



05.06.2015

Troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III)

Questions et réponses

1. Politique fiscale

a. *Quelles sont les grandes orientations de la RIE III ?*

La réforme repose toujours et encore sur les éléments suivants:

- suppression des réglementations existantes pour les revenus provenant d'activités mobiles au profit de nouvelles règles, conformes aux normes internationales;
- réduction des taux cantonaux d'imposition du bénéfice;
- autres mesures ayant pour but d'améliorer la systématique de la fiscalité des entreprises.

b. *Quelles mesures de politique fiscale seront maintenues ?*

- suppression des régimes fiscaux cantonaux; adaptation ou suppression des pratiques administratives relatives aux sociétés principales et aux «Swiss Finance Branches»;
- instauration d'une *patent box* fondée sur la norme internationale en vigueur (et plus particulièrement l'approche nexus modifiée) dans la loi sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes;
- autorisation octroyée aux cantons de prévoir des déductions fiscales accrues au profit de la recherche et du développement;
- adaptation au nouveau contexte de l'impôt cantonal sur le capital;
- instauration, à l'échelon cantonal et fédéral, d'un système de prise en compte des réserves latentes;
- suppression du droit de timbre d'émission sur le capital propre;

- instauration, aux échelons cantonal et fédéral de la procédure d'imposition partielle, d'un allègement uniformisé à hauteur de 30 % des participations qualifiées (10 % minimum);
- augmentation de la part cantonale à l'impôt fédéral direct à 20,5 % afin de garantir une répartition équilibrée des charges induites par la RIE III;
- pondération des bénéfices des personnes morales dans la péréquation des ressources en fonction de la part relative de l'exploitation du potentiel fiscal;
- octroi d'une contribution complémentaire temporaire afin d'éviter les cas de rigueur dans les cantons au potentiel de ressources le plus faible.

c. *Quelle est l'incidence de la RIE III sur les finances de la Confédération ?*

On estime que les mesures de politique fiscale réduiront durablement de 0,1 milliard de francs les recettes de la Confédération. A cela s'ajoutent une hausse de 1 milliard de francs des dépenses liées aux mesures de compensation verticale de même que la contribution complémentaire de 180 millions de francs en faveur des cantons au plus faible potentiel de ressources, ce qui porte le coût total à près de 1,3 milliard de francs.

Mesures concernant les recettes	Mrd. CHF
- prise en compte des réserves latentes	0.0
- suppression du droit de timbre d'émission sur le capital propre	-0.2
- ajustement de l'imposition partielle touchant les participations d'au moins 10 % du capital	0.1
Mesures concernant les dépenses	
- mesures de compensation verticale	-1.0
- contribution complémentaire	-0.2
Total de la réforme	-1.3

d. *Quelle est l'incidence de la RIE III sur les finances des cantons et des communes ?*

D'un point de vue statique, les cantons et les communes subiront les conséquences financières suivantes: si les revenus de sociétés fiscalement privilégiées jusqu'à présent sont désormais imposés dans le cadre de la *patent box*, la réforme n'aura que peu d'incidence sur les finances des cantons et des communes. La *patent box* entraînera cependant une diminution des recettes si elle est appliquée à des revenus imposés au taux normal jusque-là. La révision de l'impôt sur le capital et la prise en compte des réserves latentes en cas de perte du statut spécial devraient n'avoir, elles aussi, guère d'incidence financière. Cette dernière mesure est toutefois limitée dans le temps. La hausse des déductions fiscales au profit de la recherche et du développement fera elle aussi baisser les recettes. Cette mesure n'étant pas obligatoire, l'ampleur de cette baisse dépendra de la décision des cantons à cet égard (application ou non, et si oui dans quelle proportion). En revanche, la révision de la procédure d'imposition partielle devrait quant à elle générer des recettes supplémentaires de l'ordre de 0,1 milliard de francs).

e. *A quelles conséquences financières dynamiques faut-il s'attendre ?*

Afin de contrer la menace d'évasion des sociétés mobiles ou plus exactement de la substance fiscale mobile vers d'autres collectivités territoriales, il se peut que les cantons ressentent le besoin, après la suppression de leur régime fiscal, d'abaisser l'impôt sur le bé-

néfice. Une telle baisse bénéficierait également aux sociétés imposées jusque-là à un taux normal. Les entreprises s'adapteront au nouveau contexte national et international. Selon la stratégie fiscale qu'adopteront les cantons et les Etats étrangers, cela entraînera en fin de compte un afflux ou une fuite de substance fiscale. En principe, la position de la Suisse à cet égard est plutôt favorable: avec la réforme, elle restera une place économique attrayante et compétitive sur le plan international, avec une charge fiscale faible pour les activités de financement (impôt sur le bénéfice corrigé des intérêts, suppression du droit de timbre d'émission) et les activités à forte composante de recherche (*patent box*, déductions accrues au profit de la recherche et du développement) de même qu'un taux d'imposition du bénéfice globalement plus faible qu'aujourd'hui.

f. La patent box constitue-t-elle une bonne solution ?

