

MAI 2019

## Newsletter

## Auteurs:

Dr. Michael Nordin, LL.M., Certified Tax Expert  
Petra Hess, Certified Tax Expert



TAX

## Adoption de la Loi fédérale relative à la réforme fiscale et au financement de l'AVS: mise en œuvre des modifications

Le 19 mai 2019, le peuple a adopté la Loi fédérale relative à la réforme fiscale et au financement de l'AVS ("**RFFA**"). La majeure partie de la RFFA entrera probablement en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2020. Celle-ci n'instaure pas de régime transitoire pour les cantons, lesquels devront également avoir adapté leur législation cantonale à cette date. La plupart des cantons ont d'ailleurs déjà adopté des mesures dans ce sens ou sont en train de le faire.

### 1 RAPPEL DU CONTEXTE

En 2013, les exigences formulées par l'Union européenne ("**UE**") et le Plan d'action adopté par les pays de l'OCDE et du G20 pour lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices ("**BEPS**") ont contribué à ce que la Suisse reconnaisse la nécessité de réformer son système fiscal. A cet égard, la Suisse s'est engagée auprès de l'UE (selon l'accord conclu avec l'UE le 14 octobre 2014) et de l'OCDE à supprimer les privilèges fiscaux. Il faut entendre par privilèges fiscaux dommageables d'une part les régimes fiscaux – accordés au niveau cantonal – aux sociétés holding, aux sociétés de domicile et aux sociétés mixtes et, d'autre part ceux qui – au niveau fédéral – le sont aux sociétés dites principales et aux "Swiss Finance Branches" (ci-après "**les régimes fiscaux**").

Initialement, l'imposition réduite prévue par les régimes fiscaux cantonaux aurait dû être supprimée le 1<sup>er</sup> janvier 2019 dans le cadre de la troisième réforme de l'imposition des entreprises ("**RIE III**"), laquelle a toutefois été rejetée par référendum le 12 février 2017.

Suite à cela, le Conseil fédéral a remis l'ouvrage sur le métier. La Loi fédérale relative à la réforme fiscale et au financement de l'AVS ("**RFFA**") a été adoptée par le Parlement le 28 septembre 2018. Cette réforme fiscale a été liée au financement de l'AVS, ce qui constitue une nouveauté. Les mesures prévues par la RFFA ont été présentées dans notre Newsletter d'octobre 2018. Un référendum a de nouveau été lancé contre cette loi le 17 janvier 2019 par les jeunes libéraux radicaux et une alliance rouge-verte contre la RFFA.

Le 19 mai 2019, le peuple s'est donc prononcé pour la deuxième fois sur la réforme fiscale et a, cette fois-ci, décidé d'adopter le projet de loi par 66.4% des voix.

### 2 SITUATION ACTUELLE

La Suisse subit de fortes pressions internationales en vue de l'abolition des privilèges fiscaux qui l'ont amenée à faire d'ores et déjà plusieurs concessions.

**La Suisse figure sur la liste grise de paradis fiscaux** établie par l'UE depuis le 5 décembre 2017. Les pays figurant sur cette liste se sont engagés envers l'UE à apporter des

changements à leurs pratiques fiscales, considérées comme dommageables. L'UE a exigé de la Suisse qu'elle abolisse les privilèges pour la fin de l'année 2019.

L'Administration fédérale des contributions ("**AFC**") a annoncé au mois de novembre 2018 qu'elle n'accorderait plus, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019, de nouveaux régimes de société principale et/ou de "Swiss Finance Branches". Selon le message du Conseil fédéral, les régimes existants au niveau fédéral devraient également être abolis avec l'entrée en vigueur de la TRAF. En effet, contrairement à la réglementation des régimes fiscaux cantonaux qui figure dans la loi, l'abolition de cette pratique fédérale ne requiert aucune d'adaptation juridique.

"La majeure partie de la RFFA entrera en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2020, sans période transitoire pour les cantons."

### 3 MISE EN ŒUVRE DE LA RFFA

#### 3.1 MISE EN ŒUVRE TEMPORELLE ET MECANISME DIT DU STEP-UP

La plupart des mesures contenues dans la RFFA entreront probablement **en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2020**. Il s'agit en particulier de l'abrogation des dispositions légales relatives aux régimes fiscaux cantonaux. En revanche, la disposition sur l'imposition des réserves latentes constituées sous l'ancien droit ("**step-up**") cf. le nouvel art. 78g de la Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ("**LHID**") est entrée en vigueur le lendemain du vote d'acceptation de la RFFA, c'est-à-dire le 20 mai 2019.

