



zsis)



Mise en œuvre de la réforme de la fiscalité des entreprises en Romandie

QUICK READ La présente publication porte sur la mise en œuvre de la réforme de la fiscalité des entreprises (RFFA) au 1^{er} janvier 2020 dans les cantons romands (soit les cantons de Fribourg, Genève, Jura, Neuchâtel, Valais et Vaud) en ce qui concerne les entreprises non-cotées. Elle n'aborde pas les particularités liées aux sociétés cotées (apport de capital) ainsi qu'aux indépendants. Les principales mesures prévues dans la LHID sont présentées canton par canton. La question de la hausse de l'imposition partielle des dividendes concernant les actionnaires est également discutée.



Marcel MEIER
Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte
Partner | OBERSON ABELS SA
mmeier@obersonabels.com

La réduction du taux de l'impôt sur le bénéfice n'est pas directement un sujet de la RFFA mais représente une partie fondamentale de la réforme cantonale dans les cantons romands. En effet, la suppression des régimes fiscaux privilégiés sans contre-mesures aurait entraîné une forte augmentation de l'imposition des entreprises implantées en Romandie, et donc une perte importante de compétitivité aux plans national et international. Ce constat est particulièrement vrai pour les cantons de Vaud et de Genève, qui comptaient de nombreuses entreprises au bénéfice de régimes fiscaux privilégiés et qui prévoyaient des taux ordinaires d'imposition sur le bénéfice parmi les plus élevés au niveau national.



Frédéric EPITAUX
Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte, LL.M.
Senior Associate | OBERSON ABELS SA
fepitiaux@obersonabels.com

Les cantons romands ont adopté des taux d'impôt sur le bénéfice très proches se situant pour l'essentiel entre 13 % et 14 % (taux effectif total ICC et IFD), à l'exception des cantons du Jura et du Valais qui ont des taux légèrement plus élevés. Chaque canton présente toutefois des particularités qui lui sont propres dans la fixation et le calcul des taux, ainsi que parfois dans l'introduction des taxes spécifiques applicables aux entreprises.

A côté de la baisse des taux ordinaires d'impôt sur le bénéfice, les cantons romands préconisent une réduction fiscale des nouvelles mesures RFFA plutôt faible (notamment 9 % dans le canton de Genève) ainsi qu'une utilisation modérée des outils spéciaux proposés dans le cadre de la réforme fédérale. Cette approche s'oppose à la stratégie de certains cantons suisses allemands, notamment le canton de Zurich qui opte quant à lui pour une baisse modérée du taux ordinaire et une forte utilisation des outils de défiscalisation.



QUICK READ

112

1. Introduction

HAUPTTEIL

113

1. Introduction

113

2. Entrée en vigueur de la réforme

114

3. Mesures non directement liées à la RFFA mais fondamentales pour l'attractivité des cantons : la réduction des taux d'impôt sur le bénéfice

115

4. Mesures liées à la RFFA et obligatoires pour les cantons

117

5. Mesures liées à la RFFA et facultatives pour les cantons

121

6. Mesures liées à la RFFA concernant les actionnaires (hausse de l'imposition des dividendes)

123

7. Conclusion

124

Annexe 1: Tableau récapitulatif relatif aux mesures cantonales

125

Annexe 2: Impôt sur le bénéfice à partir du 1^{er} janvier 2020

127

Annexe 3: Impôt sur le capital à partir du 1^{er} janvier 2020

129

Annexe 4: Synthèse relative aux bases légales

130

L'adoption de la loi fédérale relative à la réforme fiscale et au financement de l'AVS (RFFA) au 1^{er} janvier 2020 a impliqué l'abrogation des régimes fiscaux cantonaux jugés non conformes aux normes internationales. L'abrogation de ces régimes a en effet toujours été le point de départ de la réforme des entreprises entamée dès novembre 2008,⁰¹ d'abord sous la dénomination RIE III, puis de PF 17 et, enfin, de RFFA. Concrètement, cela concerne les deux statuts de société holding (art.28 al.2 Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes LHID) et de société auxiliaire (art.28 al.3 et al.4 LHID⁰²), qui étaient donc applicables uniquement au niveau cantonal. Dans le même temps, le Conseil fédéral a décidé la suppression des pratiques concernant les sociétés principales et les succursales financières.⁰³

L'abrogation de ces statuts, très importants en pratique, a dû être compensée par d'autres mesures permettant à la Suisse de rester attractive pour les entreprises tout en respectant les limites posées par le cadre international défini par l'OCDE et le G-20. Ces mesures octroient une marge de manœuvre relativement importante aux cantons dans la mise en œuvre concrète de leur réforme fiscale cantonale. La mise en œuvre de ces mesures est ainsi propre à chaque canton.

⁰¹ Message concernant la loi sur la réforme de l'imposition des entreprises III du 5 juin 2015, FF 2015 4613, p. 4615.

⁰² Précisions que l'al.3 vise spécifiquement les sociétés auxiliaires sans activité commerciale en Suisse, appelées aussi sociétés de base, d'administration ou de domicile, alors que l'al. 4 vise la société auxiliaire ou dite «mixte» exerçant une activité commerciale essentiellement à l'étranger et seulement subsidiaire en Suisse.

⁰³ Voir Communiqué du Conseil fédéral du 22 mai 2019; voir également la communication de l'AFC du 24 mai 2019, Pratiques fédérales en matière de sociétés principales et de Swiss Finance Branches dès le 1^{er} janvier 2020.



- 3 La présente publication se limite à l'examen de la situation dans les cantons romands (soit les cantons de Fribourg, Genève, Jura, Neuchâtel, Valais et Vaud) en ce qui concerne les entreprises non-cotées. Les particularités liées aux sociétés cotées (apport de capital) ainsi qu'aux indépendants ne seront ainsi pas abordées; celles relatives à l'actionnaire le sont en revanche brièvement. Elle se base sur les informations disponibles au 31 juillet 2020, étant entendu que la pratique des autorités fiscales évoluera assurément sur certains points dans les prochains mois et années et que des questions litigieuses pourront également être tranchées devant les tribunaux.
- 4 Cette étude propose une approche comparative, comprenant pour chaque thème abordé une présentation générale des mesures ainsi que le détail de leur mise en œuvre dans chaque canton, le cas échéant avec nos commentaires. Elle est complétée par plusieurs annexes. La première annexe présente de manière synoptique les mesures étudiées pour chaque canton (cf. Annexe 1). Les deuxième et troisième annexes contiennent quant à elles le détail du calcul pour les taux d'impôt sur le bénéfice (cf. Annexe 2), respectivement pour l'impôt sur le capital (cf. Annexe 3). Enfin, la dernière annexe propose une synthèse des bases légales cantonales topiques pour une première orientation en pratique (cf. Annexe 4).⁰⁴

2. Entrée en vigueur de la réforme

- 5 La RFFA est entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2020 au niveau fédéral. Par conséquent, les cantons devaient transposer les dispositions obligatoires de la RFFA au 1^{er} janvier 2020 au plus tard. A défaut, le droit fédéral, soit les dispositions pertinentes de la LHID, est directement applicable. En revanche, le droit fédéral ne prévoit aucune limite temporelle pour la mise en œuvre des mesures facultatives. Les cantons sont en effet libres d'introduire, ou non, de telles mesures et peuvent donc également le faire selon leur propre agenda.

De manière générale, on constate que l'ensemble des cantons examinés, sous réserve du cas du Valais, ont pu mettre en œuvre leur réforme cantonale au 1^{er} janvier 2020, soit dans les délais impartis par la législation fédérale (LHID).

