



9 / 2016

Réforme de l'imposition des entreprises III: une boîte à outils pour les cantons

30.09.2016

L'essentiel en bref

Le système suisse d'imposition des entreprises est attractif et rentable pour l'État. Cependant, l'évolution du droit fiscal international exige des ajustements. L'objectif de la troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III) est de procéder aux adaptations requises tout en préservant l'attractivité et la rentabilité du système.

La RIE III met à la disposition des cantons une boîte à outils. Elle leur permet de remplacer les régimes fiscaux spéciaux en vigueur par de nouveaux instruments qui ne sont pas controversés à l'échelle internationale. L'encouragement des activités de recherche et développement (R-D) est une pratique très répandue à l'étranger par exemple. En complément ou à la place de ces nouveaux instruments, les cantons ont la possibilité d'abaisser leurs taux d'imposition du bénéfice à un niveau internationalement compétitif. Ils peuvent compter sur l'appui financier de la Confédération dans ce but. Chaque canton décide de la stratégie utile en fonction de sa situation propre.

Le Parti socialiste suisse a choisi de lancer un référendum contre la RIE III. L'avenir la place fiscale suisse est donc entre les mains du peuple.

Du succès de la RIE III dépend que la Suisse reste l'un des pays les plus concurrentiels au monde pour l'implantation d'entreprises. Des dizaines de milliers d'emplois et des milliards de francs de recettes fiscales sont en jeu. L'avis des directeurs cantonaux des finances est clair: «Le statu quo n'est pas une option et aurait un coût plus élevé pour la Suisse.»

Position d'economie suisse

- Le Conseil fédéral, la Confédération et les cantons ont trouvé un compromis équilibrée et équitable. La réforme fiscale renforce la place économique suisse et les cantons. Cela garantit des emplois et des recettes fiscales.
- À l'avenir, il ne sera plus possible d'imposer les bénéfices étrangers plus

- faiblement que des bénéfices réalisés en Suisse. Si la Suisse reste les bras croisés, sa place économique ne sera plus attrayante.
- Les régimes spéciaux en vigueur sont remplacés par une patent box, l'encouragement en amont des activités de R-D et l'impôt sur le bénéfice corrigé des intérêts. Ces instruments permettent aux cantons de rester attractifs dans des domaines à forte valeur ajoutée.
 - Sur le plan financier, la Confédération profite largement de l'attractivité fiscale de notre place économique. Ainsi, il est objectivement justifié qu'elle participe au financement de la réforme.
 - Les opposants ne proposent pas d'alternative. En cas d'échec de la réforme, les cantons n'auraient pas d'instruments fiscaux ni aide financière de la Confédération. Les règles spéciales actuelles devraient tout de même être abolies. Il en résulterait des pertes fiscales massives et des suppressions d'emploi.
 - La RIE III n'instaure pas de nouveaux privilèges mais prévient une détérioration massive des conditions fiscales qui aurait de lourdes conséquences économiques et financières pour le pays.

→ **Les entreprises opérant à l'international sont actuellement imposées selon des règles spéciales dans les cantons. Ce système est très attractif.**

→ **Des dizaines de milliers d'emplois dépendent de la présence d'entreprises multinationales en Suisse. De plus, l'État profite largement des recettes fiscales qu'elles génèrent.**

Les enjeux

Les entreprises opérant à l'international sont actuellement imposées selon des règles spéciales à l'échelon cantonal. Environ 24 000 entreprises employant quelque 150 000 personnes sont soumises à ces régimes en Suisse. Une partie d'entre elles appartiennent à des groupes étrangers, mais de nombreuses sociétés sont suisses. Les firmes qui n'ont pas d'activité commerciale en Suisse et dont le but principal consiste à détenir des participations jouissent du statut de holding. Celles qui ont principalement une activité administrative en Suisse et dont l'activité commerciale est insignifiante jouissent du statut de société mixte^[1] sont particulièrement importantes pour l'économie suisse, mais aussi pour le fisc. Elles sont à l'origine de près de 50% des dépenses privées consacrées aux activités de R-D (près de 6 milliards de francs). Leur impact sur l'emploi est considérable. On estime que chaque personne employée par l'une de ces sociétés induit du travail pour 1,6 personne supplémentaire dans le reste de l'économie^[2]. Les entreprises à statut fiscal spécial implantées en Suisse génèrent une demande dont profitent notamment de nombreuses PME, entre autres des prestataires de services financiers et des sociétés de conseil.

Der La Confédération n'accorde pas de rabais fiscal aux entreprises à statut spécial. Sur le plan financier, elle profite ainsi largement de l'existence des régimes spéciaux cantonaux. Alors qu'elles ne représentent que 7% des entreprises, les firmes à statut fiscal spécial génèrent pratiquement la moitié du produit de l'impôt fédéral sur le bénéfice (cf. figure 1). Elles rapportent quelque 5,4 milliards de francs par an à la Confédération et des cantons au seul titre de l'impôt sur le bénéfice. Mais elles fournissent aussi aux caisses de l'État des milliards de francs supplémentaires^[3] sous la forme d'autres contributions fiscales (impôt sur le capital, impôts immobiliers et fonciers, TVA), de contributions aux assurances sociales – leur apport est considérable dans ce domaine – et des impôts frappant le revenu de leurs collaborateurs.