Aujourd'hui, les *patent boxes* sont une réalité sur plusieurs places économiques concurrentes. Elles sont donc considérées comme une mesure efficace contribuant à l'atteinte des objectifs stratégiques de notre pays. Tant l'OCDE que l'UE ont examiné la conformité aux normes internationales des *patent boxes* existantes. Les résultats de ces travaux sont désormais largement connus. La consultation a révélé une large approbation de cette mesure. Elle doit cependant être limitée aux impôts cantonaux.

g. Sur quelles réflexions l'approche nexus modifiée est-elle fondée ?

Avec l'approche nexus modifiée, seuls les revenus fondés sur des dépenses de recherche-développement effectuées en Suisse peuvent bénéficier d'une imposition privilégiée. Conformément au modèle développé par l'OCDE, une exonération supplémentaire («uplift») est cependant possible dans certaines limites. La mise en œuvre de l'approche nexus modifiée nécessitera un travail administratif plus important que le modèle mis en consultation, car les charges seront prises en compte dans le calcul. Comme le projet mis en consultation, l'approche nexus modifiée limite les droits de propriété intellectuelle concernés aux brevets et aux droits comparables.

h. Quelles retombées la patent box proposée aura-t-elle sur les cantons et les entreprises ?

Toutes les entreprises qui obtiennent des revenus de certains biens immatériels peuvent bénéficier des *patent boxes*. Les retombées sur les cantons dépendent fortement de la structure économique de ces derniers.

i. Pourquoi la taxe au tonnage n'a-t-elle pas été traitée dans le message ?

On a constaté que l'introduction d'une taxe au tonnage n'est pas compatible avec les principes constitutionnels.

j. Pourquoi a-t-on abandonné l'impôt sur le bénéfice corrigé des intérêts sur les fonds propres supérieurs à la moyenne ?

Le Conseil fédéral tient compte des résultats de la consultation. Or, la majorité des cantons, notamment, se sont prononcés contre cette mesure.

k. Quelles modifications ont été prévues en ce qui concerne l'impôt sur le capital ?

Les cantons ont la possibilité d'introduire des allègements ciblés pour les licences et autres droits comparables ainsi que pour les participations.

l. Que faut-il penser de la hausse des déductions au profit de la recherche et du développement ?

Les cantons sont habilités à prévoir, dans leur législation propre, une hausse des déductions au profit de la recherche et du développement effectués en Suisse. Le caractère fa-

cultatif de la disposition garantit aux cantons la marge de manœuvre nécessaire pour abaisser le taux de leur impôt sur le bénéficiaire s'ils jugent que cela leur permet de préserver leur compétitivité internationale.

m. Que disent les cantons de la suppression de leur régime fiscal spécial ?

La grande majorité des participants reconnaissent la nécessité de cette mesure.

n. Pourquoi les modifications de la comptabilisation des pertes et de la réduction pour participation ont-elles été abandonnées ?

La consultation a révélé que la grande majorité des participants étaient contre l'intégration de ces sujets à la RIE III.

o. Comment faut-il organiser la procédure d'imposition partielle ?

Le Conseil fédéral est décidé à corriger la réglementation en vigueur afin d'éviter les incitations inopportunes et la diminution des recettes (y compris les effets sur l'AVS). Cela implique une uniformisation du montant de l'exonération et de la conception technique. Le pourcentage imposé doit être fixé uniformément à 70 % pour la Confédération et les cantons. La majorité des cantons s'est déclarée favorable à ces deux éléments lors de la consultation. Le privilège fiscal restera toutefois réservé aux droits de participation d'au moins 10 %.

2. Dossiers internationaux

p. Quel est le rapport entre la troisième réforme de l'imposition des entreprises, le projet BEPS de l'OCDE et le dialogue avec l'UE portant sur la fiscalité des entreprises ?

