



RFFA – Implémentation et premières expériences

Dr. Michael Nordin et Petra Hess

Key Take-aways

- 1.** La grande marge de manœuvre des cantons dans le choix et la conception des mesures de la RFFA favorise la concurrence fiscale intercantonale.
- 2.** Certaines solutions transitoires adoptées par les cantons soulèvent des questions juridiques. Les entreprises concernées devraient en discuter activement avec les autorités fiscales.
- 3.** Les entreprises peuvent bénéficier de la RFFA; cela s'applique particulièrement aux anciennes sociétés à statut particulier. Le choix du lieu d'implantation, de la structure et des chaînes de valeur doit faire l'objet d'un examen critique.

1 Introduction

La loi fédérale sur la réforme fiscale et le financement de l'AVS ("RFFA") est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2020. Les cantons étaient tenus d'adapter leur législation cantonale à cette date, ce qu'environ trois quarts de tous les cantons sont parvenus à faire. Certains cantons n'y sont toutefois pas encore parvenus et ont de ce fait et dans certains cas, adopté des solutions transitoires. Les entreprises situées dans ces cantons doivent examiner les conséquences qui en résultent pour elles.

Cette newsletter traite de la mise en œuvre des mesures RFFA au niveau cantonal qui présente un intérêt particulier pour les entreprises.

2 La mise en œuvre de la RFFA au niveau cantonal

Au niveau cantonal, les dispositions légales de la RFFA figurent dans la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ("LHID"). La LHID laisse aux cantons une marge de manœuvre pour la mise en œuvre des mesures concernées. Un résumé de la mesure dans laquelle cette marge de manœuvre a été utilisée au niveau cantonal pour la mise en œuvre des mesures obligatoires et facultatives de la RFFA figure ci-après. En outre, parallèlement à la réforme législative, pratiquement tous les cantons ont introduit des mesures volontaires hors RFFA.

2.1 Mesures obligatoires (y compris la marge de manœuvre des cantons)

- Suppression des **privileges fiscaux cantonaux pour les sociétés à statut particulier** (c'est-à-dire les sociétés qui étaient imposées de manière préférentielle en tant que société holding, domiciliée ou mixte).
- Introduction de "**patent boxes**" cantonales. Avec une "patent box", le bénéfice tiré des brevets et droits comparables ("**patent box profit**") est séparé des autres bénéfices et imposé à un taux réduit. L'ampleur de la réduction de l'imposition de la "patent box profit" peut être librement déterminée par les cantons et ce jusqu'à une réduction maximale de 90%. Près de deux tiers des cantons ont opté pour la réduction maximale, tandis que quelques-uns ne prévoient qu'une réduction allant de 10% (GE, GL et LU). Les autres cantons prévoient une réduction de 20 à 50% (AI, AR, NE, SG, TG et UR).
- Introduction d'une **limitation de l'allègement fiscal**. Selon cette norme, les mesures de réduction d'impôts de la RFFA peuvent conduire à une réduction du bénéfice imposable de 70% au maximum avant compensation des pertes. Les cantons peuvent prévoir une limitation de l'allègement plus faible. Seule une minorité de cantons a opté pour la limitation maximale de l'allègement ; la majorité d'entre eux s'en est tenue à une réduction plus faible, GE et GL arrivant en queue de peloton avec une limitation de l'allègement de 9% et 10% respectivement.
- **Réalisation des réserves latentes en cas de changement de statut**. Si un statut fiscal cantonal cesse d'être applicable, la LHID dispose que les réserves latentes (y

compris le goodwill) seront imposées séparément lorsqu'elles seront réalisées au cours des cinq années à venir. Les cantons sont toutefois libres de fixer le taux d'imposition spécial. Les taux d'imposition spéciaux de base se situent principalement entre 0,5% (par exemple ZH et SG) et 4% (FR). Certains cantons ont également introduit des taux spéciaux échelonnés (AR, NW, OW et ZG).

