

## **Directive d'application de l'imposition distincte lors de la sortie des statuts fiscaux cantonaux des articles 108 et 109 LI**

### **BASES LÉGALES ET GÉNÉRALITÉS**

Les statuts fiscaux cantonaux des articles 108 et 109 LI sont abrogés avec effet au 1<sup>er</sup> janvier 2020. Afin d'aménager la sortie de ces derniers, le canton de Vaud a introduit, au 1<sup>er</sup> juillet 2019, à l'art. 277k LI une imposition distincte à taux réduit des réserves latentes détenues par les entités à statut spécial.

« Art. 277k Imposition distincte

<sup>1</sup> Les réserves latentes existant à la fin de l'imposition selon les articles 108 et 109, y compris la plus-value créée par le contribuable lui-même, sont imposées séparément lors de leur réalisation, dans les 5 ans qui suivent, au taux de 2 %.

<sup>2</sup> Le montant des réserves latentes que le contribuable fait valoir, y compris la plus-value qu'il a créée lui-même, est fixé par une décision de l'Office d'impôt des personnes morales. »

En matière d'impôt cantonal et communal, cette disposition vise à instaurer, lors de la sortie des statuts fiscaux de sociétés de participations (holdings) et de sociétés de base, un processus d'imposition des réserves latentes existantes et de la plus-value créée par le contribuable lui-même par le biais d'un taux d'impôt distinct de 2 % pour les 5 ans qui suivent la fin de l'imposition selon les art. 108 et 109 LI. Ce régime étant transitoire, l'imposition au taux d'impôt distinct prend fin au plus tard à la fin de la période fiscale 2024.

### **FIN DES RÉGIMES PRIVILÉGIÉS CANTONAUX ET DÉBUT DE L'IMPOSITION AU TAUX D'IMPÔT DISTINCT**

Les articles 108 et 109 LI sont abrogés avec effet au 1<sup>er</sup> janvier 2020. Partant, les statuts fiscaux cantonaux se terminent avec l'exercice commercial échéant en 2019.

En matière d'imposition des personnes morales, la période fiscale correspond à l'exercice commercial (art. 119 al. 2 LI) et ne coïncide pas toujours avec l'année civile. Ce faisant, l'abolition définitive des statuts holding et de base au 1<sup>er</sup> janvier 2020 pourrait intervenir en cours d'exercice commercial.

Le canton de Vaud prend en compte la date du bouclage comptable de l'entité, c'est-à-dire lorsque l'exercice commercial annuel est clos. Conséquemment, l'Administration cantonale des impôts ne fractionne pas la période fiscale.

Dès lors, si la durée de l'exercice commercial chevauche les années civiles 2019 et 2020, c'est le traitement fiscal en vigueur en 2020 qui s'applique à l'entité, sous réserve d'une imposition des réserves latentes au taux distinct.

Si l'entité a abandonné de son propre chef son statut fiscal cantonal entre le 1<sup>er</sup> juillet 2019 et le 31 décembre 2019 à l'occasion de son bouclage annuel, elle pourra revendiquer, au niveau de l'impôt cantonal et communal sur le bénéficiaire, l'application du taux distinct de l'art. 277k LI conformément à l'art. 122 LI.

### **MÉCANISME DE L'IMPOSITION AU TAUX D'IMPÔT DISTINCT**

L'imposition des réserves latentes existantes et de la plus-value créée par le contribuable lui-même (goodwill) se décompose en un processus en deux étapes.

#### **Etape 1 : évaluation et notification de la décision constatant les réserves latentes**

Au moyen de la déclaration d'impôt de la dernière période fiscale où le régime privilégié est en vigueur, à savoir la période fiscale 2019<sup>1</sup>, l'entité concernée par la suppression de son statut peut annoncer le montant de ses réserves latentes y compris la plus-value créée par l'entité elle-même.

Afin d'annoncer dans sa déclaration d'impôt les réserves latentes et le goodwill issus du régime privilégié, le contribuable doit, à l'aide des pièces justificatives appropriées, proposer une méthode d'évaluation usuelle de ces derniers compte tenu de l'activité de l'entreprise.