Pour maintenir la compétitivité de la place économique de la Suisse, en matière de fiscalité des entreprises aussi, il faut trouver des solutions acceptées sur le plan international. Cela signifie, d'une part, que la Suisse doit modifier certaines réglementations, considérées par l'UE comme des sources de distorsions de la concurrence et examinées de près par l'OCDE et, d'autre part, que la troisième réforme de l'imposition des entreprises doit permettre d'introduire de nouvelles règles qui préservent la compétitivité économique de la Suisse.

La question de l'acceptation internationale se pose donc tant dans les relations avec l'UE qu'au sein de l'OCDE, dont le projet de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS, Base Erosion and Profit Shifting) doit conduire à une harmonisation internationale des réglementations fiscales.

q. Pourquoi la Suisse n'adopte-t-elle pas le code de conduite de l'UE ?

Ce code de conduite interne à l'UE ne s'applique qu'aux Etats membres de l'UE. Cependant, la Suisse est disposée à parler de certains points de l'imposition des entreprises avec l'UE.

r. Quels sont les objectifs atteints par la Suisse dans dialogue avec l'UE sur l'imposition des entreprises ?

La Suisse avait pour but d'arriver à un accord équilibré avec l'UE, également en ce qui concerne les mesures de rétorsion de cette dernière. Concrètement: si la Suisse adapte sa fiscalité des entreprises aux normes internationales et supprime les régimes contestés, les mesures de rétorsion au sein de l'UE doivent être

abandonnées. La délégation de l'UE a compris que pour la Suisse, la reprise du code de conduite de l'UE n'entre pas en ligne de compte. L'accord paraphé avec l'UE le 14 octobre 2014 tient compte de ces points.

En outre, l'entente avec l'UE jette les bases d'une sécurité accrue en matière de droit et de planification pour les entreprises établies en Suisse. Un thème qui a suscité pendant des années des frictions entre les deux parties a ainsi pu être définitivement classé. De plus, une entente avec l'UE influence positivement les discussions au sein de l'OCDE.

s. *Quelle est l'évolution relative à la fiscalité suisse des entreprises qui est attendue ces prochains mois au sein de l'OCDE ?*

La conclusion du contrôle des régimes fiscaux des Etats membres de l'OCDE fait partie du projet BEPS. Etant donné que ce contrôle ne s'est pas terminé l'année dernière, comme initialement prévu, les travaux se poursuivent. Le nouvel objectif est d'achever le contrôle de tous les régimes fiscaux d'ici au milieu de l'année 2015. Les régimes fiscaux suisses sont aussi examinés depuis novembre 2012. C'est pourquoi il importe que la réforme progresse rapidement.

t. *En matière de fiscalité des entreprises, quelle est la position de la Suisse dans les débats de l'OCDE et dans les rencontres ministérielles du G20 ?*

La Suisse encourage la concurrence fiscale équitable entre les Etats et approuve les initiatives visant à mettre en œuvre une telle concurrence. C'est pourquoi elle participe activement aux activités des groupes de travail du projet BEPS de l'OCDE. Deux aspects sont importants pour la Suisse:

- une concurrence équitable entre les places économiques, y compris sur le plan fiscal, doit rester possible;
- les normes internationales doivent s'appliquer partout et en particulier à toutes les places financières et à tous les concurrents de la Suisse («level playing field»).

u. *Selon vous, quel type de patent box est compatible avec le projet BEPS ?*

L'OCDE a annoncé le 6 février 2015 qu'un accord avait été trouvé sur les éléments clés de la future norme relative aux redevances sur les brevets (*patent boxes*), laquelle sera fondée sur ce qu'on appelle l'approche *nexus* modifiée. Le DFF a pleinement tenu compte de ce développement important lors de l'élaboration du message relatif à la RIE III.

v. *Les travaux en cours concernant le projet BEPS touchent-ils à d'autres aspects de la RIE III ?*

Le projet BEPS produira un grand nombre de nouvelles normes, règles et recommandations pratiques, qui devraient être connues à l'automne 2015. Le moment venu et selon les nécessités, le DFF envisagera la mise en œuvre de ces résultats dans un projet distinct et soumettra les propositions correspondantes au Conseil fédéral.