- Rehaussement de **l'imposition partielle des dividendes** provenant de participations qualifiées détenues dans le patrimoine privé et professionnel de personnes physiques à au moins 50%. Environ deux tiers des cantons (par exemple ZH, ZG et BE) ont désormais fixé l'assiette imposable à hauteur de 50 à 60%, les autres à un taux de 70% (FR, GE, GL, JU, SG, SO, TI et VD) voire 80% (BS).
- Introduction d'une règle de **remboursement et de liquidation partielle selon le principe de l'apport de capital** pour les sociétés cotées en bourse en Suisse.

L'adoption des mesures facultatives de la RFFA n'est pas de la compétence de l'exécutif cantonal.

2.2 Mesures facultatives

- Introduction d'une **déduction supplémentaire pour les dépenses de recherche et développement ("R&D")** admissibles jusqu'à 50%. Plus de la moitié des cantons permettent désormais une déduction supplémentaire à due concurrence (par exemple ZH, ZG, SZ et BE). En revanche, certains cantons (BS, GL, LU et UR) renoncent totalement à une déduction supplémentaire pour la R&D.
- Introduction d'une **déduction pour autofinancement**. Il s'agit de la possibilité de déduire des intérêts notionnels sur les fonds propres réputés excédentaires ("**fonds propres de sécurité**") d'une société. Une telle déduction suppose toutefois que le canton qui entend la permettre impose une charge fiscale effective totale d'au moins 18,03%. Ainsi, la déduction pour autofinancement n'est actuellement possible que dans le canton de ZH. Selon la circulaire de l'Administration fédérale des contributions, le taux d'intérêt imputable pour 2020 a été fixé à 0%. Toutefois, dans la mesure où les fonds propres de garantie sont attribuables à des créances de parties liées, un taux d'intérêt imputé comparable à un taux de tiers peut être appliqué.
- Introduction **d'une réduction de l'assiette de l'impôt sur le capital** par la réduction des fonds propres attribuables aux droits de participation, aux brevets et aux prêts interentreprises. Cette mesure a été mise en œuvre par la majorité des cantons, mais dans une mesure très différente. Certains cantons prévoient une réduction allant jusqu'à 100% (AG, GL et SG).

2.3 Mesures hors RFFA

- **Réduction de l'impôt cantonal sur le revenu.** Presque tous les cantons ont procédé à des ajustements dans le cadre de leur autonomie tarifaire. En particulier, les cantons de Suisse romande ont réduit leurs taux d'imposition des sociétés, parfois de manière substantielle (notamment GE). Au moins trois cantons (AG, LU, AI) n'ont pas du tout baissé leur taux d'imposition sur les sociétés ou alors la réduction envisagée a été rejetée par le corps électoral (BE).
- **Réduction de l'impôt cantonal sur le capital.** La réduction de l'impôt sur le capital n'a été introduite que par un peu moins de la moitié des cantons. Les réductions des taux de l'impôt sur le capital ont été très différentes. Certains cantons ont procédé à une réduction générale du taux de l'impôt sur le capital, jusqu'au taux qui était applicable aux sociétés de capitaux (par exemple AI, GE, GL et SH).

3 Périodes transitoires et solutions

A teneur des dispositions sur la RFFA, les cantons doivent adapter leur législation à la date d'entrée en vigueur de la RFFA, c'est-à-dire au 1^{er} janvier 2020. Les cantons ne bénéficient **pas d'une période transitoire**, ce qui est inhabituel. Sept cantons n'ont pas été en mesure de mettre en œuvre leur réforme législative dans ce délai. Il s'agit des cantons de SO, TG, TI, NW, VS, BE et AI. Les votations dans la plupart de ces cantons devraient avoir lieu cette année. Il est toutefois permis de douter que les cantons de BE et AI puissent maintenir ce calendrier.