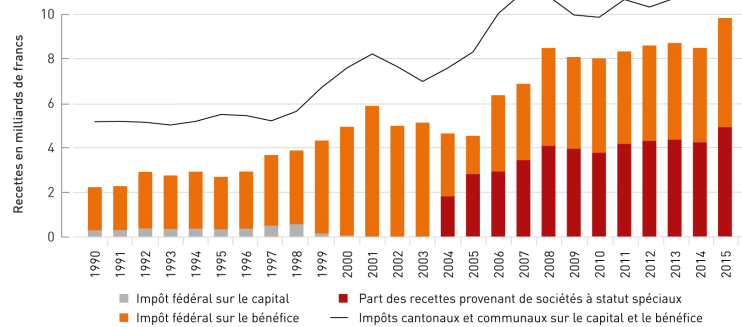
Figure 1

→ Depuis 1990, le produit intérieur brut nominal a augmenté de 80% environ, alors que les recettes fiscales des entreprises dans les cantons ont doublé et même quadruplé au niveau de la Confédération. Cette évolution est le fait, pour l'essentiel des sociétés internationales.

Figure 1 - Évolution des recettes issues des impôts sur les sociétés

Recettes fédérales et cantonales provenant de l'impôt sur le bénéfice et sur le capital (en milliards de francs), part des sociétés à statut spécial (connue depuis 2004)

Recettes fiscales provenant de personnes morales (en milliards) et part provenant de sociétés à statuts spéciaux (chiffres disponibles depuis 2004)



Source : Administration fédérale des finances (2016)
www.economiesuisse.ch

→ Les régimes spéciaux ayant cours en Suisse ne sont plus acceptés au niveau international. Cette situation est déstabilisante pour les entreprises concernées. La Suisse doit faire en sorte que les conditions fiscales restent attractives et ne prêtent pas le flanc à la critique si elle entend rester l'une des places économiques les plus prisées au monde pour l'implantation d'entreprises.

Des adaptations aux nouveaux développements internationaux sont nécessaires

Les règles appliquées en Suisse pour l'imposition des entreprises sont aujourd'hui critiquées en raison de nouveaux développements au sein de l'UE et de l'OCDE dans le domaine fiscal. L'imposition des revenus réalisés à l'étranger à un taux inférieur n'est plus conforme aux normes internationales. Faute d'adaptation, les entreprises actives à l'étranger depuis la Suisse doivent s'attendre à des sanctions et à des doubles impositions. La Suisse doit donc adapter ses règles pour offrir aux entreprises multinationales un cadre fiable. Les incertitudes quant à l'évolution de l'imposition des entreprises en Suisse nuisent au pays et ont déjà réduit son attractivité. (NZZ du 17.04.2015, Alarmsignal für den Standort Schweiz)

La RIE III est l'aboutissement d'un processus de planification qui s'est étendu sur plusieurs années au cours duquel la Confédération et les cantons ont examiné toutes les solutions envisageables. Le train de mesures élaboré est réaliste. Ses conséquences financières sont supportables et les mesures décidées sont efficaces. Le Parlement a délibéré du projet pendant un an et l'adopté en été 2016. Le résultat de ces travaux approfondis est un compromis équilibré et un projet focalisé sur le problème à résoudre qui répond largement aux besoins des cantons.

Dialogue entre la Suisse et l'UE / l'OCDE BEPS: obéissance empressée?

Dès 1997, les pays de l'UE ont pris l'engagement de renoncer, dans le domaine de l'imposition des entreprises, à des pratiques entravant la concurrence en adoptant un code de conduite (Code of Conduct for Business Taxation). Depuis lors, divers régimes fiscaux ont été abolis dans l'UE et de nouveaux modèles bien acceptés comme les licence box ou les patent box ont été introduits. Ce code ne s'applique pas à la Suisse, qui n'est pas membre de l'UE. La commission de l'UE

a cependant critiqué les régimes fiscaux cantonaux, leur reprochant d'offrir des allègements sélectifs («aides étatiques») incompatibles avec les accords de libre-échange entre la Suisse et l'UE. Le Conseil fédéral a toujours refusé cette interprétation – l'accord de libre-échange règle les échanges de marchandises et non pas l'imposition des entreprises – tout en se montrant ouvert au dialogue. En décembre 2012, l'UE a établi une «liste noire» des États tiers dont elle jugeait les pratiques fiscales dommageables et les a menacés de dénoncer certaines conventions de double imposition. Ce différend fiscal s'est toutefois tassé avec le lancement du projet de RIE III. Le 14 octobre 2014, la Suisse et les 28 États membres de l'UE ont signé une déclaration commune. À l'avenir, la Suisse se fondera sur les normes internationales de l'OCDE et l'UE renoncera, en contrepartie, à prendre des mesures contre notre pays.

L'OCDE se penche également depuis un certain temps sur la question des pratiques fiscales dommageables et traite ce sujet dans le cadre du projet contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéficiaires (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS). Les règles de l'OCDE sont valables au niveau mondial, ce qui n'est pas le cas des normes de l'UE. La Suisse est active au sein des commissions de l'OCDE et défend des «règles identiques pour tous». Les règles fiscales helvétiques actuelles ne satisfont plus les critères de l'OCDE, mais l'organisation a admis que la Suisse souhaite les abolir dans le cadre de la RIE III. Il est donc primordial que notre pays développe un système fiscal conforme aux standards de l'OCDE afin de restaurer l'acceptation internationale de sa fiscalité.

Facteurs mobiles: la concurrence fiscale est vive

Les multinationales sont actives dans de nombreux pays. Une grande partie de leurs activités sont liées à un site précis, comme la prospection de marché, l'exploitation de ressources et la production de biens impliquant la main-d'œuvre locale.