L'OCDE a par ailleurs publié en septembre 2014 les principes d'un échange de renseignements sur les décisions fiscales préalables. L'UE a publié le 18 mars 2015 une proposition de directive à ce sujet. Les mesures instaurées dans le cadre de la RIE III devront tenir compte de l'échange de renseignements sur les décisions fiscales préalables.

w. *La RIE anticipe-t-elle les développements internationaux en matière de fiscalité des entreprises ?*

Non. La RIE III mettra en œuvre des mesures conformes aux normes internationales d'ores et déjà en vigueur. Toute marge de manœuvre sera pleinement exploitée. Étant donné que le projet BEPS donnera lieu au développement et à l'affinage de normes, et plus particulièrement des normes de l'OCDE, il faudra sans doute adapter en conséquence les mesures suisses.

x. *Pourquoi le droit des marques et l'innovation sont-ils exclus des patent boxes ?*

La RIE III a notamment pour objectif de favoriser l'acceptation à l'échelle internationale du régime suisse d'imposition des entreprises. La norme de l'OCDE sur les patent boxes permet de privilégier fiscalement les revenus issus de l'exploitation de brevets et de biens immatériels aux fonctions similaires, mais pas ceux issus de l'exploitation d'une marque.

3. Politique budgétaire

y. *A combien s'élèvent les recettes fiscales de la Confédération et des cantons provenant de sociétés qui ont un statut fiscal spécial ?*

En moyenne pour les années 2009 à 2011 (données les plus récentes), les recettes correspondantes de l'impôt sur le bénéfice des cantons et des communes s'élevaient à près de 2,1 milliards de francs (soit 21 % des recettes totales de l'impôt sur le bénéfice). Les recettes correspondantes de la Confédération pour la même période s'élevaient à environ 3,2 milliards de francs (soit 49 % des recettes totales de l'impôt sur le bénéfice).

z. *Quelle est la part de ces recettes par statut spécial ?*

Les sociétés mixtes, en comparaison, versent la part la plus importante des recettes de l'impôt sur le bénéfice, suivies par les sociétés de domicile et les holdings. Directement (c.-à-d. sous forme d'exploitation fiscale des bases mobiles de l'impôt sur le bénéfice), la Confédération profite nettement plus du maintien des bases mobiles de l'impôt sur le bénéfice, car elle continuera de les imposer au taux statutaire de 8,5 % par l'intermédiaire de l'impôt fédéral direct. Indirectement, les cantons en profitent davantage: d'une part, en raison des revenus des collaborateurs des entreprises bénéficiant de bases d'imposition mobiles et, d'autre part, en raison des bénéfices des entreprises qui, dans la chaîne de production de valeur, dépendent des entreprises actuellement privilégiées sur le plan fiscal (et sont aujourd'hui soumises à l'imposition ordinaire), ainsi que des revenus de leurs collaborateurs et des entreprises en aval.

aa. *Combien la réforme coûte-t-elle à la Confédération et comment est-elle financée ?*

D'un point de vue statique, les mesures fiscales proposées entraînent des diminutions nettes de recettes de 0,1 milliard de francs. S'ajoutent à cela des mesures de compensation et une contribution complémentaire temporaire en faveur des cantons pour un total de 1,2 milliard de francs. Ce coût total est financé par des recettes supplémentaires (augmentation du nombre des inspecteurs fiscaux qui devrait rapporter 0,3 milliard de francs) et des mesures relatives aux dépenses (1,0 milliard de francs). Dans ce contexte, il est essentiel de limiter l'évolution des dépenses avant la réforme, afin d'absorber les charges financières découlant de la réforme sans avoir à prévoir des mesures supplémentaires concernant les dépenses. Les mesures arrêtées par le Conseil fédéral pour assainir les finances fédérales permettent, malgré les perspectives financières ternes, d'assurer l'amortissement de la charge résiduelle sans restrictions à court terme au niveau des dé-

penses. La troisième réforme de l'imposition des entreprises sera prise en compte pour la première fois dans le cadre du plan financier de la législature 2017 à 2019.

bb. Comment le montant de la compensation verticale est-il calculé ?

L'extrapolation du volume total des *mesures de compensation* verticales se focalise sur les conséquences financières des baisses des impôts cantonaux sur le bénéfice. Elle se fonde sur la *différence entre les diminutions de recettes* que la réforme fait subir aux cantons, d'un côté, et à la Confédération, de l'autre. Le montant indiqué correspond à la *moitié de cette différence*. Les cantons et la Confédération se partagent ainsi pour moitié les charges induites par les baisses des impôts cantonaux sur les bénéficiaires. Le calcul s'est basé sur un modèle montrant, à partir d'hypothèses plausibles, comment évolue la charge fiscale moyenne des entreprises en Suisse. Les cantons sont plus fortement concernés par cette évolution, d'où la participation de la Confédération.

cc. Quels instruments faut-il utiliser pour assurer la compensation verticale ?