A partir du 1^{er} janvier 2020, les dispositions impératives de la LHID sont donc **directement applicables** en vertu de la force dérogatoire du droit fédéral, dans la mesure où le droit fiscal cantonal leur est contraire. En principe, cela devrait conduire à l'application maximale de toutes les mesures de la LHID au niveau cantonal. Afin d'éviter cela ou d'éviter des lacunes et des contradictions lors du passage à la réforme fiscale cantonale, les organes exécutifs cantonaux ont été obligés de prendre les **dispositions provisoires** nécessaires jusqu'à ce que la législation du canton respectif soit adaptée aux nouvelles dispositions. Ces solutions transitoires peuvent être mises en œuvre de différentes manières.

Certains des cantons concernés (BE, SO et TG) ont adopté les dispositions en mettant en vigueur les projets de loi cantonaux prévus (respectivement les mesures obligatoires de la RFFA) avec **effet rétroactif** au 1^{er} janvier 2020. L'effet rétroactif s'appliquera donc dès que le projet de loi d'exécution cantonale aura été formellement adopté. Selon les cantons, une ordonnance transitoire n'est pas nécessaire dans ce cas. Dans le canton de BE, par exemple, le projet de loi sera discuté par le Grand Conseil au printemps 2020. Si aucun référendum n'est lancé, la nouvelle loi fiscale entrera en vigueur le 1^{er} janvier 2021. Il est prévu que certaines des dispositions obligatoires de la RFFA puissent déjà entrer en vigueur rétroactivement au 1^{er} janvier 2020. En principe, l'entrée en vigueur rétroactive des mesures obligatoires doit être considérée sous **l'angle de la sécurité juridique** et elle est possible si elle n'a pas d'effet contraignant et s'avère limitée dans le temps.

D'autres cantons (NW et AI) ont adopté des dispositions provisoires par voie de **décret de l'autorité exécutive** (Conseil d'Etat). Afin d'éviter des lacunes et des contradictions en 2020,

l'exécutif du canton d'AI, a, par exemple, édicté des dispositions provisoires dans le cadre d'une résolution dont le contenu est identique à celui du projet de loi prévu pour l'Assemblée du peuple 2020. La décision de l'exécutif sur l'application provisoire de la loi fédérale est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2020 conformément au délai imparti. La nouvelle loi fiscale n'entrera toutefois, en pareil cas, en vigueur que le 1^{er} janvier 2021.

Dans les cantons de TI et VS, la solution transitoire est incertaine pour l'heure. On peut supposer que ces cantons mettront également en œuvre les mesures obligatoires de la RFFA avec effet rétroactif.

Compte tenu du principe de la légalité, les deux **solutions transitoires ne semblent pas anodines dans un Etat de droit**. En principe, on peut admettre que les gouvernements cantonaux puissent, en raison de l'urgence de la situation, adopter les mesures obligatoires en **dehors d'un processus législatif ordinaire**. Ces gouvernements n'ont toutefois **pas de compétence législative** pour les mesures facultatives de la RFFA puisque, dans ces cas, le droit cantonal applicable n'est pas en contradiction avec la LHID. Le canton d'AI, par exemple, a néanmoins procédé de la sorte en introduisant une déduction supplémentaire de 50% pour les dépenses de recherche et développement (R&D).

Il devrait être de la compétence des gouvernements cantonaux de s'écarter des mesures prévues par la loi (par exemple, réduction de 90% pour les "patent boxes") au détriment des contribuables en ce qui concerne les mesures obligatoires, car la loi laisse aux cantons une **marge de manœuvre** correspondante dans sa conception. Ceci est toutefois contesté en doctrine.

Compte tenu de ce qui précède, il est recommandé aux entreprises établies dans les cantons ayant adopté de telles solutions transitoires de s'adresser directement aux autorités fiscales cantonales et d'obtenir une **sécurité juridique**, par exemple dans le cadre d'un **accord préalable (ruling)**.

