

RFFA: des privilèges fiscaux aux outils de défiscalisation

MÉMOIRE

Présenté par
Arnaud Puemi

Sous la direction de
Me Jean-Philippe Krafft

Octobre 2019

TABLE DES ABRÉVIATIONS

al.	alinéa(s)
ALE	accord du 22 juillet 1972 entre la Confédération suisse et la Communauté économique européenne (RS 0.632.401)
AJP/PJA	Aktuelle Juristische Praxis / Pratique Juridique Actuelle
art.	article(s)
ASA	Archiv für Schweizerisches Abgaberecht
ATF	Recueil officiel des arrêts du Tribunal fédéral suisse
AVS/AI	assurance-vieillesse et survivants / assurance-invalidité
BEPS	Base erosion and profit shifting
c.-à-d.	c'est-à-dire
cf.	<i>confer</i> (se reporter à)
CFD	concurrence fiscale dommageable
CH	Confédération Helvétique
ch.	chiffre
CHF	franc(s) suisse(s)
CO	LF du 30 mars 1911 complétant le Code civil suisse (Livre cinquième: Droit des obligations) (Code des obligations) (RS 220)
consid.	considérant(s)
CSI	Conférence suisse des impôts
Cst.	Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (RS 101)
éd.	édition
etc.	<i>et cetera</i>
p. ex.	par exemple
EMN	entreprise(s) multinationale(s)
FF	feuille fédérale
FHTP	<i>Forum on Harmful Tax Practices</i>
G7	le Groupe des 7
G20	le Groupe des 20
GBR	Royaume-Uni (Grande-Bretagne)
<i>ibid.</i>	<i>ibidem</i> (au même endroit)
IFF	Institut für Finanzwissenschaft und Finanzrecht
IP	<i>intellectual property</i>

JdT	Journal des Tribunaux
KMU	kleine und mittlere Unternehmen
LACI	LF sur l'assurance-chômage obligatoire et l'indemnité en cas d'insolvabilité
LAI	LF du 19 juin 1959 sur l'assurance-invalidité (RS 831.20)
LAPG	LF du 25 septembre 1952 sur les allocations pour perte de gain en cas de service et de maternité (RS 834.1)
LAVS	LF du 20 décembre 1946 sur l'assurance-vieillesse et survivants (RS 831.10)
LERI	LF du 14 décembre 2012 sur l'encouragement de la recherche et de l'innovation
LF	loi fédérale
LHID	LF du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (RS 642.14)
LHID*	LF du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (RS 642.14) en vigueur à partir du 01.01.2020
LIA	LF du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (RS 642.21)
LIFD	LF du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (RS 642.11)
LIFD*	LF du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (RS 642.11) en vigueur à partir du 01.01.2020
MA	Massachusetts
n°	numéro
N.	numéro(s) marginal(aux)
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques
OECE	Organisation européenne de coopération économique
OIFI	Ordonnance du 22 août 1967 relative à l'imputation forfaitaire d'impôt (RS 672.201)
OMC	Organisation mondiale du commerce
OREF	Ordre Romand des Experts Fiscaux
p.	page(s)
PI	propriété intellectuelle
PF 17	Projet fiscal 17
PFCC	LF du 3 octobre 2003 sur la péréquation financière et la compensation des charges (RS 613.2)
PME	petites et moyennes entreprises
<i>quid</i>	qu'en est-il
R&D	recherche et développement
RFFA	Réforme fiscale et financement de l'AVS
RIE I	Première réforme de l'imposition des entreprises de 1997

RIE II	Deuxième réforme de l'imposition des entreprises de 2005
RIE III	Troisième réforme de l'imposition des entreprises de 2015
RS	Recueil systématique du droit fédéral
SJ	Semaine judiciaire
SA	Société anonyme
SC	Société coopérative
ss	suivant(e)s
SS	société simple
TFUE	Traité sur le fonctionnement de l'union européenne du 25 mars 1957
UE	Union européenne
§	chapitre
%	pour cent
&	et
÷	obélus (signe de la division)
X	croix de multiplication

Cantons

AG	Argovie	NW	Nidwald
AI	Appenzell Rhodes-Intérieures	OW	Obwald
AR	Appenzell Rhodes-Extérieures	SG	Saint-Gall
BE	Berne	SH	Schaffouse
BL	Bâle-Campagne	SO	Soleure
BS	Bâle-Ville	SZ	Schwytz
FR	Fribourg	TG	Thurgovie
GL	Glaris	TI	Ticino
GE	Genève	UR	Uri
GR	Grisons	VD	Vaud
JU	Jura	VS	Valais
LU	Lucerne	ZG	Zug
NE	Neuchâtel	ZH	Zurich

BIBLIOGRAPHIE

Ouvrages de doctrine

AUBERT JEAN-FRANÇOIS / MAHON PASCAL, *Petit commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999*, Zurich, Bâle, Genève, 2003.

AUER ANDRES / MALINVERNI GIORGIO / HOTTELIER MICHEL, *Droit constitutionnel suisse*, Volume II, Berne, 2000.

BELLANGER FRANÇOIS, *Les grands principes applicables en droit fiscal*, in: *Les procédures en droit fiscal*, OREF, Berne, 1997, p. 9-36.

BLUMENSTEIN ERNST / LOCHER PETER, 7^{ème} éd., *System des schweizerischen Steuerrechts*, Schulthess, Zurich / Bâle, 2016.

BLUMER KARL, *Kaufmännische Bilanz und Steuerbilanz*, SKV, Zurich, 1962.

BOEMLE MAX / STOLZ CARSTEN, *Unternehmensfinanzierung*, 13^{ème} éd., SKV, Zurich, 2002.

CADOSCH M. ROGER, *Steuerplanung KMU – Mit über 400 praxiserprobten Tipps zum Steuern- und Kostensparen*, 3^{ème} éd., Cosmos, Muri / Berne, 2017.

CONSTANTIN CHARLES, *L'imputation d'impôts étrangers: Étude de l'arrêt du Conseil fédéral du 22 août 1967 et des ordonnances d'exécution du 6 décembre 1967 concernant l'application du dégrèvement pour impôts étrangers prévu dans les conventions de la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions*, in: RDAF 24 (1968), Lausanne, p. 273-288.

COTTIER ANDRÉ, *Traité de comptabilité générale*, Georg, Genève, 1985.

DANON ROBERT, *Avis de droit, La constitutionnalité des mesures fiscales proposées par la troisième réforme de l'entreprise (RIE III)*, 2015. (cité: DANON, *Avis de droit*)

DANON ROBERT, *La refonte de la fiscalité internationale des entreprises: Analyse des possibles incidences pour la Suisse au regard de questions choisies*, in: IFF Forum für Steuerrecht 2014/1, St.-Gall, p. 16-68. (cité: DANON ROBERT, *La refonte*)

DERKSEN HANS PETER / GERBER THOMAS L. / SCHMIDT RENATO / CLEMENT URS / WYSS ADRIAN, *Steuerrecht 2 – Direkte Steuern des Bundes*, SKV, Zurich, 2011.

DE VRIES REILINGH, *La double imposition intercantonale*, Staempfli, Berne, 2013.

FELBER MICHAEL, *Der Verlustabzug im schweizerischen Beteiligungskonzern – Reformüberlegungen zu einer Gruppenbesteuerung in der Schweiz*, Weblaw, Berne, 2012.

GLAUSER PIERRE-MARIE, *Apports et impôt sur le bénéfice – Le principe de déterminance dans le contexte des apports et autres contributions de tiers*, Schulthess, Zurich / Bâle, 2015.

HINNY PASCAL, *Lizenzbox des Kantons Nidwalden – Rechtliche Prüfung unter Gesichtspunkten des Verfassungs- und Harmonisierungsrechts*, in: IFF Forum für Steuerrecht 2011/2, St.-Gall, p. 138-162. (cité: HINNY, *Lizenzbox*)

HINNY PASCAL, *Steuerliche Behandlung von Immaterialgüterrechten gemäss Unternehmenssteuerreform III*, in: IFF Forum für Steuerrecht 2016/3, St.-Gall, p. 192-226. (cité: HINNY, *Steuerliche Behandlung*)

HÖHN ERNST / WALDBURGER ROBERT, *Steuerrecht Band I*, 9^{ème} éd., Haupt, Berne / Stuttgart / Vienne, 2001.

INEICHEN OTTO / NÄGELI MAX, *Unberechenbares Steuersystem oder glaubwürdige KMU-Politik?*, in: *Der Schweizer Treuhänder* 79 (2005), Zurich, 2005, p. 803-807.

KÄNZIG ERNST, *Von der wirtschaftlichen zur fiskalischen Betrachtungsweise*, in: ASA 44 (1975/1976), Berne, p. 1-21.

- KUBAILE HEIKO / SUTER ROLAND, *Der Steuer- und Investitionsstandort Schweiz*, 3^{ème} éd., Herne / Berlin, NWB, 2015.
- LOCHER PETER, *Kommentar zum DBG – Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (I)*, Verlag für Recht und Gesellschaft, Therwil / Bâle, 2001, ad art. 20.
- MÄUSLI-ALLENSPACH PETER / OERTLI MATHIAS, *Das Schweizerische steuerrecht – Ein Grundriss mit Beispielen*, 8^{ème} éd., Cosmos, Muri / Berne, 2015.
- MATTEOTTI RENÉ / ROTH PHILIPP, *Die Unternehmenssteuerreform III zwischen Kompativität und Kompatibilität – Enge Handlungsspielräume in einem stark regulierten internationalen Umfeld*, in: ASA 81 (2012/2013), Berne, p. 681-735.
- MEIER-MAZZUCATO GIORGIO, *Steuern Schweiz – Grundriss zu den eidgenössischen und kantonalen Steuern mit Beispielen und Darstellungen*, Staempfli, Berne, 2015.
- MEIER ROBERT, *Die schweizerische Aktiengesellschaft*, Organisator, Zurich, 1990.
- MICHAEL BEUSCH, *Zulässigkeit und Wirkung von Verständigungen [Rulings]*, in: Zeitschrift für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht, zsis, 2009, Flash mensuel n° 1.
- NEUHAUS MARKUS RUDOLF / BLÄTTLER JÖRG, in: HEINRICH HONSELL / NEDIM PETER VOGT / ROLF WATTER (éditeurs), *Basler Kommentar – Obligationenrecht II*, 4^{ème} éd., Bâle, 2012, ad art. 662a OR.
- OBERSON XAVIER, *Droit fiscal suisse*, 4^{ème} éd., Helbing Lichtenhahn, Bâle, 2012. (cité: OBERSON, *Droit fiscal*)
- OBERSON XAVIER, *Précis de droit fiscal international*, 4^{ème} éd., Staempfli, Berne, 2014. (cité: OBERSON, *Précis*)
- OBRIST THIERRY, *Introduction au droit fiscal suisse*, Helbing Lichtenhahn, Bâle / Neuchâtel, 2015. (cité: OBRIST, *Introduction*)
- OBRIST THIERRY, *Le concept de réalisation systématique en droit fiscal suisse*, Helbing Lichtenhahn, Bâle / Neuchâtel, 2012. (cité: OBRIST, *Réalisation*)
- OESCH MATTHIAS, *Die (fehlende) Disziplinierung staatlicher Beihilfen durch Kantone*, in: AJP/PJA 22 (2013), Dike, Zurich / St.-Gall, p. 1337-1348. (cité: OESCH, *Die (fehlende) Disziplinierung*)
- OESCH MATTHIAS, *Staatliche Subventionen und auswärtige Wirtschaftsteilnehmer*, in: Zeitschrift für schweizerisches Recht 131 (2012), Bâle, p. 255-284. (cité: OESCH, *Staatliche Subventionen*)
- REICH MARKUS, *Die Steuerfolgen der Aktienveräusserung nach Umwandlung eines Personenunternehmens in eine Aktiengesellschaft*, in: Revue Fiscale 33 (1978), Berne, p. 496-520. (cité: REICH, *Die Steuerfolgen*)
- REICH MARKUS, *Steuerrecht*, 2^{ème} éd., Schulthess, Zurich / Bâle, 2012. (cité: REICH, *Steuerrecht*)
- REICH MARKUS, *Vermögensertragsbegriff und Nennwertprinzip*, in: *Festschrift zum 65. Geburtstag von Ernst Höhn*, Haupt, Berne / Stuttgart / Vienne, 1995, p. 255-289. (cité: REICH, *Vermögensertragsbegriff*)
- KÜTTEL REMO / NEUHAUS MARKUS RUDOLF, *STAF: warum? wie? was? - Überlegungen zur Steuer-AHV-Vorlage: eine lohnenswerte Investition in unseren Standort*, in: Expert Focus 93 (2019), Zurich, p. 57-62.
- REYMOND JACQUES-ANDRÉ, *La bonne foi de l'administration en droit fiscal*, in: *Présence et actualité de la constitution dans l'ordre juridique: Mélanges offerts à la Société suisse des juristes pour son congrès 1991 à Genève*, Bâle, 1991, p. 367-382.
- RIVIER JEAN-MARC, *La relation entre le droit fédéral et le droit cantonal en matière d'impôts directs: harmonisation et uniformisation*, in: *Problèmes actuels de droit fiscal: mélanges en l'honneur du professeur Raoul Oberson*, Helbing & Lichtenhahn, Bâle, 1995, p. 157-184. (cité: RIVIER, *La relation*)
- RIVIER JEAN-MARC, *Droit fiscal suisse – L'imposition du revenu et de la fortune*, Ides et Calendes, Neuchâtel, 1980. (cité: RIVIER, *L'imposition*)

RIVIER JEAN-MARC, *Droit fiscal suisse – Le droit fiscal international*, Ides et Calendes, Neuchâtel, 1983. (cité: RIVIER, *Le droit fiscal*)

RYSER WALTER, *La réduction pour participations, les sociétés holding et de "domicile"*, in: ASA 61 (1992/1993), Berne, p. 387-403.

RYSER WALTER / ROLLI BERNARD, *Précis de droit fiscal suisse (impôts directs)*, 4^{ème} éd., Staempfli, Berne, 2002.

SCHREIBER RENÉ / JAUN ROGER / KOBIERSKI MARLENE, *Steuerruling – eine systematische Auslegung unter Berücksichtigung der Praxis*, in: ASA 293 (2011/2012), Berne, p. 293-335.

SCHNEIDER LAURENZ / SCHÖNENBERGER DANIEL / HEINRICH SIMONE, *Spontaner Austausch von Steuerrulings – Auswirkungen auf Unternehmen in der Schweiz*, in: Expert Focus 90 (2016), Zurich, p. 251-257.

CHAMBRE SUISSE DES EXPERTS-COMPTABLES ET FISCAUX, *Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung*, Treuhand-Kammer, Zurich, 2009. (cité: Chambre fiduciaire suisse)

SIMONEK MADELEINE / VON AH JULIA, *Unternehmenssteuerrecht – Entwicklungen 2013*, Staempfli, Berne, 2014.

WALDBURGER ROBERT, *Holding- und Domizilprivileg im Steuerharmonisierungsgesetz: Kantonale Freiräume bei der Ausgestaltung des Holding- und Domizilprivilegs gemäss Art. 28 Abs. 2^{bis} 5 des Steuerharmonisierungsgesetzes*, Treuhand-Kammer, Zurich, 1996.

WIDMER STEFAN, *Das Ende des Dutch-Swiss-Finance-Branch-Konzeptes?*, in: Revue Fiscale 12 (1998), Muri / Berne, p. 755-764.

YERSIN DANIELLE, *L'égalité de traitement en droit fiscal*, in: Zeitschrift für schweizerisches Recht 111 (1992), Bâle, p. 145-297.

ZUPPINGER FERDINAND, *Steuerrecht II – Grundsteuern, Erbschafts- und Schenkungssteuern*, Schulthess, Zurich / Bâle, 1984.

Documents officiels

COMMUNICATION DE L'ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS (AFC) DU 24 mai 2019, *Pratiques fédérales en matière de sociétés principales et de Swiss Finance Branches dès le 1^{er} janvier 2020*. (cité: Communication de l'AFC du 24 mai 2019)

COMMUNICATION DE L'ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS (AFC) DU 29 avril 2019, *Procédure formelle pour les décisions anticipées en matière fiscale / rulings fiscaux dans les domaines impôt fédéral direct, impôt anticipé et droits de timbre*. (cité: Communication de l'AFC du 29 avril 2019)

COMMUNICATION DE L'ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS (AFC) DU 15 novembre 2018, *Pratiques fédérales en matière de sociétés principales et de « Swiss Finance Branches » dès le 1^{er} janvier 2019*. (cité: Communication de l'AFC du 15 novembre 2018)

COMMUNICATION DE LA COMMISSION AU PARLEMENT EUROPÉEN ET AU CONSEIL DU 6 décembre 2012, *Plan d'action pour renforcer la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales*, COM (2012) 722 final. (cité: Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil)

CIRCULAIRE N° 8 DE L'ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS (AFC) DU 18 décembre 2001, *Répartition fiscale internationale des sociétés principales*. (cité: Circulaire n° 8 de l'AFC)

CIRCULAIRE N° 29 DE L'ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS (AFC) DU 9 décembre 2010, *Principe de l'apport de capital – ancien droit comptable*. (cité: Circulaire n° 29 de l'AFC)

DÉCISION DE LA COMMISSION EUROPÉENNE DU 13 février 2007, *Décision de la Commission concernant l'incompatibilité de certains régimes suisses d'imposition des sociétés avec l'accord entre la Communauté économique européenne et la Confédération suisse du 22 juillet 1972*, C (2007) 411 final. (cité: Décision de la Commission européenne)

DÉPARTEMENT FÉDÉRAL DES FINANCES, *Procédure de consultation concernant l'ordonnance relative à la déduction fiscale pour autofinancement des personnes morales – Rapport explicatif*, Confédération suisse, 2019, «<https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/56466.pdf>» (26.10.2019).

EXPLICATIONS DE L'ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS (AFC), *Déduction pour autofinancement – explications de l'AFC*, Commission de l'économie et des redevances, Berne, 2018, «<https://www.parlament.ch/centers/documents/fr/18-031-eigenfinanzierung-wak-s-2018-05-25-f-a.pdf>» (26.10.2019). (cité: Explications de l'AFC)

EXPLICATIONS DU CONSEIL FÉDÉRAL, *Votation populaire du 19 mai 2019*, Confédération suisse, 2019, «https://www.admin.ch/dam/gov/fr/Dokumentation/Abstimmungen/Mai2019/Abstimmungsbroschuere_19-05-2019_FR.pdf.download.pdf/Abstimmungsbroschuere_19-05-2019_FR.pdf» (26.10.2019). (cité: Explications du Conseil fédéral)

INFORMATIONS FISCALES ÉDITÉES PAR LA CONFÉRENCE SUISSE DES IMPÔTS (CSI), *L'harmonisation fiscale*, (état au 1^{er} janvier 2017).

INFORMATIONS FISCALES ÉDITÉES PAR LA CONFÉRENCE SUISSE DES IMPÔTS (CSI), *Les grandes lignes du régime fiscal suisse*.

MESSAGE DU CONSEIL FÉDÉRAL, *Message concernant la loi fédérale sur le Projet fiscal 17 (PF 17)*, FF 2018, p. 2565. (cité: Message PF 17)

MESSAGE DU CONSEIL FÉDÉRAL, *Message concernant la réforme 1997 de l'imposition des sociétés du 26 mars 1997*, FF 1997, p. 1058. (cité: Message RIE I)

MESSAGE DU CONSEIL FÉDÉRAL, *Message concernant la loi fédérale sur l'amélioration des conditions fiscales applicables aux activités entrepreneuriales et aux investissements*, FF 2005, p. 4469. (cité: Message RIE II)

MESSAGE DU CONSEIL FÉDÉRAL, *Message concernant la loi sur la réforme de l'imposition des entreprises III*, FF 2015, p. 4613. (cité: Message RIE III)

MOTION HESS PETER (91.3326) DU 1^{er} octobre 1991, *Sociétés holdings en Suisse. Amélioration du climat fiscal*, in: Bulletin officiel de l'Assemblée fédérale 6 (1992), p. 2526-2528.