Selon cette disposition, les réserves latentes, y compris goodwill qui n'étaient pas imposables sous l'empire de l'ancien droit seront imposées séparément des autres produits lors du passage au système d'imposition ordinaire ("**changement de statut**") et ce dans les cinq années qui suivront le changement de régime ("**nouveau step-up**" ou "**taux spécial**"). Les cantons sont libres de fixer le taux spécial: dès lors les règles cantonales d'exécution varient (taux spéciaux entre 0,5% et 4%; taux forfaitaires ou progressifs).

Certains cantons connaissent déjà aujourd'hui la possibilité de réaliser des réserves latentes en cas de changement de statut ("**ancien step-up**"). Avec la majoration prévue dans l'ancien droit, les réserves latentes (y compris le goodwill) peuvent être activées dans le bilan fiscal puis amorties conformément aux taux applicables en la matière.

L'introduction anticipée du nouveau step-up devrait permettre aux entreprises de renoncer à leurs régimes fiscaux avant la fin 2019. Si une telle conversion, en vertu de l'ancien droit, est également possible, le choix devrait être laissé entre une mise en œuvre des anciennes dispositions ou des nouvelles. Ce choix n'existera cependant que dans la mesure où les cantons l'autorisent. Les entreprises concernées par un changement de statut doivent s'interroger sur la méthode qui leur convient le mieux.

#### 3.2 MISE EN ŒUVRE AU NIVEAU FEDERAL

Les modifications fiscales suivantes interviendront au niveau fédéral:

- > Augmentation à 70% de l'imposition partielle des dividendes provenant de participations qualifiées (minimum 10% du capital social) dans le patrimoine privé et professionnel des personnes physiques;
- > Extension de la règle relative à la transposition (suppression de l'exception pour les participations inférieures à 5%);
- > Publication des plus-values latentes au début de l'assujettissement à l'impôt en Suisse et imposition des plus-values latentes lors de transfert de siège à l'étranger (exit taxation);
- > Introduction d'une règle de remboursement et de liquidation partielle relative au principe de l'apport en capital;
- > Extension de l'imputation des retenues à la source étrangères aux établissements stables en Suisse de sociétés étrangères.

Ces mesures nécessitent en particulier de modifier les articles correspondants de la loi fédérale sur les impôts directs fédéraux ("**LIFD**") et de la loi fédérale sur l'impôt anticipé ("**LIA**"). Au niveau fédéral, aucune réduction de l'impôt sur les bénéfices n'est prévue; elle demeure à 8,5% (7,83% net), pour les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives. Le 10 avril 2019, le Conseil fédéral a mis en consultation les ordonnances d'application de la RFFA suivantes, laquelle durera jusqu'au 17 juillet 2019:

- > Ordonnance sur la déduction fiscale pour l'autofinancement des personnes morales;
- > Ordonnance sur le crédit d'impôt étranger à la source (anciennement: Ordonnance sur l'imputation forfaitaire d'impôt); et
- > Ordonnance n° 1 du Département fédéral des finances ("**DF**") sur l'imputation des impôts étrangers retenus à la source.

Ces ordonnances entreront en vigueur avec la RFFA le 1<sup>er</sup> janvier 2020.

"Le Conseil fédéral a déjà lancé la consultation sur les ordonnances de la RFFA."

L'Ordonnance sur la déduction fiscale sur les capitaux propres est basée sur le nouvel art. 25a<sup>bis</sup> LHID. En vertu de cette disposition, les cantons peuvent accorder une déduction d'intérêts fictive sur les fonds propres qui dépasse le minimum requis ("**fonds propres de base**", sous réserve du respect des exigences de l'art. 25a<sup>bis</sup> al. 1 LHID). L'excédent de fonds propres est appelé capital propre de sécurité. L'ordonnance précise le mode de calcul du capital propre de sécurité (définition des taux d'adéquation des fonds propres); elle définit également le montant du taux d'intérêt fictif à appliquer. A l'avenir, l'AFC publiera chaque année le taux d'intérêt théorique. Actuellement, seul le canton de Zurich peut introduire cette mesure.