En revanche, d'autres activités ne sont pas liées étroitement à un site. Elles sont dites «mobiles». Il s'agit par exemple de la direction du groupe (headquarter), de la détention de participations (holding), de l'exploitation de biens immatériels (brevets), du financement intragroupe (trésorerie, fonctions de trésorerie centralisées) ou du commerce de gros international. Les entreprises implantent donc ces activités là où les conditions-cadre leur paraissent les plus favorables. L'efficacité du système de formation, la disponibilité de main-d'œuvre indigène et étrangère, l'existence d'instituts de recherche et de pôles technologiques, un système financier performant, la stabilité politique, la sécurité en matière juridique et de planification ainsi qu'un système fiscal attrayant constituent des facteurs d'implantation décisifs pour les firmes qui s'établissent dans un pays.

La Suisse offre de nombreux avantages pour les activités mobiles. Il n'est donc pas surprenant que de nombreuses multinationales aient choisi de s'implanter dans notre pays. La concurrence internationale pour attirer les activités mobiles est cependant très vive. Nos principaux concurrents (selon l'activité) sont

notamment la Grande-Bretagne, l'Irlande, les États du Benelux, Hong Kong et Singapour. Ces pays disposent tous de facteurs d'implantation attrayants, mais sont généralement plus avantageux en termes de salaires et de prix immobiliers.

→ Au-delà des entreprises, la RIE III touche principalement les cantons. Leurs régimes fiscaux spéciaux sont appelés à disparaître alors qu'ils jouent un rôle important. Pour prévenir l'exode de contribuables et d'employeurs, les cantons doivent faire en sorte de garantir l'attractivité de leur fiscalité par d'autres moyens.

Qui est touché par la réforme?

À côté des entreprises, la RIE III touche principalement les cantons. Si rien n'était entrepris pour y remédier, elle aurait pour effet d'alourdir massivement la charge fiscale des entreprises jouissant actuellement d'un statut fiscal spécial. Cela poserait un problème de compétitivité. Pour prévenir l'exode de contribuables et d'employeurs, les cantons doivent donc adapter leur fiscalité à un niveau international compétitif. Or la situation est très différente selon les cantons, comme le montre la figure 2:

- Les cantons situés en bas à droite dans la figure sont ceux dans lesquels les entreprises à statut fiscal spécial ont un poids important. En passant au régime d'imposition ordinaire, ces entreprises paieront plus d'impôts. Dans les cantons en question, il existe un potentiel pour baisser l'impôt sur le bénéfice.
- Dans les cantons situés en bas à gauche, le taux d'imposition ordinaire du bénéfice est déjà bas. Leur attractivité fiscale n'est pas menacée. Seul des ajustements mineurs sont nécessaires.
- Dans les cantons situés en haut à gauche, les entreprises à statut fiscal spécial ont un faible poids. L'abaissement de l'impôt sur le bénéfice y serait coûteux puisqu'il aurait surtout des effets positifs pour les entreprises déjà soumises au régime d'imposition ordinaire. Les cantons concernés ont donc besoin de nouveaux instruments fiscaux spéciaux qui leur permettent de limiter les pertes de recettes.

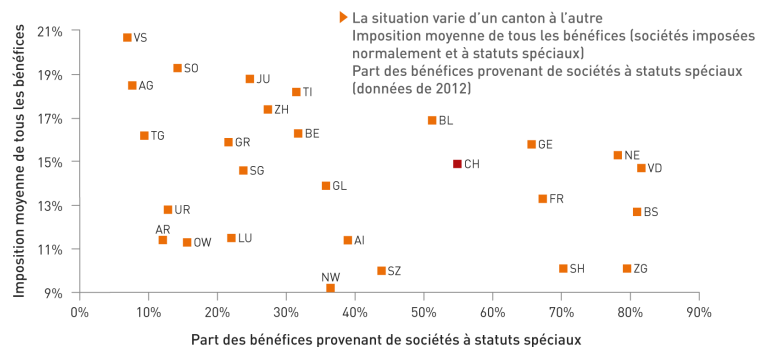
Figure 2

→ Les sociétés à statuts spéciaux seront désormais imposées de manière ordinaire et donc nettement plus fortement. Des cantons comptant un nombre élevé de ces sociétés peuvent financer la baisse des recettes issues de l'impôt sur le bénéfice par une hausse des recettes provenant des sociétés à statuts spéciaux. Quant aux cantons comptant une faible proportion de ces sociétés, ils ont besoin de nouvelles solutions spéciales pour compenser les pertes de recettes.

Figure 2 - La situation varie d'un canton à l'autre

Imposition moyenne pondérée (toutes les entreprises) et part des bénéfices provenant de sociétés à statuts spéciaux

La situation varie d'un canton à l'autre



Source : Administration fédérale des finances (2015), calculs d'economiesuisse, NZZ (07.09.2016)
www.economiesuisse.ch

→ La donne étant très différente selon le canton, il n'existe pas de solution universelle. La RIE III permet à chaque canton de définir sa propre stratégie: nouveaux instruments spéciaux acceptés à l'international, abaissement du taux cantonal d'imposition du bénéfice ou solution ciblée combinant ces deux stratégies.

Mesures fiscales

La réforme a pour point de départ l'abolition des régimes spéciaux cantonaux en vigueur qui ont essuyés des critiques parce qu'ils traitent différemment les revenus réalisés en Suisse et à l'étranger (pratique du ring fencing). À l'avenir, toute entreprise devra être imposée selon des principes identiques.

