

Actualité fiscal suisse

1. La réforme suisse de l'imposition des entreprises

a. Généralités

Le 28 septembre 2018, le Parlement suisse a adopté le projet de loi de réforme de l'imposition des entreprises, le **Projet Fiscal 17 (« PF 17 »)**. – Le PF 17 devrait entrer en vigueur le 1^{er} janvier 2020. Un référendum sur le PF 17 est toutefois prévu en mai 2019. Les entreprises suisses ont un an pour adapter leur structure et mettre en place, le cas échéant, les mécanismes de réévaluation des réserves latentes. Les incidences fiscales de ces mécanismes pouvant être très différentes, il est recommandé d'évaluer et d'analyser leurs effets sur les activités en Suisse.

La réforme renforcera l'attractivité de la Suisse comme place d'affaires internationale. Elle reprend largement le projet de réforme de l'imposition des entreprises (RIE III), qui avait été rejeté lors de la votation de février 2017.

Elle remplace les régimes fiscaux préférentiels actuels, tels que les régimes dits de holding, de société principale, de société mixte et de société de domicile, par de nouvelles mesures fiscales conformes aux normes internationales. Outre les mécanismes favorables de réévaluation des réserves latentes, le PF 17 introduit le droit pour les cantons de prévoir une déduction pour autofinancement (déduction pour intérêt notionnel); le canton de Zurich entend faire usage de cette possibilité.

Par ailleurs, de nombreux cantons ont annoncé une réduction du taux d'imposition. Cela devrait se traduire par des taux effectifs d'impôt sur le bénéfice de l'ordre de 12 à 14 % dans la plupart des cantons suisses.

b. Impôt sur le bénéfice

Le PF 17 contient diverses mesures touchant principalement à l'impôt sur le bénéfice des entreprises, mais ayant également une incidence sur l'impôt anticipé et sur l'impôt sur le revenu suisse. Nous dressons ci-dessous un aperçu des principaux effets de la réforme sur les entreprises suisses.

i. Réévaluation à la sortie des régimes fiscaux préférentiels

La Suisse propose actuellement des régimes fiscaux avantageux, tels que les régimes dits de holding, de société principale, de société mixte et de société d'administration. Afin de rendre le système fiscal suisse plus conforme aux normes internationales, le PF 17 supprime ces régimes fiscaux et les remplace par un mécanisme de réévaluation des réserves latentes en franchise d'impôt, permettant aux entreprises suisses de maintenir leurs taux d'imposition effectifs actuels et de neutraliser la suppression du régime. Comme les règles actuelles en matière de réévaluation diffèrent des nouvelles règles, tant du point de vue fiscal que comptable, les clients ayant des activités en Suisse sont invités à travailler sur une solution sur mesure avant l'entrée en vigueur du PF 17. Plus précisément, les règles actuelles permettent de réévaluer directement les valeurs du bilan fiscal à hauteur des réserves latentes en franchises d'impôt et de bénéficier d'un amortissement supplémentaire (« Modèle de l'Amortissement »), tandis que la réforme introduit une imposition séparée à un taux réduit des réserves latentes et du goodwill [antérieurs à la sortie du régime préférentiel] (« Modèle du Taux Séparé »). L'impact peut varier considérablement selon les cas. Par exemple, le Modèle du Taux Séparé ne devrait pas créer d'actif d'impôt différé pour les entreprises appliquant les normes GAAP américaines ou les normes IFRS. De plus, les transferts d'actifs ou de fonctions en Suisse bénéficieront également de la neutralité fiscale des réévaluations directes effectuées au titre des réserves latentes.

ii. La « Patent Box » et la déduction spéciale pour les frais de R&D

Dans la ligne des règles de l'OCDE, le PF 17 introduit une « Patent Box » visant à exclure de la base imposable jusqu'à 90 % des bénéfices issus des brevets et des droits comparables afin de promouvoir l'innovation. Contrairement à de nombreux États membres de l'UE dont les dispositifs fiscaux de faveur en matière de propriété intellectuelle ou de brevets doivent être révisés, la « Patent Box » devrait favoriser largement le recours à la sous-traitance. Ainsi, les coûts de R&D exposés en Suisse par des tiers ou par des entreprises liées sont également pris en compte dans la future « Patent Box ». Dans cet esprit, le PF 17 introduit également une déduction spéciale en matière de dépenses de R&D grâce à laquelle les entreprises pourront bénéficier d'une déduction supplémentaire d'au moins 50 % des charges de personnel dédiées aux activités de recherche. Il s'agit d'une incitation fiscale à l'emploi ayant pour effet de réduire le coût global du travail.