Selon les conventions conclues par la Suisse en vue d'éviter les doubles impositions, les impôts étrangers retenus à la source sur les intérêts, les dividendes et les licences (en partie aussi sur les pensions ou les revenus de services) peuvent être déduits des impôts dus en Suisse. Selon la méthode du crédit, les revenus mentionnés ne sont pas exonérés d'impôts en Suisse, mais les impôts payés dans l'autre Etat peuvent être déduits des impôts suisses (montant maximum). Jusqu'à présent, seules les personnes physiques et morales ou les sociétés de personnes domiciliées en Suisse avaient droit à un crédit. Les établissements stables suisses d'entreprises étrangères pourront désormais également en bénéficier. Les ordonnances existantes seront modifiées en conséquence. Outre l'extension susmentionnée, d'autres modifications sont prévues, telles que la suppression de la réduction du montant du crédit en cas d'imposition partielle en Suisse (par exemple par l'imposition partielle des revenus de dividendes).

D'autres ordonnances et/ou circulaires devraient être publiées dans le courant de l'année 2019 dans le cadre de la mise en œuvre de la RFFA.

### 3.3 MISE EN ŒUVRE PAR LES CANTONS

Les cantons devront également adapter leur législation avant le 1<sup>er</sup> janvier 2020 (pas de période transitoire). A défaut, les dispositions RFFA de la LHID s'appliqueront directement à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2020.

La plupart des cantons ont prévu des mesures d'accompagnement en plus des mesures contenues dans la RFFA. Il s'agit en particulier de la diminution des taux d'imposition sur le bénéfice. Des réductions significatives de l'impôt sur le bénéfice sont prévues dans les cantons romands de GE, JU, FR et VS (VD l'ayant déjà décidé il y a quelques années), mais également dans ceux de BS, BL, SO et TI. La plupart des cantons ont déjà ouvert des consultations en la matière afin que les modifications puissent entrer en vigueur avec la RFFA le 1<sup>er</sup> janvier 2020.

Outre les mesures obligatoires au niveau cantonal dans le cadre de la RFFA (p. ex. suppression des régimes fiscaux cantonaux, limitations apportées au principe de l'apport en capital), certaines sont facultatives et peuvent être librement déterminées par les cantons.

"La plupart des cantons prévoient également des mesures d'accompagnement (réduction de l'impôt sur le bénéfice et de l'impôt sur le capital)."

#### Patentbox

La patentbox deviendra obligatoire au niveau cantonal. Elle inclura dans l'assiette de la base de calcul une réduction pour les bénéfices nets des brevets et des droits comparables ("**bénéfices de la patentbox**"). Les cantons sont libres de déterminer le niveau d'imposition du bénéfice de la patentbox (mais au moins 10%, en d'autres termes une exonération maximale de 90%). Réduire l'exonération des bénéfices de la patentbox peut réduire leur attrait. La moitié des cantons prévoient une exonération maximale de 90%. Dans sept cantons, toutefois, l'exonération des bénéfices de la patentbox

sera inférieure à 50% (AI, GE, GL, LU, NE, TG, UR).

Conformément à l'art. 24b al. 4 LHID, le Conseil fédéral doit édicter d'autres dispositions concernant le calcul des bénéfices de la patentbox, les obligations de documentation, etc. Un projet d'ordonnance correspondant a déjà été mis en consultation en 2017.

#### Déduction supplémentaire pour frais de recherche et développement ("R&D")

En lien avec la patentbox, les cantons peuvent accorder une plus grande importance aux dépenses de R&D (augmentation maximale de 50%). Les deux tiers des cantons accordent une franchise de 50% au maximum. Neuf cantons ont annoncé qu'ils n'accorderaient pas de déduction supplémentaire pour la R&D (AI, BS, GL, GR, LU, NW, SH, TG et UR).

#### Limites maximales d'allègements

La RFFA dispose que la totalité de l'allègement fiscal doit correspondre au nouvel art. 24b al. 1 et 2 (Patent Box), au nouvel art. 25a (déduction des excédents de R&D), au nouvel art. 25a<sup>bis</sup> (déduction sur autofinancement) et au nouvel art. 78g al. 3 (amortissement dû concrètement au step-up). La LHID limite, elle, les allègements à 70% du bénéfice imposable avant compensation des pertes. Les cantons peuvent également prévoir des réductions plus faibles. Toute différence par rapport à la limite d'exonération maximale serait déduite du bénéfice imposable. Plus de la moitié des cantons prévoient une limite inférieure (environ 40% à 50%). Les limites les plus basses sont prévues pour GE (9%), GL (10%), LU (20%) et FR (20%).

