

Séminaire fiscal

Lausanne, mardi 7 novembre 2017

Pascal Broulis, conseiller d'Etat, chef du DFIRE
Marinette Kellenberger, directrice générale de la fiscalité
Pierre Dériaz, directeur de la division de la taxation de l'ACI

Sommaire



<u>Heure</u>	<u>Thème de la présentation</u>	<u>Conférenciers</u>	<u>Durée</u>
16h45	Intervention de M. P. Broulis	M. P. Broulis	0h30
17h15	Point de situation de l'ACI	Mme M. Kellenberger	0h25
17h40	Présentation partie technique	M. P. Dériaz	0h50
18h30	Questions	Tous	0h15
18h45	Clôture de la partie officielle		Apéro

Sommaire

- PF 17 :
 - mesures principales
 - autres mesures
 - aspect temporel
- Revue de jurisprudence
 - Arrêt du TF

PROJET FISCAL 17 : mesures principales

Satisfaire aux exigences internationales

Suppression des règles pour les sociétés à statut fiscal cantonal

Renforcer l'attrait économique

Patent box conforme à la norme OCDE

Déductions supplémentaires pour R&D

Assurer un équilibre

Hausse de l'imposition des dividendes
- Confédération: 70 %
- cantons: au moins 70 %

Limite des réductions à 70 %

Hausse de 30 fr. des prescriptions min. de la Conf. en matière d'allocations familiales

Respecter les règles du fédéralisme

Hausse de la part des cantons à l'impôt fédéral direct de 17 à 20,5 %

Prise en compte des villes et des communes

PROJET FISCAL 17 : mesures principales

- **Satisfaire aux exigences internationales**
 - **Développements internationaux (1)**
 - OCDE
 - Rapports BEPS de 2015
 - » Forum sur les pratiques fiscales dommageables (FHTP)
 - Examen des régimes existants
 - Norme pour la «patent box»

Rapport intermédiaire du FHTP (prévu pour fin 2017):

- Liste des régimes fiscaux dommageables

PROJET FISCAL 17 : mesures principales

- **Satisfaire aux exigences internationales**
 - **Développements internationaux (2)**
 - UE
 - Train de mesures visant à lutter contre l'évasion fiscale
 - Examen de 92 juridictions quant à leur conformité fiscale

- Mesures unilatérales,
par ex. imposition des sociétés étrangères contrôlées
- Liste des pays non coopératifs (prévue pour fin 2017)

PROJET FISCAL 17 : mesures principales

- **Satisfaire aux exigences internationales**
 - Suppression des réglementations applicables aux sociétés bénéficiant d'un statut fiscal spécial
 - Obligatoire pour les cantons
 - Suppression des statuts fiscaux cantonaux pour les sociétés de holding, de domicile, et les sociétés mixtes

Droit en vigueur:

Les sociétés à statut fiscal spécial ne paient pas d'impôt sur le bénéfice ou un impôt très faible à l'échelon cantonal (Confédération: ordinaire)

Règle transitoire

PF 17:

Les sociétés à statut fiscal spécial paient l'impôt sur le bénéfice ordinaire à l'échelon cantonal (Confédération: ordinaire)

PROJET FISCAL 17 : mesures principales

- **Satisfaire aux exigences internationales**
 - Règle transitoire
 - Solution de la réévaluation (comptabilisation) au bilan fiscal (ou step up)
 - Solution du taux spécial (normée dans la LHID)

Solution : réévaluation

- Selon pratique de certains cantons qui se fondent sur la JP TF (2 arrêts GE/ZH)
- Absence de base légale
- Limitation des amortissements par l'art. 25b & 78g, al. 3 P-LHID
- Impact au niveau des comptes consolidés (DTA)
- Méthode fixant la réévaluation ?