NOTICE DE L'ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS (AFC) DU 21 avril 2017, *Notice sur l'imputation forfaitaire d'impôt pour dividendes, intérêts et redevances de licences provenant d'États étrangers*. (cité: Notice sur l'imputation forfaitaire)

OCDE, *Concurrence fiscale dommageable – Un problème mondial*, Éditions OCDE, Paris, 1998. (cité: OCDE, BEPS 1998)

OCDE, *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, Action 5 - Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, 2016, «<http://dx.doi.org/10.1787/9789264255203-fr>». (cité: OCDE, BEPS 2015)

OCDE, *Pratiques Fiscales Dommageables - Rapport d'étape de 2018 sur les régimes préférentiels: Cadre inclusif sur le BEPS: Action 5*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, 2019, «<https://doi.org/10.1787/9789264311503-fr>». (cité: OCDE, BEPS 2018)

OCDE/EUROSTAT, *Oslo Manual 2018: Guidelines for Collecting, Reporting and Using Data on Innovation*, 4^{ème} éd., Mesurer les activités scientifiques, technologiques et d'innovation, Éditions OCDE, Paris/Eurostat, Luxembourg, 2018, «<https://doi.org/10.1787/9789264304604-en>». (cité: OCDE, Oslo Manual)

OCDE, *Frascati Manual 2015: Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development*, Mesurer les activités scientifiques, technologiques et d'innovation, Éditions OCDE, Paris, 2015, «<http://dx.doi.org/10.1787/9789264239012-en>». (cité: OCDE, Frascati)

Documents électroniques

ATKINSON ROBERT D. / ANDES SCOTT, *Patent Boxes: Innovation in Tax Policy and Tax Policy for Innovation*, The Information Technology & Innovation Foundation, Washington, 2011, «<https://www.itif.org/files/2011-patent-box-final.pdf>» (26.10.2019).

DIETSCH PETER / RIXEN THOMAS, *Tax Competition and Global Background Justice**, in: *Journal of Political Philosophy*, volume 22, n° 2, 2014, p. 150-177, «<https://doi.org/10.1111/j.1467-9760.2012.00419.x>» (26.10.2019).

EURODAD, *Tax Games: The Race to the Bottom – Europe's role in supporting an unjust global tax system*, Éditions Eurodad, Bruxelles, 2017, «<https://eurodad.org/files/pdf/1546849-tax-games-the-race-to-the-bottom.pdf>» (26.10.2019).

FUEST CLEMENS / SPENGLER CHRISTOPH / FINKE KATHARINA / HECKEMEYER JOST H. / NUSSER HANNAH, *Profit Shifting and “Aggressive” Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform*, Centre for European Economic Research, Mannheim, 2013, «<http://ftp.zew.de/pub/zew-docs/dp/dp13078.pdf>» (26.10.2019).

KAHALE GEORGE, *The new Dutch sandwich: The issue of treaty abuse*, Vale Columbia Center on Sustainable International Investment, New York, 2011, «<https://academiccommons.columbia.edu/doi/10.7916/D8JM2JN3>» (26.10.2019).

GLAUSER PIERRE-MARIE / PACHE MARC-ÉTIENNE, *Assainissement d'entreprises: aspects fiscaux*, in: *Aspects pratiques du droit de l'entreprise*, CEDIDAC, Lausanne, 2010, p. 191-207, «<https://www.obersonabels.com/sites/default/files/articles/2010GlauserCEDIDAC.pdf>» (26.10.2019).

HOGAN MICHAEL, *Preface*, in: *The Marshall Plan: America, Britain and the Reconstruction of Western Europe, 1947-1952*, Cambridge University Press, Cambridge (GBR), 1987, *Studies in Economic History and Policy: USA in the Twentieth Century*, p. Xi-Xiv, «<https://doi.org/10.1017/CBO9780511583728.002>» (26.10.2019).

LAMASSOURE ALAIN, *Fiscalité des entreprises: jouer n'est plus gagner*, in: *La revue*, n° 112, *Confrontations Europe*, Paris / Bruxelles, 2016, p. 18-19, «<http://confrontations.org/wp-content/uploads/2016/04/Revue-112-Fiscalite-des-entreprises-jouer-n-est-plus-gagner-A-LAMASSOURE.pdf>» (26.10.2019).

OBERLI PATRICK, *Une stratégie de niches pour la promotion économique*, in: *Journal de Genève et Gazette de Lausanne*, Genève 1996, n° 96, p. 46, «https://www.letempsarchives.ch/page/JDG_1996_04_25/46/article/9344897/une%20strategie%20de%20niches%20pour%20la%20promotion%20economique» (26.10.2019).

TØRSLØV THOMAS R. / WIER LUDVIG S. / ZUCMAN GABRIEL, *The Missing Profit of Nations*, National Bureau of Economic Research, Cambridge (MA), 2018, «<https://gabriel-zucman.eu/files/TWZ2018.pdf>» (26.10.2019).

SCHÜPBACH JAN, *RFFA: Stratégies cantonales pour attirer les entreprises*, Crédit Suisse, Zurich, 2019, «<https://www.credit-suisse.com/media/assets/private-banking/docs/ch/unternehmen/unternehmen-unternehmer/kantonale-strategien-im-wettbewerb-um-unternehmen-fr.pdf>» (26.10.2019).

THORNE DANIELLE, *The Double Irish and Dutch Sandwich tax strategies: Could a general antiavoidance rule counteract the problems caused by utilisation of these structures?*, thèse, Faculté de droit de l'université Victoria, Wellington, 2013, «<http://researcharchive.vuw.ac.nz/bitstream/handle/10063/3252/thesis.pdf?sequence=2>» (26.10.2019).

WILSON JOHN DOUGLAS, *Theories of Tax Competition*, in: *National Tax Journal*, Volume 52, n° 2, National Tax Association, Washington, 1999, p. 269-304, «<http://www.jstor.org/stable/41789394>» (26.10.2019).

YERLI DELPHINE, *Introduction du régime patent box en droit fiscal suisse harmonisé*, Prix OREF, 2016, «<http://www.oref.ch/public/img/yerli-2016.pdf>» (26.10.2019).

TABLE DES MATIÈRES

TABLE DES ABRÉVIATIONS.....	I
BIBLIOGRAPHIE.....	IV
INTRODUCTION	1
1. LA RÉFORME FISCALE ET FINANCEMENT DE L'AVS (RFFA) EN GÉNÉRAL.....	2
1.1. GÉNÉRALITÉS.....	2
1.1.1. <i>Un compromis</i>	2
1.1.2. <i>Les formalités</i>	2
1.1.3. <i>Une réforme ambitieuse</i>	3
1.1.4. <i>Une suite logique</i>	3
1.2. LES ANCIENNES RÉFORMES FISCALES DES ENTREPRISES.....	4
1.2.1. <i>La souveraineté fiscale</i>	4
1.2.2. <i>La réforme des entreprises I</i>	4
1.2.3. <i>La réforme des entreprises II</i>	4
1.3. LA SUPPRESSION DES PRATIQUES FISCALES DOMMAGEABLES	5
1.3.1. <i>La matière imposable</i>	5
1.3.2. <i>Les limites entre l'évasion fiscale et l'optimisation fiscale</i>	6
1.3.3. <i>Les pratiques fiscales dommageables (l'action 5 OCDE)</i>	6
1.3.4. <i>L'assistance fiscale étatique</i>	9
2. L'INTRODUCTION DES MESURES CANTONALES D'OPTIMISATION DE L'IMPOSITION	10
2.1. LA PATENT BOX (ART. 24A ET 24B LHID*).....	10
2.1.1. <i>Notion</i>	10
2.1.2. <i>Le sujet et la base de l'impôt</i>	10
2.2. LA SUPER-DÉDUCTION DES INVESTISSEMENTS EN R&D (ART. 25A LHID*).....	11
2.2.1. <i>Notion</i>	11
2.2.2. <i>Le sujet et la base de l'impôt</i>	11
2.3. L'INTÉRÊT NOTIONNEL (ART. 25A ^{BIS} LHID*)	12
2.3.1. <i>Notion</i>	12
2.3.2. <i>Le sujet et la base de l'impôt</i>	12
2.3.3. <i>Les restrictions de l'intérêt notionnel en droit suisse</i>	13
2.4. LE CADRE LIMITATIF DES DÉDUCTIONS LIÉES	13
2.4.1. <i>L'introduction d'un plafond (art. 25b LHID*)</i>	13
2.4.2. <i>L'exigence de l'activité substantielle</i>	13
2.5. <i>QUID DES PRINCIPES CONSTITUTIONNELS?</i>	14
2.6. LES MESURES SECONDAIRES	15
2.6.1. <i>Les ajustements de l'impôt sur le capital</i>	15
2.6.2. <i>La réévaluation des réserves latentes</i>	15
2.6.3. <i>L'extension de l'imputation forfaitaire de l'impôt</i>	16
3. LES CONSÉQUENCES FISCALES DE LA RÉFORME POUR L'ACTIONNAIRE.....	17
3.1. L'ACCROISSEMENT DE L'IMPOSITION DES DIVIDENDES.....	17
3.1.1. <i>Le cadre légal</i>	17
3.1.2. <i>La marge de manœuvre légale des actionnaires</i>	18
3.2. LES CONSÉQUENCES SECONDAIRES.....	19
3.2.1. <i>Le cas de la transposition</i>	19
3.2.2. <i>Limitations du principe de l'apport en capital</i>	20
4. LES ALLÈGEMENTS FISCAUX CANTONAUX.....	22
4.1. LA BAISSÉ GÉNÉRALE D'IMPOSITION FACE À LA MISE EN PLACE D'OUTILS D'OPTIMISATION.....	22
4.2. LE CUMUL DES DEUX MÉCANISMES DE DIMINUTION DE L'IMPÔTS.....	23
5. LA PLACE ÉCONOMIQUE SUISSE.....	23

5.1. LE DUMPING FISCAL ET LA CONCURRENCE FISCALE DOMMAGEABLE	23
5.2. LA CONCURRENCE INTERCANTONALE	25
5.3. LA CONCURRENCE INTERNATIONALE	25
5.3.1. Généralités	25
5.3.2. Le <i>ruling fiscal</i>	27
5.3.3. « Une course à l'habileté fiscale »	28
6. LES PERSPECTIVES FUTURES DE LA FISCALITÉ DES ENTREPRISES	28
6.1. UN SYSTÈME DE NICHES FISCALES	29
6.2. UNE HARMONISATION GLOBALE	29
CONCLUSION	30

INTRODUCTION

En 1996, alors qu'un journal romand vante les mérites des manœuvres fiscales des cantons suisses sur une page intitulée « *Une stratégie de niches pour la promotion économique* »¹, se tient la même année à Lyon un sommet du G7, duquel ressort un communiqué déclarant dans un paragraphe: « (...) *la mondialisation crée de nouveaux défis dans le domaine de la fiscalité. Le développement de 'niches' fiscales destinées à attirer des activités financières et d'autres activités géographiquement mobiles peut produire une concurrence fiscale néfaste entre les États, en entraînant un risque de distorsion des échanges et des investissements et, à terme, d'effritement des assiettes fiscales nationales.* »².

L'antagonisme ostensible des deux allégations dévoile le problème du présent exposé. D'une part la Suisse se targue de ses privilèges fiscaux qui plaisent à pléthores d'entreprises, puis d'autre part, les instances internationales s'évertuent à circonscrire l'octroi de pareilles concessions au moyen de conventions bilatérales ou de pressions unilatérales. À ce propos, REICH parle de différend fiscal (*Steuerstreit*)³ entre la Suisse et l'UE. Eu égard de telles conditions et des besoins nationaux, le système fiscal suisse se renouvelle au niveau fédéral et cantonal chaque année compte tenu des exigences les plus récentes⁴.

« Des privilèges fiscaux aux outils de défiscalisation », car la Réforme fiscale et financement de l'AVS (RFFA) annonce une transition. Néanmoins, l'un dans l'autre, le système affiché n'a d'inédit que l'originalité des moyens mis en œuvre pour séduire les entreprises. Et d'aucuns ne voient en la réforme qu'une substitution d'avantages, quand bien même l'OCDE impose davantage de restrictions sur l'élaboration des instruments fiscaux dans la réforme actuelle. Est-il donc question d'une réelle évolution? À quel point les mesures déployées affectent-elles les actionnaires et les entreprises? Par ailleurs, pourquoi entraver un système qui fonctionne? Et à quoi doit-on s'attendre à l'avenir? La contribution fournit des réponses à toutes ces interrogations et apporte ainsi un éclairage sur les rouages de l'univers fiscal des entreprises.

L'étude entend présenter les tenants et les aboutissants de la partie fiscale de la RFFA. À cette fin, le début du travail s'intéresse aux circonstances entourant la genèse de la réforme et aux éléments dommageables pointés du doigt par l'Europe. Suite à cela, le deuxième chapitre analyse un à un les nouveaux instruments cantonaux (principaux et secondaires) d'optimisation à destination des entreprises et examine les questions juridiques relatives aux principes constitutionnels de l'égalité dans la loi et de la liberté économique. Succède à ce chapitre, le compte rendu des diverses conséquences de la réforme sur l'actionnaire. Ensuite, l'étude détaille les allègements fiscaux que les cantons ont planifiés et leurs effets sur l'imposition, dans la mesure où la baisse des taux prévue se cumule avec les faveurs accordées (les instruments fiscaux) aux entreprises. En outre, afin de tenir compte de l'aspect international du problème, l'avant-dernier chapitre traite des difficultés transfrontières relatives à la concurrence lors de l'instauration d'un système fiscal, en dehors, et à l'intérieur de la Suisse, à l'échelle cantonale. Finalement, ce travail de master s'achève sur les perspectives générales de la fiscalité suisse des entreprises.

¹ OBERLI, p. 46.

² OCDE, *BEPS 1998*, p. 7.

³ REICH, *Steuerrecht*, §23 N. 32.

⁴ SIMONEK/VON AH, p. 1 et 22.

1. LA RÉFORME FISCALE ET FINANCEMENT DE L'AVS (RFFA) EN GÉNÉRAL

Ce chapitre a pour but de présenter succinctement la nouvelle réforme fiscale dans sa globalité, en abordant d'abord les grandes lignes du projet, puis les modifications antérieures à cette réforme et finalement l'élément central de cette présente réforme: l'abrogation des régimes fiscaux cantonaux privilégiés.

1.1. GÉNÉRALITÉS

1.1.1. UN COMPROMIS

La réforme fiscale et financement de l'AVS, auparavant nommée Projet Fiscal 17 (PF 17), résulte d'un compromis, à la suite de l'échec de deux projets issus de deux domaines distincts: la troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III) et la réforme Prévoyance vieillesse (Prévoyance vieillesse 2020)⁵. Malgré ces échecs, la nécessité d'entreprendre ces deux réformes est restée à l'ordre du jour. En effet, d'un côté, sans changement drastique l'AVS court à sa perte. Celle-ci, déjà dans les chiffres rouges, pourrait afficher, selon COMPENSWISS, un déficit de 7 milliards d'ici 2030⁶. Tandis que de l'autre côté, la Commission européenne, qui a déjà inscrit la Suisse sur sa liste grise des paradis fiscaux⁷, menaçait d'introduire la Suisse dans sa liste noire à cause des traitements spéciaux d'imposition accordés à certaines entreprises internationales⁸. Cette liste, qui n'existe que depuis 2017 (à la suite d'énormes scandales fiscaux), énumère les pays dont le système fiscal comporte divers éléments favorisant la concurrence fiscale dommageable (cf. 1.2.2.)⁹. Intégrer cette liste noire signifie, pour le pays concerné, de subir de la part des pays membres de l'UE des actes de rétorsion, p. ex.: la dénonciation des conventions de double imposition, la non-déductibilité de certains paiements ou la perception d'un impôt à la source pour les résidents du pays avec un régime fiscal préférentiel, ou même le durcissement des examens fiscaux (notamment de la résidence des sociétés)¹⁰. De ce fait, le Parlement et le Conseil fédéral ont procédé à l'élaboration du projet RFFA visant à la suppression, d'une part, des régimes spéciaux abordés plus haut, et apportant d'autre part, une aide étatique à l'AVS (2 milliards de CHF par année)¹¹. La réforme entraîne une hausse de l'imposition des personnes physiques à travers les entreprises (désavantage) et la contribution de l'État soulage les caisses de compensation (avantage), nous retrouvons ainsi notre compromis.

1.1.2. LES FORMALITÉS

Le peuple et les cantons ont accepté la réforme fiscale et financement de l'AVS le 19 mai 2019 et l'entrée en vigueur est prévue le 01.01.2020¹². Au niveau législatif, la réforme modifie les lois sur la péréquation financière (PFCC), l'impôt fédéral direct (LIFD), sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID), sur l'exécution des conventions internationales conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions, sur

⁵ <https://www.efd.admin.ch/efd/fr/home/dokumentation/legislation/votations/staf/fb-steuervorlage17.html> (consulté le 26 octobre 2019).

⁶ <https://www.arbeitgeber.ch/fr/politique-sociale/assurances-sociales-un-gouffre-financier-en-perspective/> (consulté le 26 octobre 2019).

⁷ https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/eu_list_update_17_05_2019_en.pdf (consulté le 26 octobre 2019).

⁸ OBERSON, *Précis*, N. 305.

⁹ <https://www.bilan.ch/economie/paradis-fiscaux-la-suisse-perdure-sur-liste-grise> (consulté le 26 octobre 2019).

¹⁰ MATTEOTTI/ROTH, p. 700 ; KÜTTEL/NEUHAUS, p. 57 ; Message PF 17, p. 2582 ; communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil, p. 6.

¹¹ <https://www.efd.admin.ch/efd/fr/home/dokumentation/legislation/votations/staf/fb-steuervorlage17.html> (consulté le 26 octobre 2019).

¹² <https://www.admin.ch/gov/fr/accueil/documentation/communiques.msg-id-75417.html> (consulté le 26 octobre 2019).

l'impôt anticipé (LIA), sur l'assurance-vieillesse et survivants (LAVS). La réforme révisé également l'arrêté fédéral du 20 mars 1998 sur le relèvement des taux de la taxe sur la valeur ajoutée en faveur de l'AVS/AI¹³.

1.1.3. UNE RÉFORME AMBITIEUSE

En plus de régler deux problèmes urgents (le financement de l'AVS et la conformité aux normes européennes), la RFFA souhaite bonifier la place financière suisse et raffermir la compétitivité de son dispositif fiscal par la recherche d'objectifs en cascade: la conservation d'un système fiscal séduisant, permettant la constitution de valeurs et d'emplois et débouchant finalement au maintien des recettes publiques¹⁴. Pour ce faire et dans un premier temps, cette réforme prévoit des outils de défiscalisation offrant aux entreprises le moyen de réduire sensiblement leurs impôts. Dans un deuxième temps, elle envisage aussi une diminution de l'imposition du bénéfice au niveau cantonal. Et bien que ce ne soit pas une mesure à proprement parler¹⁵, il s'agit d'un mal nécessaire face à l'abandon des régimes fiscaux. Attendu que certaines sociétés profitent d'avantages allant jusqu'à la déduction complète de l'impôt sur le bénéfice, la simple introduction de mesures d'optimisation ne suffit pas à tempérer l'écart avec la potentielle charge fiscale après la disparition des privilèges. L'enjeu réside dans le risque d'expatriation des entreprises dans d'autres juridictions plus attractives fiscalement. À noter que les principes fondamentaux de prévisibilité du droit et de garantie de la propriété protègent respectivement le contribuable d'une majoration de l'impôt trop soudaine et trop importante (c.-à-d. à caractère confiscatoire atteignant la substance même du droit de propriété)¹⁶.