Ne peuvent pas être prises en compte les réserves latentes constituées sur les participations car elles bénéficient potentiellement de la réduction pour participations et celles sur les biens immobiliers du fait qu'ils n'entraient pas dans le champ d'application des régimes fiscaux cantonaux. Quant à un éventuel goodwill, il ne pourra être pris en compte dans ce contexte qu'à concurrence de la part attribuable à l'étranger.

Une fois les réserves latentes déclarées, l'autorité de taxation, à savoir l'Office d'impôt des personnes morales (OIPM), procède à un examen de ces dernières. Une décision est alors notifiée à l'entité en lui indiquant le montant des réserves latentes admises en vue de l'imposition au taux distinct et les voies de droit, cette décision étant susceptible de faire l'objet d'une réclamation. Dans un second temps, ces réserves latentes seront imposées lors de leur réalisation au taux distinct.

En cas d'inaction du contribuable dans les délais impartis, celui-ci renonce à faire valoir l'application de l'art. 277k LI. Par contre, le fait qu'un contribuable sortant d'un statut fiscal privilégié ne déclare pas de réserves latentes et qu'une imposition au taux distinct n'est pas effectuée ne signifie pas que l'Administration cantonale des

---

<sup>1</sup> Pour celle dont l'exercice commercial s'est clos au cours de l'année 2019 et qui n'a pas effectué la déclaration demandée, il lui est permis d'annoncer lesdites réserves latentes au plus tard lors du dépôt de la déclaration d'impôt concernant la période fiscale 2020.

impôts considère qu'il n'en dispose pas. Il sied également de préciser que l'Administration cantonale des impôts sera, le cas échéant, fondée à utiliser la méthodologie d'évaluation invoquée par le contribuable, ainsi que les paramètres de calculs y relatifs, notamment dans des situations donnant lieu à une imposition en raison de la systématique fiscale.

### Etape 2 : taxation avec application du taux d'impôt distinct pendant 5 ans

Le bénéfice de l'entité est séparé en deux groupes distincts :

- Le bénéfice ordinaire, imposable au taux ordinaire (3<sup>1/3</sup> %), est constitué du bénéfice lié à de nouvelles activités, ainsi que de la part du bénéfice imposé dans l'ancien statut (préciput<sup>2</sup> et activité de source suisse, immobilière, etc.), et
- Le bénéfice contenant la part des réserves latentes réalisées au cours de la période fiscale, imposable au taux distinct (2 %), à concurrence du solde des réserves latentes évaluées lors de l'étape 1 diminué de la part réalisée/réputée réalisée antérieurement.

Les pertes reportées non encore compensées sont intégralement déductibles sous réserve du respect de la limite des 7 ans de l'art. 104 al. 1 LI. Dans le cas de figure où le bénéfice annuel n'est pas imposé, en raison de l'effet de la compensation des pertes reportées, et pour autant qu'il incorpore la réalisation d'une part des réserves latentes notifiées, le bénéfice ou la part de bénéfice annuel correspondante vient tout de même réduire le solde des réserves latentes imposables au taux distinct.

Le système du taux distinct n'interagit pas avec la limitation globale maximale des allègements de l'art. 25b LHID.

Une seule et même décision de taxation est notifiée à l'entité, incluant l'imposition ordinaire et l'imposition distincte.

Il convient de noter que les réserves latentes notifiées ne sont pas soumises à l'impôt sur le capital.

Enfin, la somme de l'impôt cantonal et communal sur le bénéfice (taux ordinaire et taux distinct) est imputée à l'impôt sur le capital.

### **FIN DE L'IMPOSITION AU TAUX D'IMPÔT DISTINCT**

L'imposition au taux d'impôt distinct prend fin lors de la réalisation de l'ensemble des réserves latentes notifiées mais au plus tard à la fin de la période fiscale 2024, le solde éventuel des réserves latentes notifiées et non réalisées étant alors perdu.

---

<sup>2</sup> Le préciput est calculé sur la moyenne des trois années précédant la fin des statuts sous réserve d'éléments extraordinaires.