4 Premières expériences

Même si les effets concrets de la RFFA ne sont pas encore mesurables, il apparaît d'ores et déjà que les cantons font largement usage de leur compétence pour mettre en œuvre la RFFA. Cette **mise en œuvre différenciée** se reflète, par exemple, dans la conception de la "patent box". L'efficacité de la "patent box" dépend principalement de chaque mise en œuvre cantonale. En particulier, dans les cantons qui ne prévoient qu'une réduction minimale de 10%, les frais administratifs pour le suivi et la localisation ainsi que le calcul du patent box profit pourraient dépasser les économies d'impôt possibles. En outre, la Confédération n'a pas édicté d'autres dispositions concernant la définition des dépenses de R&D admissibles au sujet de la déduction supplémentaire pour la R&D. A cet égard, la LHID renvoie à la loi fédérale sur l'encouragement de la recherche et de l'innovation. En principe, la définition des dépenses de R&D admissibles est plus large que dans le cadre de la "patent box". Le canton d'AG a d'ailleurs d'ores et déjà prévu de publier une circulaire détaillée à ce sujet.

Les calculs effectués montrent que les anciennes sociétés à statut particulier seront, dans un certain nombre de cantons, mieux traités à l'avenir grâce à la RFFA ou à sa mise en œuvre au niveau cantonal. Cela vaut en particulier pour les sociétés

holdings pures, notamment en raison du **maintien de l'exonération des participations** et à **la réduction des impôts sur le bénéfice et le capital**. Dans le cas des sociétés holding qui génèrent d'autres revenus importants, il faudra toutefois examiner si la structure de la holding continue d'avoir un sens économique.

5 Conclusions et perspectives

Les cantons ont fait usage de la marge de manœuvre qui leur a été accordée dans la conception des mesures RFFA. S'il ne peut être question d'harmonisation, la **concurrence fiscale inter-cantonale** en a été encore stimulée. Les entreprises devront peut-être repenser leur choix de localisation et la structuration

des fonctions et des chaînes de création de valeur. Les **solutions transitoires** adoptées par les cantons retardataires suscitent des incertitudes. En particulier, en cas d'entrée en vigueur rétroactive des adaptations cantonales, avec un retard conséquent et des dispositions transitoires édictées en dehors de la procédure législative ordinaire par décret gouvernemental, une **incertitude juridique** subsistera quant à la question de savoir si ces décrets ont été adoptés correctement, surtout s'ils introduisent des mesures non obligatoires de la RFFA. Les entreprises concernées seraient bien inspirées de contacter pro activement les autorités fiscales afin d'obtenir une **sécurité juridique**.



Pietro Sansonetti
Expert fiscal diplômé
Associé Genève
pietro.sansonetti@swlegal.ch



Dr. Jean-Frédéric Maraia
Associé Genève
jean-frederic.maraia@swlegal.ch



Dr. Michael Nordin, LL.M.
Expert fiscal diplômé
Associé Zurich
michael.nordin@swlegal.ch



Petra Hess
Experte fiscale diplômée
Senior Associate Zurich
petra.hess@swlegal.ch

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

Schellenberg Wittmer SA est votre cabinet d'avocats d'affaires de référence en Suisse avec plus de 150 juristes à Zurich et Genève ainsi qu'un bureau à Singapour. Nous répondons à tous vos besoins juridiques – transactions, conseil, contentieux.



Schellenberg Wittmer SA
Avocats

Zurich
Löwenstrasse 19
Case postale 2201
8021 Zurich / Suisse
T +41 44 215 5252
www.swlegal.ch

Genève
15bis, rue des Alpes
Case postale 2088
1211 Genève 1 / Suisse
T +41 22 707 8000
www.swlegal.ch

Singapour
Schellenberg Wittmer Pte Ltd
6 Battery Road, #37-02
Singapour 049909
T +65 6580 2240
www.swlegal.sg