

Schweizerischer Städteverband
Union des villes suisses
Unione delle città svizzere



Mise en œuvre de la réforme de l'imposition des entreprises III dans les cantons

Aide-mémoire pour les villes et les communes



**Mise en œuvre de la réforme de l'imposition III des entreprises dans les cantons:
aide-mémoire pour les villes et les communes**

Impressum

Auteurs:

Prof. Dr. Urs Behnisch, professeur de droit fiscal à l'Université de Bâle,
conseiller chez Meyerlustenberger Lachenal avocats
David Brönimann, licencié en droit HSG / expert fiscal dipl.,
associé chez Meyerlustenberger Lachenal avocats

Karin Christen, responsable politique financière et culturelle Union des villes suisses
Martin Tschirren, directeur suppléant Union des villes suisses

Editeur:

Union des villes suisses UVS
Monbijoustrasse 8, case postale, 3001 Bern
Téléphone 031 356 32 32
info@staedteverband.ch
www.staedteverband.ch

Layout:

Atelier KE, Meiringen

Avant-propos

Depuis plus de trois ans, l'Union des villes suisses suit avec beaucoup d'attention la réforme de l'imposition des entreprises III (RIE III). A plusieurs reprises, elle a souligné que ce projet ne touche pas seulement la Confédération et les cantons, mais aussi directement les villes et les communes. Ceci est particulièrement vrai pour les communes où sont domiciliées de nombreuses entreprises – et bien souvent, ce sont des villes et des communes urbaines.

A côté du projet fédéral, c'est sa mise en œuvre dans les différents cantons qui prend une signification centrale pour les effets concrets de cette réforme fiscale sur les villes et les communes concernées. Cet aide-mémoire a pour but de soutenir les villes et les communes dans la défense de leurs intérêts lors du processus de mise en œuvre cantonal. Et ceci indépendamment du fait que le référendum contre la RIE III aboutisse ou non.

Les conditions-cadre pour les villes et les communes peuvent varier considérablement selon les cantons et les structures économiques. Il s'agit d'en tenir compte dans l'évaluation et dans l'application des recommandations qui sont faites ici. Si nécessaire, le professeur Dr. Urs Behnisch et David Brönimann, qui nous ont soutenu dans l'élaboration de cet aide-mémoire, sont également disponibles pour des conseils individuels.

J'espère que cet aide-mémoire sur la mise en œuvre de la RIE III dans les cantons sera utile à celles et ceux qu'il concerne, et je remercie toutes les personnes qui ont contribué à ce qu'il voie le jour.



Renate Amstutz
Directrice de l'Union des villes suisses

1. RIE III, de quoi s'agit-il?

Au cours de la session d'été, le parlement a adopté la réforme de l'imposition des entreprises III (RIE III). Cette réforme abolit les privilèges fiscaux des holdings, des sociétés de domicile, des sociétés mixtes, ainsi que des sociétés principales et des établissements financiers stables. L'imposition très basse des recettes réalisées à l'étranger était très critiquée sur le plan international.

Pour remplacer ces réglementations fiscales spéciales, le parlement a décidé d'une série de nouvelles mesures. Ainsi, les cantons pourront disposer d'instruments leur permettant d'éviter l'exode des entreprises qui jusqu'ici ont bénéficié de privilèges fiscaux.

- **Patent box:** Les cantons peuvent imposer à taux réduit les revenus de la propriété intellectuelle (patentes et droits analogues). Cette réduction d'impôts via la patent box ne doit pas dépasser 90 %.
- **Encouragement fiscal à la recherche et au développement:** Les cantons peuvent, en cas de dépenses de recherche consenties dans le pays, déduire au maximum 150 % des frais au titre de dépenses professionnelles.
- **Impôt sur le bénéfice corrigé des intérêts (Notional Interest Deduction NID):** Les entreprises obtiennent la possibilité de déduire les intérêts notionnels de leur capital propre «excédentaire». La Confédération introduit cette déduction. Les cantons peuvent le faire aussi, s'ils imposent les dividendes tirés des grosses participations à 60 % au moins.
- **Limite de dégrèvement:** Ensemble, les trois instruments facultatifs à disposition des cantons (Patent box, encouragement fiscal à la recherche et au développement, impôt sur le bénéfice corrigé des intérêts) ne doivent pas déboucher sur un dégrèvement total de plus de 80 % du bénéfice imposable sans dégrèvement et il ne doit pas en résulter de reports de pertes.
- **Mesures compensatoires pour les cantons:** La part cantonale à l'impôt fédéral direct sera augmentée de 17 % aujourd'hui à 21,2 %. Ainsi, c'est en tout environ 1,1 milliard de francs (920 millions de part «directe», plus 180 millions de contribution complémentaire pour les cantons à faible potentiel de ressources) qui sera à disposition des cantons pour leur permettre de baisser l'impôt cantonal sur le bénéfice.