1.1.4. UNE SUITE LOGIQUE

La RFFA survient après la communication de l'AFC de supprimer l'une de ses pratiques, critiquée avec véhémence – tout comme les traitements fiscaux privilégiés – par nos voisins européens: les *Swiss Finance Branches*. En effet, l'AFC annonce déjà à la fin de l'année 2018 l'abolition de cette manière de faire et le refus d'intégrer de nouvelles entreprises dans ce système à partir du 01.01.2019. Toutefois, une exception autorise les entreprises au bénéfice d'une décision fiscale anticipée (cf. 5.3.2.) de passer outre cette suppression pour l'année 2019. Pour celles-ci et les sociétés déjà bénéficiaires, l'abrogation du régime en question prendra effet en même temps que l'entrée en vigueur de la RFFA (en 2020). Finalement et étant donné qu'il ne s'agit que de pratiques, l'abrogation s'opère sans changement législatif¹⁷.

Les *Swiss Finance Branches* décrivent, à l'instar des statuts fiscaux cantonaux spéciaux, des établissements généralement étrangers qui optimisent massivement leurs impôts à travers des départements en Suisse. Celles-là en revanche, à l'opposé de ceux-ci, jouissent d'une largesse ou d'une lacune de l'administration fédérale des impôts et non d'une base légale claire. Effectivement, une *Swiss Finance Branch* décrit un établissement financier, sis en Suisse, compétent pour l'octroi de prêts à l'intérieur d'un groupe de sociétés international. Ici, l'établissement agit en tant que banque intragroupe et s'apprécie comme étant une entité extérieure, malgré le fait qu'il soit financé par le groupe en question. Partant, deux avantages apparaissent: l'établissement peut (1) déduire les intérêts sur les fonds alloués initialement (100 millions de CHF minimum) des impôts et (2) ne pas être taxé de manière anticipée étant considéré comme une succursale¹⁸.

¹³ Explications du Conseil fédéral, p. 33.

¹⁴ Message PF 17, p. 2566 et 2610.

¹⁵ Message PF 17, p. 2642.

¹⁶ Arts. 5 et 26 Cst. ; OBERSON, *Droit fiscal*, §3 N. 43 ; ATF 105 Ia 134, consid. 3a = JdT 1982.

¹⁷ Communication de l'AFC du 15 novembre 2018, p. 1 ; Communication de l'AFC du 24 mai 2019, p. 1.

¹⁸ WIDMER, p. 755-757 ; Circulaire n° 8 de l'AFC, pt. 4.1., p. 3-4.

1.2. LES ANCIENNES RÉFORMES FISCALES DES ENTREPRISES

Afin d'apprécier en profondeur la métamorphose proposée par la RFFA, nous présentons brièvement, dans ce sous-chapitre, une perspective historique de l'évolution du paysage fiscal des entreprises et le parcours des privilèges fiscaux. À relever qu'il a toujours été question de minimiser la double ou voire même la triple imposition.

1.2.1. LA SOUVERAINETÉ FISCALE

Avant les lois fédérales du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des cantons et des communes et sur l'impôt fédéral direct, les cantons exerçaient pleinement leur prérogative fiscale. En raison de la multitude de souverains fiscaux, le système était morcelé et beaucoup de privilèges étaient accordés aux entreprises. Voilà donc le point de départ des statuts fiscaux cantonaux, notamment la société de holding, la société de domicile et les sociétés mixtes, se révélant plus tard contraires aux règles européennes. En dépit du fait que, comme nous le constaterons dans ce sous-chapitre, les cantons ont d'abord fait appel à de tels régimes spéciaux pour des questions plutôt légitimes relatives à la double et à la triple imposition. Toutefois à l'époque, avant la promulgation de ces lois fédérales, certaines entreprises bénéficiaient d'une exemption totale, si bien que lorsqu'il a fallu mettre en place un cadre plus uniforme et précis pour toute la Suisse, dans les lois fédérales de 1990, le législateur s'est cantonné à retranscrire grossièrement les avantages accordés initialement par les cantons afin de prévenir ainsi le départ d'entreprises. Dans une première mouture, la LHID, par exemple, redéfini les statuts fiscaux cantonaux (de manière plus restreinte pour la société de domicile) et donc ancre à ce moment-là dans son texte la sauvegarde de ceux-ci¹⁹. Par ailleurs, cet empiètement ou ingérence dans les prérogatives cantonales marque la fin de la souveraineté fiscale des cantons²⁰.

1.2.2. LA RÉFORME DES ENTREPRISES I

Après l'adoption de la loi fédérale d'harmonisation, une effervescence palpable agite le droit fiscal des sociétés. Et dès 1991, par la motion au parlement Hess Peter²¹, la Suisse se dote d'un appareil fiscal plus attractif et se place ainsi sur les rails d'une politique fiscale orientée vers les entreprises. C'est le point de départ de la première réforme des sociétés, votée par le Parlement en 1997 et entrée en vigueur courant 1998²². L'objet principal de cette réforme comprend des allègements fiscaux pour les sociétés holding, l'abolition de l'impôt fédéral sur le capital et le passage d'un barème progressif à linéaire pour l'impôt fédéral sur le bénéfice. À titre subsidiaire, de nouvelles dispositions élargissent la notion de société de domicile. Celle-ci s'ouvre désormais aussi aux sociétés avec une activité essentielle à l'étranger et subsidiaire en Suisse (et non plus aucune comme c'était le cas antérieurement) que ce soit par des étrangers ou des Suisses²³.

1.2.3. LA RÉFORME DES ENTREPRISES II

À côté de la double imposition classique, où deux juridictions sont compétentes pour le même état de fait (objet de l'impôt) envers le même contribuable (sujet de l'impôt) et visant la même période de temps²⁴, la double imposition économique survient lors de l'imposition successive d'un même substrat fiscal (l'élément économique déterminant l'impôt)²⁵. C'est le cas des bénéficiaires taxés une première fois au niveau de la société par l'impôt sur les bénéfices (fédéral et cantonal) et une seconde fois au niveau de l'actionnaire par l'impôt sur le revenu des

¹⁹ Informations fiscales CSI, *L'harmonisation fiscale*, chap. 3.2.2., p. 9.

²⁰ RIVIER, *La relation*, p. 158.

²¹ Motion Hess Peter (91.3326), p. 2526.

²² Message RIE I, p. 1 et 13-14.

²³ Message RIE I, p. 3-4 ; OBRIST, *Introduction*, N. 13.

²⁴ ZUPPINGER, p. 16 ; HÖHN/WALDBURGER, §30 N. 18 ; RYSER/ROLLI, p. 17 ; art. 127 al. 3 Cst.

²⁵ RYSER/ROLLI, p. 16.

dividendes (fédéral et cantonal)²⁶. Concernant l'impôt sur le capital et en l'absence d'un tel impôt au niveau fédéral, la double imposition économique du capital afférent aux participations n'existe qu'au niveau cantonal²⁷.

Il s'agit du sujet principal de cette deuxième réforme des entreprises: l'atténuation de la double imposition économique. En effet, la RIE II, plus étoffée que la précédente réforme mais dans la même optique « d'appâter », offre spécialement aux investisseurs (délaissés auparavant au profit de l'entreprise elle-même) et aux PME de meilleures conditions. Il est question dans cette réforme de la promotion de « l'actionnaire-entrepreneur »²⁸. Auparavant, une libération d'actions allant au-delà de 70% entraînait une charge fiscale trop pesante, c'est pourquoi les sociétés, par exemple, usaient de prêt en lieu et place d'augmentation du capital, proposait des salaires élevés, thésaurisaient le bénéfice distribuable et endossaient les charges personnelles des associés dans le but de réduire un maximum le bénéfice et l'impôt qui en découle. De tels agissements n'aidant pas l'économie suisse, un remaniement s'est avéré nécessaire²⁹. Dès lors, maintes mesures en faveur de l'actionnaire furent développées, à commencer par le principe de l'apport en capital et l'imposition partielle des dividendes (arts. 18b et 20 al. 1^{bis} LIFD). Et un soutien au bénéfice des entreprises (PME) fut instauré avec par exemple une succession facilitée ou des transferts d'immeubles de la fortune privée à commerciale (et inversement) à des conditions avantageuses³⁰.

1.3. LA SUPPRESSION DES PRATIQUES FISCALES DOMMAGEABLES

Ce sous-chapitre traite essentiellement de la suppression des pratiques cantonales considérées comme fiscalement dommageable par l'OCDE en se basant sur l'élément central de la matière imposable. Il débute par la question des limites à l'intérieur desquelles le contribuable peut disposer de son capital, se poursuit par la suppression des mesures cantonales et se clôt par les restrictions imposées à l'État par rapport aux aides qu'il offre aux entreprises.

1.3.1. LA MATIÈRE IMPOSABLE

Élément clé de ce sous-chapitre, la matière imposable ou le substrat fiscal correspond à l'élément économique derrière l'impôt, qui détermine l'existence et l'étendue de celui-ci³¹. C'est la composante matérielle de l'assiette (fixant les facteurs fiscaux à prendre en compte) de l'impôt que doit le contribuable à l'État³². Or, alors que le contribuable désire avoir un substrat fiscal minime, l'État veut que ce soit l'inverse. Et, attendu que celui-là a la possibilité de déménager ou de déplacer ses capitaux dans une autre juridiction plus clémente fiscalement (pour éviter l'assujettissement en Suisse conformément au principe de territorialité en droit fiscal³³) ou de requalifier d'éventuels revenus en revenus francs d'impôts (en arguant par exemple un gain en capital privé³⁴), l'État s'expose réellement à perdre de la matière imposable. Partant, celui-ci a tendance à aménager un système fiscal excessivement attractif et donc potentiellement dommageable pour les pays voisins (cf. 1.3.3.). Et le contribuable, quant à lui, risque d'abuser de tous les moyens possibles pour réduire son assiette fiscale.

²⁶ OBERSON, *Droit fiscal*, §10 N. 31 ; MAZZUCATO, p. 565 ; MÄUSLI-ALLENSPACH/OERTLI, p. 192-193.

²⁷ OBERSON, *Droit fiscal*, §10 N. 32.

²⁸ Message RIE II, p. 4471-4472, 4530 et 4534.

²⁹ Message RIE II, p. 4530.

³⁰ Message RIE II, p. 4559 et 4562-4563.

³¹ RYSER/ROLLI, p. 16.

³² RYSER/ROLLI, p. 411.

³³ OBERSON, *Droit fiscal*, §2 N. 1 ; RYSER/ROLLI, p. 29.

³⁴ Art. 16 al. 3 LIFD ; art. 7 al. 4 let. b LHID.

1.3.2. LES LIMITES ENTRE L'ÉVASION FISCALE ET L'OPTIMISATION FISCALE

D'un côté, l'évasion fiscale (ou *tax avoidance*, *Steuerflucht*), sous-entend un fait perpétré en vue d'éluder l'impôt. Lors d'un tel cas, l'État peut établir une fiction de la réalité et s'écarter de la forme juridique choisie (1) s'il s'agit d'une opération insolite, inadéquate ou anormale, (2) qui a été fait en vue d'économiser l'impôt et (3) aboutissant à une réelle et significative économie d'impôt³⁵. Cependant, d'un autre côté, s'organiser de façon à payer moins d'impôts n'est pas constitutif d'une évasion fiscale mais s'apprécie comme une manière légitime de rechercher une économie d'impôt. Dès lors et pour le contribuable, briguer une optimisation fiscale parallèlement à d'autres objectifs semble valable³⁶.

1.3.3. LES PRATIQUES FISCALES DOMMAGEABLES (L'ACTION 5 OCDE)

À l'origine de l'abrogation de ces régimes, se tient l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques (OCDE). Issue d'une convention conclue à Paris en 1960 et ratifiée en 1961 par la Suisse, l'OCDE, qui remplace l'Organisation Européenne de Coopération Économique (OECE) chargée anciennement de mettre en place le plan Marshall³⁷, œuvre pour une politique meilleure et un épanouissement économique au sein des États membres³⁸.

Un phénomène international

Dans un premier rapport de 1998, l'OCDE qualifie la concurrence fiscale dommageable (*Harmful Tax Competition*) de « problème mondial ». Du fait de la mondialisation, les échanges et investissement internationaux se multiplient, les réformes fiscales se succèdent (chaque pays souhaitant le système fiscal le plus attractif), la concurrence entre les sociétés s'accroît et des manières inédites de contourner l'impôt voient le jour³⁹. Le problème se manifeste lorsqu'un pays, par le biais de mesures fiscales élargies, érode la base d'imposition d'un autre pays. Autrement dit, lorsqu'il procède à une sous-enchère fiscale destinée à canaliser les flux de capitaux à l'intérieur de ses frontières. C'est là précisément le thème d'un projet de l'OCDE révélé en 2012: la lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires ou BEPS (*Base erosion and profit shifting*). L'OCDE associé au G20 délivre dans le rapport final de ce projet en 2015 un compte rendu sur les pratiques fiscales dommageables, projet qui sonnera au final le glas des statuts fiscaux suisses⁴⁰.

Qu'est-ce qui qualifie une pratique de dommageable?

Quatre facteurs essentiels ressortent du rapport BEPS de 1998 établi par le FHTP permettant l'identification des régimes fiscaux préférentiels dommageables (les facteurs sont repris dans le rapport BEPS de 2015): (1) un taux d'imposition effectif nul ou peu élevé pour les revenus provenant d'activités financières et d'autres activités de service géographiquement mobiles (critère d'entrée), (2) un cantonnement par rapport à l'économie nationale (*ring fencing*⁴¹), (3) un manque de transparence (concept élargi décrivant un manque de détails relatifs au régime et à son application) et (4) une absence d'échange effectif de renseignements concernant le régime⁴². Huit autres facteurs – moins prépondérant – viennent compléter la liste des

³⁵ RYSER/ROLLI, p. 88 et 90 ; GLAUSER, p. 130-131.

³⁶ RYSER/ROLLI, p. 88.

³⁷ Le programme de rétablissement européen, ou plan Marshall, était un plan économique américain chargé de soutenir l'Europe après la deuxième guerre mondiale, voir HOGAN, p. Xi.

³⁸ Art. 1 de la convention du 14 décembre 1960 relative à l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques (RS 0.970.4).

³⁹ OCDE, *BEPS 1998*, p. 7 et 13-14.

⁴⁰ OCDE, *BEPS 2015*, p. 68-69.

⁴¹ Nous décrivons le *ring fencing* comme un cloisonnement des sources de revenus induisant de la sorte une différence de traitement entre les bénéficiaires locaux et étrangers, voir OBERSON, *Précis*, N. 292.

⁴² OCDE, *BEPS 1998*, p. 30 ; OCDE, *BEPS 2015*, p. 22.

caractéristiques: (5) une définition artificielle de la base d'imposition, (6) un non-respect des principes internationaux applicables en matière de prix de transfert, (7) l'exonération de l'impôt du pays de résidence pour les revenus de source étrangère, (8) la possibilité de négocier le taux ou l'assiette d'imposition, (9) l'existence de dispositions relatives au secret, (10) l'accès à un vaste réseau de conventions fiscales, (11) la promotion du régime en tant qu'instrument de minimisation de l'impôt et (12) l'encouragement des activités ou des arrangements dont les motivations sont purement fiscales et qui ne supposent aucune activité substantielle (cf. 2.4.2.). En définitive, il faut savoir que ces critères employés pour qualifier un régime dommageable sont des recommandations non-contraignantes mais dont le non-respect peut conduire à des actes de rétorsions⁴³.

Les régimes dans le collimateur européen

Il est question ici des trois privilèges inscrits à l'art. 28 al. 2 à 4 LHID: la holding, la société de domicile et la société mixte. Mais au préalable, il est bon de préciser deux choses: premièrement, les statuts concernés définissent simplement un droit accordé et non une forme juridique à part entière (à la différence des sociétés simples, en nom collectif ou encore anonyme). Et deuxièmement, ils ne s'appliquent qu'exclusivement au niveau cantonal.

Dans un premier temps, à propos de la société faîtière ou holding (société qui regroupe des actions de différentes entreprises sous une même direction⁴⁴), nous attirons l'attention sur le fait que le droit suisse consacre le principe de l'indépendance juridique des personnes morales⁴⁵, et qu'en outre, la Suisse ne connaît pas la consolidation des résultats d'exploitation des sociétés d'un même groupe⁴⁶. Par conséquent, dans un groupe de sociétés, chaque élément est « autonome ». Ce qui peut induire naturellement à une double – voire triple – imposition économique des mêmes bénéfices lorsqu'une entreprise possède des participations d'une autre entreprise (notamment d'une filiale)⁴⁷. Partant, deux instruments fiscaux, le statut de holding (jusqu'à la fin de l'année 2019) et la réduction pour participation (épargnée par la réforme) remédient au problème⁴⁸.

D'un côté, toutes sociétés de capitaux ou coopératives pouvaient prétendre au statut de holding si elles remplissaient les conditions de l'art. 28 al. 2 LHID: (1) avoir pour but statutaire la gestion durable de participations, (2) une absence d'activité commerciale en Suisse et (3) les participations ou leur rendement représentant au minimum 2/3 des actifs ou des recettes. D'ailleurs, le pouvoir décisionnel prédominant d'une seule entreprise sur les autres caractérise spécialement la holding⁴⁹. Et lorsque l'entreprise ne se limite qu'à l'administration durable de participations, nous parlons de holding pure⁵⁰. Au reste, après satisfaction des conditions précitées, ce statut cantonal concède (jusqu'à la fin de l'année 2019) une réduction totale de l'impôt sur le bénéfice cantonal⁵¹.

D'un autre côté, la réduction pour participation (harmonisée au niveau cantonal et qui ne subit aucun changement par la RFFA)⁵² s'applique à toutes les SA ou SC dès la concrétisation des

⁴³ MATTEOTTI/ROTH, p. 700 et 702 ; Message PF 17, p. 2582 ; Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil, p. 6 ; <https://www.oecd.org/fr/ctp/mythes-et-realites-a-propos-du-beps.pdf> (consulté le 26 octobre 2019).

⁴⁴ FELBER, N. 38.

⁴⁵ OBERSON, *Droit fiscal*, §9 N. 1.

⁴⁶ RYSER/ROLI, p. 318.

⁴⁷ FELBER, N. 46-47.

⁴⁸ RYSER/ROLI, p. 262-263 et 347 ; OBERSON, *Droit fiscal*, §12 N. 1 et 20.

⁴⁹ FELBER, N. 29 et 38.

⁵⁰ REICH, *Steuerrecht*, §23 N. 3.

⁵¹ MÄUSLI-ALLENSPACH/OERTLI, p. 27.

⁵² REICH, *Steuerrecht*, §23 N. 13.

conditions (allégées depuis la RIE II⁵³) alternatives suivantes: une détention d'au moins 10% du capital-actions au capital social d'une autre société, une participation à hauteur d'au moins 10% au bénéfice et aux réserves d'une autre société ou la possession d'une participation égale ou supérieure à un million de francs en valeur vénale⁵⁴. Tel que mentionné plus haut, la holding et la réduction pour participation partagent le même but: atténuer la multiple imposition des mêmes bénéficiaires⁵⁵. Toutefois, pour la réduction pour participation, il s'agit d'une réduction proportionnelle et non d'une exemption totale. Concrètement, le principe repose sur une réduction de l'impôt sur le bénéfice proportionnelle au rapport entre le rendement net des participations qualifiées et du bénéfice net total⁵⁶. Puis, selon RYSER/ROLLI, entre également dans le champ des bénéficiaires, les personnes morales étrangères assimilées à des SA ou à des SC⁵⁷. Et pour d'autres, le champ des bénéficiaires englobe également les sociétés de personnes étrangères ou les sociétés de personnes suisses uniquement actives à l'étranger par le biais d'établissements stables⁵⁸. Il s'ensuit que le système de la réduction pour participation s'accorde totalement avec les sociétés mixtes (qu'on aborde plus bas)⁵⁹. Ensuite, la notion du rendement de participation n'est pas restreinte à la lettre de l'art. 28 al. 1 LHID (évoquant une part sociale ou une action)⁶⁰, et comprend aussi les dividendes ouverts, les prestations appréciables en argent et l'excédent de liquidation. Il s'agit en somme de toutes les formes de prises d'intérêts dans les fonds propres de la société tel qu'un bon de participation ou une action privilégiée. Finalement, conformément à l'art. 28 al. 1 LHID, le rendement net équivaut à l'ensemble des prestations qualifiées auxquelles il faut retrancher 5% à titre de couverture des frais d'administration⁶¹.