La donne étant très différente selon le canton, il n'existe pas de solution de remplacement universelle. Ainsi, une approche flexible a été choisie. La réforme prévoit d'une part la possibilité pour les cantons d'appliquer de nouveaux instruments fiscaux spéciaux qui ne sont pas controversés à l'international. D'autre part, les cantons ont la possibilité d'abaisser leurs taux d'imposition du bénéfice à un niveau internationalement compétitif et peuvent compter sur une aide financière de la Confédération dans ce dessein. L'objectif n'est pas de réduire les impôts des entreprises actives à l'international, mais plutôt d'éviter de fortes hausses des impôts à la suite de l'abolition des régimes fiscaux spéciaux actuels. Il s'agit donc de remplacer des instruments et non de baisser les impôts.

Il appartient principalement aux cantons de mettre en œuvre les mesures fiscales prévues. Les instruments étant facultatifs, chaque canton peut définir sa propre stratégie et aménager à sa guise les mesures qui lui conviennent. La RIE III ne traite pas de la mise en œuvre proprement dite dans les cantons. Les cantons procèdent eux-mêmes aux réformes qu'ils estiment nécessaires en aval de la RIE III.

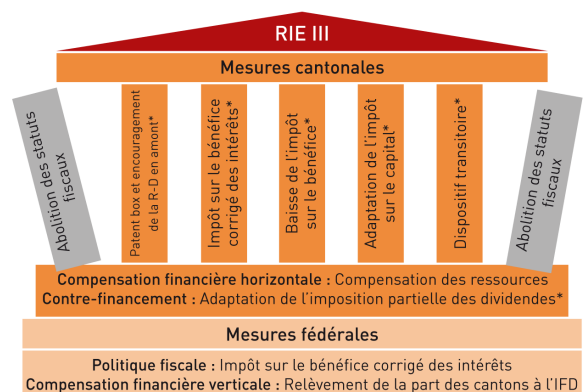
Figure 3

→ Afin de remplacer les règles fiscales spéciales en vigueur dans les cantons (sociétés à statuts spéciaux), plusieurs instruments sont à la disposition des cantons.

Figure 3 - La répartition fédérale prévue par la réforme

Mesures fiscales et financières de la RIE III

Répartition fédérale des mesures



Source: economiesuisse
www.economiesuisse.ch

→ Il est prévu d'imposer les bénéfices qui découlent de brevets sur une base réduite grâce à une patent box conforme aux normes internationales. À titre complémentaire, il sera possible de privilégier fiscalement les dépenses de R-D (celle-ci incluant notamment les salaires des chercheurs).

Encouragement des activités de R-D

L'application de règles spéciales au domaine R-D est internationalement acceptée et est très répandue dans le monde (Communication de la Commission européenne 2014/C 198/01, Encadrement des aides d'État à la recherche, au développement et à l'innovation

). Des concurrents importants de la Suisse sont en pointe dans ce domaine (Grande-Bretagne et Irlande, par exemple). La Suisse s'adapte à cette évolution internationale. Elle peut être attractive dans ledit domaine à condition d'appliquer, elle aussi, des règles spéciales acceptées.

La patent box est un nouvel instrument important. Elle encourage les activités de R-D dans la mesure où les bénéfices qui en découlent sont imposés sur une base réduite. La patent box est un instrument couramment utilisé dans le monde. Les États membres de l'OCDE se sont entendus sur les modalités acceptables (cf. encadré).

Le modèle de patent box internationalement accepté est restrictif. La RIE III prévoit ainsi de compléter le dispositif par un encouragement des activités de R-D en amont, c'est-à-dire au niveau des dépenses. Cette forme d'encouragement est déjà très répandue. La RIE III permet aux cantons de faire appel à cet instrument et d'en tester les effets (sans les y obliger).

Conception de la patent box et encouragement en amont de la R-D

Les États membres de l'OCDE se sont mis d'accord sur une patent box acceptée à l'échelle internationale: l'**approche dite nexus**. En vertu de celle-ci, les revenus de propriété intellectuelle peuvent bénéficier d'allègements fiscaux à condition qu'ils découlent des propres activités de recherche et développement (R-D) de l'entreprise. Les contrats de recherche d'entreprises liées ne sont par contre pas éligibles. Les privilèges fiscaux apportés par la patent box sont ainsi restreints pour les groupes qui exercent des activités de R-D dans le monde entier et dans une moindre mesure en Suisse. (OCDE (2015) Action 5: Agreement on the modified Nexus Approach for IP Regimes)

Selon l'OCDE, les **droits de propriété intellectuelle** éligibles au régime de patent box sont nombreux et englobent notamment les brevets et autres droits immatériels comparables (modèle d'utilité, protection des variétés, protection du premier requérant, exclusivité commerciale, extension de la protection du brevet, par exemple) ainsi que les logiciels protégés par un droit d'auteur. Un certificat spécial pour les PME actives dans la recherche est aussi possible. Les droits de marque purs sont en revanche exclus. Les entreprises doivent prouver que les revenus de la box sont exclusivement issus d'activités de R-D (tracking and tracing). La patent box proposée dans le cadre de la RIE III est compatible avec ces directives de l'OCDE.

La patent box se focalise sur les revenus de brevets et de droits immatériels comparables (encouragement de la recherche en aval). Les cantons doivent par ailleurs avoir la possibilité d'**encourager la recherche en amont** par le biais d'allègements au niveau des dépenses liées à la recherche et au développement, comme les salaires de chercheurs. Le Conseil fédéral définira dans une ordonnance les dépenses de R-E qualifiantes.