La situation de détail se présente comme suit :

- **FRIBOURG** : La loi sur la mise en œuvre de la réforme fiscale a été adoptée en votation populaire cantonale par 55.80 % de oui le 30 juin 2019. Cette loi modifie la loi sur les impôts cantonaux directs (LICD), avec effet au 1^{er} janvier 2020.
- **GENÈVE** : La loi modifiant la loi sur l'imposition des personnes morales (LIPM) a été approuvée en votation populaire cantonale par 62.18 % de oui le 19 mai 2019. La modification de la LIPM est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2020.
- **JURA** : Le Parlement a adopté en deuxième lecture la modification de la loi d'impôt (LI JU) le 4 septembre 2019. Cette modification, qui n'a pas fait l'objet d'un référendum, est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2020.
- **NEUCHÂTEL** : La modification de la loi sur les contributions directes (LCdir) a été adoptée par le Grand Conseil par 82 voix contre 27 (vote à la majorité qualifiée de 3/5) le 27 mars 2019. Cette modification n'a donc pas fait l'objet d'un référendum. Elle est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2020.
- **VALAIS** : Au terme de la 2^{ème} lecture du projet de révision partielle de la loi fiscale (P-LF), faisant suite à l'acceptation par le peuple suisse de la RFFA en mai 2019, le parlement valaisan a accepté cette loi par 82 oui, 25 non et 19 abstentions.⁰⁵ Néanmoins, les Verts et Jeunes Verts valaisans ont lancé un référendum contre la révision

⁰⁴ Nous renvoyons de manière générale à cette quatrième annexe en ce qui concerne les références aux bases légales propres à chaque mesure examinée, qui ne seront pas nécessairement citées dans la suite du texte.

⁰⁵ GC/GR-2019-028, contrôle de rédaction (deuxième lecture), Loi fiscale.



de la loi fiscale cantonale. Le délai référendaire de 90 jours arrivera à échéance le 31 août 2020. La présente publication se base sur les informations disponibles au 31 juillet 2020 et, par conséquent, cite les dispositions du P-LF.

- **VAUD:** La réforme vaudoise de la fiscalité des entreprises (RIE III vaudoise) a été acceptée par 87.12 % de oui en votation populaire en mars 2016. Elle est entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2019. La loi sur les impôts directs cantonaux (LI VD) modifiée par la loi du 11 décembre 2019 a été adoptée quant à elle lors de la séance du Grand Conseil du 17 décembre 2019. Elle est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2020.

3. Mesures non directement liées à la RFFA mais fondamentales pour l'attractivité des cantons : la réduction des taux d'impôt sur le bénéfice

3.1 Remarques générales

- 7 En complément des mesures prévues par la RFFA, qui seront examinées sous chapitres 4 à 6 ci-après, tous les cantons examinés ont introduit, ou du moins prévu d'introduire en ce qui concerne le canton du Valais, une réduction générale du taux d'imposition du bénéfice.⁹⁶ Cette mesure, qui est de la seule compétence des cantons et qui peut prendre des formes variables,⁹⁷ s'applique donc à l'ensemble des sociétés et non pas seulement à celles qui bénéficiaient jusqu'alors d'un statut fiscal.⁹⁸ Il s'agit d'une mesure phare de la politique financière des cantons concernés, qui doit leur permettre de garantir l'attractivité fiscale du canton pour toutes les entreprises.
- 8 La réduction des taux d'imposition du bénéfice s'opère toutefois dans un contexte international qui ne peut pas être ignoré. Certains Etats ont en effet adopté des règles agressives en matière de sociétés étrangères contrôlées (règles de type CFC). Ils peuvent les appliquer lorsque la société filiale, par hypothèse en Suisse, est taxée à un taux jugé trop faible, ce qui entraîne des conséquences fiscales négatives pour le groupe de manière globale. Les travaux de l'OCDE

vont du reste dans le même sens en ce qui concerne le 2^e pilier (projet GLOBE). Pour tenir compte de cette situation, certains cantons ont prévu dans leur législation une possible majoration du taux d'imposition en Suisse pour des cas particuliers en lien avec les relations internationales, s'inspirant du modèle adopté en premier lieu dans le canton de Zoug.⁹⁹ Cette mesure permet en principe de garantir une imposition globale plus favorable au niveau du groupe, quand bien même la société suisse est alors soumise à un taux d'impôt plus élevé.¹⁰

⁹⁶ Relevons que la Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD) fait une distinction entre les sociétés de capitaux et sociétés coopératives, d'une part, qui sont soumises à un taux de 8.5 % (art. 68 LIFD), et les associations, fondations et autres personnes morales d'autre part, qui sont soumises à un taux réduit de 4.25 % (art. 71 LIFD). Les cantons prévoient en général également une distinction similaire, même si les cantons demeurent libres en la matière.

La LHID impose seulement que les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives soient soumises au même barème (art. 27 al. 1 LHID).

⁹⁷ L'art. 1 al. 3 LHID prévoit en effet que la fixation des barèmes, des taux et des montants exonérés d'impôt reste de la compétence des cantons.

⁹⁸ On notera en revanche que le taux d'imposition des autres personnes morales (associations, fondations et placements collectifs de capitaux) n'a pas nécessairement été modifié dans le même temps.

⁹⁹ Les bénéfices imposés en Suisse peuvent en effet être imputés à la société mère étrangère et y être imposés si le taux d'impôt en Suisse n'est pas jugé suffisant. Sur cette problématique relative aux taux «flexibles», voir de manière générale Opel Andrea/Hongler Peter, Flexible Gewinnsteuersätze, StR 75 (2020), p. 254 ss.

¹⁰ On notera que les cantons romands examinés ici qui intègrent cette possibilité dans leur législation prévoient tous un système de majoration à la demande du contribuable, et non pas une majoration automatique lorsque certaines conditions spécifiques seraient données.



3.2 Mise en œuvre dans les cantons

9 Nous examinons ci-après la situation de détail pour chaque canton en ce qui concerne la réduction du taux d'imposition et la portée de cette réduction, à savoir si elle s'applique à l'ensemble des personnes morales ou uniquement aux sociétés de capitaux et coopératives. Les taux indiqués sont les taux applicables dès le 1^{er} janvier 2020, sauf précisions contraires. En outre, nous indiquons les cantons qui prévoient une possible adaptation de ce taux dans les relations internationales compte tenu du contexte rappelé à la section 3.1 ci-dessus. Nous renvoyons à l'Annexe 2 pour le détail du calcul des taux par canton.

10 Relevons enfin que certains cantons ont introduit dans le cadre de la réforme, respectivement décidé de maintenir, des taxes applicables aux entreprises qui, de fait, peuvent être considérées comme un complément à l'impôt sur le bénéfice et dont il faut donc tenir compte sous l'angle économique lorsque l'on procède à une comparaison de la charge fiscale par canton. Il s'agit notamment de la taxe professionnelle communale à Genève, qui a fait l'objet d'une décision expresse de maintien à l'occasion de la réforme cantonale, de la taxe sociale à Fribourg (cf. 3.2.1. ci-dessous) ainsi que du « *Contrat-formation avec les entreprises* » à Neuchâtel, qui n'est pas développé plus avant dans le cadre de cette contribution.

3.2.1 Fribourg

11 Le taux effectif total pour une entreprise avec siège dans la ville de Fribourg (chef-lieu) s'élève à 13.87 % (taux de base de 4 % selon l'art. 110 al. 1 LICD). Ce taux s'applique aussi bien aux sociétés de capitaux et coopératives qu'aux autres personnes morales (art. 110 et 113 LICD). Il est précisé que la taxe sociale, nouvellement introduite, se monte à 8.5 % de la part cantonale (exclusivement) de l'impôt sur le bénéfice. Cette taxe n'est donc pas calculée sur la part communale, ni sur la part de l'impôt fédéral direct.

3.2.2 Genève

12 Selon l'art. 20 al. 1 LIPM le taux de l'impôt sur le bénéfice net des sociétés de capitaux et coopéra-

tives est fixé à 3.33 %. Ce taux ne s'applique pas aux autres personnes morales. Il peut être majoré (à la demande de la société) dans des cas particuliers en lien avec les relations internationales (art. 20 al. 2 LIPM). A titre d'exemple, une société anonyme avec siège dans la Ville de Genève (chef-lieu) sera imposée à un taux effectif total de 13.99 %, avant toute éventuelle majoration au titre de l'art. 20 al. 2 LIPM. Ce nouveau taux s'applique dès 2020 pour toute la période fiscale, même si l'exercice commercial a débuté en 2019 et se termine en 2020. De la même manière, les régimes fiscaux préférentiels ne sont plus appliqués dès 2020, même si l'exercice commercial a débuté en 2019 et s'est terminé en 2020.