Les mesures présentées ci-dessus, qui doivent être mises en œuvre dans le cadre de la RIE III, sont également à considérer en relation avec le projet BEPS de l'OCDE et les autres mesures que prennent de nombreux Etats pour limiter la concurrence fiscale.

Le cadre international: le projet «Base Erosion and Profit Shifting» (BEPS) de l'OCDE

L'OCDE travaille de concert avec les pays du G-20 à la mise en œuvre de son projet de «Base Erosion and Profit Shifting» (Erosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices – BEPS) et a défini dans ce cadre 15 actions pour combattre la BEPS. Dans la perspective de l'élaboration des mesures ci-dessus, à côté des travaux sur les prix de transfert et sur la transparence, les mesures pour une lutte efficace contre les pratiques fiscales nuisibles en prenant en compte la transparence et la substance revêtent un intérêt particulier. Il est à envisager que les mesures de la RIE III doivent déjà être adaptées dans un avenir proche, afin de maintenir la compatibilité avec les directives de l'OCDE.

En ce qui concerne l'efficacité des mesures ci-dessus, c'est toutefois l'action 3 du plan BEPS («Controlled Foreign Companies» [CFC]) qui vient en première ligne. Quand on parle de règles sur

les CFC, il s'agit – pour simplifier – que les bénéfices d'une filiale étrangère soient imposés sous certaines conditions directement dans le pays où se trouve le siège de la société-mère (pas d'«effet d'écran»). De nombreux Etats appliquent déjà aujourd'hui de telles règles. On peut s'attendre à ce que les recommandations de l'OCDE dans ce domaine conduisent d'une part à la poursuite de l'extension des règles sur les CFC, mais aussi à leur durcissement. En règle générale, l'imposition des bénéfices des filiales à l'étranger se fait dans le pays de la maison mère, particulièrement lorsque le taux réellement applicable à la filiale («effective tax rate») est inférieur à une certaine valeur, soit trop bas par rapport au taux dans le pays où est domiciliée la société mère.

Au final, les mesures d'allègement de la RIE III aboutissent toutes à une baisse du taux d'imposition effectivement applicable. Dans le cas des filiales suisses de groupes étrangers, reste encore à voir si ces allègements auront les effets escomptés pour le groupe. En raison des règles sur les CFC en vigueur dans l'Etat de domicile de la société mère d'un groupe étranger, de tels allègements pourraient en effet conduire à ce que les revenus de la filiale suisse de ce groupe soient pris en compte et immédiatement imposés. Dès lors, il n'en résulte plus d'économies d'impôts pour le groupe. En outre, il pourrait y avoir encore d'autres désavantages. On peut en conséquence se demander si les mesures de la RIE III auront les effets espérés dans le domaine de l'établissement de nouvelles entreprises venues de l'étranger. Ceci particulièrement pour les entreprises qui réalisent ce que l'on nomme des revenus mobiles (revenus financiers, patentes, commerce des marchandises), sans déployer en Suisse une activité substantielle, par exemple avec des usines. Les mesures BEPS tentent d'imposer les bénéfices là où se fait la création de valeur effective, ce qui est en règle générale lié avec une certaine substance (bureaux, personnel, équipements).

Pour les entreprises purement suisses au contraire, les mesures de la RIE III mèneront à des allègements fiscaux. D'où le risque que les dispositions de la RIE III en rapport avec les filiales de groupes étrangers restent sans effets, voire générèrent des effets négatifs à cause des règles étrangères sur les CFC, et que les allègements pour les entreprises purement suisses aient des effets directs sur les rentrées fiscales (effets d'aubaine).

2. Comment la RIE III affecte-t-elle les villes et les communes?

Les impôts payés par les entreprises sont parmi les plus importants pour les communes. En moyenne, la part des impôts directs des personnes morales au revenu fiscal total du niveau communal est de près de 15%. Toutefois, cette proportion peut aussi être nettement plus élevée. Selon la structure de l'économie, la part des personnes morales à la contribution fiscale totale peut même atteindre jusqu'à 50%.

Comme pôles économiques, les villes et les communes urbaines accueillent une part importante des entreprises domiciliées en Suisse. Selon une étude Ecoplan de 2015, 80% de l'impôt fédéral direct des personnes morales vient des villes. Les villes accordent une grande importance à la capacité concurrentielle de la Suisse en tant que lieu d'implantation d'entreprises et savent que la charge fiscale est un facteur important, même s'il n'est pas le seul à prendre en compte. Des infrastructures fiables, une offre développée de structures d'accueil pour les enfants, une bonne qualité de vie ainsi que des procédures efficaces et non bureaucratiques constituent également des facteurs importants pour l'attractivité d'une place économique. Et pour l'essentiel, ce sont les villes et les communes qui sont chargées de créer ces conditions favorables. Sans recettes fiscales assurées, les villes et les communes ne peuvent plus fournir ces prestations. S'y ajoute le fait que de nombreuses villes et communes d'agglomération sont actuellement dans une phase de croissance et doivent par conséquent investir dans de nouvelles infrastructures.