### **EXEMPLE 1 : FIN D'UN STATUT HOLDING**

La société X SA est imposée depuis sa constitution comme une société holding dans le canton de Vaud. Le bilan commercial de X SA au 31 décembre 2019 est le suivant :

#### **X SA – Bilan au 31.12.2019**

|                                       |              |                          |              |
|---------------------------------------|--------------|--------------------------|--------------|
| Liquidités                            | 50           | Capitaux étrangers       | 1'000        |
| Créances diverses                     | 300          | Fonds propres            | 350          |
| Participations <sup>a</sup>           | 1'000        |                          |              |
| Propriété intellectuelle <sup>b</sup> | p.m.         |                          |              |
| <b>Total des actifs</b>               | <b>1'350</b> | <b>Total des passifs</b> | <b>1'350</b> |

<sup>a</sup> Valeur vénale = 6'000 ; Coût d'investissement = 1'000

<sup>b</sup> Valeur vénale = 5'000

La société dispose de pertes non compensées de 1'000 liées à la propriété intellectuelle mais n'a pas de goodwill.

Entre 2020 et 2024, la société réalise un bénéfice annuel sur les redevances de 500.

#### **Etape 1 : évaluation et notification des réserves latentes**

X SA peut annoncer, dans le cadre de sa déclaration d'impôt pour la période fiscale 2019, les réserves latentes existantes à l'issue du statut holding. Parmi les réserves latentes de X SA, on trouve : des réserves latentes sur les participations à hauteur de 5'000 qui ne sont pas prises en considération pour l'imposition au taux distinct et des réserves latentes en lien avec la propriété intellectuelle qui sont, quant à elles, admises pour un montant de 5'000. Partant, l'OIPM notifie à X SA que la société dispose au 31 décembre 2019 d'un potentiel d'imposition distincte équivalent à 5'000.

#### **Etape 2 : taxation avec application du taux d'impôt distinct pendant 5 ans**

Pendant les périodes fiscales 2020 à 2024, X SA a, à l'instar des périodes précédentes, pour seul bénéfice, des revenus de licences de 500 par année qui relèvent de l'activité imposée de manière privilégiée dans le cadre de son statut holding jusqu'au 31 décembre 2019. Ces revenus constituent la réalisation des réserves latentes notifiées et sont dès lors imposables au taux d'impôt distinct. Par ailleurs, X SA a des pertes reportables non encore compensées de 1'000. Partant, la situation fiscale de X SA est la suivante :

|   | 2020  | 2021  | 2022  | 2023  | 2024  |
|---|-------|-------|-------|-------|-------|
| Revenu de licences  | 500   | 500   | 500   | 500   | 500   |
| Pertes reportables  | -500  | -500  | 0     | 0     | 0     |
| <b>Résultat avant impôt</b>   | 0     | 0     | 500   | 500   | 500   |
| ICC taux distinct (4.5 %*)  | 0     | 0     | -22.5 | -22.5 | -22.5 |
| ICC au taux ordinaire (7.5 %*)  | 0     | 0     |       |       |       |
| Bénéfice net (sans IFD)   | 0     | 0     | 477.5 | 477.5 | 477.5 |
| <b>Solde des réserves latentes notifiées<br/>mais non encore réalisées</b><br>(montant initial 5'000) | 4'500 | 4'000 | 3'500 | 3'000 | 2'500 |

\* Taux d'impôt augmenté des coefficients cantonaux et communaux

Le régime de l'art. 277k LI étant transitoire et d'une durée de 5 ans, le solde des réserves latentes notifiées et non réalisées de 2'500 est donc perdu au 1<sup>er</sup> janvier 2025.