Dans un deuxième temps, les sociétés d'administration (l'AFC emploie plutôt les termes de sociétés de domicile et de sociétés mixtes) ne paient aucun impôt dans la majorité des cantons⁶², et à l'instar des sociétés faitières, ne portent en principe d'intérêt à leur situation géographique que (ou en priorité) pour des motifs fiscaux⁶³. Car, autant pour les unes que pour les autres, il existe une scission entre l'activité économique (à l'étranger) et l'activité administrative (en Suisse) de l'entreprise⁶⁴. De là, l'idée naît que guère active sur le sol helvétique, la branche administrative de la société sise en Suisse, tire moins d'avantages des services étatiques et que par conséquent, une diminution de l'impôt sur le bénéfice semble pertinente. En outre, les statuts accordés permirent à la Suisse de s'aligner avec la concurrence notamment de l'Irlande et des Pays-Bas⁶⁵. Il existe deux sociétés d'administration: d'une part, la société de domicile ou de base (art. 28 al. 3 LHID) qui inclut les SA, les SC et les fondations avec une activité administrative (et non commerciale) en Suisse. Et d'autre part, la société mixte ou auxiliaire (art. 28 al. 4 LHID), statut que l'on accordait qu'aux SA et SC avec une activité commerciale principalement axée vers l'étranger et uniquement subsidiaire en Suisse⁶⁶. La différenciation

⁵³ OBERSON, *Droit fiscal*, §12 N. 3.

⁵⁴ Art. 28 al. 1 LHID.

⁵⁵ OBERSON, *Droit fiscal*, §12 N. 1.

⁵⁶ Art. 28 al. 1 LHID.

⁵⁷ RYSER/ROLLI, p. 280.

⁵⁸ WALDBURGER, p. 66 ; OBERSON, *Droit fiscal*, §12 N. 12 et 22.

⁵⁹ RYSER/ROLLI, p. 280.

⁶⁰ OBERSON, *Droit fiscal*, §12 N. 12 et 22 ; WALDBURGER, p. 64ss ; RYSER, p. 393.

⁶¹ RYSER/ROLLI, p. 281.

⁶² CADOSCH, p. 91 ; REICH, *Steuerrecht*, §23 N. 2 ; DERKSEN/GERBER/SCHMIDT/CLEMENT/WYSS, p. 354 ; MÄUSLI-AlLENSPACH/OERTLI, p. 274 ; REICH, *Steuerrecht*, §23 N. 21.

⁶³ MÄUSLI-AlLENSPACH/OERTLI, p. 271-272.

⁶⁴ RYSER/ROLLI, p. 351.

⁶⁵ REICH, *Steuerrecht*, §23 N. 20.

⁶⁶ DERKSEN/GERBER/SCHMIDT/CLEMENT/WYSS, p. 356.

ne s'établit donc pas par rapport à la présence physique dans le pays, mais selon l'existence ou la pratique d'activités commerciales sur le territoire⁶⁷.

1.3.4. L'ASSISTANCE FISCALE ÉTATIQUE

Dans le but de réduire les disparités ou de réaliser un programme de politique fiscale, l'État est enclin à octroyer un soutien financier (ou subvention) aux sociétés à travers des remises d'impôts. Pour ce faire, celui-ci se doit de respecter les principes constitutionnels en vigueur et en particulier le principe de la neutralité de l'État en matière de concurrence (arts. 27 et 94 al. 1 Cst.)⁶⁸, car chaque avantage alloué favorise potentiellement un contribuable plutôt qu'un autre. Néanmoins, au niveau suisse, plusieurs dispositions autorisent relativement librement l'État ou les cantons à assister les entreprises, notamment dans le cadre de la politique régionale⁶⁹. Si bien qu'à l'échelle internationale, des règles issues des accords internationaux comme celles de l'OMC, celles des accords de libre-échange ou de conventions bilatérales, instaurent des limites plus élevées⁷⁰.

Dans le contexte de la RFFA, l'UE et l'OCDE assimilent non seulement les statuts fiscaux cantonaux à des pratiques fiscalement dommageables, mais aussi à des aides d'État prohibées⁷¹. Et, selon les termes de l'art. 107 du traité sur le fonctionnement de l'UE, les aides accordées par l'État se révèlent interdites lorsqu'elles « affectent les échanges entre les États membres » et « faussent ou menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions ». Ces mêmes conditions reviennent dans l'art. 23 al. 1 ch. 3 ALE, sur lequel se repose la Commission européenne dans sa décision unilatérale du 13 février 2007 pour qualifier les privilèges cantonaux d'aides publiques incompatibles avec le fonctionnement de l'accord sur le libre-échange. Et ce, malgré le fait que l'AFC ait démontré la compatibilité des régimes incriminés avec le droit européen une année plus tôt⁷². En effet, d'après cet article, les aides doivent être premièrement sélectives. Or, les statuts de société d'administration ou de holding ressortent de la loi (art. 28 LHID) et sont accordés sans égard à la branche, la nationalité ou l'actionariat, mais uniquement conformément à des conditions objectives (cf. Les régimes dans le collimateur européen, 1.3.3.). À ce titre, ils ne constituent aucune exception en faveur de certaines entreprises. Deuxièmement, il n'est guère concevable que la holding (qui lutte contre la triple imposition) ou les sociétés d'administration (sans activité commerciale en Suisse) influencent la concurrence au point de la fausser⁷³.

Partant, après une telle décision, l'acceptation d'une aide d'État semble, au niveau européen, émaner d'un côté de la satisfaction des conditions des accords internationaux comme celles de l'art. 23 al. 1 ch. 3 ALE, mais d'un autre côté, l'aide ne doit par surcroît pas présenter de facteurs s'apparentant à des pratiques fiscales dommageables (cf. 1.3.3. et 5.1.)⁷⁴. Tandis qu'au niveau cantonal et selon la lettre de l'art. 23 al. 3 LHID, pour qu'un allègement fiscal soit admissible, il faut qu'il soit (1) limité dans le temps (pas plus de 10 ans), (2) destiné à de nouvelles

⁶⁷ OBRIST, *Introduction*, N. 285 ; OBERSON, *Droit fiscal*, §12 N. 28-30.

⁶⁸ OESCH, *Staatliche Subventionen*, p. 274 et 284 ; OESCH, *Die (fehlende) Disziplinierung*, p. 1337, 1339 et 1344 ; art. 12 de la loi fédérale du 6 octobre 2010 sur la politique régionale (RS 901.0) ; art. 1 de l'ordonnance du 3 juin 2016 concernant l'octroi d'allègements fiscaux en application de la politique régionale (RS 901.022) ; arts. 5 et 23 al. 3 LHID ; arts. 36 et 94 al. 1 Cst.

⁶⁹ OESCH, *Die (fehlende) Disziplinierung*, p. 1337 ; OESCH, *Staatliche Subventionen*, p. 274 et 281-282.

⁷⁰ OBERSON, *Précis*, N. 937-938 ; OESCH, *Staatliche Subventionen*, p. 256.

⁷¹ YERLI, p. 11 ; Décision de la Commission européenne, p. 3-7 ; OBERSON, *Droit fiscal*, §12 N. 44.

⁷² OBERSON, *Précis*, N. 289 et 291.

⁷³ OBERSON, *Précis*, N. 299-303 ; DANON, *La refonte*, p. 31-32 ; OBERSON, *Droit fiscal*, §12 N. 50-54.

⁷⁴ OESCH, *Staatliche Subventionen*, p. 281-282 ; DANON, *La refonte*, p. 34.

entreprises et (3) qu'il procure un intérêt économique à la région (ex.: la création d'emplois ou la diminution des inégalités)⁷⁵.

2. L'INTRODUCTION DES MESURES CANTONALES D'OPTIMISATION DE L'IMPOSITION

Dans ce chapitre, nous abordons objectivement les nouvelles mesures fiscales accordées par la RFFA aux entreprises. Celui-ci commence par la présentation de chacun des outils d'optimisation, puis il continue par les restrictions accompagnant lesdits outils et la problématique liée au principe de l'égalité dans la loi et de la liberté économique, et finalement, le chapitre se conclut sur la description des mesures d'importances mineures. Mais préalablement, il faut avoir en tête qu'il est question d'instruments affectant avant tout l'impôt sur le bénéfice cantonal (et accessoirement sur l'impôt sur le capital). Dès lors, il appartient aux cantons et aux communes, en tant que souverains fiscaux, de déterminer les mesures fiscales et de percevoir les charges fiscales réduites. À côté de l'imposition cantonale, subsiste encore l'impôt fédéral sur le bénéfice (8,5% du bénéfice net pour les SA et SC)⁷⁶.

2.1. LA *PATENT BOX* (ART. 24a ET 24b LHID*)

2.1.1. NOTION

La « *patent box* » (ou *IP box*, *Lizenzbox*), littéralement la boîte à brevet⁷⁷, s'avère être la mesure phare de la RFFA. Initié par l'Irlande en 1973, ce système a depuis lors connu un essor grandissant en Europe et s'est développé petit à petit, en France, en Italie, en Angleterre, en Belgique et au Luxembourg (16 des 28 pays européens disposent actuellement d'une *patent box*)⁷⁸. En Suisse, seul le canton avant-gardiste de Nidwald dispose d'un tel modèle depuis 2011⁷⁹. Brièvement, il s'agit d'un régime de taxation traitant favorablement les revenus issus de brevets et de droits assimilables. Nous avons affaire à un compartimentage selon le type de revenu, ce qui correspond parfaitement à la dénomination de « boîte » de l'objet du sous-chapitre. Cependant, il s'avère que l'expression trouve plutôt son origine de la « case » (*box*) à cocher sur la feuille de taxation⁸⁰. Et en l'occurrence, pour la Suisse, la réforme prévoit une réduction de l'assiette de l'impôt sur le bénéfice issu de la propriété intellectuelle de 90% maximum par cantons⁸¹.

2.1.2. LE SUJET ET LA BASE DE L'IMPÔT

L'art. 24b al. 1 LHID* mentionne simplement « le contribuable », partant, l'institution *patent box* profite aux sociétés simples, morales ou coopératives, mais aussi dans une moindre mesure aux personnes physiques organisées de façon indépendante (et dès lors taxées par un impôt sur le bénéfice). De plus et pour pouvoir en bénéficier, il faut que le contribuable remplisse une demande au préalable. Le régime *patent box* octroie une réduction sur le bénéfice net qu'après la création d'un actif de PI, il s'agit ainsi d'une incitation reposant sur les revenus tirés de la R&D. Nous parlons dans ce cas d'incitation *output* (à la sortie), par opposition à l'incitation

⁷⁵ OBERSON, *Droit fiscal*, §9 N. 46 ; art. 47 LIFD ; arrêté fédéral du 6 octobre 1995 en faveur des zones économiques en redéploiement (arrêté « Bonny », RS 951.93), p. 1918-1921.

⁷⁶ Art. 68 LIFD.

⁷⁷ SIMONEK/VON AH, p. 23 ; ATKINSON/ANDES, p. 1.

⁷⁸ Belgique, Chypre, Espagne, France, Grèce, Hongrie, Irlande, Italie, Lituanie, Luxembourg, Malte, Pays-Bas, Pologne, Portugal, Angleterre, Slovaquie, voir <https://www.corporatetaxhavenindex.org/PDF/7-Patent-Boxes.pdf> (consulté le 26 octobre 2019).

⁷⁹ HINNY, *Steuerliche Behandlung*, p. 195.

⁸⁰ ATKINSON/ANDES, p. 1 ; HINNY, *Lizenzbox*, p. 138ss ; OBERSON, *Droit fiscal*, §12 N. 55.

⁸¹ Art. 24b al. 1 LHID*.

input (à l'entrée) qui s'opère plutôt en amont de la production d'actifs, lors de l'investissement initial dans la recherche (état de fait du prochain sous-chapitre)⁸².

L'art. 24b LHID* décrit la manière de calculer le montant réductible à partir du bénéfice net découlant des brevets et des droits comparables, des dépenses de R&D éligibles et des dépenses totales en R&D. Il est question ici de « l'approche Nexus », qui est efficace pour déterminer l'existence sous-jacente d'activités génératrices d'actifs de PI par le biais des dépenses engagées. Effectivement, séparée de deux autres méthodes: la création de valeur (où l'accent est émis purement sur l'activité productrice d'actifs de PI) et le prix de transfert (qui se rapporte à des critères plus distincts relatifs à la localisation, la propriété et l'usage des biens de PI ainsi qu'aux risques économiques associés), l'approche du lien modifiée (ou Nexus) rapproche le revenu issu d'actifs immatériels des dépenses entreprises pour l'obtenir⁸³. Ainsi et conformément au raisonnement du FHTP, la démarche consiste à se baser sur la proportion des dépenses (l'indice d'activités substantielles) afférentes directement aux activités de développement, c.-à-d. la somme des dépenses éligibles engagées divisée par la somme globale des dépenses engagées, et de multiplier le résultat par le revenu total résultant de la PI. Le montant obtenu correspond au revenu réductible⁸⁴.

En clair, pour des dépenses globales de 50 CHF (comprenant 20 CHF de dépenses éligibles) pour un actif de PI débouchant sur un revenu de 100 CHF, une réduction allant jusqu'à 90% selon les taux cantonaux pourra être appliquée sur un montant de 40 CHF (20 CHF ÷ 50 CHF, X 100 CHF). Toutefois, le calcul allégué se fonde sur celui d'un rapport de l'OCDE⁸⁵, le calcul final retenu par le CF peut diverger⁸⁶.

2.2. LA SUPER-DÉDUCTION DES INVESTISSEMENTS EN R&D (ART. 25a LHID*)

2.2.1. NOTION

À la suite et complémentirement à la *patent box*, la RFFA introduit dans le paysage fiscal suisse un nouvel outil d'encouragement à l'investissement en R&D: la super-déduction des dépenses. Dans cette optique, à la demande du contribuable, les cantons ont la possibilité de concéder une déduction additionnelle de l'impôt allant jusqu'à 150% des dépenses en lien avec la R&D justifiées par l'usage commercial⁸⁷. Néanmoins, à la différence de la *patent box*, l'incitation se trouve « à l'entrée »: la mesure s'applique dès le premier déboursement en direction de la R&D (déductibilité immédiate).

2.2.2. LE SUJET ET LA BASE DE L'IMPÔT

L'acception du terme « contribuable », à l'instar du sous-chapitre précédent, comprend les sociétés simples, morales et coopératives et les personnes physiques indépendantes. Seulement ici, le contribuable peut soit avoir engagé directement les dépenses en R&D, ou soit indirectement à l'aide d'un tiers⁸⁸. La mesure promeut la recherche et développement. Et la portée des deux termes, d'après l'art. 25a al. 2 LHID*, s'étend d'une part à la recherche scientifique, et d'autre part, à l'innovation basée sur la science conformément à leur acception dans l'art. 2 LERI⁸⁹. En outre, la déduction accordée se calcule sur les dépenses engagées

⁸² YERLI, p. 10 ; OBRIST, *Introduction*, N. 15 ; OCDE, *BEPS 2015*, p. 26.

⁸³ OCDE, *BEPS 2015*, p. 26-27.

⁸⁴ OCDE, *BEPS 2015*, p. 27.

⁸⁵ *ibid.*

⁸⁶ Art. 24b al. 4 LHID*.

⁸⁷ Art. 25a al. 1 LHID*.

⁸⁸ *ibid.*

⁸⁹ L'art. 2 LERI fait état pour « la recherche scientifique » d'une recherche méthodique de connaissances nouvelles et pour « l'innovation » du développement de nouveaux produits, procédés, processus et services. L'article calque

justifiées par l'usage commercial. Dès lors, il faut nécessairement qu'elles soient liées à l'acquisition du revenu de PI, et du reste, effectives et justifiées (aucun montant forfaitaire ou estimé n'est admis)⁹⁰. De plus et selon l'al. 3 de l'art. 25a LHID*, peuvent être déductibles les charges de personnel imputables à la R&D jusqu'à 135% et les charges de R&D facturées par des tiers à hauteur de 80%.

2.3. L'INTÉRÊT NOTIONNEL (ART. 25a^{bis} LHID*)

2.3.1. NOTION

En 1999 et par le truchement de BRUNO COLMANT, la Belgique a introduit l'intérêt notionnel dans son cadre fiscal⁹¹. Depuis lors adopté par des pays comme la république de Chypre et le Portugal, l'intérêt notionnel s'apprête à être expérimenté en Suisse. Dénommé « déduction pour autofinancement » ou « déduction des intérêts notionnels sur le capital propre de sécurité » en droit suisse⁹², l'intérêt notionnel (ou *Notional interest deduction*, *zinsbereinigte Steuer*) décrit un système favorisant le financement par fonds propres. Il prévoit la possibilité d'assimiler aux charges justifiées par l'usage commercial un montant correspondant à un intérêt fictif (d'où le terme notionnel) sur le capital propre. Partant et en tant que tel, l'intérêt fictif (ou théorique) devient déductible du bénéfice net⁹³. De ce fait, l'intérêt notionnel rééquilibre pour ainsi dire les disparités entre le financement par capital propre et le financement par capital étranger. Attendu que ce dernier tire déjà parti du concept de l'intérêt passif donnant lieu au retranchement des intérêts relatifs à l'emprunt dans l'évaluation du bénéfice net⁹⁴.

2.3.2. LE SUJET ET LA BASE DE L'IMPÔT

Bien que l'art. 25a^{bis} LHID* ne circoncrive pas spécifiquement le cercle des bénéficiaires de cette nouvelle mesure, il peut être avancé qu'il cible, de même que les autres articles du chapitre, avant tout les sociétés simples, morales et coopératives, en plus des personnes physiques indépendantes. Il n'empêche qu'il faut souligner ici que la mesure semble idoine pour les sociétés de capitaux qui disposent de fonds propres parfois colossaux.

L'art 25a^{bis} al. 1 LHID* signale que la réduction accordée ici équipolle aux intérêts notionnels sur le capital propre de sécurité. Or, le capital en question, en application de l'alinéa 2 du même article, s'obtient à l'aide « des taux de couverture du capital propre en fonction du risque associé à la catégorie d'actifs concernée ». Concrètement, il faut savoir que le capital propre est formé de deux éléments: d'un côté, le capital propre de base, qui est déterminé par la valeur moyenne de chaque actif multiplié par le taux de couverture (fixé par ordonnance) y associé. Il s'agit du capital nécessaire pour une activité commerciale à long terme. Et d'un autre côté, le capital propre de sécurité, la partie qui dépasse le capital propre de base⁹⁵. De la sorte, la loi autorise uniquement le retranchement de la fraction allant au-delà d'un autofinancement moyen et raisonnable, la déduction favorise en d'autres mots le surplus: le capital propre de « sécurité ». Par la suite et sur cette fraction supérieure, le taux de l'intérêt notionnel en vigueur dans le canton s'applique. Et celui-ci se base sur le rendement des obligations de la Confédération sur 10 ans⁹⁶.

sa notion de R&D sur celle de l'OCDE (OCDE, *Oslo Manual*, p. 20-21 et OCDE, *Frascati*, p. 44ss), voir Message PF 17, p. 2591.