3. Etat actuel et prochaines étapes de la RIE III

Le délai référendaire sur le projet de loi de la RIE III court depuis le 28 juin. Le PS, les Verts et les syndicats ont lancé le référendum. La votation populaire sur la RIE III devrait avoir lieu le 12 février ou le 21 mai 2017.

Si la RIE III venait à être refusée dans les urnes, on peut partir de l'idée que le Conseil fédéral soumettra assez rapidement un nouveau projet au parlement. Il faut cependant tenir compte de la relative lenteur du processus législatif en Suisse. La «déclaration commune» de l'UE et de la Suisse sur la fiscalité des entreprises d'octobre 2014 ne donne que l'objectif de l'abolition des statuts fiscaux cantonaux, mais ne fixe pas de calendrier. Il est difficile d'estimer de quelle patience ferait preuve l'UE pour un nouveau projet de loi suisse (dans ce cas, il n'est pas exclu d'envisager des répercussions sur les autres questions en suspens dans la relation entre la Suisse et l'UE). La même chose vaut pour les conséquences d'une phase d'incertitude prolongée. Et finalement, la question de savoir à quel point une nouvelle version de la RIE III différerait du projet actuel reste ouverte.

Si la RIE III trouve une majorité dans les urnes, les cantons auront jusqu'à la date de l'entrée en vigueur pour reprendre dans leur droit fiscal les dispositions de la loi fédérale. Ce qui devrait être le cas pour début 2019. Par contre, aucun délai transitoire n'est prévu pour l'abolition des statuts fiscaux cantonaux. L'imposition privilégiée doit donc disparaître dès l'entrée en vigueur de la RIE III.

4. Mise en œuvre dans les cantons en tenant compte des intérêts communaux

Les cantons devront décider lesquels des instruments prévus dans le droit fédéral ils veulent reprendre et dans quelle mesure ils veulent adapter le taux de l'impôt sur le bénéficiaire. Certains cantons ont déjà esquissé les axes de leur stratégie fiscale. Vaud est le seul canton à avoir déjà décidé de la mise en œuvre de la RIE III, qui a même été approuvée en votation.

Le présent aide-mémoire a pour but de fournir aux villes et aux communes des conseils pour la défense de leurs intérêts dans le processus de décision cantonal. Cependant, la situation est différente dans chaque canton, aussi bien en ce qui concerne l'importance des impôts des entreprises qu'en ce qui concerne la répartition des recettes fiscales et des tâches entre le canton et les communes. C'est pourquoi selon les circonstances, les recommandations ne sont pas toutes également appropriées dans tous les cantons.

Les recommandations se concentrent sur les instruments de la RIE III pour lesquels les cantons peuvent décider si et comment ils veulent les mettre en œuvre. Fondamentalement, les recommandations visent à conserver dans toute la mesure du possible les recettes de l'impôt des entreprises dans les villes et les communes concernées. Si cela ne réussit pas, il faudra revoir les prestations ou augmenter l'impôt des personnes physiques.

En général, il convient de noter que les effets des différentes mesures de politique fiscale ne sont que difficilement prévisibles. Elles peuvent avoir des effets dynamiques dans les deux sens. C'est pourquoi il est recommandé de choisir une combinaison d'instruments dont les effets restent prévisibles.

5. Recommandations sur la patent box (art. 8a, 14 al. 3 et 24a LHID)

Les cantons ont la liberté d'imposer avec une patent box les gains sur les brevets et les droits analogues à un taux réduit (avec une réduction maximale de 90%). C'est ce que l'on nomme encouragement en amont. Les effets de cet instrument sur les recettes fiscales dépendront largement des modalités d'exécution que fixera le Conseil fédéral. Ainsi, la définition de ce que l'on considère comme droits analogues aux brevets aura une grande importance. L'art. 24a al. 4 LHID donne la possibilité au Conseil fédéral de considérer comme droits analogues également des inventions de petites et moyennes entreprises non protégées par un brevet, comme des logiciels. Même si la conception de la patent box est conforme au plan BEPS, l'attractivité d'une telle imposition pour les filiales de groupes étrangers pourrait être limitée, en raison des règles sur les CFC, à savoir si l'imposition de la patent box est plus basse que ce que permettent les règles sur les CFC en vigueur à l'étranger.