La concurrence fiscale entre les cantons doit être faussée le moins possible. Par conséquent, la compensation doit se faire par une augmentation de la part des cantons au produit de l'impôt fédéral direct.

dd. Un canton bénéficie-t-il automatiquement de mesures accrues de compensation verticale de la Confédération s'il diminue plus fortement son impôt sur le bénéfice ?

Les mesures de compensation verticale sont conçues de manière à ne pas être directement influencées par la politique fiscale des cantons. Par ailleurs, ces mesures devraient globalement accroître à long terme la marge de manœuvre financière des cantons. La politique fiscale des cantons ne devraient pas influencer sur ces mesures.

ee. Si elle détermine précisément la compensation verticale à l'avance, la Confédération mettra-t-elle les cantons sous pression, notamment pour ce qui est des baisses des impôts sur le bénéfice ?

Suivant la situation des cantons, l'abaissement des impôts sur le bénéfice pourrait se révéler indispensable malgré les mesures de politique fiscale. Pour assurer la fiabilité de la planification des cantons, les mesures de compensation doivent être déterminées à l'avance. On ignore encore si les cantons abaisseront le taux de leur impôt sur le bénéfice, quelle sera l'ampleur de ces baisses et quelle sera la réaction des entreprises. En raison de ces incertitudes, les mesures de compensation verticale doivent être déterminées à l'aide d'hypothèses. Après la mise en œuvre de la réforme, l'efficacité de ces mesures devra être vérifiée et, le cas échéant, il faudra demander au Parlement de les adapter.

ff. Pourquoi faudrait-il adapter à la nouvelle donne le système de péréquation financière ?

En cas de suppression des régimes fiscaux cantonaux, les bénéficiaires des sociétés concernées, qu'ils soient de source suisse ou étrangère, pèseront pleinement sur le calcul du potentiel de ressources des cantons (en raison de l'abandon des facteurs bêta). Si aucune mesure n'est prise, cela entraînera d'importants désavantages (en particulier liés à une nette hausse du potentiel de ressources des cantons où de nombreuses sociétés à statut fiscal spécial ont leur siège) sans modification réelle du potentiel économique des cantons concernés.

gg. Quels seront les cantons gagnants et les cantons perdants de la modification de la péréquation des ressources ?

Il est trop tôt pour se prononcer concrètement. L'adaptation de la péréquation des ressources à un changement de situation a lieu avec un retard de quatre ans. Autrement dit,

elle interviendra en 2023 seulement. Des simulations ont montré que les incertitudes quant aux conséquences de ces adaptations sont très grandes.

hh. Pourquoi l'exploitation fiscale du potentiel de ressources des bénéfices des entreprises diminue-t-elle à présent ?

L'introduction conjuguée de nouvelles réglementations spéciales et de diminutions cantonales de l'impôt sur le bénéfice a deux résultats. D'une part, les entreprises imposées au taux ordinaire dans des cantons qui abaissent le taux de leur impôt sur le bénéfice tirent profit de cette baisse générale des taux de l'impôt. D'autre part, certaines entreprises mobiles pourraient changer de siège parce qu'un taux unique ne permettrait pas une imposition compétitive. Ces deux phénomènes entraînent une diminution de l'exploitation fiscale du potentiel de ressources.

ii. Un canton est-il encore incité à retenir des bases fiscales mobiles, si cela entraîne une forte augmentation de son potentiel de ressources ?

La pondération moindre des bénéfices des entreprises dans le potentiel de ressources renforce l'incitation à prendre des mesures destinées à maintenir le substrat fiscal correspondant.

jj. En ce qui concerne l'assiette fiscale agrégée (AFA): pourquoi l'exploitation fiscale des bénéfices des entreprises est-elle inférieure à celle des revenus ?

La mobilité plus élevée des bénéfices des entreprises a pour effet de diminuer leur exploitation fiscale. Les données le prouvent: l'exploitation fiscale des bénéfices des personnes morales est inférieure à l'exploitation fiscale des revenus des personnes physiques.

kk. Pourquoi les facteurs bêta ne sont-ils pas simplement reconduits pour les nouvelles boxes ?

En raison de la suppression des statuts fiscaux spéciaux, des facteurs bêta ne peuvent plus être calculés. Des facteurs zêta, qui reposent sur le modèle de l'exploitation fiscale relative des bénéfices, ont été introduits pour les remplacer.