Solution : taux spécial

- Art. 78g, al. 1 & 2 P-LHID
- Montant non utilisé après 5 ans perdu
- Implique de réaliser des BN importants
- Processus législatif délicat
- Taux spécial ≠ ruling échangeable ESR
- Pas d'impact au niveau de l'impôt sur le capital
- Uniquement sur les anciennes activités
- Décision de fixation des RL (78g al.2)

PROJET FISCAL 17 : mesures principales

- **Renforcer l'attrait économique**
 - **Promotion de l'innovation**
 - Déduction supplémentaire pour la R&D

- Concrétisation dans la LHID (art. 25a P-LHID) applicable aux PP & PM
- Limitation aux dépenses réalisées en Suisse ≠ étranger
- Mesure facultative applicable au niveau cantonal et communal seulement
- Limitation de la déduction supplémentaire à 50% des charges concernées
- Définition de R&D à l'art. 25a, al. 2 avec renvoi à la LERI du 14.12.2012
- Déduction fondée sur les charges liées au personnel, majorée d'un supplément forfaitaire de 35% (autres dépenses liées à la R&D)
- En cas de recherche sur mandat, déduction attribuée au mandant, mais à concurrence de 80% de la R&D facturée par des tiers (majoration 35% pas applicable)
- Si le mandant est à l'étranger ou qu'il ne puisse pas faire valoir la déduction (la loi cantonale ne le prévoit pas), déduction attribuée au mandataire

PROJET FISCAL 17 : mesures principales

- **Renforcer l'attrait économique**
 - **Promotion de l'innovation**
 - Introduction d'une «patent box» (1)

- Concrétisation dans la LHID (art. 24a et b P-LHID) avec l'ordonnance du CF traitant différents aspects de l'exécution de la norme
- Mesure obligatoire applicable au niveau cantonal et communal seulement
- Sont concernés les brevets et «droits comparables» (mesure axée sur les activités innovantes) mais pas les logiciels protégés par un droit d'auteur et les inventions non brevetées des PME
- norme OCDE définie selon les standards internationaux (approche Nexus modifiée)
- Réduction de la matière imposable concernée par la boîte (rendement net attribué aux brevets qualifiés) de 90% au maximum; applicable PM & PP
- Coût d'entrée dans la boîte de brevet (reprise des frais de R&D déjà déduits relatifs aux brevets et droits éligibles durant les PF précédentes)

PROJET FISCAL 17 : mesures principales

- **Renforcer l'attrait économique**
 - **Promotion de l'innovation : Patent box (2)**

Exemples de droits éligibles conformes à la norme OCDE

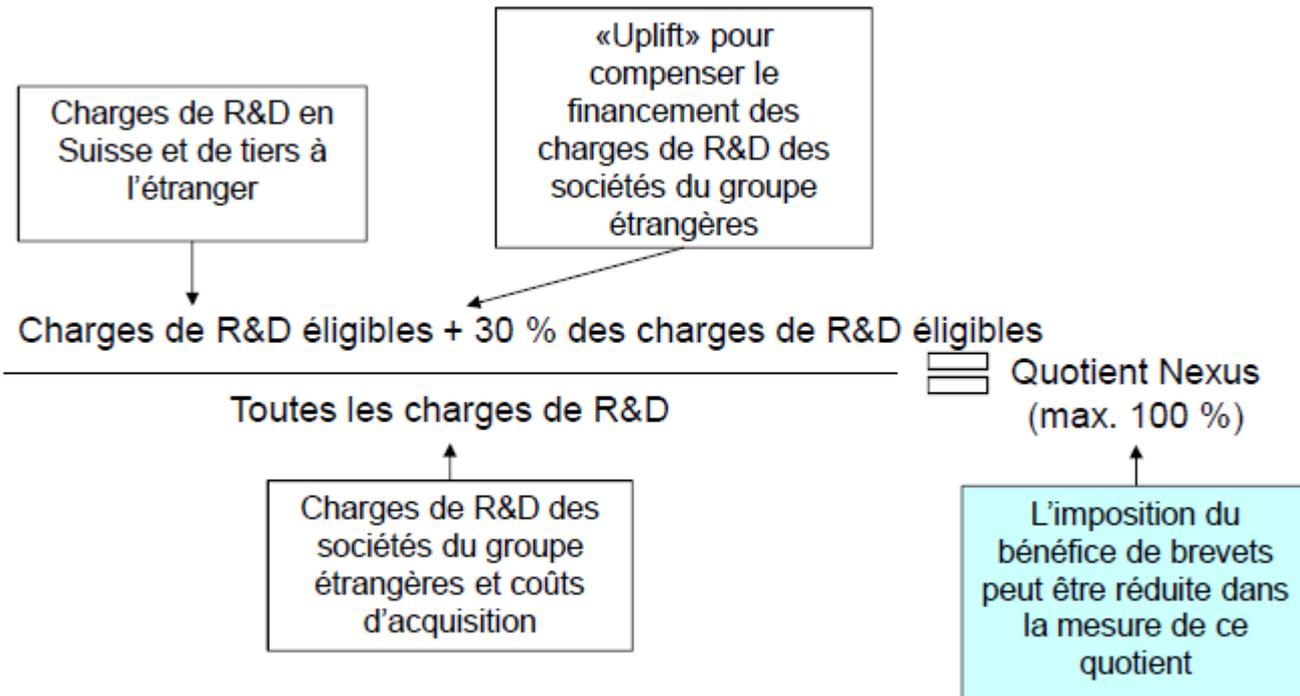
<p>Catégorie 1 Brevets au sens large</p>	<p>Catégorie 2 Logiciels protégés par le droit d'auteur</p>	<p>Catégorie 3 Inventions de PME non brevetées</p>
---	--	---