L'approche Nexus modifiée prescrite par l'OCDE et prévue à l'art. 24a LHID limite les revenus déterminants pour la patent box à ceux qui peuvent être attribués à la recherche et développement de l'entreprise concernée. Ainsi, l'utilisation pratique de la patent box, surtout dans les groupes actifs au niveau international, peut devenir extrêmement complexe, vu qu'il se produit souvent des étapes individuelles de développement dans différentes filiales et dans différents pays. L'avantage fiscal de la patent box intervient donc dans les faits uniquement pour les brevets (et droits analogues) développés en Suisse. Mais les groupes suisses actifs au plan international font souvent leur développement à l'étranger, et développent, en plus des brevets, également d'autres biens immatériels. C'est pourquoi ils ne profitent de la patent box que dans une mesure très limitée.

S'y ajoute le fait que la patent box ne peut servir de substitut que pour au mieux une petite part des sociétés à statut fiscal spécial – avant tout dans le domaine de la pharma et de la chimie, ainsi que dans la construction des machines et des usines.

Recommandations

- La législation fédérale autorise une configuration spécifique de la patent box. Selon la situation initiale et la structure de l'entreprise, la réduction peut aussi être fixée à moins de 90% (voir art. 24a LHID). L'abattement maximal peut prendre tout son sens dans les cantons qui abritent sur leur territoire une activité de recherche importante, afin d'éviter le départ des entreprises concernées. Même dans les cantons qui n'ont pas ou très peu d'activités de recherche, la réduction maximale peut être utile, afin de se rendre attractif pour de nouvelles entreprises qui cherchent à s'implanter.
- Toutefois, il conviendrait d'examiner combien d'entreprises établies dans le canton pourraient profiter de la patent box et si celles-ci revendiquent déjà aujourd'hui un statut fiscal cantonal. Si c'est le cas, l'octroi de l'abattement maximal ne devrait causer que peu d'effets d'aubaine. Mais s'il est question d'une imposition selon la patent box pour des entreprises qui sont imposées aujourd'hui de manière ordinaire, les effets d'aubaine augmentent. Dans ce cas, il serait éventuellement utile de réduire l'allègement selon la patent box.
- Si la patent box est très large et inclut également les logiciels et autres «droits analogues», les conséquences fiscales ne sont que difficilement prévisibles. Il faut veiller également dans la loi cantonale à ce que la définition de ces «droits analogues» reste claire et prévisible. Une attention particulière devrait être accordée à ce que les inventions des PME non protégées par des brevets, ainsi que les logiciels, mentionnés à l'art. 24a al. 4 LHID ne soient pas définis trop largement. Certes, l'ordonnance du Conseil fédéral n'a pas encore été présentée, mais la législation cantonale pourrait au besoin prévoir de nouvelles restrictions dans ce domaine – mais ceci dépendra de la formulation de l'ordonnance fédérale, vu que l'art. 24a al. 4 LHID laisse la compétence de définir ces droits au Conseil fédéral.
- Les effets de l'introduction de la patent box peuvent éventuellement être estimés sur la base des données existantes (nombre de sociétés à statut fiscal spécial dans la juridiction fiscale, activités de ces sociétés). Pour autant que les données soient disponibles, il est recommandé d'analyser combien de sociétés établies peuvent prétendre à une imposition selon la patent box et d'adapter l'ampleur de l'abattement en conséquence.

6. Recommandations sur l'encouragement de la recherche et du développement (art. 10a et 25a LHID)

Les cantons peuvent défalquer les coûts de recherche et développement (R&D) jusqu'à 150 %, au titre d'effort d'entreprise (ce que l'on nomme encouragement en amont). Ainsi, les efforts qui vont au-delà des coûts effectifs sont effectivement subventionnés, une pratique toutefois très répandue et non contestée au niveau international. Mais seul l'effort de R&D consenti en Suisse est déductible.

L'art. 25a LHID ne prévoit pas de définition des dépenses de R&D privilégiées. Ici aussi, la compétence de donner la définition revient au Conseil fédéral. Jusqu'ici, il apparaît que les autres pays qui pratiquent déjà l'encouragement en amont n'ont pas de définitions pratiques. Ainsi les cantons disposeront éventuellement d'une marge de manœuvre importante – en fonction de la formulation dans l'ordonnance fédérale d'application de la LHID – en ce qui concerne les dépenses privilégiées. Comme l'introduction de cette déduction majorée est facultative pour les cantons, on devrait admettre à tout le moins une définition qui va moins loin que celle de l'ordonnance fédérale.

Mais encore une fois, il faut que les groupes internationaux avec des filiales en Suisse soient tenus de respecter les règles en vigueur sur les CFC.