3.2.3 Jura

Le taux unitaire de l'impôt sur le bénéfice se monte à 1.837 % du bénéfice imposable (art. 77 al. 1 LI JU) et s'applique de manière générale à toutes les personnes morales.¹¹ Ce taux ne sera toutefois pas applicable dès l'entrée en vigueur de la réforme. Le canton du Jura a en effet prévu une réduction progressive du taux d'impôt pendant une période transitoire de quatre années (art. 218c LI JU). Ainsi, le taux unitaire de l'impôt sur le bénéfice s'élèvera à 2.406 % pour les années 2020 et 2021, correspondant à un taux effectif total de 17 % (chef-lieu Delémont), puis à 2.118 % pour les années 2022 et 2023, correspondant actuellement à un taux effectif total de 16 % (chef-lieu Delémont) (art. 218c al. 1 et 2 LI JU). Le taux unitaire de 1.837 % figurant à l'art. 77 al. 1 LI JU, correspondant actuellement à un taux effectif total de 15 % (chef-lieu Delémont), ne sera donc pleinement applicable qu'à partir du 1^{er} janvier 2024. Par ailleurs, ce taux est susceptible d'être relevé, à la demande de la société, dans des cas particuliers liés aux relations internationales (cf. art. 77 al. 2 LI JU).

¹¹ A noter toutefois que ce taux est divisé par trois en ce qui concerne les placements collectifs de capitaux qui détiennent des immeubles en direct (art. 7a LI JU) et par deux pour les personnes morales qui poursuivent des buts idéaux (art. 78b LI JU).



3.2.4 Neuchâtel

- 14 L'impôt de base sur le bénéfice des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives est calculé au taux de 3.6 % du bénéfice imposable (art. 94 al. 1 LCdir). Le même taux est par ailleurs applicable aux associations, fondations et autres personnes morales (art. 100 LCdir), à l'exclusion toutefois des placements collectifs de capitaux.¹² En ce qui concerne une société avec siège dans le canton de Neuchâtel, le taux effectif total s'élève ainsi à 13.57 %.

3.2.5 Valais

- 15 Selon l'art. 89 al. 1 P-LF (canton) et l'art. 180a al. 1 P-LF (commune), l'impôt sur le bénéfice des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives est perçu par tranches, selon le barème suivant: a) 5 % jusqu'à concurrence de CHF 250'000; b) 11.95 % de CHF 250'001 et plus. Ce dernier taux légal et cette limite ne seront toutefois pas applicables dès l'entrée en vigueur de la réforme. Le projet de loi prévoit une réduction progressive du taux d'impôt pour le 2^e palier pendant une période transitoire de deux ans. En effet, le taux effectif total pour une société avec siège dans le canton du Valais proposé s'élève à 11.89 % (premier palier) et 20.13 % (deuxième palier) en 2020. Il y aura une réduction du taux effectif total applicable au deuxième palier à 18.57 % en 2021 et à 16.98 % dès 2022 si le référendum n'aboutit pas, respectivement s'il est rejeté. En l'état, les taux effectifs totaux applicables resteraient de 12.66 % (bénéfice jusqu'à CHF 150'000) ou de 21.56 % (bénéfice au-delà de CHF 150'000).

3.2.6 Vaud

- 16 L'impôt sur le bénéfice des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives est de 3.33 % du bénéfice net (art. 105 al. 1 LI VD). Ce taux ne s'applique pas aux autres personnes morales.¹³ Il peut être majoré dans des cas particuliers en lien avec les relations internationales (art. 105 al. 2 LI VD). En ce qui concerne une société avec siège dans la ville de Lausanne (chef-lieu), le taux effectif total s'élève ainsi à 14.02 %, avant toute éventuelle majoration au titre de l'art. 105 al. 2 LI VD.

4. Mesures liées à la RFFA et obligatoires pour les cantons

4.1 Déclaration des réserves latentes à la sortie des statuts fiscaux cantonaux

4.1.1 Principes généraux

L'abrogation des régimes fiscaux cantonaux implique que les sociétés passeront d'un statut fiscal privilégié à un régime ordinaire. Cela pose donc la question du traitement fiscal des réserves latentes créées pendant le régime fiscal privilégié mais qui seront réalisées après la perte du statut fiscal, soit dans un système d'imposition différent.

L'art. 78g LHID prévoit à cet égard que les réserves latentes existant à la fin du régime et qui n'ont pas encore fait l'objet d'une imposition doivent être imposées séparément dans les cinq ans qui suivent (al. 1). Le montant même des réserves latentes est fixé par une décision de l'autorité de taxation (al. 2). L'art. 78g al. 3 LHID prévoit par ailleurs que les amortissements de réserves latentes déclarées à la fin du régime sont pris en compte dans le calcul de la limitation de la réduction fiscale visée à l'art. 25b (art. 78g al. 3 LHID).

Les modalités de fixation du taux réduit d'imposition relatif aux réserves latentes créées pendant le régime fiscal privilégié sont laissées aux cantons, conformément au principe général posé à l'art. 1 al. 3 LHID qui veut que la fixation des barèmes, des taux et des montants exonérés d'impôt est de la compétence exclusive de ces derniers.

¹² Les placements collectifs de capitaux qui possèdent des immeubles en propriété directe sont en effet imposés au taux de base de 4 % du bénéfice net (art. 101 LCdir).

¹³ Le taux d'impôt pour les associations, fondations, autres personnes morales et pour les placements collectifs détenant des immeubles en propriété directe se monte à 4.75 % du bénéfice net (art. 111 LI VD), soit un taux de base plus élevé que celui pour les sociétés de capitaux et les coopératives.



4.1.2 Mise en œuvre dans les cantons

20 Les cantons de Genève, du Jura et du Valais ont repris le texte complet de l'art. 78g LHID tandis que les cantons de Fribourg, Neuchâtel et Vaud n'ont formellement repris que les alinéas 1 et 2 (cf. Annexe 4). L'alinéa 3 relatif à la prise en compte des amortissements de réserves latentes dans le calcul de la limitation de la réduction fiscale s'applique toutefois directement dans ces cantons, à savoir même sans adaptation de la législation cantonale, dès le 1^{er} janvier 2020 conformément à l'art. 72y al. 3 LHID.¹⁴

21 Le taux effectif total d'imposition réduit pour les réserves latentes varie de 10 % (Jura) à 13.87 % (Fribourg) dans les cantons romands. Il se situe à 13 % dans le canton de Genève et à 11.65 % dans le canton de Vaud (cf. Annexe 1). Ces taux réduits s'appliquent dès la période fiscale 2020 et pour une durée maximale de 5 ans. Les réserves latentes réalisées en dehors de ce délai ne sont donc pas concernées par l'imposition réduite et seront soumises au taux d'impôt ordinaire. Cette imposition réduite ne porte par ailleurs que sur les réserves latentes reconnues par l'autorité fiscale dans une décision formelle.

22 En outre, les cantons de Vaud¹⁵ et de Genève¹⁶ ont émis des directives d'application de cette mesure particulière. Il ressort de ces documents notamment les éléments suivants:

- La détermination des réserves latentes éligibles doit se baser sur la déclaration d'impôt 2019 (Vaud), respectivement sur la base des taxations 2017 à 2019 entrées en force (Genève). Si tel n'est pas le cas (i.e. absence de taxation définitive), le contribuable peut néanmoins demander un ruling dans le canton de Genève pour fixer des éléments de principe en vue de la détermination des réserves latentes éligibles, étant précisé que ce ruling ne tombe pas sous le coup des dispositions relatives à l'assistance administrative internationale en matière fiscale et ne doit pas faire l'objet d'un échange.¹⁷ Les deux cantons prévoient par ailleurs expressément que les réserves latentes constituées sur des participations ne peuvent

pas être prises en compte car elles bénéficient potentiellement de la réduction pour participation. Il en va de même pour les réserves latentes sur les biens immobiliers qui n'entraient pas dans le champ d'application des régimes fiscaux cantonaux.¹⁸ Les deux cantons admettent enfin la prise en compte du goodwill originaire (contrairement à un goodwill dérivé), soit la plus-value créée par le contribuable, le canton de Vaud ne l'admettant toutefois qu'à concurrence de la part attribuable à l'étranger.¹⁹

- L'évaluation des réserves latentes doit se faire par le biais d'une méthode agréée. Le canton de Genève applique par défaut la circulaire 28 de la CSI relative aux instructions concernant l'estimation des titres non cotés en vue de l'impôt sur

¹⁴ Selon l'art. 72y al. 1 LHID, les cantons doivent adapter leur législation cantonale à la date de la dernière mise en vigueur partielle des modifications de la novelle du 29 septembre 2018, soit au 1^{er} janvier 2020. Les dispositions de l'art. 78g al. 1 et al. 2 LHID, qui sont entrées en vigueur le 9 juillet 2019, pouvaient être transposées en droit cantonal dès cette date (voir l'art. 72y al. 3 LHID).