iii. Allègement de l'impôt sur le capital

Le système fiscal suisse comprend également un impôt sur le capital, calculé et dû sur une base annuelle sur les fonds propres d'une personne morale. Les sociétés éligibles à un régime fiscal spécial (par exemple, un régime de société mixte ou de holding) peuvent bénéficier d'un taux réduit d'imposition. Au moment où ces régimes seront supprimés par le PF 17, un allègement de l'impôt sur le capital sera introduit pour certaines catégories d'actifs, telles que les participations dans les filiales, les brevets et les prêts intragroupes. De façon générale, les plus-values sur ces actifs bénéficieront donc d'une exonération d'impôt sur le capital. En outre, de nombreux cantons prévoient qu'un crédit d'impôt partiel ou total au titre de l'impôt sur les sociétés puisse être déduit de l'impôt sur le capital.

iv. Déduction des intérêts notionnels

Dispositif original, le PF 17 introduit une déduction pour autofinancement permettant de déduire un taux d'intérêt « fictif » de pleine concurrence sur le montant des prêts intragroupe financés par fonds propres. Son application sera limitée au canton de Zurich. Toutefois, en raison des possibilités de réévaluation des actifs au moment du transfert de fonctions en Suisse et compte tenu de la baisse des taux d'imposition effectifs globaux, d'autres cantons suisses seront également très attractifs pour les activités de financement.

v. Limitation de l'érosion de la base d'imposition

À l'exception du dispositif de réévaluation pour réserves latentes lors du transfert d'actifs ou de fonctions vers la Suisse, toutes les déductions et mesures de faveur incluses dans le PF 17 sont limitées à 70 % du bénéfice net. Une assiette fiscale minimale de 30 % du bénéfice net est préservée afin de garantir des conditions de marché équitables et d'éviter une sous-enchère fiscale.

Les cantons peuvent introduire une limite plus élevée (à savoir une assiette minimale de 60 % du bénéfice net, soit une déduction maximale de 40 % du bénéfice net). Cela pourrait être le cas, par exemple, si le taux d'imposition effectif global dans un canton atteint déjà 12-13 % et se situe donc dans la fourchette d'imposition la plus basse en Europe.

c. Résumé des mesures et des effets du PF 17

Mesures	PF 17 – version adoptée et mise en œuvre au niveau cantonal
Patent Box	<ul style="list-style-type: none"> - Abattement de 90 % (approche Nexus modifiée) sur les redevances de brevets - Inclusion attendue des activités sous-traitées en Suisse ou à l'étranger à des tiers ou à des personnes liées suisses
Déduction spéciale pour dépenses R&D	<ul style="list-style-type: none"> - Déduction spéciale ne devant pas dépasser 50 % des charges de personnel dédiées à la R&D - Inclut les activités sous-traitées
Réévaluation pour réserves latentes (dispositif général)	<ul style="list-style-type: none"> - Réévaluation en franchise d'impôt en cas de migration ou de transfert d'activités ou de fonctions en Suisse
Réévaluation pour réserves latentes (dispositif applicable aux régimes spéciaux)	<ul style="list-style-type: none"> - Application du modèle de l'amortissement sur les réserves latentes (y compris le goodwill) si le régime spécial cesse - Application du Modèle du Taux Séparé après entrée en vigueur du PF 17 - Publication à venir des taux séparés applicables par les Cantons
Déduction des intérêts notionnels	<ul style="list-style-type: none"> - Déduction pour autofinancement à hauteur du taux d'intérêt de pleine concurrence - Applicable exclusivement dans le canton de Zurich
Allègement de l'impôt de capital	<ul style="list-style-type: none"> - Allègement de l'impôt de capital sur les participations qualifiées (10 %), les brevets et les prêts intragroupes
Limitation de l'érosion de l'assiette fiscale	<ul style="list-style-type: none"> - Limitation des déductions combinées issues des nouvelles mesures (à l'exception de la réévaluation des réserves latentes) à 70 % du bénéfice imposable
Suppression des régimes spéciaux	<ul style="list-style-type: none"> - Abolition des régimes fiscaux préférentiels
Crédit d'impôt pour retenue à la source étrangère	<ul style="list-style-type: none"> - Les établissements stables suisses d'entités non résidentes auront droit à un crédit d'impôt au titre de la retenue à la source étrangère (sous certaines conditions)
Réductions des taux d'imposition cantonaux	<ul style="list-style-type: none"> - Réduction significative prévue des taux effectifs globaux d'impôt sur le bénéfice par les cantons (imposition fédérale et cantonale combinée de 12 à 14 %)

Les mesures et les effets du PF 17 peuvent être résumés comme indiqué dans le tableau ci-dessus.