→ L'instrument de l'impôt sur le bénéfice corrigé des intérêts remplace des règles spéciales qui ne sont plus acceptées s'appliquant aux activités de financement au sein de groupes. Sans cette mesure, ces activités risqueraient d'être délocalisées et le substrat fiscal de disparaître. Plusieurs cantons estiment que l'impôt sur le bénéfice corrigé des intérêts sur le capital

Impôt sur le bénéfice corrigé des intérêts

À l'instar du domaine R-D, les activités de financement font partie des activités centralisées de tout groupe. Ces activités sont très mobiles dans les groupes multinationaux; elles sont exercées à l'endroit où les conditions-cadre sont momentanément les plus favorables. La Suisse connaît des règles fiscales spéciales pour ce genre d'activités mais elles doivent être abandonnées en raison de nouveaux développements internationaux. Elles seront remplacées par l'instrument de l'impôt sur le bénéfice corrigé des intérêts. Dans le projet qu'il avait mis en consultation, le Conseil fédéral avait considéré cette mesure «comme faisant partie intégrante d'un modèle global cohérent, visant à renforcer l'attrait de la place économique suisse», soulignant qu'elle revêtirait une grande importance pour la Suisse «en tant que pays d'accueil d'entreprises, y compris en vue de l'arrivée de nouvelles activités mobiles de groupes».

Avec cet instrument, il sera possible de déduire un intérêt sur les fonds propres dits de sécurité. Les intérêts sur les fonds étrangers (crédit, par exemple) sont, quant à eux, déjà déductibles des charges justifiées par l'usage commercial. Les fonds étrangers (c'est-à-dire le recours à l'endettement) sont ainsi privilégiés fiscalement dans le système actuel. L'introduction de l'impôt sur le bénéfice corrigé des intérêts sur le capital propre de sécurité remédie à cette distorsion qui pénalise le financement par capitaux propres. Elle incite les sociétés à créer un coussin de sécurité supplémentaire. Les entreprises et l'économie en général sont ainsi mieux armés pour affronter les crises.

Plusieurs cantons ont expressément approuvé cette mesure qu'ils considèrent comme un instrument important pour maintenir des activités de financement en Suisse, ou en attirer de nouvelles (ZH, AG, ZG, VD, SZ, par exemple). L'introduction de l'impôt sur le bénéfice corrigé des intérêts sur le capital propre est facultative: aucun canton n'est contraint de l'appliquer.

Dans un rapport additionnel, le Conseil fédéral constate que, sans la correction des intérêts, la Suisse ne serait plus concurrentielle au niveau international pour les activités de financement. La délocalisation de ce genre d'activités en serait la conséquence prévisible. L'impôt sur le bénéfice corrigé des intérêts permettrait d'éviter la disparition du substrat fiscal. La mesure a probablement aussi d'autres effets positifs. On peut s'attendre à ce que d'autres fonctions de l'entreprise soient regroupées sur le même site que celui choisi pour les activités de financement. Cela génère des emplois et des recettes fiscales supplémentaires. Pour le Conseil fédéral, «il y a de bonnes raisons de penser que la mesure est rentable, du moins pour la Confédération ainsi que les cantons et communes pris ensemble, mais peut-être aussi pour cantons et communes». ([AFC \[5.6.2015\]](#), [Regulierungsfolgenabschätzung der Unternehmenssteuerreform III, p. 72](#))

→ **Les cantons décident librement de l'étendue de l'allègement accordé au titre des nouveaux instruments spéciaux. Des plafonds sont toutefois prévus pour la patent box et pour l'encouragement en amont. L'allègement cumulé produit par les différents instruments (y compris l'impôt sur le bénéfice corrigé des intérêts) est également limité.**

Plafonnement de l'allègement

Les cantons décident en principe librement de l'étendue de l'allègement accordé en rapport avec la patent box et au titre de l'encouragement en amont des activités de R-D. Cependant, différents plafonds sont prévus.

L'allègement qu'entraîne la patent box ne doit pas excéder 90% du bénéfice. De plus, des prescriptions internationales sévères doivent être respectées (approche

«nexus»). S'agissant des dépenses de R-D, elles sont déductibles à 150% au maximum. (NB: les charges d'exploitation ordinaires telles que les salaires ou les frais de matériel sont, elles, déductibles à 100%). L'allègement cumulé produit par les différents instruments est également plafonné: au moins 20% du bénéfice doit être imposé selon le régime ordinaire. De plus, les mesures cantonales ne sont pas prises en compte à l'échelon fédéral. Ainsi, un prélèvement de 8,5% est effectué sur le bénéfice total de toute entreprise au titre de l'impôt fédéral sur le bénéfice.

Les cantons peuvent fixer des plafonds plus restrictifs au besoin (allègement maximal de 50% par exemple ou taux encore plus bas). Ils peuvent aussi miser plutôt sur un taux d'imposition du bénéfice attractif. Une solution ciblée combinant les deux stratégies est également envisageable.