¹⁵ Directive d'application de l'imposition distincte lors de la sortie des statuts fiscaux cantonaux des articles 108 et 109 LI VD, consulté en ligne le 31.07.2020 sur https://www.vd.ch/fileadmin/user_upload/organisation/dfin/aci/fichiers_pdf/Directive_d_application_de_l_imposition_distincte_lors_de_la_sortie_des_statuts_fiscaux_cantonaux_des_articles_108_et_109_LI.pdf, (ci-après «Directive d'application Vaud»).

¹⁶ Mise en œuvre à Genève de la réforme de la fiscalité des entreprises (RFFA), consulté en ligne le 31.07.2020 sur <https://www.ge.ch/mise-oeuvre-geneve-reforme-fiscalite-entreprises-rffa>.

¹⁷ <https://www.ge.ch/mise-oeuvre-geneve-reforme-fiscalite-entreprises-rffa/declarer-reserves-latentes-fin-statuts-fiscaux> (consulté en ligne le 31.07.2020).

¹⁸ Directive d'application Vaud (n. 15), p. 2.

¹⁹ Directive d'application Vaud (n. 15), p. 2.



la fortune du 28 août 2008, mais admet exceptionnellement d'autres méthodes (par exemple la méthode des flux de trésorerie) pour autant que leur utilisation soit justifiée et documentée.²⁰ Selon le canton de Genève, le contribuable peut néanmoins demander un *ruling* pour fixer des éléments de principe en vue de la détermination des réserves latentes éligibles, étant précisé que ce «*ruling*» ne tombe pas sous le coup des dispositions relatives à l'assistance administrative internationale en matière fiscale et ne doit pas faire l'objet d'un échange.²¹ Le canton de Vaud laisse quant à lui le soin au contribuable de «*proposer une méthode d'évaluation usuelle compte tenu de l'activité de l'entreprise*»²².

- La non-déclaration des réserves latentes: le contribuable a le choix de déclarer ou non les réserves latentes en vue d'une imposition au taux réduit durant la période de 5 ans. Il n'est donc pas obligé de le faire. Selon la communication du canton de Genève, l'absence de toute déclaration et l'absence en conséquence de toute imposition au taux réduit n'implique toutefois pas que le contribuable ne dispose pas de réserves latentes, c'est-à-dire qu'il ne peut pas opposer cela à l'Administration fiscale cantonale genevoise. Le canton de Vaud le prévoit aussi expressément.²³

4.2 Déclaration de réserves latentes au début de l'assujettissement et imposition de réserves latentes à la fin de l'assujettissement

4.2.1 Principes généraux

- ²³ Les dispositions topiques se trouvent aux articles 24c (déclaration) et 24d (imposition) LHID. Elles prévoient un système symétrique concernant le traitement des réserves latentes à l'entrée dans le champ fiscal et à sa sortie. Ces règles s'appliquent de manière générale. Elles ne concernent pas la situation spécifique des réserves latentes créées dans le cadre des régimes fiscaux cantonaux et qui sont couvertes au point précédent (cf. section 4.1 ci-dessus).

4.2.2 Mise en œuvre dans les cantons

Les six cantons examinés ont repris l'intégralité des articles 24c et 24d LHID dans leurs lois fiscales cantonales (cf. Annexe 4). Conformément à ces dispositions, les entreprises sises dans ces cantons peuvent déclarer dès 2020, si elles l'entendent, dans leur bilan fiscal et sans conséquence fiscale du point de vue de l'impôt sur le bénéfice, les réserves latentes au début de leur assujettissement afin d'éviter une imposition lors de leur réalisation (par exemple, vente de l'actif concerné).

Ces réserves latentes déclarées peuvent être amorties annuellement aux taux appliqués sur le plan fiscal aux amortissements de valeurs patrimoniales concernées (art. 24c al. 3 LHID). A cet effet, il convient de consulter principalement la notice A/1995 publiée par l'Administration fédérale des contributions.²⁴

Par ailleurs, le canton de Genève précise expressément qu'un *ruling* fiscal portant sur une déclaration des réserves latentes au début de l'assujettissement en Suisse peut engendrer une obligation d'échange spontané international de renseignements.²⁵

²⁰ <https://www.ge.ch/mise-oeuvre-geneve-reforme-fiscalite-entreprises-rffa/declarer-reserves-latentes-fin-statuts-fiscaux> (Consulté en ligne le 31.07.2020).

²¹ <https://www.ge.ch/mise-oeuvre-geneve-reforme-fiscalite-entreprises-rffa/declarer-reserves-latentes-fin-statuts-fiscaux> (Consulté en ligne le 31.07.2020).

²² Directive d'application Vaud (n. 15), p. 2.

²³ Directive d'application Vaud (n. 15), p. 2 s.

²⁴ Principalement notice A/1995, entreprises commerciales, amortissements sur les valeurs immobilisées des entreprises commerciales, publiée par l'Administration fédérale des contributions, version du 3 décembre 2019.

²⁵ <https://www.ge.ch/mise-oeuvre-geneve-reforme-fiscalite-entreprises-rffa/declarer-reserves-latentes-au-debut-assujettissement> (Consulté en ligne le 31.07.2020).



4.3 Limitation de la réduction fiscale

4.3.1 Principes généraux

27 L'art. 25b LHID prévoit un mécanisme général permettant de limiter la réduction fiscale totale que les cantons peuvent accorder aux entreprises. Cet article prévoit ainsi que la réduction fiscale totale fondée sur les art. 24b al. 1 et 2 (patent box), 25a (déduction supplémentaire des dépenses de recherche et de développement) et 25abis (déduction pour autofinancement) ne doit pas dépasser 70 % du bénéfice imposable avant compensation des pertes, à l'exclusion du rendement net des participations au sens de l'art. 28, al. 1 et 1 bis (réduction pour participation), et avant déduction des réductions effectuées.

28 Ces principes s'imposent aux cantons. Ces derniers sont en revanche libres de prévoir une réduction moindre, limitant potentiellement l'attrait des autres mesures de réduction fiscale.

4.3.2 Mise en œuvre dans les cantons

29 A l'exception du canton du Jura, les cantons examinés ont utilisé la possibilité de prévoir une réduction inférieure à celle de 70 % prévue à l'art. 25b al. 1 LHID, le plus bas étant Genève avec un seuil de 9 %. Le canton de Fribourg a opté pour une pratique similaire à celle du canton de Genève. En effet, la réduction fiscale totale ne doit pas dépasser 20 % du bénéfice imposable avant compensation des pertes (art. 103e al. 1 LICD). La limitation de la réduction fiscale dans le canton de Neuchâtel s'élève à 40 %, tandis qu'elle est de 50 % dans les cantons du Valais et de Vaud (cf. Annexe 1).

4.4 Patent box

4.4.1 Principes généraux

30 Le régime lié à la patent box est réglé aux art. 24a et 24b LHID. Il s'articule en premier lieu sur une définition de ce qui constitue l'objet même de la patent box, à savoir les brevets et droits comparables (art. 24a LHID), avant de définir les principes d'imposition y relatifs (art. 24b LHID). L'art. 24b LHID précise par ailleurs que le régime ne s'applique qu'à la demande du contribuable. En d'autres termes, si le canton doit

obligatoirement prévoir ce régime d'imposition, son application n'est pas automatique mais résulte d'une demande du contribuable. L'art. 24b LHID donne par ailleurs une marge de manœuvre aux cantons en ce qui concerne le taux de réduction, qui se monte à 90 % au maximum.