Recommandations

- Les effets de l'encouragement de la recherche et du développement sur le substrat de l'impôt sont difficiles à évaluer et dépendent en particulier de l'importance de l'encouragement et de ses effets dynamiques.
- L'instrument vaut la peine d'être utilisé s'il permet d'attirer ou de garder en Suisse des entreprises qui font de la recherche. Du point de vue du produit de l'impôt, il faut mettre les pertes de recettes dans un plateau de la balance et l'installation en Suisse d'employés bien payés dans l'autre. Cependant, il faut pour cela que les autres conditions cadre pour les entreprises très actives dans la recherche correspondent.
En raison de l'imposition en partie assez basse, en comparaison internationale, des personnes physiques en Suisse ainsi que de la qualité de vie élevée et des bonnes infrastructures, l'encouragement en amont pourrait constituer un instrument adapté pour renforcer la place économique suisse.
- Dans ce contexte, la définition des dépenses de R&D privilégiées prend une importance décisive.
- Toutefois, il convient aussi d'examiner ici combien d'entreprises déjà établies dans le canton profiteraient de cet instrument. Ce n'est qu'ainsi que les effets d'aubaine peuvent être estimés, et limités si nécessaire.

7. Recommandations sur l'impôt sur le bénéfice corrigé des intérêts (art. 59 al. 1 lit. f et al. 1^{bis}-1^{sexies} LIFD, art. 25 al. 1 lit. f et al. 1^{ter}-1^{septies} LHID)

L'impôt sur le bénéfice corrigé des intérêts a été l'élément le plus controversé de la RIE III. Au plan international non plus, il ne fait pas l'unanimité, au point que sa viabilité à terme est discutable. Selon la proposition soumise au référendum, les entreprises doivent à l'avenir pouvoir déduire les intérêts notionnels de leur capital propre «excédentaire» (ce que l'on nomme capital propre de sécurité). Alors que ceci vaut dans tous les cas pour l'impôt fédéral, les cantons ne peuvent introduire cet instrument que s'ils imposent simultanément à 60% au minimum les dividendes issus de participations de plus de 10%.

Le capital propre de sécurité est la part du capital propre imposable en Suisse qui dépasse le capital propre nécessaire aux activités de l'entreprise. Le capital propre nécessaire aux activités de l'entreprise est déterminé par les pourcentages fixés par catégorie d'activité. Le capital propre nécessaire est calculé sur la base de la valeur moyenne des actifs. C'est la valeur déterminante des actifs pour l'impôt sur le bénéfice (valeur comptable) qui compte pour le calcul de la valeur moyenne, et non pas la valeur marchande.

L'intérêt notionnel applicable sur la valeur moyenne du capital propre de sécurité et à déduire du bénéfice imposable se calcule d'après les rendements des obligations de la Confédération à dix ans. Le taux d'intérêt sur les obligations de la Confédération à dix ans est négatif depuis plus d'une année. Ni la LHID ni la LIFD ne prévoient de taux plancher ou de taux plafond.

L'effet de l'impôt sur le bénéfice corrigé des intérêts dépend fortement de l'environnement des taux d'intérêt, comme le montrent les exemples suivants:

Une entreprise de commerce devrait en moyenne avoir besoin d'environ 20% de capital propre. Si elle est entièrement autofinancée, son capital propre de sécurité se monte donc à 80%. Sur ce montant, on peut déduire l'intérêt notionnel. Avec une somme au bilan de 100, l'impôt sur le bénéfice corrigé des intérêts touche un montant de 80. En supposant un rendement général de l'actif de 12%, le bénéfice se monte à 12. Sans impôt sur le bénéfice corrigé des intérêts, la charge fiscale atteint 2.4 ($12 \cdot 20\%$, si l'on suppose un taux d'imposition général de 20%).

- Avec un taux d'intérêt notionnel de 2%, l'intérêt déductible s'élève à 1.6 ($2\% \cdot 80$), ce qui – si l'on suppose toujours un taux d'imposition général de 20% – signifie une charge fiscale de 2.08 ($(12 - 1.6) \cdot 20\%$).
- Avec un taux d'intérêt notionnel de 1%, l'impôt sur le bénéfice corrigé des intérêts aboutit à une charge fiscale de 2.24 ($(12 - 0.8) \cdot 20\%$).

Une entreprise de production a en général besoin d'un capital propre plus élevé. Pour les besoins de cet aide-mémoire, nous considérerons le chiffre de 40%. Dans des conditions par ailleurs

semblables à celles de l'exemple précédent, la charge fiscale de l'entreprise de production sera de 2.4 (sans impôt sur le bénéfice corrigé des intérêts), 2.16 (avec un intérêt notional de 2%), respectivement 2.2 (avec un intérêt notional de 1%).

Ces exemples montrent que dans l'environnement actuel des taux d'intérêt, l'impôt sur le bénéfice corrigé des intérêts devrait avoir des effets relativement mineurs sur les recettes fiscales. Le couplage avec la hausse de l'imposition partielle des dividendes à 60% touche par contre l'impôt sur le revenu des personnes physiques. Ces dernières ont tendance à être moins mobiles quant au déplacement de leur domicile fiscal. En fonction des conditions dans le canton, l'introduction de l'impôt sur le bénéfice corrigé des intérêts avec une augmentation simultanée de l'imposition partielle des dividendes à 60% peut donc conduire à une augmentation des recettes fiscales, du moins à court terme.