Afin de faire passer la réforme dans le cadre d'un référendum, des changements mineurs sont apportés, notamment au régime préférentiel d'imposition des dividendes perçus par les personnes physiques et au traitement des réserves de capital qualifiées pour l'exonération d'impôt sur le bénéfice et d'impôt anticipé (apport de capital supplémentaire).

d. Impôt anticipé

La Suisse prélève un impôt anticipé de 35 % sur les dividendes. À titre d'exception à cette règle, les distributions constituant un remboursement du capital nominal et les distributions prélevées sur les « réserves issues d'apports de capital » (essentiellement les apports supplémentaires réalisés et comptabilisés en tant que réserves en capital) sont exonérées de l'impôt anticipé si certaines formalités sont remplies. Cette exonération s'applique également aux paiements faits aux actionnaires non-résidents, indépendamment de la situation particulière des bénéficiaires au regard de la convention fiscale. Dans le contexte interne, les paiements effectués entre résidents à partir de ces réserves ne sont également pas soumis à l'impôt sur le revenu.

Le PF 17 apporte de légères modifications au régime ci-dessus, en introduisant une règle d'imputation des distributions effectuées par les sociétés cotées suisses. En résumé, les distributions faites par les sociétés suisses cotées doivent être constituées à parts égales de réserves issues d'apports de capital et d'autres réserves. Elles sont donc partiellement soumises à l'impôt anticipé et taxées à l'impôt sur le revenu à nouveau. En raison des exonérations applicables aux groupes cotés étrangers, aux distributions intragroupes et aux sociétés non cotées, l'impact est limité.

e. Impôt sur le revenu

Comme indiqué ci-dessus, le PF 17 apporte des changements mineurs en matière d'impôt sur le revenu.

En premier lieu, l'imposition des dividendes sur une base réduite fait l'objet d'une légère augmentation. La base d'imposition minimale des dividendes payés à raison de participations qualifiées (10 %) détenues par une personne physique, est augmentée à 70 % au niveau fédéral et à 50 % au niveau cantonal. Cette règle s'applique à la fois aux participations détenues à titre privé par une personne physique ou aux participations inscrites à l'actif d'une entreprise détenue par une personne physique. Dès lors qu'une réduction significative des taux d'imposition des entreprises est attendue dans la plupart des cantons, cette augmentation de l'imposition des dividendes apparaît comme une étape logique. Suivant leur situation particulière, certains investisseurs privés seront bien inspirés d'obtenir une évaluation des distributions de dividendes avant l'entrée en vigueur du PF 17 afin de bénéficier de la base d'imposition réduite actuelle.

En deuxième lieu, outre l'augmentation de l'imposition des dividendes en vertu de la nouvelle règle d'imputation décrite ci-dessus, le PF 17 modifie les règles de l'impôt sur le revenu, relatives au transfert

d'une participation détenue par une personne physique à une entreprise ou à une entité détenue par cette même personne. Selon les règles en vigueur et en l'absence de structuration appropriée, un tel transfert peut déclencher l'application de l'impôt sur le revenu si la participation transférée porte sur au moins 5 % du capital d'une entité. Avec les nouvelles règles, la règle des 5 % est supprimée et tout transfert déclenchera donc l'application de l'impôt sur le revenu. L'impact fiscal peut toujours être atténué si le transfert est structuré de façon appropriée.

2. TVA

À compter du 1^{er} janvier 2019, de nouvelles règles s'appliqueront à la vente par correspondance. – Cette modification supplémentaire découlant de la révision partielle de la loi suisse sur la TVA garantira un traitement égal des commerçants suisses et des commerçants étrangers.

En principe, les entreprises de vente par correspondance nationales ou basées à l'étranger sont assujetties à la TVA suisse si elles réalisent au moins 100 000 francs suisses de chiffre d'affaires annuel sur le territoire suisse à partir de petits envois (c.-à-d. que le montant de TVA ne dépasse pas 5 francs suisses).

Dans ce cas, le lieu de livraison sera réputé être situé en Suisse (livraison interne). En conséquence, la société de vente par correspondance deviendra redevable de la TVA suisse le mois suivant celui au cours duquel le seuil de chiffre d'affaires a été dépassé. Par conséquent, la société devra facturer la TVA suisse sur les ventes réalisées avec ses clients suisses. Pour cela, l'entreprise doit s'inscrire à la TVA suisse. Comme toutes les entreprises étrangères, une société de vente par correspondance étrangère doit désigner un représentant fiscal ayant son lieu de résidence ou son établissement en Suisse.

Les entreprises de vente par correspondance ayant des activités en Suisse devront revoir leur obligation en matière de TVA pour se conformer à la nouvelle réglementation et évaluer leurs options à cet égard.