Droits éligibles selon PF 17

<p>Catégorie 1 Brevets, certificats de protection complémentaires, topographie, protection de certaines plantes, protection des données et droits étrangers correspondants</p>	<p>Catégorie 2 Logiciels protégés par le droit d'auteur</p>	<p>Catégorie 3 Inventions de PME non brevetées</p>
---	---	--

PROJET FISCAL 17 : mesures principales

- **Renforcer l'attrait économique**
 - **Promotion de l'innovation : Patent box (3)**
 - **norme OCDE (approche nexus modifiée)**



PROJET FISCAL 17 : mesures principales

- **Renforcer l'attrait économique**

- **Promotion de l'innovation**

- Patent box – Calcul du bénéfice imposable réduit (4)**

- Exemple (simplifié):**

- La société A SA, sise en Suisse, est la société mère d'une entreprise internationale active dans l'industrie des machines. Elle possède divers ateliers de recherche en Suisse et à l'étranger. Elle détient un brevet

- Ses charges de R&D des dernières années s'élèvent à 4000 (dont 2000 en Suisse et 2000 à l'étranger)

- La société A SA met son brevet à la disposition de certaines filiales contre redevance. Le brevet est contenu dans certaines machines que la société distribue elle-même.

PROJET FISCAL 17 : mesures principales

- **Renforcer l'attrait économique**

- **Promotion de l'innovation**

Patent box – Calcul du bénéfice imposable réduit (5)

Exemple (simplifié):

Hypothèses:

Bénéfice net de A SA	1000
- dont redevances	400
- dont bénéfice sur machines brevetées	400
- dont autres bénéfices	200
Coût des machines brevetées	167
Valeur de la marque des machines brevetées	90
Impôts sur le bénéfice et sur le capital	200