4.4.2 Mise en œuvre dans les cantons

Tous les cantons examinés ont intégré cette mesure conformément aux principes ci-dessus dans leurs lois fiscales cantonales, avec une reprise à l'identique des définitions (brevets et droits comparables) contenues dans la LHID (cf. Annexes 1 et 4). Les cantons n'avaient pas de marge de manœuvre sur ce point.

En ce qui concerne la portée de l'imposition réduite, la moitié des cantons (Genève, Neuchâtel et Vaud) prévoient une réduction inférieure à celle de 90 % mentionnée dans la LHID, le plus bas étant pour Genève avec une réduction de 10 % seulement. L'autre moitié des cantons (Fribourg, Jura et Valais) ont repris la réduction maximale de 90 %. La situation de détail pour chaque canton est présentée à l'Annexe 1.

Il convient de noter par ailleurs que l'importance de la patent box ne dépend pas uniquement de la réduction de l'imposition du bénéfice net provenant de brevets et droits comparables mais aussi, dans une approche consolidée, de la limitation de la réduction fiscale déterminée par les cantons (voir section 4.3 ci-dessus). Par conséquent, les cantons qui prévoient une limitation importante de la réduction fiscale rendent de fait la patent box moins attractive. Dès lors, cette mesure jouera probablement un rôle mineur dans les cantons de Fribourg, Genève et Neuchâtel.²⁶ En revanche, son effet pourrait être plus important pour les entreprises résidant dans les cantons du Jura, du Valais et de Vaud.

²⁶ Les cantons de Genève et de Fribourg prévoient un seuil de 9 %. Ce seuil est de 40 % dans le canton de Neuchâtel (cf. Annexe 1).



- 34 De manière générale, il est recommandé pour tous les cantons examinés de déposer une demande de ruling fiscal pour pouvoir bénéficier du régime de la patent box. A cet égard, le canton de Genève précise expressément qu'un ruling fiscal portant sur une patent box peut engendrer une obligation d'échange spontané international de renseignements pour l'Administration fiscale cantonale genevoise.²⁷

5. Mesures liées à la RFFA et facultatives pour les cantons

5.1 Déduction supplémentaire des dépenses de recherche et de développement

5.1.1 Principes généraux

- 35 La déduction supplémentaire des dépenses de recherche et de développement complète en quelque sorte le mécanisme proposé par la patent box. Cette mesure, prévue à l'art. 25a LHID est toutefois facultative, si bien que les cantons ne sont pas obligés de l'intégrer dans leur catalogue de mesures. S'ils le font, ils sont en revanche liés par le cadre de l'art. 25a LHID. Ils peuvent ainsi uniquement autoriser la déduction des dépenses de recherche et de développement que le contribuable a engagées en Suisse, directement ou par l'intermédiaire de tiers. La déduction n'est donc pas possible pour des dépenses engagées à l'étranger.
- 36 Les cantons sont également liés par la définition même des dépenses de recherche et de développement. En effet, la définition de l'art. 25a al. 2 LHID renvoie à cet égard à la loi fédérale du 14 décembre 2012 sur l'encouragement de la recherche et de l'innovation et ne laisse donc pas de marge de manœuvre aux cantons.
- 37 Enfin, la déduction est limitée en ce sens qu'elle ne peut pas dépasser de 50 % le montant des dépenses de recherche et de développement justifiées par l'usage commercial (art. 25a al. 1 LHID). Il s'agit en d'autres termes de dépenses d'au maximum 150 % des charges effectives. L'art. 25a al. 3 LHID autorise toutefois une déduction augmentée pour les dépenses de personnel directement imputables à la recherche

et au développement ainsi que pour les dépenses en relation avec des travaux de recherche et de développement facturés par des tiers.

5.1.2 Mise en œuvre dans les cantons

Tous les cantons romands (Fribourg, Genève, Jura, Neuchâtel, Valais et Vaud) ont décidé de reprendre l'art. 25a LHID dans leur législation cantonale et donc d'offrir une déduction supplémentaire de 50 % au plus à leurs entreprises (cf. Annexes 1 et 4).

De la même manière que pour la patent box, il est recommandé pour tous les cantons examinés de déposer une demande de ruling fiscal pour pouvoir bénéficier de cette déduction supplémentaire.

A cet égard, le canton de Genève précise expressément qu'une déduction supplémentaire des dépenses de recherche et de développement n'engendre aucune obligation d'échange spontané international de renseignements pour l'Administration fiscale cantonale genevoise.²⁸

5.2 Déduction pour autofinancement

5.2.1 Principes généraux

La déduction pour autofinancement est prévue à l'art. 25abis LHID. Cette mesure, qui permet en définitive de prendre en compte une déduction pour des intérêts notionnels, ne peut être introduite dans les cantons qu'à des conditions strictes. L'art. 25abis LHID prévoit en effet qu'un canton ne peut faire usage de cette mesure que si le taux cumulé de l'impôt du canton, de la commune et d'éventuelles autres corporations publiques (mais hors IFD) se monte à 13.5 % au moins pour l'ensemble du barème dans le chef-lieu du canton.

²⁷ Voir notamment le site du fisc genevois: <https://www.ge.ch/mise-oeuvre-geneve-reforme-fiscalite-entreprises-rffa/patent-box-depenses-rd> (consulté en ligne le 31.07.2020).

²⁸ Voir notamment le site du fisc genevois: <https://www.ge.ch/mise-oeuvre-geneve-reforme-fiscalite-entreprises-rffa/patent-box-depenses-rd> (consulté en ligne le 31.07.2020).



5.2.2 Mise en œuvre dans les cantons

- 41 Les cantons de Fribourg, Genève, Jura, Neuchâtel, Valais (selon P-LF) et Vaud ne remplissent pas les conditions pour la mise en œuvre de la déduction pour autofinancement dès lors qu'ils ont tous des taux ICC (nettement) plus bas que 13.5 %. Par conséquent, aucun de ces six cantons n'a repris l'art.25abis LHID dans sa loi fiscale cantonale.

5.3 Impôt sur le capital

5.3.1 Principes généraux

- 42 Conformément à l'art.29 al.3 LHID, les cantons peuvent prévoir une réduction d'impôt pour le capital propre afférent aux droits de participation visés à l'art.28 al.1 LHID (cas particuliers, réduction pour participations), aux droits visés à l'art.24a LHID (brevets et droits comparables) ainsi qu'aux prêts consentis à des sociétés du groupe. Dans le cadre de la réforme, certains cantons ont par ailleurs également revu le taux (ordinaire) de l'impôt sur le capital.

5.3.2 Mise en œuvre dans les cantons

- 43 Nous examinons ci-après la situation dans chaque canton, non seulement sous l'angle de la mise en œuvre de l'art.29 al.3 LHID (possibilité utilisée par tous les cantons) mais aussi, de manière plus générale, sur le taux d'impôt ordinaire de l'impôt sur le capital et sur la possibilité, ou non, d'imputer l'impôt sur le bénéfice à l'impôt sur le capital. Par ailleurs, nous renvoyons à l'Annexe 3 pour le détail du calcul des taux par canton.

5.3.2.1 Fribourg

- 44 Les fonds propres d'une entreprise avec siège à Fribourg (chef-lieu) sont imposables au taux total d'environ 0.19 %. Cependant, pour le capital propre afférent aux droits de participation visés aux articles 111 (réduction pour participations – principe) et 112 (réduction pour participations – rendement net des participations) et aux droits visés à l'article 103a (brevets et droits comparables), l'impôt sur le capital est calculé au taux de 0.01 % (cf. art.121 al.2 LICD). Le taux total s'élève à environ 0.019 %. Par ailleurs, l'impôt sur le bénéfice dû par les sociétés de capitaux et les so-

ciétés coopératives est imputé à l'impôt sur le capital, au maximum jusqu'à concurrence de ce dernier (cf. art.121 al.3 LICD).