⁹⁰ Arts. 24ss LHID ; arts. 12ss LIPM ; arts. 58ss LIFD ; OBERSON, *Droit fiscal*, §10 N. 20.

⁹¹ <https://www.rts.ch/info/economie/8357447-l-inventeur-des-interets-notionnels-en-tire-un-bilan-mitige-en-belgique.html> (consulté le 26 octobre 2019) ; SIMONEK/VON AH, p. 24.

⁹² Art. 25a^{bis} al. 1 LHID*.

⁹³ Art. 24 al. 1 let. a *a contrario* LHID.

⁹⁴ Principe du bénéfice net de l'art. 24 al. 1 LHID.

⁹⁵ Département fédéral des finances, p. 3.

⁹⁶ Art. 25a^{bis} al. 4 LHID*.

2.3.3. LES RESTRICTIONS DE L'INTÉRÊT NOTIONNEL EN DROIT SUISSE

Originellement conçu dans l'esprit d'améliorer les conditions de l'autofinancement et d'ainsi lutter contre le surendettement, l'intérêt notionnel peut être perçu comme l'apparition d'un nouveau cadeau fiscal, et suscite par conséquent de vives critiques⁹⁷. En effet, la possibilité de défalquer des intérêts théoriques paraît excessive puisque plus une société est à même de se financer, plus elle possède de moyens et moins a-t-elle besoin de soutien. Le fondateur de la mesure lui-même souligne l'effet d'aubaine créé par celle-ci et l'absence de conditions promouvant la formation d'emplois⁹⁸.

De ce fait, l'art. 25a^{bis} al. 1 LHID* pose une limite considérable au procédé: dans le chef-lieu, le taux de l'impôt sur le bénéfice du canton et des communes cumulé doit s'élever à 13% minimum pour l'ensemble du barème pour opérer à une déduction des intérêts notionnels, si bien que seul le canton de Zurich répond à cette condition (nous parlons de *lex Zurich*⁹⁹). Car celui-ci prévoit un barème proportionnel dépassant le seuil mentionné (13%) également à l'extrémité inférieure du barème, alors que dans les autres cantons le seuil n'est pas atteint partout (par exemple du fait d'un impôt progressif)¹⁰⁰. De surcroît et intrinsèquement au système, l'art. 25a^{bis} al. 2 LHID* dresse une liste interdisant les intérêts notionnels sur les participations qualifiées, les actifs non nécessaires à l'exploitation, les actifs liés aux brevets et droits comparables, les réserves latentes au début de l'assujettissement et les actifs de transactions menant à une économie d'impôt (en particulier entre proches).

2.4. LE CADRE LIMITATIF DES DÉDUCTIONS LIÉES

2.4.1. L'INTRODUCTION D'UN PLAFOND (ART. 25B LHID*)

L'abattement fiscal découlant de la *patent box*, des déductions supplémentaires des dépenses de recherche et développement et de l'intérêt notionnel ne peut excéder 70% du bénéfice imposable avant la compensation des pertes, sans prendre en compte la réduction pour participation et avant toutes autres réductions¹⁰¹. Dans un scénario où l'entreprise satisfait toutes les conditions pour obtenir un traitement privilégié maximum de 90% de ses revenus liés aux brevets et aux droits assimilables (*patent box*) et sans prendre en compte les autres types de revenus potentiels, un bénéfice imposable de 10 000 CHF bénéficiera uniquement d'un abattement de 7 000 CHF. Après la soustraction, nous appliquons donc le taux de l'impôt sur le bénéfice (cantonal et fédéral) sur un bénéfice réduit à 3 000 CHF. Pour conclure, il faut savoir que les cantons peuvent abaisser ce plafond de 70% et qu'aucun report de pertes ne doit résulter d'une des opérations de réduction¹⁰².

2.4.2. L'EXIGENCE DE L'ACTIVITÉ SUBSTANTIELLE

Érigé en tant que critère clé dans l'évaluation d'un paradis fiscal et complémentaire dans la caractérisation d'un régime fiscal préférentiel dans le rapport de 1998 de l'OCDE¹⁰³, l'activité substantielle d'une entreprise réside à la base de son modèle économique (à la source de son profit). Et à titre d'indices, pour une banque commerciale par exemple, la présence de locaux et d'employés qualifiés prouve un certain degré d'activité. Or, lorsque la juridiction impliquée

⁹⁷ <https://www.letemps.ch/economie/une-reforme-fiscale-plus-moderee-toujours-contestee> (consulté le 26 octobre 2019).

⁹⁸ <https://www.rts.ch/info/economie/8357447-l-inventeur-des-interets-notionnels-en-tire-un-bilan-mitige-en-belgique.html> (consulté le 26 octobre 2019).

⁹⁹ <https://www.letemps.ch/economie/une-reforme-fiscale-plus-moderee-toujours-contestee> (consulté le 26 octobre 2019).

¹⁰⁰ Explications de l'AFC, p. 1-2.

¹⁰¹ Art. 25b al. 1 LHID*.

¹⁰² Art. 25b al. 2 et 3 LHID*.

¹⁰³ OCDE, *BEPS 1998*, p. 26 et 38-39.

ne subordonne pas à l'accès de son cadre fiscal le devoir d'entretenir une activité substantielle sur le territoire, cela implique probablement la volonté d'attirer de nouveaux capitaux dans le pays sans rendre toutefois nécessaire la création d'une valeur ajoutée sur le lieu d'implantation de l'entreprise. Forcément, il en ressort un attrait exclusivement fiscal (comme c'est le cas pour les sociétés « boîtes aux lettres ») qui expose les autres juridictions à des pertes liées aux impôts sur les sociétés¹⁰⁴.

En ce qui concerne la RFFA, l'exigence de l'activité substantielle se matérialise à l'art. 24b relatif à la *patent box* (cf. 2.1.), sous la forme du « quotient Nexus ». Cet article fait dépendre l'octroi d'un avantage (la déduction des frais afférents aux brevets) à l'obligation d'exécuter des actions (dépenses) propres à créer des actifs de PI depuis la Suisse. En réalité, il se base sur la proportion des dépenses engagées directement en lien avec la R&D conformément au quotient Nexus, et par conséquent, seule la réelle plus-value est prise en compte.

2.5. QUID DES PRINCIPES CONSTITUTIONNELS?

Du concept de l'égalité dans la loi¹⁰⁵, découle en droit fiscal les principes de l'universalité (généralité dans l'imposition), de l'égalité de traitement (devoir de juger des situations semblables de manière semblable et des situations différentes de manière différente) et de la capacité contributive (proportionnalité de la charge fiscale à la capacité économique)¹⁰⁶. Le premier principe se réfère à un aspect subjectif et à la nécessité d'imposer toutes les personnes physiques et morales (sans exception)¹⁰⁷. Puis, le deuxième principe se rapporte à un aspect objectif: le traitement de deux contribuables disposant des mêmes conditions économiques implique deux solutions équivalentes (sans discrimination)¹⁰⁸. Et finalement, le troisième principe requiert que la taxation frappe chaque contribuable avec la même intensité (selon sa capacité économique)¹⁰⁹. Pourtant, la nouvelle réforme ne respecte pas tout à fait les deux derniers préceptes décrits. À noter en outre que les statuts fiscaux contreviennent aussi clairement au premier principe énoncé.

Dans le cadre de la RFFA (et en faisant abstraction des intérêts notionnels), l'introduction de mesures réservées à l'imposition d'un type de revenu particulier ou de dépenses spécifiques (*patent box* et R&D) favorise fortement les entreprises proactives dans l'innovation, là-dessus, les EMN figurent au niveau suisse en tête du classement (elles accumulent environ 70% des dépenses en R&D en 2016)¹¹⁰. Néanmoins, comment ces mesures se justifient-elles du point de vue des principes constitutionnels de l'égalité de traitement et de la capacité contributive? À des fins de simplification, seront appréhendés parallèlement les deux principes constitutionnels invoqués et les deux mesures (la *patent box* et la super-déduction en R&D) vu qu'elles pourchassent un objectif commun.

En droit suisse, la restriction d'un droit fondamental n'est admise qu'aux quatre conditions cumulatives de l'art. 36 Cst. (la base légale, l'intérêt public, la proportionnalité et le respect de l'essence du droit). Or, l'art. 64 Cst. délivre notamment une (1) disposition légale claire et

¹⁰⁴ OCDE, *BEPS 1998*, p. 25 et 27 ; OCDE, *BEPS 2018*, p. 46-47.

¹⁰⁵ Art. 8 Cst.

¹⁰⁶ GLAUSER, p. 12 ; art. 127 al. 2 Cst. ; OBERSON, *Droit fiscal*, §3 N. 16 ; ATF 122 I 101, consid. 2b ; ATF 118 Ia 1, consid. 3a ; ATF 114 Ia 221, consid. 2c ; ATF 110 Ia 7, consid. 2b.

¹⁰⁷ OBERSON, *Droit fiscal*, §3 N. 18 ; GLAUSER, p. 13 ; Informations fiscales CSI, *Les grandes lignes du régime fiscal suisse*, pt. 3.3.1., p. 16.

¹⁰⁸ HÖHN/WALDBURGER, §4 N. 74 ; GLAUSER, p. 14 ; Informations fiscales CSI, *Les grandes lignes du régime fiscal suisse*, pt. 3.3.1., p. 16.

¹⁰⁹ OBRIST, *Introduction*, N. 27.

¹¹⁰ <https://www.economiesuisse.ch/fr/dossier-politique/les-multinationales-sont-un-moteur-de-linnovation> (consulté le 26 octobre 2019).

précise qui promeut spécifiquement la recherche¹¹¹. Ensuite, (2) l'intérêt public légitime et prépondérant (tant sur l'égalité de l'imposition que l'imposition selon la capacité contributive) des cantons paraît tenir du fait du besoin de maintenir un système fiscal attractif conjointement à la constitution d'un foyer pour l'innovation. De plus et d'après les trois composantes de la proportionnalité (aptitude, nécessité et proportionnalité au sens étroit), (3) la poursuite de cet intérêt à travers des réductions d'impôts semble être apte et nécessaire à encourager ladite innovation, tandis que les multiples conditions reliées aux outils d'optimisation et le plafond de 70% (cf. 2.4.1.) en éliminent le caractère excessif. Et pour finir, (4) l'essence du droit fondamental reste inviolée.

Pour vérifier la compatibilité avec le principe de l'égalité de traitement interne (entre deux bénéficiaires), il faut s'attarder sur trois choses: (1) avons-nous positionné les deux bénéficiaires dans une situation comparable?, (2) la forme juridique restreint-elle l'accès à l'avantage en fonction du contribuable? et (3) la mesure dispose-t-elle de conditions d'accès non-discriminatoire (au catalogue d'actifs éligibles). Dans un premier temps et dans l'hypothèse où les circonstances économiques divergent entre les titulaires de l'avantage, il est indispensable de les placer sur un pied d'égalité. Par la suite, le principe enjoint à l'indifférence de traitement quant à la forme juridique du contribuable et, à en croire les dispositions étudiées, c'est le cas (cf. 2.1.2. et 2.2.2.). Au final, le respect du principe dépendra de l'ampleur de l'inventaire des actifs éligibles (fixé par le CF).

En fin de compte, la liberté économique (garantie par les arts. 27 et 94 Cst.) ne crée pas non plus un obstacle à l'introduction d'une déduction supplémentaire en R&D et d'une *patent box*. Attendu que l'art. 36 Cst, selon YERLI¹¹², autorise les entorses à la liberté économique en raison de la *patent box* (et par extension également à la super-déduction en R&D) d'après un raisonnement comparable à celui avancé dans ce sous-chapitre.

2.6. LES MESURES SECONDAIRES

2.6.1. LES AJUSTEMENTS DE L'IMPÔT SUR LE CAPITAL

L'art. 29 al. 3 LHID* accorde le droit aux cantons de prévoir une réduction de l'impôt sur le capital propre à condition qu'il soit affilié à des participations qualifiées, des brevets ou droits comparables et à des prêts consentis à des sociétés intragroupe. Il est question en quelque sorte d'une porte d'entrée pour un lot de mesures similaires à celles frappant l'impôt sur le bénéfice, comme par exemple la *patent box* et l'intérêt notionnel, néanmoins en direction de l'impôt sur le capital¹¹³.

2.6.2. LA RÉÉVALUATION DES RÉSERVES LATENTES

Au préalable, nous rappelons que les actifs d'une entreprise fluctuent au gré du marché. Il arrive alors qu'après une variation, l'actif soit évalué dans le bilan à une valeur plus faible que sa valeur vénale. Alors, la société peut s'avérer plus riche qu'elle ne le laisse paraître, et cas échéant, elle posséderait des réserves. Nous désignons aussi de telles réserves comme étant « la différence entre la valeur comptable et la valeur réelle des actifs », de ce fait, l'importance et l'existence des réserves latentes n'apparaissent pas au bilan et restent donc dissimulées aux actionnaires et au public¹¹⁴. Il s'agit en somme de la part du bénéfice non distribué et non inscrite au capital propre de l'entreprise¹¹⁵. OBRIST classe les réserves latentes en trois groupes: involontaires (formées naturellement après une variation du marché), d'appréciation (créées en

¹¹¹ YERLI, p. 27 ; DANON, *Avis de droit*, p. 49 et 76 ; RYSER/ROLLI, p. 51 ; cf. 2.2.2. pour la notion de recherche.

¹¹² YERLI, p. 32.

¹¹³ Message PF 17, p. 2605-2606.

¹¹⁴ OBRIST, *Réalisation*, p. 88 ; BLUMER, p. 206 ; MEIER, p. 374 ; COTTIER, p. 191.

¹¹⁵ OBRIST, *Réalisation*, p. 87 ; BLUMER, p. 192.

application du principe de prudence¹¹⁶) ou arbitraires (établies consciemment qui excèdent l'usage du principe de prudence)¹¹⁷.

La manière d'appréhender les réserves latentes amenée par les arts. 24c et 24d LHID* comporte, d'une part pour le premier article, la possibilité de déclarer les réserves latentes lors de l'arrivée en Suisse (au début de l'assujettissement) et de ne payer aucun impôt sur le bénéfice dessus, mais cependant, avec l'obligation de les amortir annuellement¹¹⁸. Et d'autre part, pour le deuxième article, le devoir de régler les impôts sur les réserves latentes pas encore taxées au moment du départ de la Suisse (à la fin de l'assujettissement). D'après le droit actuel, la collectivité prélève l'impôt sur le bénéfice sur les réserves latentes seulement à la fin de l'assujettissement, aucune taxe n'affecte les réserves au moment de l'implantation de l'entreprise sur le sol suisse. En conséquence, l'entreprise qui quitte le territoire doit s'acquitter de l'impôt sur le bénéfice sur les réserves latentes¹¹⁹. La réforme accorde donc un droit de déduction des réserves latentes au début de l'assujettissement pour neutraliser la charge fiscale due à la fin de l'assujettissement.

2.6.3. L'EXTENSION DE L'IMPUTATION FORFAITAIRE DE L'IMPÔT

En tant que pays exportateur de capitaux, la Suisse prônait traditionnellement à l'égard des entreprises transnationales l'exonération des revenus dans l'État de la source et une imposition totale dans l'État de résidence¹²⁰. Mais, progressivement, la Suisse fut contrainte de négocier et dut concéder des parts d'impôt¹²¹. De nos jours et selon le droit actuel, elle octroie une imputation forfaitaire pour les personnes physiques ou morales (donc à l'exclusion des établissements résidant en Suisse sans personnalité juridique) détenant en partie des revenus imposable dans un État tiers en vertu d'une convention¹²². D'une certaine façon, l'imputation forfaitaire est un artifice qui permet de retrancher l'impôt déjà acquitté dans le pays tiers afin d'éviter les cas de double imposition.

La RFFA présente l'art. 2 al. 1 let. g de la loi fédérale concernant l'exécution des conventions internationales conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions. Ce nouvel article autorise le CF à établir les conditions pour qu'un établissement stable sis en Suisse d'une société étrangère puisse aussi bénéficier de l'imputation forfaitaire. Conformément à la définition de l'art. 51 al. 2 LIFD, l'établissement stable se caractérise par (1) une installation physique, (2) établie dans la durée et (3) dans laquelle s'exerce tout ou partie de l'activité de l'entreprise (animation régulière)¹²³. Et dès la satisfaction des conditions, l'établissement stable pourra écrire une demande en vue d'une imputation forfaitaire¹²⁴.

Le dégrèvement qui dérive de l'imputation forfaitaire s'effectue à partir des dividendes, des intérêts ou des redevances de licences perçus par un État contractant¹²⁵. Par ailleurs, il existe quatre cas singuliers délimitant l'imputation forfaitaire allouée aux personnes morales¹²⁶. En effet, la Suisse ne procède à aucun dégrèvement lorsque (1) le revenu n'est soumis à aucun impôt dans l'État de la source et (2) lorsque le revenu n'est pas imposé en droit interne¹²⁷. Il

¹¹⁶ Chambre fiduciaire suisse, p. 66 ; NEUHAUS/BLÄTTLER, ad art. 960, N. 40.

¹¹⁷ OBRIST, *Réalisation*, p. 89-90.

¹¹⁸ Art. 24c al. 3 LHID*.

¹¹⁹ Message PF 17, p. 2606 ; art. 58 al. 1 let. c LIFD ; art. 24 al. 1 let. b LHID.

¹²⁰ RIVIER, *Le droit fiscal*, p. 221 ; OBERSON, *Précis*, N. 505.

¹²¹ CONSTANTIN, p. 273 ; OBERSON, *Précis*, N. 697.

¹²² Art. 2 al. 1 OIFI.

¹²³ ATF 2C_110/2018 consid. 3.3 ; DE VRIES REILINGH, *Droit fiscal*, p. 158-159.

¹²⁴ Art. 13 al. 1 OIFI.

¹²⁵ Art. 1 et 2 OIFI.

¹²⁶ Notice sur l'imputation forfaitaire, p. 1-2.

¹²⁷ Arts. 2 al. 1 et 5 al. 1 OIFI.

ressort de cette condition que, dès la chute des privilèges fiscaux, les impôts sur les dividendes des sociétés holdings réglés à l'étranger devraient bénéficier d'un dégrèvement en Suisse. En outre, suivant les circonstances, (3) certaines personnes ne peuvent prétendre à l'imputation forfaitaire (par exemple lorsqu'elle est abusive)¹²⁸. Du reste, (4) le dégrèvement ne s'opère pas sur un montant inférieur à 50 CHF (insignifiant)¹²⁹.

À supposer que l'imposition en Suisse est incomplète (imposition partielle des bénéficiaires), l'imputation forfaitaire qui en résulte sera pareillement diminuée. Dans le cas où les revenus extérieurs sont perçus uniquement au niveau cantonal, le dégrèvement est réduit de 2/3 du montant prélevé par l'État contractant. Pour exemple, les dividendes d'une société filiale pour lesquels la déduction n'est accordée que pour l'impôt fédéral direct¹³⁰. À l'inverse, si les revenus extérieurs sont perçus qu'au niveau fédéral, le dégrèvement est réduit de 1/3 du montant prélevé par l'État contractant¹³¹, c'est le cas par exemple des revenus découlant d'actions gratuites qui ne sont pas taxés dans certains cantons¹³². Pour finir, le montant de l'imputation forfaitaire d'impôt correspond à l'ensemble de tous les impôts prélevés par l'État contractant et se soustrait en une seule fois à l'intégralité des impôts perçus par la Confédération. Bien entendu, il ne peut s'élever au-delà des charges effectivement dues dans l'État tiers¹³³.

