Obwald, Lucerne par exemple), le taux ordinaire est déjà très bas.

En principe, une réforme vaudoise entrera déjà en vigueur le 1er janvier 2019 avec un taux de 13,79 %.

IV. Mise en œuvre dans les cantons (notamment adaptation des taux d'impôt sur les sociétés)

La réforme genevoise devrait s'appliquer au 1er janvier 2020. Le taux envisagé était de 13,49% (période transitoire de 5 ans à 13,79%).

Dans les autres cantons, on parle des taux suivants :

- Neuchâtel, actuellement à 15,6%, passerait à 13,4%.
- Fribourg, 13,72%.

V. Conclusion

On doit réussir cette réforme.

En ajoutant l'AVS, le Parlement a trouvé un compromis, certes discutable, en mélangeant un peu les genres, mais c'est sans doute la seule manière de faire passer un projet aussi complexe, multiforme et essentiel pour l'avenir de notre pays.