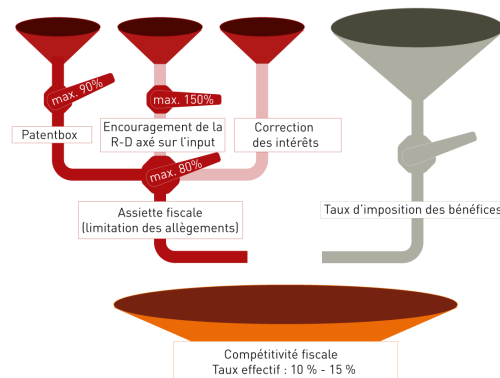
Figure 4

→ Un plafonnement flexible des allègements permet aux cantons d'adapter les mesures de la RIE III à leurs besoins. Ils peuvent miser sur un allègement de l'assiette fiscale ou fixer un taux d'imposition des bénéfices attractifs. Une combinaison ciblée des deux mesures est également possible.

Figure 4 - Robinets de réglage pour les cantons

Pour adapter la réforme aux stratégies fiscales cantonales

Cantons : robinets de réglage



Source : élaboration propre, economieuisse
www.economieuisse.ch

→ Pour certains cantons, l'abaissement de l'impôt sur le bénéfice est un moyen important pour prévenir une nette perte de compétitivité. Ils peuvent compter sur une aide financière de la Confédération dans ce dessein.

Réductions de l'impôt cantonal sur le bénéfice

Les nouveaux instruments fiscaux prévus n'ont pas la même importance dans tous les cantons. L'abolition des statuts spéciaux actuels entraînerait une forte hausse de la charge fiscale de nombreuses entreprises concernées si rien n'était fait pour l'empêcher. L'abaissement des taux cantonaux de l'impôt sur le bénéfice permet de prévenir un net affaiblissement de la compétitivité de ces entreprises et de la compétitivité fiscale des cantons d'implantation. Les cantons décident librement de l'étendue des réductions de l'impôt sur bénéfice. Différents cantons ont déjà annoncé des baisses (cf. tableau 1).

Tableau 1 Baisse de l'impôt sur le bénéfice au niveau cantonal

Plusieurs cantons ont annoncé, planifié ou réalisé des baisses d'impôt

Canton	Taux d'imposition du bénéfice actuel	Taux d'imposition du bénéfice planifié	Contribution de la Confédération (état 2016, en millions CHF)
ZH	21,2%	18,2%	177,5
BE	21,6%	16,4%–17,7%	110,0
LU	12,3%	Pas de baisse planifiée	28,2

Canton	Taux d'imposition du bénéfice actuel	Taux d'imposition du bénéfice planifié	Contribution de la Confédération (état 2016, en millions CHF)
UR	15,1%	Inconnu	8,5
SZ	14,9%	Inconnu	33,2
OW	12,7%	Inconnu	3,1
NW	12,7%	Pas de baisse planifiée	6,3
GL	15,7%	14,2%	9,1
ZG	14,6%	12,0%	73,0
FR	19,9%	13,7%	68,2
SO	21,9%	Inconnu	17,1
BS	22,2%	13%	51,0
BL	20,3%	14,0%	29,6
SH	16,0%	12%–12,5%	11,3
AR	13,0%	Inconnu	4,2
AI	14,2%	Inconnu	1,4
SG	17,4%	14,0%	35,1
GR	16,7%	Inconnu	14,0
AG	18,9%	Inconnu	45,2
TG	16,4%	13,0%	15,9
TI	20,7%	17,5%	32,4
VD	22,8%	13,8%	96,7
VS	21,6%	Inconnu	79,6
NE	17,0%	15,6%	20,3
GE	24,2%	13,5%	112,5
JU	20,9%	Inconnu	16,4

Source: KPMG (2016), Swiss Tax Report; economiesuisse

Mesures de compensation financières

→ Des modifications apportées à la péréquation financière fédérale permettent d'éviter des changements trop importants des paiements compensatoires entre les cantons.

→ Le nouveau partage des recettes prévu entre la Confédération et les cantons permet une répartition équilibrée des charges de la réforme entre les différents échelons de l'État.

Compensation horizontale entre les cantons

La nouvelle péréquation financière (RPT) tient compte spécifiquement des régimes fiscaux spéciaux des cantons (facteur bêta). Avec la suppression des régimes spéciaux, cette approche disparaîtrait et le potentiel de ressources de nombreux cantons s'en trouverait considérablement modifié. Ceux qui abritent un grand nombre de sociétés à statut fiscal spécial seraient particulièrement touchés – que ces cantons soient contributeurs ou bénéficiaires. Afin d'éviter ces distorsions, la RIE III prévoit des **mesures de compensation horizontales** sous la forme d'une réduction de la pondération générale des bénéfices des entreprises dans le cadre de la RPT (facteurs zêta). Cette solution est judicieuse, car les bénéfices des entreprises sont en principe plus difficilement exploitables fiscalement que le revenu et la fortune des personnes physiques (autres composantes du calcul du potentiel de ressources). Elle permet ainsi de stabiliser les flux financiers entre les cantons.

Compensation verticale entre la Confédération et les cantons

Afin de répartir le poids de la réforme entre la Confédération et les cantons, la RIE III prévoit des **mesures de compensation verticales** qui consistent principalement à augmenter la quote-part des cantons au produit de l'impôt fédéral direct (IFD), de 17% actuellement à 21,2%. Cette hausse correspond à un montant de l'ordre d'un milliard de francs et consacre le principe de la symétrie des sacrifices entre la Confédération et les cantons. La contribution de la Confédération est justifiée dans la mesure où celle-ci tire fortement avantage de l'imposition des entreprises internationales en Suisse. Ainsi, les sociétés qui bénéficient d'un statut fiscal cantonal génèrent près de la moitié des recettes de l'impôt sur le bénéfice au niveau fédéral. Le montant prévu sera réparti équitablement entre les cantons. Le relèvement de la quote-part cantonale à l'impôt fédéral direct profitera à l'ensemble des cantons (cf. tableau 1). Si les cantons à forte capacité économique qui génèrent des recettes d'IFD importantes pour la Confédération sont les principaux bénéficiaires de cette mesure (en chiffres absolus), ce sont aussi ceux qui sont les plus touchés par la réforme.