Recommandations

- L'impôt sur le bénéfice corrigé des intérêts devrait entre autres permettre de garder en Suisse des activités de financement (intragroupes) jusqu'ici imposées de manière privilégiée. Dans les cantons dans lesquels ne sont domiciliées que très peu d'entreprises de ce type, l'introduction de cet instrument devrait mener à des effets d'aubaine. Avec les taux d'intérêt bas comme ils le sont en ce moment, toutefois, ces effets d'aubaine devraient être plutôt faibles. Mais cela peut changer si les taux remontent. L'introduction de l'impôt sur le bénéfice corrigé des intérêts au niveau cantonal peut aider un canton à être perçu comme fiscalement attractif.
- Il y a lieu d'examiner si une hausse du taux d'imposition partielle sur les dividendes, nécessaire à cette fin, peut être politiquement réalisable.
- Les effets de l'impôt sur le bénéfice corrigé des intérêts dépendent dans une large mesure du niveau des taux. On pourrait éventuellement prévoir, dans le cas où les taux remontent, un plafonnement lors de la détermination du taux d'intérêt notional. Comme l'introduction de l'impôt sur le bénéfice corrigé des intérêts est facultative pour les cantons, on devrait autoriser un plafonnement du taux d'intérêt dans la législation cantonale.
- L'effet absolu de l'impôt sur le bénéfice corrigé des intérêts dépend toutefois aussi du produit effectif de l'impôt sur le bénéfice – plus il est faible, plus faible est aussi l'effet de l'impôt sur le bénéfice corrigé des intérêts. Les baisses prévues de l'impôt sur le bénéfice nuisent ainsi à l'instrument. Une combinaison d'impôt sur le bénéfice corrigé des intérêts et de faible taux de l'impôt sur le bénéfice ne contribue que de manière conditionnelle à l'attractivité fiscale.

8. Recommandations sur les mesures de compensation (art. 196 al. 1 LIFD)

La part cantonale à l'impôt fédéral direct sera augmentée de 17 à 21,2% – une mesure que l'Union des villes a toujours soutenue. La Confédération compense avec ces quelque 1,1 milliard une part des pertes fiscales attendues des cantons et des communes. Dans son message, le Conseil fédéral prévoit ces mesures de compensation pour les cantons et les communes, mais veut laisser l'indemnisation des villes et des communes aux cantons. Une disposition législative, qui aurait incité les cantons à prendre en compte les effets sur les communes de la RIE III, n'a finalement pas trouvé de majorité au parlement. Pourtant, on a rappelé à plusieurs reprises que les villes et les communes doivent être incluses dans les mesures de compensation:

- Le conseiller fédéral Ueli Maurer devant le Conseil des Etats le 30 mai 2016: «Je considère qu'il va de soi que les cantons négocient avec leurs communes».
- Le conseiller fédéral Ueli Maurer devant le Conseil national le 16 mars 2016: «Oui, les cantons sont engagés dans un dialogue et nous partons de l'idée que cette question sera réglée dans les parlements et les gouvernements cantonaux, car elle doit être réglée».
- Le conseiller aux Etats Pirmin Bischoff devant le Conseil des Etats, le 14 décembre 2015: «Il est clair pour nous tous que les communes doivent aussi être déchargées au bout du compte, parce qu'au total elles sont encore plus fortement chargées que les cantons».
- La conseillère fédérale Eveline Widmer-Schlumpf devant le conseil des Etats le 14 décembre 2015: «Nous partons tous de l'idée, et il doit aussi en être ainsi, que les cantons prendront en compte les demandes des villes et des communes lors de la mise en œuvre. Il est également inscrit à l'article 50 de la constitution fédérale que l'autonomie communale est garantie, dans les limites fixées par le droit cantonal».
- Communiqué de presse de la Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances (CDF) du 17 juin 2016: «La part de 21,2% des cantons à l'impôt fédéral direct maintient l'équilibre financier entre la Confédération et les cantons; elle élargit aussi la marge de manœuvre financière des cantons notamment à l'égard de leurs communes».

Recommandations

- Lors de la mise en œuvre de la RIE III dans les cantons, les villes et les communes concernées doivent être associées aux paiements compensatoires de la Confédération. Lors des débats au Conseil national et au Conseil des Etats, il a été dit à réitérées reprises que les effets de la RIE III sur l'échelon communal devaient également être pris en compte. Mais cela ne reste que des mots tant que ce n'est pas explicitement mentionné dans la loi.
- Le parlement a augmenté la part cantonale à l'impôt fédéral direct à 21,2%, ce qui élargit la marge de manœuvre financière des cantons, en particulier aussi pour l'indemnisation de leurs communes. C'est ce qu'a souligné explicitement la CDF dans son communiqué de presse du 17 juin 2016.
- Les communes qui dans ce contexte doivent être tout particulièrement soulagées sont celles qui seront frappées de grosses pertes au titre de l'impôt sur les entreprises. Cette décharge peut se faire via la péréquation financière intracantonale ou d'autres mesures de péréquation (par exemple reprises de prestations jusque-là communales par le canton).
- Globalement, les mesures de compensation de la Confédération doivent bénéficier aux communes en proportion de leur part de l'impôt.