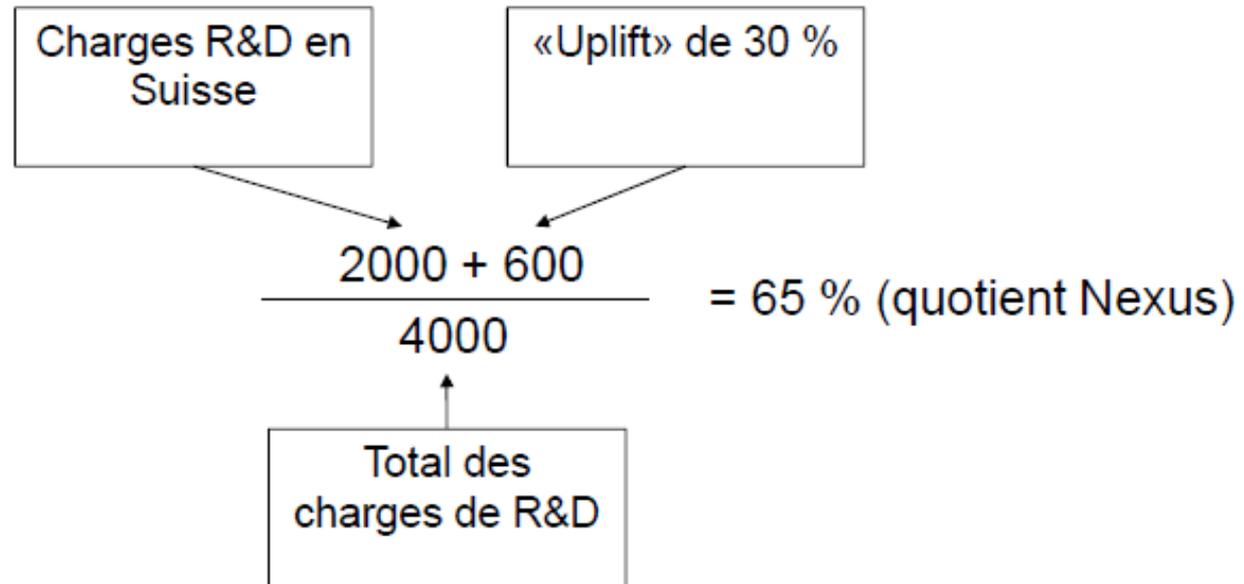
PROJET FISCAL 17 : mesures principales

- Renforcer l'attrait économique

- Promotion de l'innovation

- Patent box – Calcul du bénéfice imposable réduit (6)

- Calcul du quotient Nexus



PROJET FISCAL 17 : mesures principales

- **Renforcer l'attrait économique**

- **Promotion de l'innovation**

- Patent box – Calcul du bénéfice imposable réduit (7)**

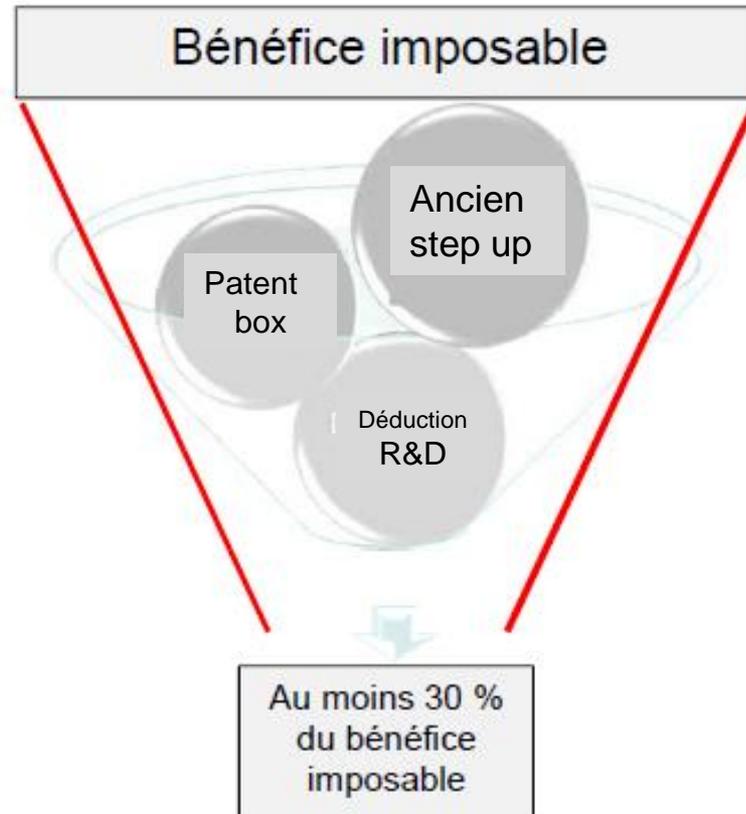
Bénéfice provenant d'autres activités		(avant impôt) 1'200 – 1'000	200.0
Bénéfice des brevets	1'000		
Redevances	500	Machines	500
		./. 6% des coûts (167)	- 10
		./. Rémunération marque	<u>- 90</u>
Résultat intermédiaire	500	Résultat intermédiaire	400
Quotient Nexus (500 x 65%)	325		175.0
		Quotient Nexus (400 x 65%)	260
Réduction 24a, al. 1 585 x 90% =	526.5	Imposition résiduelle 10%	58.5
Impôts			- <u>200.0</u>
Bénéfice imposable après application		de la boîte	473.5