3. LES CONSÉQUENCES FISCALES DE LA RÉFORME POUR L'ACTIONNAIRE

Suite aux mesures touchant les entreprises du chapitre précédent, le chapitre actuel s'occupe des modifications affectant directement l'actionnaire. Tout au début, nous aborderons l'accroissement de l'impôt sur les dividendes et la marge de manœuvre laissée à l'actionnaire pour réduire l'élévation de cet impôt. Après cela, nous traiterons des autres conséquences pour le porteur de parts dues aux nouvelles dispositions relatives à la transposition et à l'apport en capital.

3.1. L'ACCROISSEMENT DE L'IMPOSITION DES DIVIDENDES

3.1.1. LE CADRE LÉGAL

À travers l'art. 18b al. 1 LIFD*, la RFFA rehausse l'imposition partielle des dividendes à l'échelle fédérale. Effectivement, à compter du 1^{er} janvier 2020 (entrée en vigueur de l'article), les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et les avantages appréciables en argent provenant d'actions, de parts à des sociétés à responsabilité limitée, de parts à des sociétés coopératives et de bons de participation ainsi que les bénéfices provenant de l'aliénation de tels droits de participation seront imposables à 70% dans la fortune commerciale comme dans la fortune privée. Pour lors, l'impôt s'élève dans le présent droit à 50% pour les participations détenues dans la fortune commerciale (majoration de 20% prévue)¹³⁴ et 60% pour celles détenues dans la fortune privée (hausse de 10% attendue)¹³⁵. Dans chaque cas, il faut toujours détenir des droits de participation à hauteur de 10% au moins du capital-actions ou du capital social¹³⁶.

¹²⁸ Art. 6 al. 1 OIFI ; art. 1 al. 2 let. b de l'ordonnance du 14 décembre 1962 instituant des mesures contre l'utilisation sans cause légitime des conventions conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions (RS 672.202).

¹²⁹ Art. 7 OIFI.

¹³⁰ Notice sur l'imputation forfaitaire, p. 2 ; art. 12 al. 1 OIFI.

¹³¹ Art. 12 OIFI.

¹³² Notice sur l'imputation forfaitaire, p. 2 ; art. 12 al. 2 OIFI.

¹³³ Arts. 8 al. 1 et 10 al. 1 et 3 OIFI.

¹³⁴ Art. 18b al. 1 LIFD*.

¹³⁵ Art. 20a al. 1^{bis} LIFD*.

¹³⁶ Arts. 18b al. 1 *in fine* et 20a al. 1^{bis} *in fine* LIFD.

Tandis qu'à l'échelon cantonal, l'art. 7 al. 1 LHID* institue un minimum d'imposition de 50% pour les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et les avantages appréciables en argent provenant d'actions, de parts à des sociétés à responsabilité limitée, de parts à des sociétés coopératives et de bons de participation. Alors que pour l'instant, la marge d'appréciation des cantons pour atténuer la double imposition reste quasi-absolue, si bien que quelques-uns taxent en dessous de 50%¹³⁷. Et à nouveau, d'après le droit existant ou à venir, seules les participations qualifiées jouissent d'un traitement de faveur (c.-à-d. celles équivalentes à au moins 10% du capital-actions ou du capital social)¹³⁸.

Selon le message relatif à la RFFA, l'accroissement de l'imposition partielle des dividendes s'accompagnerait de retombées positives quant à l'équité du projet, les finances des cantons et l'AVS¹³⁹. En premier lieu, règne en droit fiscal suisse le principe de la neutralité de la forme juridique qui énonce l'interdiction de discriminer une forme au profit d'une autre¹⁴⁰. Il s'agit d'un idéal où l'État prélèverait une proportion égale ou équitable d'impôt sans égard à la forme juridique que la société revêt¹⁴¹. Aucune raison ne justifie à ce moment-là les concessions aux sociétés de capitaux (par l'entremise des dividendes dégrévés), de telle sorte la RFFA se dirige en ce sens vers plus d'équité¹⁴². Ensuite, il est question de la première mesure en direction de l'administration fiscale et qui contribue aux recettes publiques. En effet, précédemment n'ont été abordés que des outils fiscaux en faveur de l'entreprise (bien entendu pour compenser la suppression des statuts cantonaux). Puis, en dernier lieu, il faut savoir que les dividendes versés aux actionnaires ne donnent pas lieu à la perception de cotisations sociales. Alors que dans l'alternative, pour le paiement d'un salaire, une contribution est due¹⁴³. Par conséquent, suite cette évolution du taux d'imposition des dividendes, il appert que l'État encourage le salaire à titre rétribution (notamment dans le cas de d'un actionnaire-entrepreneur, cf. 1.2.3.), et simultanément, le premier pilier.

3.1.2. LA MARGE DE MANŒUVRE LÉGALE DES ACTIONNAIRES

Avant d'aborder les autres répercussions occasionnées par la réforme sur le contribuable, il est bon de s'attarder sur les effets concrets de l'augmentation de l'imposition partielle des dividendes par rapport au droit actuel et d'ainsi en questionner le bien-fondé. Premièrement, est-ce que la hausse affecte-t-elle réellement le choix quant à la forme juridique des petites et moyennes entreprises (naturellement, pour celles-ci, le choix d'un statut de société de personnes plutôt que de capital a plus de sens comparé à une entreprise d'envergure internationale)? Sur la base du message relatif à la RFFA, l'augmentation rééquilibre le traitement de la société de capitaux et de la société de personnes. Sous le présent droit et dans des circonstances prédéfinies par l'AFC¹⁴⁴, la société de capitaux devient avantageuse dès 300 000 CHF de revenus annuels dans tous les cantons, après la réforme, seulement à partir de 500 000 CHF¹⁴⁵. Il s'ensuit forcément que cette large différence joue un rôle dans la sélection d'une forme juridique et que l'augmentation de l'imposition des dividendes qui en est à l'origine semble suffisante. Deuxièmement, dans quelle mesure l'actionnaire peut-il minimiser l'accroissement de sa charge fiscale? À court terme, les sociétés ont la possibilité d'accroître les dividendes distribués jusqu'à l'entrée en vigueur du nouveau droit (dans l'intention de bénéficier jusque-là d'un taux

¹³⁷ Message PF 17, p. 2578-2579.

¹³⁸ Art. 7 al. 1 LHID.

¹³⁹ Message PF 17, p. 2593.

¹⁴⁰ OBERSON, *Droit fiscal*, §3 N. 56-57 ; GLAUSER, p. 16 ; Message RIE II, p. 4492.

¹⁴¹ FELBER, N. 116

¹⁴² *Ibid.*

¹⁴³ Selon les arts. 5 al. 1 LAVS, 3 al. 1 LAI, 27 al. 2 LAPG et 2 al. 1 let. a LACI, les cotisations sont prélevées sur le revenu de l'activité lucrative (le salaire).

¹⁴⁴ Message PF 17, p. 2662-2663.

¹⁴⁵ À l'exception de BS et SO, voir Message PF 17, p. 2658.

inférieur). Et dans une perspective à long terme, il est concevable de thésauriser une plus grande partie des bénéfices (diminuer la quote-part des dividendes versés) pour les sociétés et/ou d'opter de préférence pour un salaire (au lieu d'un dividende) pour les actionnaires-entrepreneurs¹⁴⁶. Bien que ces réactions amoindrissent véritablement l'accroissement de l'imposition des dividendes, il n'en demeure pas moins que leur portée est limitée (effet à court terme) ou profite à l'État (à travers l'impôt sur le capital en cas de thésaurisation ou par les assurances sociales dans l'hypothèse du salaire).

3.2. LES CONSÉQUENCES SECONDAIRES

3.2.1. LE CAS DE LA TRANSPOSITION

De façon générale, la transposition décrit la situation où une personne aliène ses droits de participation au profit d'une entreprise dans laquelle il possède déjà plus de 50% des participations, si bien que nous parlons de « vente à soi-même »¹⁴⁷. Et le gain résultant de l'écart entre la valeur nominale et la valeur de marché, qualifié ordinairement de gain en capital privé exonéré, s'apprécie lors d'une telle transaction comme étant un rendement de la fortune mobilière imposable¹⁴⁸. D'ailleurs, selon le Tribunal fédéral¹⁴⁹, le détenteur qui se défait des participations conserve un pouvoir de disposition sur celles-ci via la société reprenante. De ce fait, la transaction est nulle économiquement et s'analyse à l'exemple d'une restructuration de la fortune¹⁵⁰. Dès lors, l'autorité de taxation impose l'opération de transposition quand bien même aucun gain n'a été réalisé effectivement, c'est un cas de réalisation systématique. Cas qui, brièvement, intervient lorsqu'un substrat fiscal menace d'échapper à la mainmise du fisc à la suite d'un transfert d'éléments de la fortune commerciale (imposable) à la fortune privée (non-imposable)¹⁵¹. S'agissant de la transposition, le contribuable détient une plus-value sur sa participation calculée grâce au principe de la valeur nominale¹⁵². De telle manière, il ne transfère pas uniquement sa participation mais aussi la substance fiscale émanant de la valeur ajoutée. Or, en encaissant la contre-prestation de la vente, l'actionnaire acquerrait un capital net d'impôt. Et le substrat fiscal ne serait taxé qu'une seule fois par l'impôt sur les bénéfices de l'entreprise (en contradiction avec le principe de la double imposition économique). Partant, l'État prélève un impôt immédiatement sur l'opération de transposition¹⁵³.

L'impôt résultant d'une transposition équivaut à celui en vigueur pour les participations qualifiées (cf. 3.1.1.). Toutefois à l'heure actuelle, le produit dérivant du transfert d'une participation inférieure à 5% n'est pas soumis à l'impôt¹⁵⁴. De là, une situation insoutenable peut apparaître: d'un côté, il y a potentiellement des transactions s'élevant à des millions qui se soustraient à toute taxe parce que les participations n'atteignent pas le seuil. Et d'un autre côté, une opération plus modeste tombe sous le coup de l'art. 20a al. 1 let. b *in fine* LIFD (respectivement 7a al. 1 let. b *in fine* LHID) lorsque, orchestrée en commun, la vente porte sur un total de participations supérieur à 5%¹⁵⁵. Pour éviter à l'avenir de tels abus, la réforme prévoit la suppression de ce minimum aux arts. 20a al.1 let. b LIFD* et 7a al. 1 let. b LHID*. Or, par

¹⁴⁶ Message PF 17, p. 2640.

¹⁴⁷ Message PF 17, p. 2607 ; LOCHER, ad art. 20, N. 112 ; INEICHEN/NÄGLI, p. 804 ; DERKSEN/GERBER/SCHMIDT/CLEMENT/WYSS, p. 284.

¹⁴⁸ Art 20a al. 1 let. b LIFD ; art. 7a al. 1 let b LHID.

¹⁴⁹ ATF 115 Ib 238, consid. 3c = ASA 58 (1989/1990), p. 693.

¹⁵⁰ OBRIST, *Réalisation*, p. 350-351 ; Circulaire n° 29a de l'AFC, pt. 4.2.5., p. 8 ; ATF 101 Ib 44, consid. 2 ; Arrêt du TF du 6 avril 1973, in: ASA 42 (1973/1974), p. 398.

¹⁵¹ OBRIST, *Introduction*, N. 98 et 104 ; OBRIST, *Réalisation*, p. 358-359.

¹⁵² Circulaire n° 29a de l'AFC, pt. 4.2.5., p. 8.

¹⁵³ OBRIST, *Réalisation*, p. 352 ; KUBAILE/SUTER, p. 168.

¹⁵⁴ Art. 20a al. 1 let. b *a contrario* LIFD ; art. 7a al. 1 let. b *a contrario* LHID.

¹⁵⁵ Message PF 17, p. 2622.

l'abolition pure et simple du seuil de 5%, la réforme néglige les cas plus anodins où un contribuable, par exemple, apporterait simplement un nombre restreint de participations dans sa société anonyme (apport en nature, cf. arts. 628 et 634 CO) sans vouloir pour autant que le transfert soit imposé ou sans même peut-être en connaître les conséquences fiscales. Dès lors, l'introduction d'un palier au-delà duquel un impôt est dû en fonction de la valeur vénale totale des participations aurait été sûrement plus judicieux pour entraver les abus. En conclusion, postérieurement à la réforme toutes les transpositions seront taxées au sens de l'art. 20 al. 1^{bis} LIFD (art. 7 al. 1 LHID), en d'autres termes, conformément à l'imposition des participations qualifiées en vigueur.

3.2.2. LIMITATIONS DU PRINCIPE DE L'APPORT EN CAPITAL

Le principe de l'apport en capital ou le principe de la valeur nominale modifiée¹⁵⁶, introduit par la RIE II le 1^{er} janvier 2011, veut que nous traitions fiscalement les remboursements d'apports, d'agios et de versements supplémentaires du titulaire de parts, au même titre qu'un remboursement du capital-actions ou du capital social, c'est-à-dire en franchise d'impôt¹⁵⁷. Car à l'origine, la mise en capital effectuée par les apports (valeur nominale libérée) ou par les agios (différence entre la valeur nominale et la valeur d'émission¹⁵⁸) s'analyse ni plus ni moins comme une libération du capital social d'une société de capitaux indispensable aux investissements ultérieurs et à la bonne marche de l'entreprise¹⁵⁹. Ainsi, l'apport est vu comme une contribution onéreuse égale en principe à la valeur de la participation obtenue en tant que contre-prestation¹⁶⁰. À cet égard, la capitalisation ne crée pas un revenu, malgré l'augmentation de la fortune qui en résulte¹⁶¹. Conséquemment, les remboursements se voient symétriquement neutralisés, c'est l'inverse d'une opération de donation. En revanche, dans la mesure où les retraits dépassent les apports, nous réintégrons le bénéfice dans l'assiette imposable¹⁶². Dès lors, l'impôt anticipé est dû sur la distribution de ce profit (qui se manifeste dans les réserves ouvertes du bilan contrairement aux réserves latentes, cf. 2.6.2.)¹⁶³. Par ailleurs, en dehors du champ d'application des arts. 60c et 66 al. 1 LIFD, sont imposables tous les apports provenant de tiers¹⁶⁴. Mais toujours est-il que d'autres apports du détenteur de parts n'impliquent pas de conséquences fiscales, par exemple, lors d'un bénéfice d'assainissement « improprement dit » sur des versements à fonds perdus, un abandon de créances ou des versements implicites (cas où l'actionnaire n'acquiert pas de contre-prestation équivalente)¹⁶⁵. Quant au bénéfice d'assainissement « proprement dit », il intervient par exemple dans une situation où un tiers abandonne une créance, et très important, l'impôt sur le bénéfice des sociétés frappe cette opération. C'est la doctrine et la pratique qui séparent le bénéfice d'assainissement « improprement dit » de celui « proprement dit » en fonction de l'imposabilité¹⁶⁶. De là, et d'après la logique avancée, le remboursement des apports s'effectue en franchise d'impôt lorsqu'il restitue des apports découlant de versements à fonds perdus, d'un abandon de créances ou de versements implicites (soit lors d'une réalisation débouchant sur un bénéfice improprement dit).

¹⁵⁶ OBRIST, *Introduction*, N. 126 ; REICH, *Steuerecht*, §13 N. 120-121 ; REICH, *Vermögensertragsbegriff*, p. 282.

¹⁵⁷ Art. 7b LHID.

¹⁵⁸ GLAUSER, p. 188.

¹⁵⁹ GLAUSER, p. 181 et 186 ; BOEMLE/STOLZ, p. 28.

¹⁶⁰ GLAUSER, p. 183 ; REICH, *Die Steuerfolgen*, p. 496ss ; KÄNZIG, *Betrachtungsweise*, p. 80.

¹⁶¹ RYSER/ROLLI, p. 221 ; GLAUSER, p. 66.

¹⁶² RYSER/ROLLI, p. 223 et 284.

¹⁶³ GLAUSER, p. 183.

¹⁶⁴ GLAUSER, p. 430.

¹⁶⁵ RYSER/ROLLI, p. 271 ; OBRIST, *Réalisation*, p. 386-387 ; OBERSON, *Droit fiscal*, §10 N. 8 ; GLAUSER, p. 183-184 et 191-192.

¹⁶⁶ GLAUSER/PACHE, p. 194.

À côté des apports du porteur de part, la distribution des bénéfices pose également plusieurs problèmes sous l'angle du principe de l'apport en capital. Dans un pareil contexte de double imposition (cf. 1.2.3.) où de surcroît un taux progressif prévaut, les entreprises désirent assurément amoindrir la charge fiscale grevant leurs bénéfices. De là, deux moyens permettent d'atteindre ce but: la sous-capitalisation et les prestations appréciables en argent¹⁶⁷. Le premier se réfère à la manière dont une société se finance excessivement par des capitaux étrangers pour maximiser les déductions des intérêts. Cependant, il faut savoir que lorsque le capital étranger est économiquement assimilable au capital propre (p. ex.: prêt de proches), il n'y a pas de déduction des intérêts passifs¹⁶⁸. Puis, le deuxième moyen porte sur les situations où la société cherche à distribuer ses bénéfices autrement que par des dividendes (p. ex.: achat d'un véhicule d'entreprise à moindre coût), nous parlons à ce sujet de « prestations appréciables en argent ». Trois conditions délimitent cette notion: d'abord, il doit s'agir (1) d'une prestation sans contre-prestation équivalente, qui est (2) destinée à un sociétaire ou à un proche, et qui provoque (3) un appauvrissement de la société reconnaissable et manifeste¹⁶⁹. En résumé et selon GLAUSER, toute diminution du résultat qui ne se justifie pas par le processus de production doit être ajoutée au bénéfice imposable¹⁷⁰.

Bien que le principe de l'apport en capital découle d'une logique rationnelle, il provoqua depuis la RIE II d'énormes pertes fiscales pour la collectivité et fut au centre de la polémique (notamment à cause de l'effet rétroactif accordé sur les apports effectués jusqu'à 5 ans avant la réforme)¹⁷¹. C'est pourquoi la RFFA instaure un nouveau régime à travers les alinéas 2, 3, 4, 5 de l'art. 7b LHID*. Dès l'entrée en vigueur de la réforme, l'entière déduction des versements issus des réserves d'apports, d'agios ou versement supplémentaires n'est possible qu'uniquement si l'entreprise distribue en même temps un montant équivalent issu d'autres réserves (imposables). Et si le montant des autres réserves s'avère plus petit, la moitié de la différence est imposable, mais au plus le montant maximum pouvant être distribué par les autres réserves en vertu du droit commercial¹⁷². Logiquement, la distribution de réserves issues de bénéfices improprement dits implique les mêmes développements. Toutefois, il est important de souligner que l'art. 7b LHID* ne s'applique qu'aux sociétés cotées dans une bourse suisse (les limitations n'affectent donc pas les EMN étrangères).

Ainsi est restreinte la liberté concédée par le droit actuel: pour des fonds propres comprenant une réserve formée d'apports s'élevant à 100 000 CHF et d'autres réserves pour 40 000 CHF, seul 30 000 CHF seront francs d'impôt lors d'un remboursement au porteur de part contre 100 000 CHF pour le moment. L'art. 7b al. 4 LHID* précise que l'analogie peut être faite concernant les actions gratuites et/ou l'augmentation gratuite de la valeur nominale, c.-à-d. lorsque l'entreprise convertit ses réserves libres en capital propre. Dans cette situation, le montant de la valeur nominale des actions augmente mais cela ne modifie pas la valeur vénale totale de celle-ci. L'action étant composée d'une part d'une valeur nominale d'émission et d'autre part d'une valeur correspondant aux bénéfices thésaurisés dans l'entreprise (matérialisés par les réserves)¹⁷³.

¹⁶⁷ RYSER/ROLLI, p. 264.

¹⁶⁸ Art. 65 LIFD.

¹⁶⁹ GLAUSER p. 310 ; RYSER/ROLLI, p. 285 ; OBERSON, *Droit fiscal*, §10 N. 39 et 41 ; ATF 131 II 593, consid. 5.1 ; ATF 113 Ib 23, consid. 4a.

¹⁷⁰ GLAUSER, p. 17.