#### Réduction de l'impôt sur le capital

Les cantons peuvent prévoir que les fonds propres attribuables aux participations, brevets et droits similaires ainsi qu'aux prêts intragroupes sont inclus dans le calcul de l'impôt sur le capital à un taux réduit. Presque tous les cantons prévoient une réduction de l'impôt sur le capital, non seulement par le biais de l'option introduite par la RFFA de prendre davantage en compte les fonds propres qualifiés, mais aussi par des réductions générales de l'impôt sur le capital.

#### Augmentation de l'imposition partielle des dividendes

Selon la RFFA, les revenus des participations qualifiées, c'est-à-dire les dividendes, les parts bénéficiaires, les plus-values de liquidation et les avantages en nature des personnes physiques, sont imposables à un taux d'au moins 50%. On entend par participations qualifiées, des droits de participation d'au moins 10% dans une société de capitaux ou une société coopérative. Les cantons peuvent prévoir des impôts plus élevés. Selon l'état des dispositions cantonales actuelles, seuls AI, AG, GL et UR devraient augmenter l'imposition partielle. Toutefois, plus de la moitié des autres cantons prévoient un relèvement de l'imposition partielle entre 60% et 80% (AR, BL, BS, FR, GE, GR, JU, LU, NE, SG, SH, SO, TG).

#### 4 CONCLUSION ET PERSPECTIVES

Avec l'adoption de la RFFA, la Suisse devrait à nouveau être retirée de la liste grise de l'UE. En conséquence, la pression internationale sur la Suisse ne s'appliquera plus.

La mise en œuvre de la RFFA - combinée à d'autres mesures prévues aux niveaux cantonaux (en règle générale, des réductions du taux d'imposition sur le revenu) - modifiera le paysage fiscal Suisse. L'impact financier de la RFFA ne peut pas encore être connu avec précision et devra être évalué après coup. Par le biais de la RFFA, la Suisse renforce toutefois sa compétitivité internationale et augmente la sécurité juridique, ce qui est important pour sa place économique.

Les effets de la RFFA doivent être soigneusement analysés par toutes les entreprises. Chacune d'entre elles doit s'interroger sur les mesures qui la concernent et comment elle peut en bénéficier. En particulier, les sociétés qui sont imposées en vertu d'un régime fiscal doivent se demander quand elles doivent passer à l'imposition ordinaire.

"L'adoption de la RFFA devrait permettre non seulement de faire sortir la Suisse de la liste grise, mais aussi de maintenir la compétitivité internationale de la Suisse."

La décision relative à la RFFA a peu d'influence sur la feuille de route pour la réforme de l'AVS ("AVS 21"), car le financement supplémentaire d'environ CHF 2 milliards ne couvre qu'une partie des besoins financiers de l'AVS. L'AVS 21 sera adaptée en conséquence après acceptation de la RFFA. Le Conseil fédéral prévoit de soumettre l'AVS 21 au Parlement avant fin 2019.

## Contacts

Le contenu de cette Newsletter ne peut pas être assimilé à un avis ou conseil juridique ou fiscal. Si vous souhaitez obtenir un avis sur votre situation particulière, votre personne de contact habituelle auprès de Schellenberg Wittmer SA ou l'un des avocats suivants répondra volontiers à vos questions:

### A Genève:



**Pietro Sansonetti, Certified Tax Expert**

Associé  
pietro.sansonetti@swlegal.ch

### A Zurich:



**Dr. Michael Nordin, LL.M., Certified Tax Expert**

Associé  
michael.nordin@swlegal.ch



**Dr. Jean-Frédéric Maraia**

Associé  
jean-frederic.maraia@swlegal.ch



**Petra Hess, Certified Tax Expert**

Senior Associate  
petra.hess@swlegal.ch



### SCHELLENBERG WITTMER SA / Avocats

**ZURICH** / Löwenstrasse 19 / Case postale 2201 / 8021 Zurich / Suisse / T+41 44 215 5252

**GENÈVE** / 15bis, rue des Alpes / Case postale 2088 / 1211 Genève 1 / Suisse / T+41 22 707 8000

**SINGAPOUR** / Schellenberg Wittmer Pte Ltd / 6 Battery Road, #37-02 / Singapour 049909 / www.swlegal.sg

[www.swlegal.ch](http://www.swlegal.ch)