Que coûte cette réforme ?

→ **La RIE III induit des charges pour les finances fédérales à hauteur de 1,3 milliard de francs, dont 1,1 milliard sont reversés aux cantons et aux communes à titre de soutien financier.**

Coût de la réforme pour la Confédération

La RIE III devrait entraîner des pertes de recettes fiscales directes de l'ordre de 1,3 milliard de francs pour la Confédération, dont la plus grande partie (1,1 milliard de francs) sous la forme d'une aide financière aux cantons. Étant donné que la Confédération profite largement de l'attractivité fiscale suisse (cf. figure 3), il est normal qu'elle apporte sa contribution à la réforme et participe à son financement par une dotation budgétaire. La RIE III a déjà été intégrée au plan financier 2018-2020.

La seule mesure de politique fiscale introduite à l'échelon fédéral est l'impôt sur le bénéfice corrigé des intérêts. D'un point de vue statique, cette opération se traduit pour la Confédération par une perte de revenus de 220 millions de francs. Le Conseil fédéral estime toutefois que sans cette disposition, la perte résultant de la fuite d'activités de financement à l'étranger s'élèverait à 236 millions de francs. Compte tenu de la dynamique positive induite par cette mesure (afflux d'activités, incitations à investir), le Conseil fédéral est convaincu qu'elle aura une incidence favorable sur le plan financier. (Analyse d'impact de la réglementation de la RIE III, chap. 6.3.3, uniquement en allemand)

→ **Le Conseil fédéral estime à quelque 2 milliards de francs la perte de recettes fiscales pour les cantons et les communes. Grâce à la contribution financière de la Confédération, cette charge sera répartie équitablement entre les trois niveaux de l'État.**

Coût de la réforme pour les cantons et les communes

Étant donné que les règles spéciales actuelles seront remplacées par de nouvelles normes, la réforme ne devrait pas engendrer de pertes de revenu pour les cantons et les communes. Une diminution des recettes fiscales se produira dans le cas d'entreprises imposées jusqu'à maintenant selon le régime ordinaire et qui bénéficieront par la suite du régime spécial et d'une réduction de l'impôt sur le bénéfice. Cet effet est toutefois voulu: Les sociétés internationales, les entreprises suisses, les groupes et les PME doivent bénéficier d'un régime fiscal identique. Il ne doit plus à l'avenir y avoir de privilèges pour l'une ou l'autre de ces catégories.

Les cantons choisiront des stratégies fiscales différentes suivant leur situation initiale. Des cantons comme Lucerne (cf. figure 2, en bas à gauche) appliquent déjà des taux compétitifs au plan international et ne devront pas prendre de mesures supplémentaires. Le canton de Vaud (cf. figure 2, en bas à droite) a annoncé son intention d'abaisser son taux d'imposition du bénéfice, ce qui provoquera une baisse momentanée des recettes fiscales de 392 millions de francs (réduction de 442 millions pour les sociétés ordinaires, augmentation de 50 millions pour les sociétés internationales).

Le Conseil fédéral estime à quelque 2 milliards de francs la perte de recettes fiscales pour les cantons et les communes. Grâce à la contribution financière de la Confédération d'environ un milliard de francs, cette charge sera répartie équitablement entre la Confédération, les cantons et les communes.

Quels ont été les changements introduits par le Parlement?

La seule mesure ajoutée par les Chambres à la RIE III est l'impôt sur le bénéfice corrigé des intérêts. Elle sera introduite par la Confédération et – sur une base volontaire – par les cantons. Le Conseil fédéral avait déjà proposé cette mesure lors de la consultation, considérant qu'elle faisait «partie intégrante d'un modèle global cohérent, visant à renforcer l'attrait de la place économique suisse». Pour certains cantons, cette mesure a un très fort impact (cf. ci-dessus). Un canton qui souhaite introduire l'impôt sur le bénéfice corrigé des intérêts doit garantir que les dividendes seront imposés au minimum à 60%. Le Parlement a introduit ce complément (principe de contre-financement) et augmenté la contribution de la Confédération aux cantons d'environ 150 millions de francs.

Les Chambres ont par ailleurs biffé du projet l'abrogation du droit d'émission sur le capital propre, ce qui a eu pour conséquence de maintenir les coûts supportés par la Confédération au niveau inchangé de 1,3 milliard de francs. Les cantons ont la possibilité – mais non l'obligation – d'introduire l'impôt sur le bénéfice corrigé des intérêts s'ils estiment cette mesure adaptée à leur situation.

→ **Un échec de la réforme coûterait nettement plus cher. Sans la RIE III, près de 5,3 milliards de francs issus de l'impôt sur le bénéfice seraient menacés, sans compter les milliards provenant de l'impôt sur le revenu et de recettes indirectes.**

Quelle serait l'alternative?