PROJET FISCAL 17 : mesures principales

- **Garantir l'équilibre**
 - **Limitation du dégrèvement (1)**
 - **Allègement maximum de 70% avant mesures :**
 - déduction supplémentaire R&D
 - Réduction de la matière pour les rendements de brevets et droits comparables
 - Amortissement sur réévaluation opérée lors du changement de statut (méthode de la réévaluation selon pratique)
 - Pas de prise en considération toutefois en cas d'application de la solution de l'impôt spécial (en relation avec la suppression des statuts fiscaux de l'art. 28, al. 2 à 4 LHID)

PROJET FISCAL 17 : mesures principales

- **Garantir l'équilibre**
 - **Limitation du dégrèvement (2)**



PROJET FISCAL 17 : mesures principales

- **Garantir l'équilibre**
 - **Hausse de l'imposition des dividendes**

Droit en vigueur

Assiette fiscale*

40 %: UR

50 %: LU, SZ, OW, ZG, FR, BS

60 %: SO, GR, TG, TI, VS, NE, GE, JU, Conf.

70 %: VD

Taux de l'impôt*

35 %: GL

40 %: AI, AG

50 %: ZH, BE, NW, BL, SH, SG

60 %: AR

*Les données se rapportent à la fortune privée

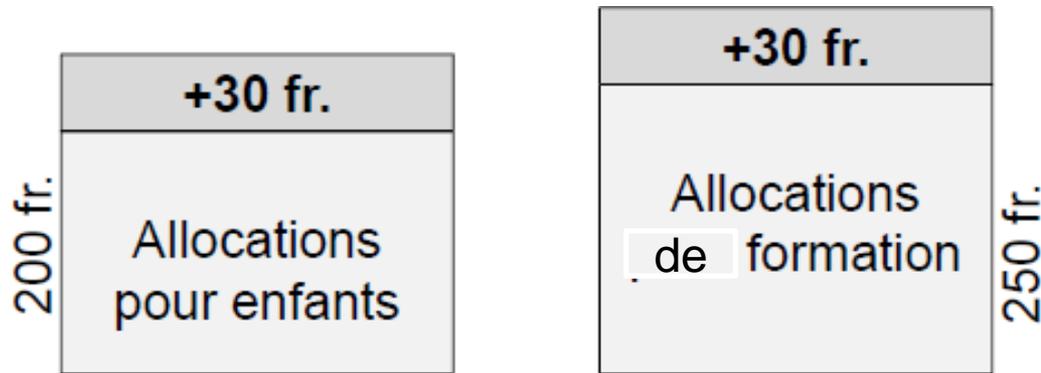
PF 17

Assiette fiscale (fortune
privée et fortune
commerciale)

Confédération: 70 %
cantons: au moins 70 %

PROJET FISCAL 17 : mesures principales

- **Garantir l'équilibre**
 - Hausse des prescriptions minimales de la Confédération en matière d'allocation familiales



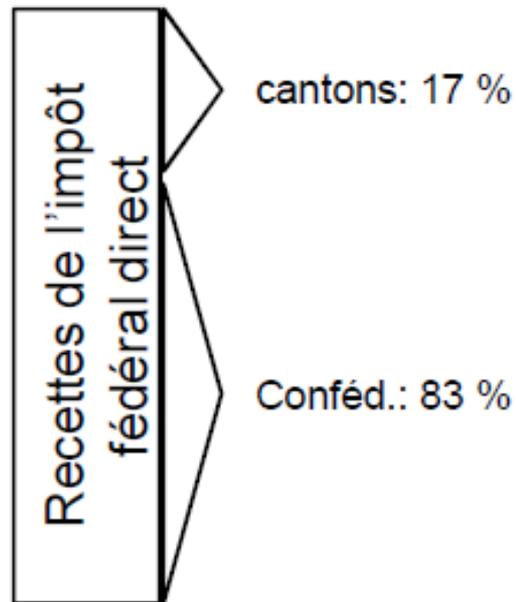
Cantons concernés (19):

Zurich, Lucerne, Uri, Schwyz, Obwald, Nidwald (seules les allocations pour formation), Glarus, Soleure, Bâle-Ville, Bâle-Campagne, Schaffhouse, Appenzell Rhodes-Extérieures, Appenzell Rhodes-Intérieures, St-Gall, Grisons, Argovie, Thurgovie, Tessin et Neuchâtel (seules les allocations pour enfants)