9. Recommandations pour réduire les taux des impôts cantonaux sur le bénéfice

L'augmentation présentée ci-dessus de la part cantonale à l'impôt fédéral direct doit permettre aux cantons de baisser leur impôt sur le bénéfice de manière acceptable pour leurs budgets. On peut admettre qu'un taux d'imposition général compétitif au plan national comme au plan international (comprenant impôt fédéral et sur le bénéfice avant impôt) devra à l'avenir se situer clairement en dessous de 20%. Certains cantons ont déjà annoncé, respectivement mis en œuvre des taux de 12 à 14% (impôt fédéral direct compris).

Recommandations

- La fixation du taux cantonal de l'impôt sur le bénéfice doit prendre en compte les besoins des ménages communaux. Si la baisse de l'impôt cantonal sur le bénéfice entraîne une hausse disproportionnée du coefficient fiscal d'une certaine commune, ceci peut amener des entreprises à déménager. Ceci est d'autant plus vrai dans les communes qui appliquent (doivent appliquer) le même coefficient aux personnes morales et aux personnes physiques.
- Il faut examiner les effets de la baisse de l'impôt cantonal sur le bénéfice et des adaptations du coefficient fiscal communal qui lui sont associés sur la péréquation financière et la répartition des charges à l'intérieur du canton. Il est recommandé aux communes avec une forte part d'impôts d'entreprises de s'engager, le cas échéant, pour une compensation de leurs pertes fiscales par les mécanismes intracantonaux de péréquation financière et de répartition des charges.
- Dans les cantons qui appliquent un coefficient unique pour les personnes morales, celui-ci devrait être aboli et on devrait donner aux communes la compétence de fixer le coefficient pour les personnes morales. Ce n'est qu'ainsi que les communes peuvent réagir de manière appropriée aux baisses de recettes de l'impôt sur les entreprises causées par la réforme. Les communes devraient également avoir la possibilité d'appliquer des coefficients différents aux personnes morales et aux personnes physiques.
- Lors de la baisse de l'impôt cantonal sur le bénéfice et de la fixation du coefficient communal, il y a lieu de garder à l'esprit les effets des plus importantes règles sur les CFC en vigueur à l'étranger. Ainsi, on devrait faire particulièrement attention à ce qu'une baisse du taux de l'impôt sur le bénéfice en dessous de 15% comprenne la possibilité d'appliquer la plupart des règles sur les CFC. Si une filiale suisse en mains étrangères ne peut pas se libérer de l'applicabilité des règles sur les CFC par une exception à l'exception, la baisse du taux de l'impôt sur le bénéfice pour cette société s'avère contreproductive. En raison de la diversité des règles sur les CFC et de leur renforcement constant, personne n'a de recette universelle pour éviter leur application. On peut juste ajouter que ce n'est plus seulement – comme on le considérait initialement – les revenus dits passifs (intérêts, dividendes, licences, revenus d'assurance, etc.) qui y sont soumis, mais de plus en plus aussi les revenus d'activités commerciales. Avec ces règles sur les CFC, de nombreux Etats atteignent leur objectif, qui est de contenir la concurrence fiscale pour les entreprises dans une fourchette relativement étroite.

10. Réglementation transitoire pour le changement de statut

Dans le cadre de la RIE III, les privilèges fiscaux cantonaux seront abolis. En cas d'abandon du privilège fiscal (changement de statut), se pose la question du traitement fiscal des réserves latentes qui ont été constituées sous le régime fiscal cantonal. Selon le droit en vigueur, il existe, selon les cantons, deux modèles différents pour imposer ces réserves.

Modèle 1: Les réserves latentes sont inscrites au bilan fiscal au moment du changement de statut et imposées – à un taux privilégié, voire pas du tout, selon la pratique cantonale. Au cours des années suivantes, ces réserves latentes peuvent être radiées – une fois encore seulement du bilan fiscal – et réduire ainsi le bénéfice imposable ordinaire de la société.

Modèle 2: Les réserves latentes disponibles au moment du changement de statut sont constatées, sans être imposées. En cas de réalisation ultérieure de ces réserves latentes, elles ne seront pas (ou seulement partiellement) imposées.