¹⁷¹ <https://www.rts.ch/info/economie/8314864-reforme-fiscale-l-ombre-des-7-milliards-oublies-de-2008-plane.html> (26.10.2019).

¹⁷² Arts. 671ss CO.

¹⁷³ OBRIST, *Introduction*, N. 130.

Dans l'éventualité d'un excédent de liquidation de l'entreprise (il s'agit là du montant résultant d'une liquidation totale ou partielle de la société ou du rachat de ses propres droits de participations, à l'exemple d'une réduction du capital ou de l'art. 659 CO)¹⁷⁴, les remboursements d'apports en capital s'effectuent en franchise d'impôt uniquement s'ils équivalent à la moitié de l'excédent de liquidation. Autrement, la part de cet excédent de liquidation imposable est réduite d'un montant correspondant à la moitié de la différence entre cette part et le remboursement, mais au plus du montant des réserves disponibles dans la société¹⁷⁵. Donc, dans la situation où l'excédent de liquidation s'élève à 90 CHF et les réserves issues d'apports en capital à 10 CHF, il faudra soustraire 10 CHF de l'excédent de liquidation imposable de 90 CHF (et non pas 40 CHF, la moitié de la différence).

4. LES ALLÈGEMENTS FISCAUX CANTONAUX

À la suite des mesures fiscales proprement dites, de nets allègements fiscaux seront mis en place par les cantons afin de pallier l'augmentation des impôts après la suppression des privilèges fiscaux. Bien que ne faisant pas partie formellement du projet RFFA, la baisse de l'impôt sur le bénéfice au niveau cantonal joue un rôle décisif dans l'instauration de cette nouvelle réforme. Le but premier étant à nouveau de modérer l'augmentation de l'impôt afin de prévenir les répercussions négatives pour l'économie suisse (principalement le départ d'entreprises). À cet égard, nous parlons de « conséquences dynamiques » lorsque nous considérons d'éventuelles réactions des contribuables (à l'inverse de celles « statiques »)¹⁷⁶.

Loin de constituer une simple baisse (de politique régionale ou locale), les allègements fiscaux cantonaux bénéficieront à toutes les entreprises, même celles ayant accès aux instruments spécifiques d'optimisation fiscale. Ensuite, chaque canton est libre de combiner la baisse d'impôt et les instruments fiscaux conformément au cadre légal imposé, selon ses propres spécificités, afin de répondre à ses besoins particuliers. Dès lors, ce chapitre compare au début les deux éléments cités en fonction des régions et des planifications envisagées. Et à la fin, il détaille (avec l'appui d'un graphique) les retombées précises de la RFFA sur les taux d'imposition en Suisse, et plus particulièrement, lorsque l'on additionne la baisse de l'impôt aux outils d'optimisation fiscale.

4.1. LA BAISSÉ GÉNÉRALE D'IMPOSITION FACE À LA MISE EN PLACE D'OUTILS D'OPTIMISATION

Tant la baisse générale que les instruments d'optimisation relèvent du pouvoir cantonal. En conséquence, il existera 26 systèmes distincts. Toutefois, diverses tendances ressortent selon les régions et méritent d'être soulignées.

En prenant en compte la charge fiscale effective maximale de l'impôt sur le bénéfice sous le droit en vigueur et dans le scénario de la réforme¹⁷⁷, nous constatons premièrement une baisse générale des taux. En effet, les données n'incluent pas les privilèges fiscaux cantonaux faute de quoi ce serait naturellement l'inverse pour les entreprises avantagées. Deuxièmement, nous observons une diminution en moyenne de l'impôt plus marquée pour les cantons romands (environ 6%) que pour les cantons alémaniques (environ 3%) ou que pour le Tessin (4%). L'écart des taux peut s'expliquer notamment du fait que la politique fiscale des cantons romands est plus axée sur une nette diminution des taux que par l'emploi d'outils d'optimisation (cf. graphique au point 4.2.). Tandis que les cantons alémaniques penchent plus sur une faible diminution des taux avec une mise en place plus élargie des moyens de défiscalisation

¹⁷⁴ RYSER/ROLLI, p. 171.

¹⁷⁵ Art. 7b al. 5 LHID*.

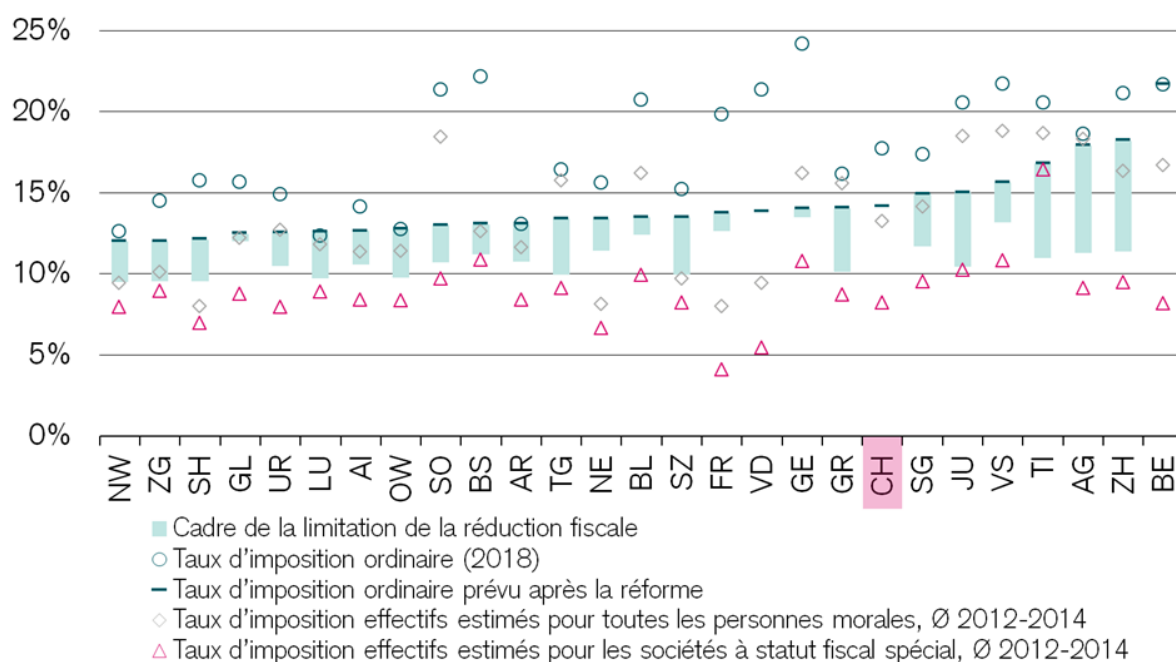
¹⁷⁶ Message PF 17, p. 2634.

¹⁷⁷ Chiffres disponibles sur le tableau 21, voir message PF 17, p. 2679.

(spécialement dans le cas du canton Zurich qui a la possibilité exceptionnelle d'introduire l'intérêt notionnel). Ceci dit, le graphique au point 4.2. révèle parfaitement les disparités pré- et post-réforme. Et au final, les préférences des cantons se fondent sur des considérations avant tout économiques, quand bien même la baisse générale des taux semble plus égalitaire que la mise en place d'instruments fiscaux en concédant une diminution de l'impôt sur le bénéfice à toutes les entreprises sans qu'elles ne doivent remplir de conditions.

4.2. LE CUMUL DES DEUX MÉCANISMES DE DIMINUTION DE L'IMPÔTS

Un graphique de l'AFC (ci-dessous) illustre magnifiquement l'impact de la RFFA d'une part sur la diminution des taux d'imposition ordinaire des sociétés, et d'autre part de l'augmentation des taux d'imposition pour les sociétés privilégiées. Au reste, la marge de réduction des outils de défiscalisation démontre la propension des cantons à promouvoir la R&D (il s'agit du cadre de limitation de la déduction fiscale sur le graphique). Par ailleurs, il faut remettre le graphique en perspective avec l'importance actuelle des sociétés à statut fiscal cantonal dans certains cantons¹⁷⁸. À Berne par exemple, ce type de société ne joue qu'un rôle mineur, par conséquent, le taux prévu n'est pas adapté et revu à la baisse. *A contrario*, pour Bâle-Ville et Zoug, l'ajustement du taux reflète le poids de ces sociétés dans l'économie locale.



Source: <https://www.credit-suisse.com/media/assets/private-banking/docs/ch/unternehmen/unternehmen-unternehmer/kantonale-strategien-im-wettbewerb-um-unternehmen-fr.pdf> (consulté le 26 octobre 2019).

5. LA PLACE ÉCONOMIQUE SUISSE

En marge du cadre précis de la RFFA, ce chapitre traite en grande partie du contexte fiscal international et des tendances globales qui en résultent. Il s'ouvre par la description du dumping fiscal et de la concurrence fiscale dommageable avant d'appréhender la concurrence intercantonale et internationale. Par la suite, le chapitre parle du *ruling* fiscal, puis il se ferme par une critique de la concurrence dite « astucieuse » qui pousse les États à élaborer sans cesse de nouvelles mesures d'optimisation fiscale.

5.1. LE DUMPING FISCAL ET LA CONCURRENCE FISCALE DOMMAGEABLE

¹⁷⁸ SCHÜPBACH, p. 3

De l'anglais *to dump* (jeter, déverser, se débarrasser), le dumping désigne in globo la façon déloyale de sous-enchérir, de placer des offres en dessous du prix du marché. Dans un contexte de fiscalité, le dumping se réfère à la manière dont certains États rabaisent les taux d'imposition usuels afin de fausser la concurrence¹⁷⁹.

Ensuite, objet d'une lutte qui a débuté en 1998, la concurrence fiscale dommageable appelé par certains « course vers le bas » (soit *race to the bottom* en anglais)¹⁸⁰ décrit la situation où l'équilibre entre d'un côté les biens offerts par l'État, et d'un autre côté, les taux d'imposition des entreprises en vigueur, est rompu. L'apparition de certaines mesures fiscales sans exigence d'activité substantielle (cf. 2.4.2.) en est la cause, car du fait de la mondialisation, les EMN ont la possibilité de déplacer leurs capitaux aisément afin de bénéficier du meilleur climat fiscal possible. Partant, un pays Z par exemple, qui offre aux entreprises des moyens de rapatrier des bénéficiaires au sein de sa juridiction (plus clémente fiscalement), le fait au détriment du pays Y qui supporte les coûts liés à l'exploitation de l'entreprise sur son territoire (routes, hôpitaux, crèches, etc.)¹⁸¹.

Du reste, il est question d'une concurrence fiscale, c'est-à-dire le lot de mesures fiscales (diminution des taux, niches, incitations) influant sensiblement sur la localisation d'une activité économique¹⁸². Puis, la concurrence est dite « dommageable » lorsque le régime introduit présente soit les caractéristiques d'un paradis fiscal (aucun impôt ou moindre) ou soit d'un régime fiscal préférentiel¹⁸³. La concurrence fiscale dommageable (CFD) affecte en premier lieu la localisation des activités du secteur tertiaire car logiquement les prestations de service sont géographiquement déplaçables. De là, découlent des conséquences néfastes pour la *prospérité mondiale* selon le FHTP, et c'est dans ce contexte de mondialisation que le rapport BEPS de 1998 dépeint la CFD comme tendant à *saper la base d'imposition des autres pays*, de *fausser les schémas d'échanges et d'investissement* et de *porter préjudice à l'équité et à la neutralité* des régimes fiscaux¹⁸⁴.

D'un point de vue historique, nous expliquons la CFD du fait qu'autrefois, l'imposition des entreprises s'organisait uniquement dans une optique nationale, les différents systèmes cohabitaient entre eux mais restaient clos. Par la suite, avec la mondialisation et la facilitation des échanges et de la circulation des capitaux, les États débutèrent une politique centrée sur une structure fiscale attractive afin d'élargir potentiellement l'assiette de l'impôt en attirant des capitaux étrangers dans le pays. À partir de là, les EMN adaptèrent leur stratégie en fonction des options allouées par les États et profitèrent ainsi des règles fiscales les plus avantageuses. Inévitablement et comme expliqué plus haut, cette situation provoqua une distorsion dans les schémas d'échanges et d'investissements internationaux et induisit une érosion de la base d'imposition des pays moins attrayants fiscalement. Aussi, il s'ensuivit la problématique des bénéficiaires sans contrepartie (exemple des pays Z et Y cité plus haut) pour les États de résidence confrontés à des EMN déplaçant leur profit. Pourtant, malgré tout, chaque État reste maître de son système d'imposition, et une politique fiscale de ce type n'implique pas nécessairement de mauvaises intentions, mais peut s'expliquer par la volonté d'intensifier les investissements sur le territoire pour une certaine durée, de compenser certains désavantages structurels ou l'absence de ressources naturelles. Ce faisant, le cadre international imposé se doit d'être souple¹⁸⁵. Ainsi les critères de l'OCDE qui définissent les régimes fiscaux

¹⁷⁹ BLUMENSTEIN/LOCHER, p. 179.

¹⁸⁰ WILSON, p. 288 ; EURODAD, p. 8 et 13 ; DIETSCH/RIXEN p. 155-156.

¹⁸¹ OCDE, *BEPS 1998*, p. 17 ; DIETSCH/RIXEN p. 154-156.

¹⁸² OBERSON, *précis*, N. 60.

¹⁸³ OBERSON, *précis*, N. 60-61.

¹⁸⁴ OCDE, *BEPS 1998*, p. 8.

¹⁸⁵ OCDE, *BEPS 1998*, p. 15-16.

dommageables demeurent généraux et laissent une marge de manœuvre aux États. Sans revenir aux facteurs d'identification d'un régime préférentiel (cf. 1.3.3.), le présent sous-chapitre évoque seulement ceux d'un paradis fiscal, soit l'absence: (1) d'un impôt approprié (s'il est dérisoire par exemple), (2) d'un échange des dispositions législatives ou pratiques administratives, (3) de transparence et (4) d'une activité substantielle¹⁸⁶.

5.2. LA CONCURRENCE INTERCANTONALE

Marquée par le fédéralisme et le principe de l'autonomie des cantons¹⁸⁷, le système fiscal suisse est morcelé. De là, naît une forte concurrence entre les cantons qui incitait, déjà par le passé, les autorités fiscales à avoir recours à des arrangements avec les contribuables, ce qui fut prohibé par la suite par la Constitution et un concordat en 1948¹⁸⁸.

Afin de préserver leur compétitivité fiscale, tous les cantons ont prévu de diminuer le taux d'imposition sur le bénéfice des entreprises afin de pallier l'abrogation des privilèges fiscaux. Dès lors, une pression vers une imposition basse s'exerce, et elle est d'autant plus forte que l'importance actuelle des sociétés à statut pour les cantons en question est grande. Les cantons avec des taux ordinaires élevés ont tous prévu de réduire un maximum leur taux afin de rester à la hauteur des autres cantons (cf. graphique au point 4.2.). Et en définitive, deux risques dérivent du choix du taux d'imposition pour les cantons: une perte fiscale si le taux est trop bas et une perte fiscale si le taux est trop haut à cause du possible départ d'entreprises.

Il n'empêche que le fédéralisme suisse implique une redistribution des richesses entre les cantons. Cela relativise la compétitivité entre les cantons par rapport à la concurrence internationale. Mais à ce propos, la RFFA instaure de nouvelles règles en matière de péréquation financière pour prendre en compte la suppression des statuts fiscaux. En effet, la pondération des bénéfices des sociétés sera abaissée, par conséquent, les cantons à forte fiscalité débourseront moins pour les cantons à faible fiscalité¹⁸⁹. À titre de compensation, la Confédération versera temporairement (pendant 7 ans), un montant total de 180 millions aux cantons n'atteignant pas les ressources minimales (les cantons dits « pauvres »)¹⁹⁰.

5.3. LA CONCURRENCE INTERNATIONALE

5.3.1. GÉNÉRALITÉS

Dans un contexte de réformes fiscales dont l'objectif tend vers la création d'un lieu d'implantation optimal pour les sociétés, la comparaison avec l'étranger est décisive¹⁹¹. Dans ces conditions, la venue d'une entreprise dépend avant tout de l'imposition en vigueur sur le lieu d'incorporation envisagé. C'est un élément clé pour la venue d'une entreprise, et ce, malgré les autres paramètres liés aux facteurs de production, d'approvisionnement ou commerciaux disponibles dans la région que les dirigeants considèrent intéressants¹⁹². Mais parmi ces facteurs, la situation géographique, la main d'œuvre et la capacité d'innovation jouent un rôle considérable. De la même manière, il ne faut pas négliger l'élément de la stabilité politique¹⁹³. Partant, un système fiscal orienté exclusivement sur la diminution des taux n'obtient pas forcément les résultats escomptés¹⁹⁴. En outre, il paraît primordial de s'attarder sur les chiffres

¹⁸⁶ OCDE, *BEPS 1998*, p. 26 ; OBERSON, N. 60.

¹⁸⁷ Arts. 3 et 47 Cst.

¹⁸⁸ RIVIER, *L'imposition*, p. 50-51.

¹⁸⁹ Art. 3 al. 3 PFCC.

¹⁹⁰ Art. 23a PFCC ; Explications du Conseil fédéral, p. 14.

¹⁹¹ FELBER, N. 120.

¹⁹² KUBAILE/SUTER, p. 1

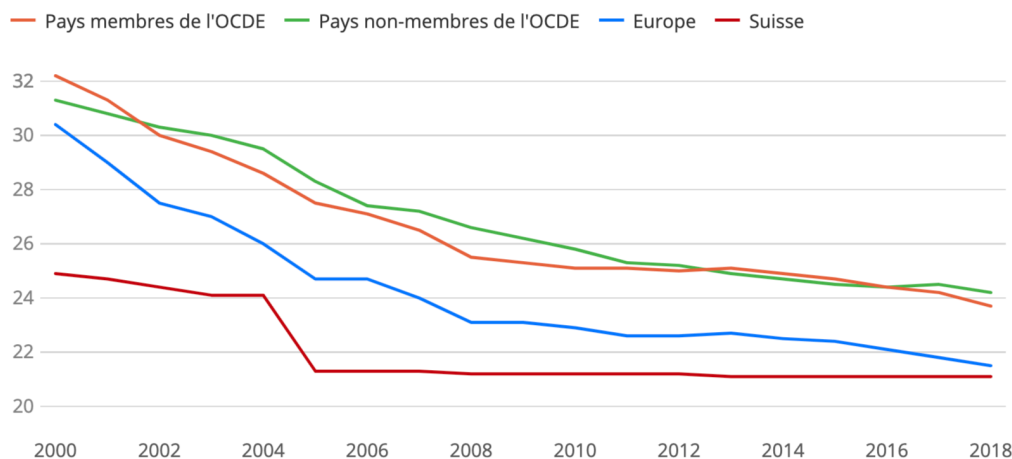
¹⁹³ Message PF 17, p. 2572.

¹⁹⁴ KUBAILE/SUTER, p. 9.

(graphique ci-dessous) qui attestent de la décroissance des taux de l'impôt sur le bénéfice en Suisse (rouge foncé) et au niveau international. Et visiblement, la tendance à la baisse est frappante. À ce sujet, le FINANCIAL TIMES parle d'une diminution d'1/3 depuis 20 ans pour les multinationales¹⁹⁵.

Évolution du taux moyen de l'impôt sur les bénéfices des sociétés (en %)

À l'exception des États à taux zéro



Source: OCDE • Récupérer les données

SWI swissinfo.ch

Source: https://www.swissinfo.ch/fre/votations-du-19-mai_imp%C3%B4t-des-entreprises--comment-freiner-la-concurrence-mondiale/44943870 (consulté le 26 octobre 2019).