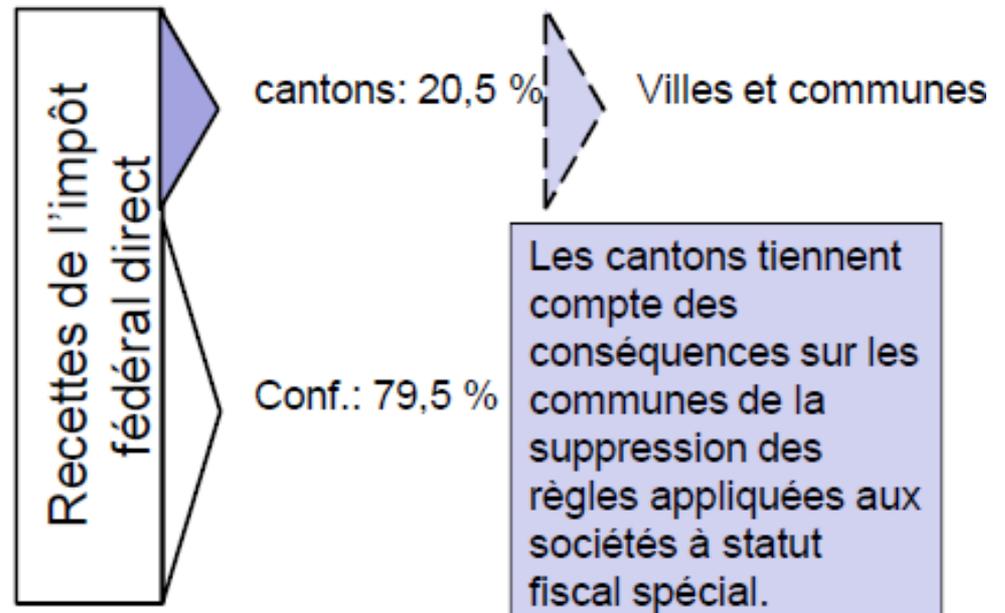
PROJET FISCAL 17 : mesures principales

- **Respecter le fédéralisme**
 - **Hausse de la part des cantons à l'impôt fédéral direct et prise en compte des villes et des communes**

Droit en vigueur



Nouveau



PROJET FISCAL 17 : mesures principales

- **Comparaison avec la RIE III**

RIE III	PF 17
Suppression des règles concernant les sociétés à statut fiscal spécial	Suppression des règles concernant les sociétés à statut fiscal spécial
Patent box	Patent box inscription dans la loi
Déductions supplémentaires pour R&D	Déductions supplémentaires pour R&D inscription dans la loi
Dégrèvement maximal de 80 %	Dégrèvement maximal de 70 %
Hausse de la part des cantons à l'impôt fédéral direct de 17 à 21,2 %	Hausse de la part des cantons à l'impôt fédéral direct de 17 à 20,5 %
	Hausse de l'imposition des dividendes
	Hausse des prescriptions minimales de la Conf. en matière d'allocations familiales
	Prise en compte des villes et des communes
Impos. préférentielle des produits de licence	

Légende:

Dispositions reprises	Dispositions adaptées	Nouvelles dispositions
-----------------------	-----------------------	------------------------

PROJET FISCAL 17 : autres mesures

- **Déclaration de réserves latentes au début de l'assujettissement (1)**
 - Est considéré comme un début d'assujettissement
 - Le transfert de siège ou de l'administration effective en Suisse
 - Le transfert d'actifs immobilisés, d'exploitations, de parties distinctes d'exploitation ou de fonctions de l'étranger à une entreprise suisse ou un établissement stable en Suisse
 - La fin d'une exonération au sens des art. 56 LIFD et 23, al. 1 LHID mais pas la fin d'un allègement temporaire au sens de l'art. 23, al. 2 LHID
 - Possibilité offerte uniquement aux entreprises PM ≠ PP