5.3.2.2 Genève

Le taux de base de 0.18 % pour l'impôt sur le capital pour les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives n'a pas été modifié dans le cadre de la réforme (art.33 LIPM). Le taux d'imposition total s'élève à environ 0.4 % (chef-lieu), compte tenu des centimes additionnels cantonaux et communaux. Le canton de Genève a en revanche introduit un taux d'impôt réduit de 0.0005 %. Le taux d'imposition total est d'environ 0.001 % (chef-lieu), compte tenu des centimes additionnels cantonaux et communaux, applicable à la part du capital lié aux brevets, aux droits comparables, aux participations et aux prêts intra-groupes, mais à l'exclusion des créances commerciales (art.34 LIPM). Ce nouveau taux réduit s'applique dès 2020 pour toute la période fiscale, même si l'exercice commercial a débuté en 2019 et se termine en 2020.²⁹ Le canton de Genève autorise par ailleurs une imputation de l'impôt sur le bénéfice à l'impôt sur le capital, mais au maximum de: (i) CHF 8'500 en 2020; (ii) 25 % de l'impôt sur le bénéfice en 2021; (iii) 50 % en 2022; (iv) 75 % en 2023; et (v) 100 % dès 2024 (art.36A LIPM).

5.3.2.3 Jura

Selon l'art.82 al.1 LI JU, le taux unitaire de l'impôt sur le capital équivaut à 0.0375 % du capital propre imposable. Le taux total est de 0.187 % (chef-lieu). Néanmoins, le taux unitaire de l'impôt sur le capital propre afférent aux droits de participation visés à l'article 78, aux brevets et droits comparables visés à l'article 70a ainsi qu'aux prêts consentis à des sociétés du groupe est de 0.005 % (cf. art.82 al.2 LI JU). Le taux total s'élève à environ 0.025 % (chef – lieu). Par ailleurs, le canton du Jura ne prévoit pas d'imputation de l'impôt sur le bénéfice à l'impôt sur le capital.

²⁹ Site du fisc genevois: <https://www.ge.ch/mise-oeuvre-geneve-reforme-fiscalite-entreprises-rffa/impot-capital-1er-janvier-2020> (consulté en ligne le 31.07.2020).



5.3.2.4 Neuchâtel

47 Selon l'art.108 al.1 LCdir, l'impôt de base sur le capital des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives est de 0.25 % du capital propre imposable. Le taux d'imposition tant pour l'impôt cantonal que pour l'impôt communal correspond à l'impôt de base. Par conséquent, le taux total pour les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives résidant dans le canton de Neuchâtel est de 0.5 %. Il s'agit d'un taux cantonal unitaire, indépendamment de la commune. En outre, l'impôt de base est de 0.0005 % pour le capital propre afférent aux droits de participations visés à l'article 95, aux droits visés à l'article 87a (patent box) ainsi qu'aux prêts consentis à des sociétés de groupe (art.108 al.2 LCdir). Par conséquent, le taux total applicable aux sociétés holdings est de 0.001%. Enfin, l'impôt sur le bénéfice est imputé à l'impôt sur le capital (art.108 al. 3 LCdir).

5.3.2.5 Valais

48 Le canton du Valais n'a pas prévu de modifier l'art.99a al.1 LF. En effet, l'impôt total sur le capital des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives reste de: a) 0.2% jusqu'à CHF 500'000 du capital propre; b) 0.5% pour CHF 500'001 et plus. Toutefois, selon l'art.99 al.3 P-LF, le capital propre afférent aux droits de participation visés à l'article 90 LF (réduction pour participation), aux brevets et droits comparables visés à l'article 88a P-LF ainsi qu'aux prêts consentis à des sociétés du groupe, serait réduit de 90 %. En outre, le canton du Valais ne prévoit aucune imputation de l'impôt sur le bénéfice à l'impôt sur le capital.

5.3.2.6 Vaud

49 Selon l'art.118 al.1 LI VD, le taux de base est de 0.06 % du capital propre imposable. Le taux total s'élève à environ 0.14 % pour une société avec siège à Lausanne. En outre, n'est imposable que le 50 % du capital propre afférent aux droits de participation visés à l'article 106, aux droits visés à l'article 94a (patent box) ainsi qu'aux prêts consentis à des sociétés du groupe (cf.art.118 al.5 LI VD). Par ailleurs, selon l'art.118a al.1 LI VD, l'impôt sur le bénéfice dû par les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives est imputé sur l'impôt sur le capital.

6. Mesures liées à la RFFA concernant les actionnaires (hausse de l'imposition des dividendes)

6.1 Présentation générale

Contrairement à la situation prévalant sous l'angle de la LIFD,³⁰ la LHID ne prévoyait aucune méthode de réduction de la double imposition pour les actionnaires disposant d'une participation qualifiée d'au moins 10 %. L'art.7 al. 1 LHID (3^e et 4^e phrases) prévoyait ainsi uniquement que les cantons pouvaient «atténuer la double imposition économique des sociétés et des détenteurs de participations». Cette disposition s'appliquait en matière de fortune privée. Aucune disposition n'était prévue en matière de fortune commerciale. La situation dans les cantons pouvait à cet égard être très disparate.

Dans le cadre de la réforme, l'art.7 al.1 LHID a été modifié en ce sens que les cantons doivent à présent prévoir une réduction d'au moins 50 % lorsque les droits de participation détenus représentent au moins 10 % du capital-actions ou du capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative. L'art.8 al.2quinquies LHID, applicable pour les participations détenues dans la fortune commerciale, prévoit le même système, sous réserve du fait que l'imposition partielle ne peut s'appliquer que si les droits de participation ont en outre été détenus par le contribuable pendant au moins une année.

La réduction cantonale fondée sur la LHID se conçoit ainsi fondamentalement sur les mêmes principes que ceux applicables au niveau de la LIFD, à savoir une réduction de l'assiette imposable et non pas du taux d'imposition.

6.2 Mise en œuvre dans les cantons

La modification de la LHID n'entraîne pas de changements majeurs dans les cantons examinés, qui préoyaient déjà tous une imposition partielle des dividendes basée sur le système de la LIFD, à savoir une atténuation de la base imposable et non l'application d'un taux réduit.

³⁰ Voir les art. 18b et 20 al. 1bis LIFD en ce qui concerne respectivement la fortune commerciale et la fortune privée.



54 A l'exception des cantons du Valais et de Vaud, tous les cantons ont augmenté l'imposition partielle des dividendes dans le cadre de la réforme aussi bien pour la fortune privée que commerciale : Neuchâtel à hauteur de 60 % (fortune commerciale uniquement), Fribourg et le Jura à hauteur de 70 %, et Genève à hauteur de 60 % pour la fortune commerciale et 70 % pour la fortune privée (cf. Annexe 1).

7. Conclusion

55 La RFFA abroge en premier lieu les régimes fiscaux privilégiés, applicables sur le plan cantonal et communal (ICC), qui ne sont pas conformes aux normes internationales et propose de nouvelles mesures pour préserver la compétitivité des entreprises basées en Suisse. La réduction du taux de l'impôt sur le bénéfice n'est pas directement un sujet de la RFFA mais représente, on l'a vu, une partie fondamentale de la réforme cantonale dans les cantons romands.

56 Cette situation s'explique par le fait que, d'une part, les cantons de Genève et de Vaud étaient parmi les domiciles fiscaux les plus fréquents pour les entreprises qui bénéficiaient des régimes fiscaux privilégiés et que, d'autre part, les cantons de la Suisse romande se trouvaient pour la plupart à la fin du classement suisse selon la charge fiscale subie par les personnes morales. En particulier, le canton de Genève avait l'une des charges fiscales ordinaires les plus élevées de Suisse pour les entreprises. Par conséquent, la suppression de ces régimes sans contre-mesures aurait entraîné une forte augmentation de l'imposition des entreprises implantées en Romandie et donc une perte importante de compétitivité aux plans national et international.

57 Afin de rétablir durablement la reconnaissance internationale de la fiscalité des entreprises et de conserver les entreprises qui perdaient leurs régimes fiscaux privilégiés, les cantons romands préconisent ainsi une baisse du taux ordinaire couplée à une utilisation modérée des outils spéciaux proposés dans le cadre

de la réforme fédérale. Cette approche s'oppose à la stratégie de certains cantons suisses allemands, notamment le canton de Zurich qui opte quant à lui pour une baisse modérée du taux ordinaire et une forte utilisation des outils de défiscalisation.