3. Suppression des pratiques pour les Swiss Finance Branches et sociétés principales pour les nouveaux entrants à compter du 1er janvier 2019, sans impact sur les structures

Dans une communication faite le 15 novembre 2018, l'administration fédérale des contributions (« AFC ») a publié une déclaration officielle informant les contribuables que les pratiques fédérales en matière de sociétés principales et de *Swiss Finance Branches* ne sont plus applicables aux nouveaux entrants à compter du 1^{er} janvier 2019. – Les deux régimes étant fondés sur une doctrine de longue date de l'AFC, une simple déclaration publique suffisait pour abroger les deux régimes. Afin de protéger les attentes légitimes du contribuable, la règle ci-dessus ne s'applique pas aux *early adopters* lorsqu'un *ruling* fiscal antérieur à la publication officielle susmentionnée a accordé pour la première fois à un contribuable le bénéfice de l'un de ces régimes pour l'exercice 2019.

À compter de 2019, les pratiques fédérales en matière de sociétés principales et de *Swiss Finance Branches* ne seront donc plus accordés aux contribuables éligibles si ces contribuables appliquent le régime pour la première fois (c.-à-d. s'ils sont premiers adoptants du régime).

Les contribuables qui appliquent déjà le régime (structures existantes) ne sont pas concernés par la révocation de la pratique. L'AFC a l'intention de mettre fin aux pratiques fédérales en matière de sociétés principales et de *Swiss Finance Branches* pour les structures existantes après l'entrée en vigueur du PF 17. Il est donc prévu que ces régimes ne seront plus applicables aux structures existantes à partir du 1^{er} janvier 2020.

De plus, le fait que l'AFC ait mis fin aux pratiques fédérales en matière de sociétés principales et de *Swiss Finance Branches* ne devrait pas affecter les restructurations d'entreprises suisses (par exemple, la délocalisation dans un autre canton), lesquelles bénéficient déjà de l'un de ces régimes. Au vu de ces éléments, les restructurations impliquant sociétés principales et *Swiss Finance Branches* doivent néanmoins faire l'objet d'une analyse attentive, notamment en raison de l'application de certaines restrictions spécifiques en cas de fermeture de *Swiss Finance Branches*.

4. Impact de la directive européenne anti-évasion fiscale sur les entreprises suisses

Les États membres de l'UE sont tenus d'introduire la plupart des mesures prévues par la directive de l'UE relative à la prévention d'évasion fiscale, dite la directive ATAD, à compter du 1^{er} janvier 2019. –L'une de ces mesures est l'introduction de règles obligatoires relatives aux sociétés étrangères contrôlées (« SEC ») que les États membres de l'UE devront adopter pour taxer les revenus non distribués d'une filiale étrangère sous contrôle direct ou indirect si cette filiale est soumise à un régime fiscal privilégié.

Compte tenu des taux d'imposition effectifs avantageux dont bénéficient les entreprises suisses dans le cadre des régimes préférentiels actuels et de la réduction des taux d'imposition globaux dans la plupart des cantons dans le cadre de la mise en œuvre du PF 17, les activités établies en Suisse peuvent entrer dans le champ d'application des règles de l'UE en raison de la faible pression fiscale à laquelle elles sont soumises (critère test de l'existence d'un régime fiscal privilégié).

Cependant, l'état actuel de la transposition en Europe montre que l'impact envisagé peut être atténué par une structuration appropriée. La question se pose pour les États membres de l'UE qui examinent le taux d'imposition de droit commun d'une société étrangère contrôlée, comme les Pays-Bas dans le cadre des projets de transposition en cours. Compte tenu du fait qu'en Suisse, le taux d'imposition de droit commun au niveau fédéral s'élève déjà à 8,5 %, les taux légaux combinés aux niveaux fédéral, cantonal et communal dépassent 9 % dans la plupart des cas. De même, lorsque les établissements suisses sont déjà pourvus d'une substance, de fonctions ou de personnes dotées de pouvoirs en Suisse ou lorsqu'ils

en seront pourvus, les règles « SEC » pourront être écartées si une approche de prix de transfert est appliquée dans l'État concerné.

En tout état de cause, il est conseillé aux clients de revoir leur exposition actuelle en appliquant une approche plus globale et une analyse simultanée des évolutions de la fiscalité suisse (PF 17) et européenne (ATAD). Souvent, une telle analyse va de pair avec un examen de l'impact de l'instrument multilatéral (« Instrument Multilatéral »), qui est déjà applicable dans certains États et qui devrait l'être dans de nombreux autres États à partir de 2019 ou dans les années suivantes.