En premier lieu, il faut souligner les faiblesses du droit fiscal international. Actuellement, le principe de la pleine concurrence, *arm's length principle*, accorde le droit à une entreprise d'entrer en relation d'affaires avec une société du même groupe à condition que les transactions se règlent aux prix du marché¹⁹⁶. Ce principe régit les échanges au sein d'une société multinationale et oblige ainsi ces entreprises à établir un prix équitable et objectif sur les échanges de biens internes. Or, le marché international comporte de nos jours une majorité de transactions intra-groupes (60-80%) et une minorité d'échanges entre tiers indépendants. Il en ressort invariablement une disparité entre le prix de transfert et le prix potentiellement réel d'un bien dès lors qu'un groupe dispose d'une position de force sur un marché déterminé¹⁹⁷. Le risque étant qu'une EMN puisse apprécier subjectivement les prix à la baisse et engendrer de cette manière une économie d'impôt. C'est la problématique du prix de transfert. Maintes méthodes sont employées pour le mesurer, nous énumérons entre autres: le rapprochement avec un prix comparatif, l'évaluation par les coûts effectifs des biens et services ou d'après le prix de vente au consommateur final¹⁹⁸. Et en dépit des règles établies et au regard de la complexité pour mesurer le prix de transfert, il n'est pas exclu qu'un groupe d'entreprise exploite sa marge de manœuvre pour le sous-évaluer et payer moins d'impôts.

En deuxième lieu, un autre point éclaire les rouages de la concurrence fiscale internationale pour les entreprises multinationales: le bénéfice comptable. Là-dessus, une étude de

¹⁹⁵ https://www.swissinfo.ch/fre/votations-du-19-mai_imp%C3%B4t-des-entreprises--comment-freiner-la-concurrence-mondiale/44943870 (consulté le 26 octobre 2019) ; Pour un graphique des places fiscales les plus avantageuses en Europe en 2019, voir <https://datawrapper.dwcdn.net/B6Mzo/1/> (consulté le 26 octobre 2019).

¹⁹⁶ GLAUSER, p. 310.

¹⁹⁷ <https://www.domainepublic.ch/articles/33617> (consulté le 26 octobre 2019).

¹⁹⁸ RYSER/ROLLI, p. 319.

l'économiste GABRIEL ZUCMAN parle d'« *accounting for shifting profits* »¹⁹⁹, soit un déplacement des bénéfices comptables à des fins d'optimisation fiscale (et non d'une délocalisation des entreprises) dans des États à faible imposition. En d'autres termes, cette concurrence se répercute majoritairement sur les branches transnationales des groupes (les structures financières, de conseils, de marketing ou de participations) et non sur les entités de production. Car trop de paramètres (voir le début du sous-chapitre) influencent la localisation stratégique de ces dernières rendant ainsi le facteur du taux régulier d'imposition plus accessoire. En revanche, l'introduction d'une imposition spéciale ou privilégiée cible uniquement les départements mobiles des EMN cités et de la sorte favorise la dynamique de concurrence. Dans le sens où les changements opérés n'altèrent pas l'essence même du système fiscal, mais seulement la partie concernée, et que dès lors, chaque État a la possibilité d'exagérer aisément ses mesures fiscales pour s'adapter à la concurrence. Partant de ce constat, l'imposition sélective se révèle être le gros problème à l'origine de la concurrence, et conséquemment, de la chute des taux²⁰⁰.

5.3.2. LE *RULING* FISCAL

Instrument précieux de la concurrence fiscale, le *ruling* consiste en une garantie juridique (ou un accord) octroyée sur demande à certaines entreprises par les autorités fiscales d'un pays²⁰¹. La garantie porte sur le traitement fiscal réservé à l'entreprise dans l'éventualité d'une implantation sur le territoire, ou plus précisément, sur certains éléments fiscalement pertinents²⁰². À travers ce procédé, l'entreprise s'assure des coûts à prendre en compte dans le cadre d'une planification. Ainsi, le *ruling* répond au besoin de sécurité et de stabilité des sociétés²⁰³. À l'origine, il provient du principe de la bonne foi (art. 9 Cst.) qui veut que le citoyen soit protégé dans la confiance légitime qu'il place dans les assurances des autorités et même de l'autoriser à s'en prévaloir lorsque celles-ci se manifestent contraires au principe de la légalité²⁰⁴. En outre, il convient de remplir cinq conditions pour s'appuyer sur un *ruling*: (1) l'autorité est confrontée à une situation concrète en relation avec des personnes déterminées, (2) elle est compétente pour donner le renseignement ou elle pouvait raisonnablement être considérée comme tel par le contribuable (habituellement le service des contributions cantonal), (3) celui-ci ne pouvait pas avoir connaissance autrement de l'inexactitude du renseignement, (4) des dispositions ont été prises sur la base des renseignements donnés et ne peuvent être supprimées sans causer des désavantages et (5) l'ordre juridique n'a pas changé²⁰⁵.

En substance, le *ruling* simplifie la sélection d'un emplacement pour les entreprises en offrant l'opportunité d'effectuer un tri parmi les juridictions les plus avantageuses fiscalement (à l'image d'un chalandage fiscal). Par surcroît, il fut très critiqué à l'échelle internationale²⁰⁶, car il faut relever que le *ruling* forme un outil parfait pour l'imposition sélective (cf. 5.3.2., *in fine*), et que par conséquent, il contribue à renforcer la concurrence et à favoriser les concessions fiscales dont seules les entreprises multinationales bénéficient. Très pratiqué en

¹⁹⁹ TØRSLØV/WIER/ZUCMAN, p. 31 ; <https://www.domainepublic.ch/articles/33617> (consulté le 26 octobre 2019).

²⁰⁰ DIETSCH/RIXEN, p. 153 et 155.

²⁰¹ BLUMENSTEIN/LOCHER, p. 385 ; SCHREIBER/JAUN/KOBIERSKI, p. 298 ; SCHNEIDER/SCHÖNENBERGER/HEINRICH, p. 2.

²⁰² BEUSCH, p. 2.

²⁰³ SCHREIBER/JAUN/KOBIERSKI, p. 300.

²⁰⁴ GLAUSER, p. 11 et 26 ; REYMOND, p. 371 ; YERSIN, p. 253ss ; BELLANGER, p. 13ss ; AUBERT/MAHON, ad art. 9, N. 12 ; BLUMENSTEIN/LOCHER, p. 28 ; AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, p. 544 ; ATF du 8 janvier 2004, consid. 5.2 (2A.256/2003).

²⁰⁵ Communication de l'AFC du 29 avril 2019, p. 1-2 ; SCHREIBER/JAUN/KOBIERSKI, p. 309 ; ATF 131 V 472, consid. 5 ; ATF 121 II 473, consid. 2c.

²⁰⁶ Notamment après le scandale des LuxLeaks, voir <https://www.letemps.ch/economie/luxleaks-accord-ministres-europeens-lutter-contre-loptimisation-fiscale> (consulté le 26 octobre 2019).

Suisse, ce moyen de persuasion était employé pour les régimes fiscaux privilégiés et le sera également prochainement pour les outils de défiscalisation²⁰⁷. En outre, il est aussi utilisé pour la répartition des bénéfices et le calcul du prix de transfert. Toutefois, le *ruling* semble légitime dans le sens où chaque personne, physique ou morale, doit pouvoir connaître avec précision le traitement fiscal qui lui est réservé à l'endroit où elle désire se rendre. Puisqu'en définitive, l'impôt, en privant le contribuable d'un pourcentage de son patrimoine porte atteinte à son droit à la propriété et à la liberté économique, et en tant que tel, le *ruling* doit faire l'objet de restrictions (cf. 1.1.3. et l'art. 36 Cst.). À cet égard, il est indispensable dans un État de droit que le contribuable ne soit pas pris au dépourvu par des mesures fiscales conformément aux principes de la sécurité et de la prévisibilité du droit issu du principe de la légalité (art. 5 Cst.). En attendant, à l'aune des propos avancés, le *ruling* fiscal s'avère nuisible dans un environnement concurrentiel. Du moins, spécialement lorsqu'il entre en concours avec un système fiscal incorporant une imposition sélective, à tel point que celle-ci uniquement pose problème dans un tel contexte²⁰⁸.

5.3.3. « UNE COURSE À L'HABILETÉ FISCALE »²⁰⁹

Dans la continuité du chapitre, il est question ici d'apporter une vue d'ensemble sur les outils d'imposition sélective existants aussi en dehors des frontières suisses. Étant donné qu'effectivement, au regard des propos tenus précédemment, le levier sur lequel appuyer pour amplifier aisément ses recettes fiscales n'est d'autre que l'utilisation d'instruments fiscaux spécifiques (cf. 5.3.1). À noter que les moyens mentionnés plus bas sont susceptibles d'être éliminés prochainement ou sont en cours de suppression.

En Europe, différents pays emploient l'imposition sélective, par exemple l'Irlande et son « *Double Irish Sandwich* » qui correspond à une technique de planification fiscale alambiquée nécessitant l'incorporation de deux sociétés en Irlande (une holding de propriété intellectuelle et une société opératrice)²¹⁰. Les Pays-Bas participent aussi à la course avec le « *Dutch sandwich* », exploité en parallèle avec « la doublette irlandaise » (autre nom du *Double Irish Sandwich*). Il s'agit de l'exploitation d'une société fictive (membre d'un groupe d'entreprises) basée aux Pays-Bas afin de transférer les bénéfices du groupe dans d'autres juridictions librement (sans frais) selon les lois locales et le réseau de conventions hollandais²¹¹. Quelques pays comme l'Angleterre ou la Belgique possèdent par ailleurs également des structures excessivement avantageuses pour les multinationales²¹². À partir de là, nous avons affaire à une concurrence dite « astucieuse » où chaque pays redouble d'efforts pour façonner de nouveaux dispositifs n'atténuant que l'imposition de certaines entreprises ou de capitaux. Et au final, la Suisse n'échappe pas à la tendance actuelle et participe à cette course d'habileté depuis la fin du siècle dernier avec la fixation des statuts fiscaux cantonaux dans la loi et les multiples avantages octroyés *a posteriori* (cf. 1.2.2. et 1.2.3.), jusqu'à de nos jours avec la RFFA.

6. LES PERSPECTIVES FUTURES DE LA FISCALITÉ DES ENTREPRISES

Ce chapitre final aborde deux tendances vers lesquelles la fiscalité des entreprises de manière générale se dirige: le morcellement en niches et l'harmonisation des normes.

²⁰⁷ SCHREIBER/JAUN/KOBIERSKI, p. 297-298 ; ATF 121 II 473, consid. 2c.

²⁰⁸ LAMASSOURE, p. 18.

²⁰⁹ *Ibid.*

²¹⁰ FUEST/SPENGLER/FINKE/HECKEMEYER/NUSSER, p. 4.

²¹¹ THORNE, p. 13 ; KAHALE, p. 1.

²¹² LAMASSOURE, p.18 ; EUROODAD, p. 71 et 133.

6.1. UN SYSTÈME DE NICHES FISCALES

Les États accordent une multitude d'options aux entreprises afin de diminuer leur taux d'imposition (cf. le sous-chapitre précédent). Et de tels moyens évoquent les niches fiscales françaises, grâce auxquelles certains contribuables (personnes physiques ou morales) économisent énormément d'impôts²¹³. Néanmoins, la multitude de moyens ou d'instruments caractérisant un tel système met en évidence son déséquilibre, dans le sens où il présente des inégalités critiquables (cf. 2.5.) et qu'il n'est probablement pas totalement efficace (l'emploi efficace de l'intégralité des outils de défiscalisation par la totalité des contribuables apparaît comme difficilement soutenable). De plus, de pareilles mesures s'accompagnent fréquemment d'une augmentation des charges fiscales dans les domaines non concernés par celles-ci, exacerbant ainsi les disparités entre les secteurs, les domaines ou les personnes, selon la portée de l'avantage fiscal. Conséquemment, la durabilité d'un tel modèle est remise en cause et l'évolution du régime fiscal suisse telle qu'elle est exprimée dans cette étude en témoigne. De plus, bien que l'OCDE ait fixé le cadre de ces avantages (cf. 1.3.3.), il n'en demeure pas moins qu'elle les désapprouve sur le principe et qu'elle étudie aujourd'hui d'autres solutions que nous aborderons plus tard. Il est aussi vrai que, dans un système de ce type, une multiplication des règles n'est pas impensable et ne mènerait qu'à plus de complications, quant à la coordination ou la mise en œuvre des mesures par exemple, et donc à plus d'opacité: un résultat favorable aux entreprises qui, cas échéant, useraient des déficiences afin de se soustraire à l'impôt. D'après ces réflexions, et quand bien même la Suisse s'adapte à ce système avec la RFFA, il est à notre sens inadapté au cadre actuel de mondialisation et de forte concurrence dans lequel les entreprises multinationales détiennent l'initiative sur les États. Toutefois, *in casu*, il apporte une solution à un problème urgent: la conformité aux règles européennes (les standards OCDE).

6.2. UNE HARMONISATION GLOBALE

L'OCDE et le G20 se projettent à l'heure actuelle sur une harmonisation globale de la fiscalisation des entreprises au sein des pays membres pour contrer les problèmes liés à la mondialisation et notamment à la digitalisation de l'économie. Ladite harmonisation reposerait sur deux piliers: (1) la répartition de la fiscalité dans les pays où les biens et les services sont vendus qu'importe la présence physique ou non de l'entreprise en question et (2) l'application d'un taux minimum d'imposition²¹⁴. Cependant, de nouvelles problématiques apparaissent: quel taux définir? Est-ce injuste pour les pays inférieurs structurellement qui souhaite attirer des entreprises?

Sur ce thème de l'harmonisation globale, nous touchons à l'essence même d'une des prérogatives étatiques: la souveraineté territoriale de l'État²¹⁵. Partant, un pareil remaniement serait inédit et ne peut se faire sans le biais de nombreux accords. Et naturellement, d'innombrables complications techniques surgissent lorsque l'on considère cette solution (quant au montant exact de l'impôt minimal, les clés de répartition entre les pays, les défis politiques, etc.). Mais en revanche, cette solution paraît idéale: en effet, quoi de mieux face à la globalisation de l'économie, qu'un système d'imposition tout aussi global? Ainsi, théoriquement, si les travaux débouchent sur une réelle harmonisation des normes fiscales internationales, l'imposition des entreprises multinationales répondra aux standards d'équité et d'égalité internationaux.

²¹³ Au nombre de 474 en 2018, les niches fiscales françaises ont totalisé un coût pour l'État de 100 milliards d'euros selon le site internet capital.fr, voir <https://www.capital.fr/votre-argent/niche-fiscale-1320106> (consulté le 26 octobre 2019).

²¹⁴ <https://www.oecd.org/tax/beps/international-community-agrees-on-a-road-map-for-resolving-the-tax-challenges-arising-from-digitalisation-of-the-economy.htm> (consulté le 26 octobre 2019).

²¹⁵ RYSER/ROLLI, p. 23 et 28 ; OBERSON, *Droit fiscal*, §2 N. 1.

CONCLUSION

Désirant se conformer aux lignes directrices européennes instituées par l'OCDE, la Suisse proposa au peuple une première réforme (RIE III). Puis, après l'échec de celle-ci lors des votations populaires, une seconde réforme voit le jour: la Réforme fiscale et financement de l'AVS (RFFA). Approuvée par le peuple et les cantons le 19 mai 2019²¹⁶, celle-ci altère fondamentalement l'ossature du système fiscal helvétique. Et à la lecture de ce travail, nous avons pu effectivement discerner les incidences multiples de la RFFA sur l'entreprise et sur l'actionnaire. De même que les implications relevant du droit constitutionnel par rapport aux instruments fiscaux à venir.

En premier lieu, la RFFA abroge purement et simplement les statuts fiscaux cantonaux, nommément les sociétés de holding et d'administration. Comme nous l'avons relevé, il s'agit d'une réaction consécutive aux études de l'OCDE qui primo dévoilent les répercussions des paradis fiscaux et des régimes fiscaux préférentiels dommageables sur les pays tiers et qui secundo les caractérisent avec des éléments d'identification précis. Car à la lumière de notre exposé, de tels systèmes peuvent éroder la base d'imposition d'autres pays et partant leur causer un préjudice. En effet, l'imposition sélective associée à ces régimes fiscaux, conformément à ce que nous avons examiné, n'affecte que des personnes ou des capitaux particuliers, de manière à d'une part rapatrier de la matière imposable et d'élargir l'assiette de l'impôt, et d'autre part, à préserver au mieux les recettes fiscales.

En deuxième lieu et à titre de compensation, la RFFA apporte un lot de mesures adressées aux entreprises et aux actionnaires. Pour les entreprises, selon les points abordés, elle introduit d'abord des instruments d'encouragement à la R&D avec la *patent box* et la super-déduction des dépenses en R&D, circonscris par la condition de l'activité substantielle (calculée d'après le quotient Nexus pour la *patent box*). Puis, toujours en faveur de l'entreprise, l'intérêt notionnel (la déduction d'intérêts fictifs) intégrera également le paysage fiscal suisse, cependant, seul le canton de Zurich remplit les conditions pour l'inscrire dans sa loi. Et il faut retenir tout de même la limite de déduction de 70% sur la totalité de ces trois outils de défiscalisation. Dans le chef de l'actionnaire, nous avons calculé une augmentation de l'impôt fédéral partiel sur les dividendes de 20% et de 10%, suivant la nature de la fortune dans laquelle la participation est détenue (respectivement commerciale ou privée). Quant à l'impôt cantonal sur les dividendes, la RFFA inscrit un seuil de 50% d'impôts alors que sous le droit actuel un tel minimum n'existe pas.

En troisième lieu et hors du cadre strict de la réforme, une baisse cantonale générale de l'impôt sur le bénéfice est attendue. Force est de reconnaître que de simples outils de défiscalisation ne suppléent pas suffisamment à la perte des statuts fiscaux cantonaux. Nous avons donc étudié les expectatives en ce qui concerne les taux d'imposition en additionnant les baisses aux outils de défiscalisation. Et il est apparu avec évidence une disparité dans la fixation des taux entre les cantons où les sociétés avantagées par les statuts pèsent dans l'économie locale et les autres.

Par ailleurs, nous avons parcouru les éléments indissociables et notables du contexte de la RFFA, à savoir: le dumping fiscal, la concurrence fiscale dommageable, la concurrence intercantonale et internationale et le *ruling*. Ceux-ci jouent un rôle prépondérant sur la scène fiscale contemporaine, et par-dessus tout, depuis la mondialisation. Par ces considérations et d'après les instruments inédits compris dans la réforme, nous nous sommes penchés sur la question du futur de l'imposition des entreprises dans notre pays. Deux idées centrales se dégagent cette réflexion: d'un côté, avec la RFFA, la Suisse entend conserver ses moyens

²¹⁶ <https://www.bfs.admin.ch/bfs/fr/home/statistiques/politique/votations/annee-2019/2019-05-19.html> (consulté le 26 octobre 2019).

d'optimisation fiscale (système de niches). Et d'un autre côté, l'OCDE considère d'uniformiser les régimes entre les pays (système global).

Trois grandes questions demeurent néanmoins à propos de la réforme. D'entrée, il est légitime de s'interroger sur l'impact exact de la réforme sur l'économie suisse, étant donné que toute estimation du futur n'est qu'approximative et reste sujette à une marge d'erreur. En outre, diverses ordonnances fédérales et lois cantonales doivent encore préciser l'ajustement des nouveaux outils au droit suisse. Et en fin de compte, nous en venons aussi à nous interpellier sur l'utilité et l'efficacité des instruments fiscaux de la RFFA, en particulier pour les cantons misant sur leur influence. En guise de conclusion, la Réforme fiscale et financement de l'AVS répond aux pressions de l'Europe en s'alignant à ses recommandations, sans toutefois établir un changement drastique dans l'imposition des entreprises bénéficiant actuellement d'un statut fiscal cantonal. En revanche avec le phénomène de la mondialisation, les règles internationales semblent prévaloir sur les règles indigènes, considérer à l'avenir une refonte du système fiscal suisse n'est alors pas illusoire.