La RIE III prévoit une réglementation uniforme pour le traitement des réserves latentes en cas de changement de statut. Celle-ci suit pour l'essentiel le modèle 2 cité ci-dessus: les réserves latentes au moment du changement de statut doivent être constatées par décision de l'autorité de taxation. Les réserves latentes comprennent dans ce cas également la valeur ajoutée que la société a créé elle-même (goodwill originaire). Pour autant que les réserves latentes constatées soient réalisées dans les cinq ans suivant le changement de statut, elles doivent être soumises à une imposition séparée, à un taux plus bas. Chaque canton doit pouvoir décider lui-même du taux d'imposition spécial qui sera valable pendant ces cinq ans. Le Message sur la réforme de l'imposition des entreprises III semble ne laisser aux cantons aucun droit de décider si le modèle 1 peut être encore autorisé. Les cantons devraient donc examiner si le modèle 1 est compatible avec leur législation actuelle et leur pratique administrative avant l'entrée en vigueur de la réforme, et si ce n'est pas le cas, si le modèle 1 doit encore être reproduit dans la pratique administrative cantonale.

La différence centrale entre les deux modèles est la suivante: si une entreprise réalise des réserves latentes qui ont été constituées avant le changement de statut, dans les années 1 à 5 après le changement de statut, dans le modèle 1, elle se voit imposée sur la dotation aux amortissements des années 1 à 5 (majorée des autres augmentations de valeur) au taux ordinaire. Dans le modèle 2 par contre, c'est un taux spécial cantonal – qui reste à déterminer – qui sera appliqué. Cependant, si une entreprise réalise des réserves latentes qui ont été constituées avant le changement de statut, au terme des cinq ans après le changement de statut, la situation est la suivante: selon le modèle 1, l'entreprise se voit à nouveau imposée uniquement sur la dotation aux amortissements (majorée des autres augmentations de valeur depuis le changement de statut) au taux ordinaire. Selon le modèle 2 par contre, c'est le taux d'imposition ordinaire qui s'applique à l'ensemble du montant réalisé, car le taux spécial n'est valable que cinq ans. A partir de là, savoir quel modèle est le plus attractif du point de vue des entreprises dépendra de chaque cas particulier.

L'entrée dans l'obligation fiscale avec activation des réserves latentes, goodwill inclus (modèle 1) conduit dans les faits à une prolongation du statut fiscal spécial, en ce sens que le (plus haut) taux d'imposition ordinaire qui est appliqué est compensé par un amortissement. Ainsi, des plus-values sont à attendre au plus tôt après expiration de la période d'amortissement, si les entreprises restent domiciliées en Suisse. D'un autre côté, le modèle 1 réduit la pression sur les cantons pour diminuer fortement et d'un coup le taux de l'impôt sur le bénéfice, car les entreprises touchées par le changement de statut peuvent réduire leur charge d'impôt sur le bénéfice par l'amortissement des réserves latentes.

11. Remarques finales

Le Département fédéral des Finances a établi une présentation synoptique des conséquences financière de la réforme de l'imposition des entreprises III et de ses effets statiques et dynamiques (du 6 juillet 2016, à voir sur <https://www.efd.admin.ch/efd/fr/home/themen/impots/steuernnational/troisieme-reforme-de-limposition-des-entreprises--rie-iii-.html>). Le point de départ est le fait que les sociétés à statut fiscal spécial apportent plus de cinq milliards de francs de recettes fiscales à la Confédération, aux cantons et aux communes, auxquels il faut ajouter les impôts sur les revenus générés par leurs employés, conseils d'administration, sociétés de révision, conseillers, etc. A cet égard, on ne peut pas dire combien de ces sociétés pourraient être gardées en Suisse avec les mesures prévues, mentionnées ci-dessus. Il est évident qu'il sera difficile d'y arriver, parce qu'il n'y a pas une alternative à offrir à chaque activité des sociétés à statut fiscal spécial. Il faut donc compter avec une tendance à la baisse du produit de l'impôt sur le bénéfice, avant tout dans les cantons et dans les villes pour lesquels la patent box n'offrira pas de solution de remplacement pour les sociétés à statut fiscal spécial existantes.

La présentation synoptique tente de dresser un tableau des effets statiques et dynamiques, où les effets dynamiques ne sont pas quantifiés. Mais il convient maintenant de noter que les effets dynamiques aussi se concentrent exclusivement sur les mesures de la RIE III énumérées ci-dessus. Les développements internationaux, en particulier le projet BEPS des 15 actions proposé par l'OCDE, les règles sur les CFC imposées par l'UE ainsi que les limitations liées et ciblées de la concurrence fiscale internationale dans le domaine de l'impôt sur le bénéfice seront occultés. En conséquence, les efforts internationaux pourraient faire que les baisses du produit de l'impôt sur le bénéfice mènent avant tout, mais pas uniquement, à désavantager encore des sociétés en mains étrangères n'ayant pas une substance suffisante en Suisse et à les faire déménager. Dès lors, d'autres adaptations du système de l'imposition des entreprises ne sont pas exclues.