Concrètement, les cantons romands ont adopté des 58
taux très proches se situant pour l'essentiel entre 13 % et 14 % (taux effectif total ICC et IFD), à l'exception des cantons du Jura et du Valais. En effet, le canton du Jura a conçu une période transitoire avec des taux légèrement plus élevés tandis que le canton du Valais a prévu dans le projet de loi fiscale de mettre en place tant une période transitoire qu'un système par paliers avec des taux légèrement plus élevés en ce qui concerne le 2^e palier. Ils prévoient par ailleurs tous – à l'exception du canton du Jura – une réduction fiscale des nouvelles mesures RFFA plutôt faible, puisqu'elle ne doit pas dépasser une limite entre 9 % (Genève) et 50 % (Valais et Vaud). Par conséquent, les nouvelles mesures de la réforme fiscale seront très probablement moins importantes en pratique pour les entreprises, et c'est surtout le nouveau taux ordinaire pour l'impôt sur le bénéfice qui est un élément décisif pour les entreprises. Par ailleurs, le nouveau taux réduit pour l'impôt sur le capital dans les cantons de Genève et Neuchâtel est très attractif pour les sociétés holding pure.

La nouvelle législation étant entrée en vigueur il y a 59
peu, la pratique fiscale de ces cantons émergera très certainement dans les prochains mois et années et pourra amener de nouveaux développements. Affaire à suivre!

→ cf Annexe 1, p. 125: Tableau récapitulatif relatif aux mesures cantonales

→ cf Annexe 2, p. 127: Impôt sur le bénéfice à partir du 1^{er} janvier 2020

→ cf Annexe 3, p. 129: Impôt sur le capital à partir du 1^{er} janvier 2020

→ cf Annexe 4, p. 130: Synthèse relative aux bases légales



60 Annexe 1 : Tableau récapitulatif relatif aux mesures cantonales

Mesures	Fribourg	Genève	Jura	Neuchâtel	Valais ³¹	Vaud
Réduction de l'impôt sur le bénéfice (facultative; taux effectif 2020; chef-lieu)	13.87 % (14.12 % en prenant en compte la taxe sociale)	13.99 %	17 % en 2020 et 2021; 16 % en 2022 et 2023; 15 % dès 2024	13.57 %	1 ^{er} palier (150K) 11.89 % 2 ^e palier (> 150K) 20.13 % en 2020; 1 ^{er} palier (200K) 11.89 % 2 ^e palier (> 200K) 18.57 % en 2021; 1 ^{er} palier (250K) 11.89 % 2 ^e palier (> 250K) 16.98 % en 2022	14.02 %
Déclaration des réserves latentes à la sortie des statuts fiscaux cantonaux (imposition séparée dans les 5 ans; taux effectif 2020; chef-lieu)	13.87 %	13 %	10 %	11.89 %	11.11 %	11.65 %
Déclaration des réserves latentes au début de l'assujettissement et imposition à la fin de l'assujettissement	Selon LHID	Selon LHID	Selon LHID	Selon LHID	Selon LHID	Selon LHID
Limitation de la réduction fiscale (obligatoire; réduction ICC; taux effectif 2020; chef-lieu)	20 % (taux minimum 12.72 %)	9 % (taux minimum 13.47 %)	70 % (taux minimum 10.79 % en 2020 et 2021; 10.45 % en 2022 et 2023; 10.11 % dès 2024)	40 % (taux minimum 11.36 %)	50 % (taux minimum) 1 ^{er} palier (150K) 9.91 % 2 ^e palier (>150K) 14.42 % en 2020 1 ^{er} palier (200K) 9.91 % 2 ^e palier (>200K) 13.53 % en 2021 1 ^{er} palier (250K) 9.91 % 2 ^e palier (>250K) 12.64 % en 2022	50 % (taux minimum 11.04 %)

³¹ L'entrée en vigueur de la réforme fiscale cantonale (P-LF), initialement prévue au 1^{er} janvier 2020, est reportée en raison du lancement d'un référendum. Suite aux mesures adoptées en lien avec la pandémie

de coronavirus (COVID-19), le délai référendaire de 90 jours a ainsi commencé à courir seulement le 1^{er} juin 2020 et arrivera à échéance le 31 août 2020.



Suite Annexe 1

Mesures	Fribourg	Genève	Jura	Neuchâtel	Valais	Vaud
Patent box (obligatoire; seulement ICC)	90 %	10 %	90 %	20 %	90 %	60 %
Déductions supplémentaires des dépenses de R&D (facultative; seulement ICC)	Sur demande, 50 % au plus	Sur demande, 50 % au plus	Sur demande, 50 % au plus	Sur demande, 50 % au plus	Sur demande, 50 % au plus	Sur demande, 50 % au plus
Déduction pour auto- financement (facultative; si dans le chef-lieu du canton taux ICC de 13.5 % au moins)	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A
Réduction de l'impôt sur le capital (facultative; taux effectif 2020; chef-lieu)	0.19 % (taux ordinaire) 0.019 % (taux réduit ³²)	0.40 % (taux ordinaire) 0.001 % (taux réduit ³³)	0.187 % (taux ordinaire) 0.0025 % (taux réduit ³⁴)	0.50 % (taux ordinaire) 0.001 % (taux réduit ³⁵)	0.50 % (taux ordinaire) 0.05 % (taux réduit ³⁶)	0.14 % (taux ordinaire) 0.07 % (taux réduit ³⁷)
Hausse de l'imposition des dividendes ³⁸ (facultative; imposition minimum de 50 %)	FC: 70 % FP: 70 % (avant réforme 50 % pour FC et FP)	FC: 60 % (avant réforme 50 %) FP: 70 % (avant réforme 60 %)	FC: 70 % (avant réforme 50 %) FP: 70 % (avant réforme 60 %)	FC: 60 % (avant réforme 50 %) FP: 60 % (avant réforme 60 %)	N/A FC: 50 % (maintenue) FP: 60 % (maintenue)	N/A FC: 60 % (maintenue) FP: 70 % (maintenue)

³² Applicable à la part du capital lié aux brevets, aux participations, aux droits comparables.

³³ Applicable à la part du capital lié aux brevets, aux participations, aux droits comparables et aux prêts intra-groupe.

³⁴ Applicable aux droits de participation, aux brevets et droits comparables ainsi qu'aux prêts consentis à des sociétés du groupe. Aucune imputation de l'impôt sur le bénéfice à l'impôt sur le capital.

³⁵ Applicable à la part du capital lié aux participations, aux brevets, aux droits comparables et aux prêts intra-groupe.

³⁶ Dégrèvement de 90 % du capital propre afférent aux droits de participation, aux brevets et droits comparables ainsi qu'aux prêts consentis à des sociétés du groupe. Aucune imputation de l'impôt sur le bénéfice à l'impôt sur le capital.

³⁷ N'est imposable que le 50 % du capital propre afférent aux droits de participation, aux brevets et droits comparables ainsi qu'aux prêts consentis à des sociétés du groupe.

³⁸ Calcul sur l'assiette imposable et non sur le taux.



61 Annexe 2: Impôt sur le bénéfice à partir du 1^{er} janvier 2020

Fribourg					Neuchâtel				
Taux légal	Taux de base: 4.00 %		Coefficient		Taux légal	Taux de base: 3.60 %		Coefficient	
	Canton	4.00 %				Canton	3.60 %		
	Chef-lieu	3.20 %				Chef-lieu	3.60 %		
	Paroisse	0.40 %				Confédération	8.50 %		
	Confédération	8.50 %				Total	15.70 %		
	Total	16.10 %							
Taux effectif total: 13.87%				Taux effectif total: 13.57%					
Genève					Valais 2020				
Taux légal	Taux de base: 3.33 %		Base de calcul	Taux	Taux légal	1 ^{er} palier (150 K)		2 ^e palier (> 150 K)	
	Canton	3.33 %				Canton	2.25 %		
	Centimes additionnels	2.94 %				Chef-lieu	2.75 %		
	Chef-lieu	1.21 %				Confédération	8.50 %		
	Fonds de péréquation	0.29 %				Total	13.50 %		
	Confédération	8.50 %							
	Total	16.27 %							
Taux effectif total: 13.99%				Taux effectif total: 11.89 % 20.13 %					
Jura 2020 et 2021					Valais 2021				
Taux légal	Taux unitaire: 2.406 %		Coefficient	Base = Canton	Taux légal	1 ^{er} palier (200 K)		2 ^e palier (> 200 K)	
	Canton	6.86 %				Canton	2.25 %		
	Chef-lieu	4.57 %				Chef-lieu	2.75 %		
	Paroisse	0.56 %				Confédération	8.50 %		
	Confédération	8.50 %				Total	13.50 %		
	Total	20.48 %							
Taux effectif total: 17.00%				Taux effectif total: 11.89 % 18.57 %					