PROJET FISCAL 17 : autres mesures

- **Déclaration de réserves latentes au début de l'assujettissement (2)**
 - Peuvent être réévaluées les réserves latentes :
 - Sur les actifs immobilisés y compris la plus-value créée par la propre entreprise, mais pas les réserves latentes sur les actifs circulants et les réserves latentes issues de participations
 - à condition que ces réserves latentes aient été constituées durant une période durant laquelle elles étaient soumises à une juridiction étrangère ou exonérées d'impôt sur le bénéfice
 - Symétriquement, le principe de l'impôt de départ est ancré dans un nouvel article pour les cas inverses au début d'assujettissement (LIFD/LHID)

PROJET FISCAL 17 : autres mesures

- **Réductions facultatives de l'impôt sur le capital, versus sur la fortune des PP**
 - **Réduction de l'assiette ou application d'un taux réduit sur**
 - La part afférente aux participations qualifiées (art. 28, al. 1 LHID) ainsi qu'aux brevets et droits comparables (cf. art. 24a PLHID)
 - mais plus sur les prêts intragroupe selon PF 17 (≠ RIE3)
 - **Est-il possible d'avoir une réduction de 100% sur ces deux éléments ?**
 - Possibilité également de prévoir une réduction de l'assiette des PP pour la fortune imposable relative aux brevets et droits comparables

PROJET FISCAL 17 : autres mesures

- **Modifications concernant la transposition**
 - Cession des droits de participations sans limite minimum (\neq 5% comme dans le droit actuel)
 - à une société détenue par soi-même (participation au capital de 50% au moins – sans chgt)
 - Précision suite à l'exonération des restitutions d'apports en capital (cf. art. 20, al. 3 LIFD) dans le sens que toute contre-prestation supérieure à la somme de la valeur nominale et des apports en capital est imposable au titre de rendement spécial de la fortune mobilière

PROJET FISCAL 17 : autres mesures

- **Elargissement de l'imputation forfaitaire d'impôt (IFI)**
 - Intégration de la motion Pelli dans la LF du 22.6.1951 concernant l'exécution des CDI
 - Imputation forfaitaire accordée à certaines conditions
 - pour les établissements stables suisses d'entreprise étrangère
 - qui sont assujettis en Suisse aux trois niveaux (ICC/IFD) sur des revenus (intérêts, royautés, dividendes) provenant de pays tiers soumis à des retenues d'impôts non récupérables dans ces pays
 - Délégation au CF de modifier l'OIFI

PROJET FISCAL 17 : autres mesures

- **Modifications concernant la péréquation financière (1)**
 - La suppression des régimes fiscaux cantonaux nécessite une adaptation de la RPT
 - le facteur Beta (β) réservé aux sociétés à régime spécial ne pourra plus être appliqué (sous réserve d'un régime transitoire de 5 ans) dès l'entrée en vigueur de PF 17, induisant un risque d'augmentation significative de la part RPT à charge des cantons connaissant une importante proportion de ces sociétés
 - Le facteur zêta 1 devrait évoluer dans le sens d'une prise en considération de manière différenciée du potentiel fiscal des bénéficiaires des PM par rapport à celui du revenu des PP aujourd'hui 1/1 et selon les projections 0.4/1

PROJET FISCAL 17 : autres mesures

- **Modifications concernant la péréquation financière (2)**
 - La suppression des régimes fiscaux cantonaux nécessite une adaptation de la RPT
 - Le facteur zêta 2 se rapporte aux bénéfices provenant de la patent box (cf. art. 24b P-LHID) qui devrait bénéficier d'une pondération à l'instar du facteur bêta actuel
 - Il n'est en revanche pas prévu d'intégrer l'impact de l'application de la déduction supplémentaire (encouragement en amont) pour R&D dans le calcul de la RPT, au motif que cette mesure est facultative et non obligatoire comme la patent box; cette distinction est hautement discutable

PROJET FISCAL 17 : Aspect temporel

- **Introduction au niveau des cantons**
 - En principe, le CF fixe l'entrée en vigueur des dispositions du PF 17 (prévue au 1.1.2020 ou 2021) ce qui concerne les mesures LHID obligatoires et facultatives
 - A l'exception de la mesure transitoire de l'art. 78g P-LHID al.1 et al. 2
 - Solution de l'impôt spécial (transition de sortie des statuts spéciaux de l'art. 28, al. 2 à 4 LHID)
 - Pour cette mesure, l'entrée en vigueur peut être anticipée par les cantons (hypothèse : 1.1.2019) selon l'art. 72y, al. 3 P-LHID