Le DFF a réalisé une analyse détaillée des conséquences financières de la RIE III. Il en conclut qu'un échec de la réforme occasionnerait d'importantes pertes fiscales. (Tableau synoptique des conséquences financières de la troisième réforme de l'imposition des entreprises – Effets statiques et effets dynamiques)

Un rejet de la réforme diminuerait fortement l'attrait de la place économique suisse et engendrerait d'importants dommages économiques et financiers. Près de 5,3 milliards de francs de recettes issues de l'impôt sur le bénéfice seraient ainsi menacés. Comme le montre une étude récente, les pertes relevant de l'impôt sur le revenu et d'autres recettes fiscales (TVA, etc.) se chiffreraient en milliards. (KPMG, Swiss Tax Report 2016)

En cas d'échec de la réforme, les cantons seraient également forcés d'agir, car les pratiques fiscales qui ne sont plus acceptées au niveau international devraient tout de même être abolies. Le cas échéant, les cantons ne disposeraient ni des instruments de politique fiscale adéquats, ni des moyens financiers nécessaires à l'abolition de l'ancien régime fiscal. En l'absence d'alternatives, les cantons seraient contraints de tout miser sur une réduction de l'impôt sur le bénéfice, ce qui se traduirait par un net durcissement de la concurrence fiscale intercantonale. Certains d'entre eux seraient tentés de contourner la loi sur l'harmonisation fiscale et d'introduire dans l'urgence leurs propres règles. La péréquation financière menacerait fortement la cohésion nationale, suscitant inévitablement de nombreuses tensions et querelles.

En cas d'échec de la réforme, une nouvelle réforme devrait rapidement être élaborée et il ne fait aucun doute que ses composantes essentielles seraient identiques à celles de la RIE III.

- La suppression du régime d'imposition spécial devrait s'accompagner d'une adaptation urgente de la RPT afin d'éviter des turbulences de grande ampleur.
- Désireux de conserver des contribuables et des entreprises sur leur territoire, les cantons devraient prendre des mesures fiscales. Or, vu sous l'angle de l'acceptation de la place financière helvétique au niveau mondial, seules les mesures prévues dans la RIE III ou des baisses de l'impôt sur les bénéfices entrent en ligne de compte.
- Les cantons réclameraient à nouveau une contribution financière de la Confédération.

Le cas échéant, la nouvelle réforme ne sera au final guère différente du projet actuel, sauf qu'elle aura suscité une immense incertitude jusqu'à son acceptation. La sécurité de la planification et la sécurité juridique feront défaut pendant des années, au détriment de l'attractivité de notre place économique. Les grands gagnants de cette situation seront les pays concurrents de la Suisse, alors que les caisses de la Confédération, des cantons et des communes, tout comme les travailleurs de ce pays, épongeront les pertes.

Conclusion: Quels sont les arguments favorables à la réforme?

→ La réforme fiscale est un compromis équilibré et équitable qui renforce la place économique suisse et les cantons de même qu'il instaure la sécurité juridique pour les entreprises. Cela permet de garantir des emplois et des recettes fiscales pour tous.

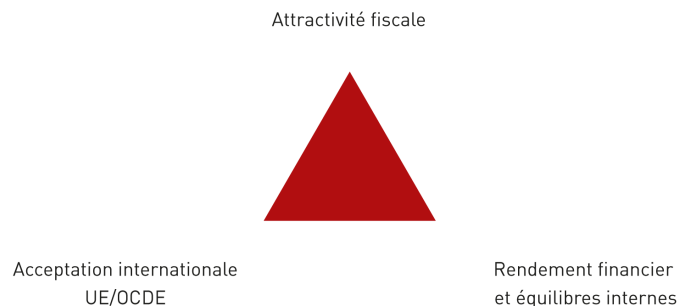
Il apparaît aujourd'hui que les mesures proposées par la RIE III permettront d'atteindre les objectifs visés:

- L'abolition des régimes fiscaux spéciaux très critiqués restaurera l'acceptation internationale du système fiscal suisse.
- L'introduction de nouvelles règles conformes aux normes internationales ainsi qu'une baisse des taux cantonaux d'imposition du bénéfice permettront de préserver la compétitivité.
- Une diminution massive des recettes sera évitée. Les entreprises contribueront donc à l'avenir également, et de manière substantielle, au financement des tâches de l'État.
- Des mesures compensatoires financières garantiront non seulement une répartition équilibrée des contributions fédérale et cantonales à la réforme, mais aussi le bon fonctionnement de la péréquation financière de la Confédération.

Figure 5 - Objectifs de la troisième réforme de l'imposition des entreprises

Tensions entre les différents objectifs

Objectifs de la RIE III



Source : élaboration propre, economiesuisse
www.economiesuisse.ch

L'économie soutient la réforme, parce que la RIE III ...

- met l'accent sur des mesures indispensables pour notre place économique;
- permet d'éviter une détérioration massive de la fiscalité suisse qui aurait de lourdes conséquences économiques et financières;
- développe un modèle d'imposition des entreprises conforme aux principes de l'OCDE et réduit par conséquent la pression internationale sur la Suisse;
- instaure la sécurité du droit et de la planification indispensable aux entreprises internationales actives en Suisse;
- offre aux cantons une marge de manœuvre financière et fiscale pour la mise en œuvre d'une stratégie d'imposition individuelle;
- et parce que la Confédération profite largement de l'attractivité fiscale de la Suisse,

justifiant ainsi une contribution financière à la réforme.

-
1. Art. 28 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LIHD)
 2. Nilles (2012), Sociétés auxiliaires et sociétés liées – impacts direct, indirect et induit sur l'économie genevoise
 3. KPMG (2016), Swiss Tax Report