Suite Annexe 2

Jura				2022 et 2023		Valais				2022	
Taux légal	Taux unitaire:		2.118 %	Coefficient	Base = Canton	Taux légal	1 ^{er} palier (250 K)		2 ^e palier (> 250 K)		
	Canton	6.04 %	2.85				Canton	2.25 %	5.20 %		
	Chef-lieu	4.02 %					Chef-lieu	2.75 %	6.75 %		
	Paroisse	0.49 %					Confédération	8.50 %	8.50 %		
	Confédération	8.50 %					Total	13.50 %	20.45 %		
	Total	19.05 %									
Taux effectif total:				16.00 %	Taux effectif total:				11.89 %	16.98 %	

Jura				2024		Vaud				
Taux légal	Taux unitaire:		1.837 %	Coefficient	Base = Canton	Taux légal	Taux de base:		3.33 %	Coefficient
	Canton	5.24 %	2.85				Canton	5.19 %	156.00 %	
	Chef-lieu	3.49 %					Chef-lieu	2.61 %	78.50 %	
	Paroisse	0.42 %					Confédération	8.50 %		
	Confédération	8.50 %					Total	16.31 %		
	Total	17.65 %								
Taux effectif total:				15.00 %	Taux effectif total:				14.02 %	



62 Annexe 3: Impôt sur le capital à partir du 1^{er} janvier 2020

Fribourg				
		Taux ordinaire	Taux réduit	Coefficient
Taux légal	Canton	0.10 %	0.010 %	100.00 %
	Chef-lieu	0.08 %	0.008 %	80.00 %
	Paroisse	0.01 %	0.001 %	10.00 %
	Total	0.19 %	0.019 %	
L'impôt sur le bénéfice dû par les sociétés de capitaux est imputé à l'impôt sur le capital, au maximum jusqu'à concurrence de ce dernier (art. 121 al. 3 LICD).				

Neuchâtel				
		Taux ordinaire	Taux réduit	Coefficient
Taux légal	Canton	0.25 %	0.0005 %	100.00 %
	Chef-lieu	0.25 %	0.0005 %	100.00 %
	Total	0.50 %	0.0010 %	
L'impôt sur le bénéfice est imputé à l'impôt sur le capital (art. 108 al. 3 LCdir).				

Genève					
	Taux de base:	ordinaire 0.18 %	réduit 0.00050 %	Base de calcul	Taux
Taux légal	Canton	0.18 %	0.00050 %		100.00 %
		0.13 %	0.00039 %		77.50 %
	Chef-lieu	0.07 %	0.00018 %	80.00 %	45.49 %
	Fonds de péréquation	0.02 %	0.00004 %	20.00 %	44.00 %
	Total	0.40 %	0.00111 %		
Imputation de l'impôt sur le bénéfice à l'impôt sur le capital (art. 36A LIPM)					
2020	CHF 8'500				
2021	25 %	du montant de l'impôt sur le bénéfice			
2022	50 %	du montant de l'impôt sur le bénéfice			
2023	75 %	du montant de l'impôt sur le bénéfice			
Puis	100 %	du montant de l'impôt sur le bénéfice			

Valais			
		1 ^{er} palier (500 K)	2 ^e palier (> 500 K)
Taux légal	Canton	0.10 %	0.25 %
	Chef-lieu	0.10 %	0.25 %
	Total	0.20 %	0.50 %
Le capital propre afférent aux droits de participation, aux brevets et droits comparables ainsi qu'aux prêts consentis à des sociétés du groupe est réduit de 90 %.			
Aucune imputation de l'impôt sur le bénéfice à l'impôt sur le capital.			

Jura					
	Taux unitaire:	ordinaire 0.0375 %	réduit 0.0005 %	Coefficient	Base = Canton
Taux légal	Canton	0.1069 %	0.0014 %	2.85	
	Chef-lieu	0.0713 %	0.0010 %	1.90	
	Paroisse	0.0087 %	0.0001 %		8.10 %
	Total	0.1868 %	0.0025 %		
Aucune imputation de l'impôt sur le bénéfice à l'impôt sur le capital.					

Vaud				
	Taux de base:	ordinaire 0.060 %	réduit 0.030 %	Coefficient
Taux légal	Canton	0.094 %	0.047 %	156.00 %
	Chef-lieu	0.047 %	0.024 %	78.50 %
	Total	0.141 %	0.070 %	
L'impôt sur le bénéfice dû par les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives est imputé sur l'impôt sur le capital (art. 118a LI VD).				



63 Annexe 4: Synthèse relative aux bases légales

Mesures	Fribourg ³⁹	Genève ⁴⁰	Jura ⁴¹	Neuchâtel ⁴²	Valais ⁴³	Vaud ⁴⁴
Réduction de l'impôt sur le bénéfice	Art. 110 al. 1 LICD	Art. 20 LIPM	Art. 77 LI JU; art. 218c LI JU	Art. 94 LCdir	Art. 89 al. 1 P-LF; art. 180a al. 1 P-LF; art. T1-3 P-LF; art. T1-4 P-LF	Art. 105 LI VD
Dispositions transitoires	Art. 248e LICD	Art. 45B LIPM	Art. 218b LI JU	Disposition transitoire à la modif. du 27 mars 2019	Art. T1-2 P-LF	Art. 277k LI VD
Déclaration et imposition des réserves latentes	Art. 103c et 103d LICD	Art. 16C et 16D LIPM	Art. 70c et 70d LI JU	Art. 87c et 87d LCdir	Art. 88c et 88d P-LF	Art. 98a et 98b LI VD
Limitation de la réduction fiscale	Art. 103e LICD	Art. 13B LIPM	Art. 71b LI JU	Art. 87e LCdir	Art. 88f P-LF	Art. 95b LI VD
Patent box	Art. 103a et 103b LICD	Art. 12A et 12B LIPM	Art. 70a et 70b LI JU	Art. 87a et 87b LCdir	Art. 88a et 88b P-LF	Art. 94a et 94b LI VD
Déductions supplémentaires des dépenses de R&D	Art. 101a LICD	Art. 13A LIPM	Art. 71a LI JU	Art. 85a LCdir	Art. 88e P-LF	Art. 95a LI VD
Réduction de l'impôt sur le capital	Art. 121 LICD	Art. 33 et 34 LIPM	Art. 82 LI JU	Art. 108 LCdir	Art. 99 al. 3 P-LF	Art. 118 et 118a LI VD
Hausse de l'imposition des dividendes	Art. 21 al. 1 bis LICD	Art. 19B et 22 al. 2 LIPP	Art. 16b et art. 18 al. 2 bis LI JU	Art. 21b al. 1 LCdir	N/A Art. 14b al. 1 LF (FC) Art. 16 al. 1 bis LF (FP)	N/A Art. 21b LI VD (FC) et 23 al. 1 bis LI VD (FP)

³⁹ LICD du 06.06.2000 (version en vigueur le 01.01.2020), recueil systématique fribourgeois (RSF): 6311.

⁴⁰ LIPM du 23.09.1994 (version en vigueur le 01.01.2020), recueil systématique genevois (RSG): D 3 15.

⁴¹ LI JU du 26.05.1988 (version en vigueur le 01.01.2020), recueil systématique jurassien (RSJ): 64111.

⁴² LCdir du 21.03.2000 (version en vigueur le 01.01.2020), recueil systématique de la législation neuchâteloise (RSN): 6310.

⁴³ L'entrée en vigueur de la réforme fiscale cantonale (P-LF), initialement prévue au 1er janvier 2020, est reportée en raison du lancement d'un référendum. Suite aux mesures adoptées en lien avec la pandémie de coronavirus (COVID-19), le délai référendaire de 90 jours a ainsi commencé à courir seulement le 1^{er} juin 2020 et arrivera à échéance le 31 août 2020.

⁴⁴ LI VD du 04.07.2000 (version en vigueur le 01.01.2020), base législative vaudoise (BLV): 64211.