Projets de circulaires en préparation



- P-Circ. AFC sur l'impôt d'après la dépense
- P-Circ. AFC traitant de l'imposition des frais de formation et de formation continue à des fins professionnelles
- P-Circ. AFC sur le traitement fiscal des prix de concours, des prix d'honneur, des distinctions, des bourses et des contributions d'encouragement dans les domaines de la culture, du sport et des sciences
- P-Circ. n°37A AFC sur le traitement fiscal des participations de collaborateur auprès de l'employeur

Revue de jurisprudence

Report de pertes ATF du 15 novembre 2016

Revue de jurisprudence

- ATF du 15.11.2016
 - M. X exploitait une boutique de prêt à porter en RI sur VD jusqu'à la PF 2011 (faillite personnelle mars 2011)
 - Pertes reportées 2010 et 2011 de l'ordre de KCHF 200
 - Activité lucrative dépendante 2012 KCHF 100 et revenu provenant d'une nouvelle activité accessoire indépendante de 5 KCHF, idem pour PF 2013
 - Position du fisc VD : refus de reporter les pertes de KCHF 200 sur la PF 2012 car activité indépendante factice uniquement pour justifier la compensation des pertes; même approche pour la PF 2013
 - Le CDAP VD a accepté le recours du CTB en admettant le report de pertes considérant que l'activité indépendante accessoire était relevante

Revue de jurisprudence

- ATF du 15.11.2016
 - Le TC VD a retenu que le CA 2012, provenait de la vente d'un stock d'habits pour et de l'établissement de déclarations d'impôts pour des clients; l'année suivante, le CA s'élevait à KCHF 6 et avait été réalisé uniquement grâce aux services fiscaux
 - Le CTB ne possédait pas de preuve de son CA. Le TC VD a également retenu que les charges de cette activité indépendante avaient été évaluées forfaitairement.
 - Les revenus n'étaient pas déclarés à l'AVS et l'intéressé n'était pas inscrit au RC

Revue de jurisprudence

- ATF du 15.11.2016
 - Selon le TC, l'activité indépendante déclarée par le recourant semblait revêtir un certain degré de planification, au vu notamment des annonces publicitaires placées par le recourant sur Internet ou dans des journaux locaux; la mise en œuvre de ces moyens, limités compte tenu de la faillite récente, apparaissait adaptée au chiffre d'affaires réalisé; le fait que X était employé à temps complet n'excluait pas la possibilité de réaliser un revenu à titre indépendant
 - Recours en matière de droit public de l'ACI devant le TF concluant au rejet de l'Arrêt du TC = refus de la compensation des pertes provenant de l'activité indépendantes sur les revenus dépendants

Revue de jurisprudence

- ATF du 15.11.2016
 - Dans un premier grief, l'ACI se plaint d'une constatation manifestement inexacte des faits. Les annonces publicitaires relatives à l'activité indépendante de l'intimé constitueraient l'élément essentiel sur lequel le TC se serait fondé pour retenir l'existence d'une activité lucrative indépendante accessoire. Or, l'intimé n'aurait apporté aucune preuve de l'existence de ces annonces
 - Cet argument fait mouche devant le TF qui retient que ces considérations démontrent que le TC a tenu à tort pour établi un fait à même d'influer sur l'issue de la cause, puisque celui-ci s'est fondé sur cet élément pour qualifier l'activité lucrative indépendante de l'intimé et, en conséquence, pour accepter le report de pertes en cause.

Revue de jurisprudence

- ATF du 15.11.2016
 - Le TF relève que les pertes découlant d'une activité lucrative indépendante que le contribuable a cessé d'exercer sont déductibles à la condition que, notamment, celui-ci en ait commencé ou poursuivi une autre
 - En l'espèce, les travaux fournis sont anecdotiques, dénotant une activité confidentielle. La situation décrite ci-dessus ne permet pas de conclure à l'existence d'une activité indépendante même peu importante. Dès lors que cette existence est l'une des conditions posée pour pouvoir déduire les pertes provenant d'une première activité lucrative indépendante, les pertes ne peuvent pas être portées en déduction du revenu imposable



Vos questions !