### **EXEMPLE 2 : FIN DU STATUT DE SOCIÉTÉ DE BASE**

La société Y SA est imposée au niveau cantonal et communal en tant que société de base selon les modalités suivantes :

| <b>Compte de pertes et profits</b>                  | <b>Moyenne des PF 17 à 19</b> | <b>Imposable (ICC)</b> | <b>Non imposable</b> |
|---|-------------------------------|------------------------|----------------------|
| Bénéfice net de source étrangère (préciput de 20 %) | 85                            | 17                     | 68                   |
| Bénéfice net (source CH)                            | 15                            | 15                     |                      |
| Total bénéfice net                                  | 100                           | 32                     | 68                   |
| Répartition   | 100 %                         | 32 %                   | 68 %                 |

Le bilan commercial de Y SA au 31 décembre 2019 se présente de la manière suivante :

#### **Y SA – Bilan au 31.12.2019**

|                                       |            |                          |            |
|---------------------------------------|------------|--------------------------|------------|
| Actifs circulants                     | 350        | Capitaux étrangers       | 500        |
| Participations/Immeubles <sup>a</sup> | 450        | Fonds propres            | 300        |
| Brevets/Licences <sup>b</sup>         | 0          |                          |            |
| Goodwill <sup>c</sup>                 | 0          |                          |            |
| <b>Total des actifs</b>               | <b>800</b> | <b>Total des passifs</b> | <b>800</b> |

<sup>a</sup> Valeur vénale Participations/Immeubles = 500

<sup>b</sup> Valeur vénale Brevets/Licences = 250

<sup>c</sup> Plus-value créée par le contribuable lui-même = 300

La société ne dispose pas de pertes non compensées.

#### **Etape 1 : évaluation et notification des réserves latentes**

Dans le cadre de sa déclaration d'impôt pour la période fiscale 2019, Y SA peut annoncer les réserves latentes existantes à l'issue de son statut de société de base.

Parmi les réserves latentes de Y SA, on trouve :

|                          | Valeur comptable | Valeur vénale | Réserves latentes | Potentiel pour l'imposition distincte* |
|--------------------------|------------------|---------------|-------------------|--|
| Participations/Immeubles | 450              | 500           | 50                | 0                                      |
| Brevets/Licences         | 0                | 250           | 250               | 170                                    |
| Goodwill                 | 0                | 300           | 300               | 204                                    |
|                          |                  |               | 600               | 374                                    |

\* Réévaluation en fonction de la part étrangère du statut de société de base (68%)

Seule la part afférente aux réserves latentes notifiées peut bénéficier du taux distinct.

#### Etape 2 : taxation avec application du taux d'impôt distinct pendant 5 ans

Pendant les périodes fiscales 2020 à 2024, à l'instar des périodes précédentes, Y SA a des bénéfices qui relèvent entièrement de l'activité imposée anciennement de manière privilégiée par le biais du statut de société de base, une partie de ce bénéfice (à concurrence de la part étrangère antérieure) est donc soumise au taux d'impôt distinct.

|  | 2020 | 2021 | 2022  | 2023  | 2024  | 2025  |
|--|------|------|-------|-------|-------|-------|
| Bénéfice net imposable   | 100  | 102  | 104.6 | 106.1 | 108.2 | 109.3 |
| • Part au tx distinct (68%)  | 68   | 69   | 71.1  | 72.1  | 73.6  | 0     |
| • Part au tx ordinaire (32%)   | 32   | 33   | 33.5  | 34    | 34.6  | 109.3 |
| ICC taux distinct (4.5 %*)   | 3.1  | 3.1  | 3.2   | 3.2   | 3.3   | 0     |
| ICC au taux ordinaire (7.5 %*)   | 2.4  | 2.5  | 2.5   | 2.5   | 2.6   | 8.2   |
| <b>Solde des réserves latentes notifiées mais non encore réalisées</b> (montant initial 374) | 306  | 237  | 165.9 | 93.8  | 20.2  | 0     |

\* Taux d'impôt augmenté des coefficients cantonaux et communaux

*Variante :*

Si en 2020, Y SA comptabilise un bénéfice de l'activité ordinaire de 100 et un revenu net de participation de 60, alors seul un bénéfice de 68 ( $100 \times 68 \%$ ) pourra faire l'objet du taux distinct, les 60 de revenu net de participation seront quant à eux imposés au régime ordinaire avec application, le cas échéant, de la réduction pour participation aux conditions des articles 106 LI et suivants.

Enfin, le régime de l'art. 277k LI étant transitoire et d'une durée de 5 ans, le solde des réserves latentes notifiées et non réalisées de 20.2 est perdu au 1<sup>er</sup> janvier 2025.