



Réforme de la fiscalité des entreprises Mesures cantonales de mise en œuvre

La réforme de la fiscalité des entreprises vise en premier lieu la suppression des régimes fiscaux privilégiés, applicables sur le plan cantonal et communal (ICC), qui ne sont pas conformes aux normes internationales. Cette mesure principale s'accompagne de nouvelles réglementations fiscales spécifiques. En voici leurs modalités d'application.

| | |
|---|-------------|
| 1. EN MATIERE D'IMPÔT SUR LE BENEFICE | p. 1 |
| 1.1. Diminution du taux d'imposition sur le bénéfice | p. 1 |
| 1.2. Limitation de la réduction fiscale maximale pour l'impôt sur le bénéfice | p. 2 |
| 1.3. Patent Box | p. 2 |
| 1.4. Déduction accrue des dépenses de recherche et développement | p. 3 |
| 1.5. Déclaration et imposition des réserves latentes | p. 4 |
| 1.6. Extension de l'imputation forfaitaire d'impôt | p. 6 |
| 1.7. Déduction pour autofinancement (NID) | p. 6 |
| 2. EN MATIERE D'IMPÔT SUR LE CAPITAL | p. 6 |
| 2.1. Calcul de l'impôt | p. 6 |
| 2.2. Adaptation de l'impôt sur le capital | p. 7 |
| 2.3. Imputation de l'impôt sur le bénéfice à l'impôt sur le capital | p. 7 |
| 3. EN MATIERE D'IMPÔT SUR LE REVENU | p. 8 |
| 3.1. Hausse de l'imposition des dividendes | p. 8 |
| 3.2. Transposition | p. 8 |
| 3.3. Adaptation du principe de l'apport en capital | p. 9 |

1. EN MATIERE D'IMPÔT SUR LE BENEFICE

1.1. Diminution du taux d'imposition sur le bénéfice (art. 20 LIPM¹; art. 25 LIPM)

Dans le cadre de la loi genevoise de mise en œuvre, la stratégie du canton de Genève consiste en une **réduction significative du taux effectif d'imposition** unique qui a été fixé à **13.99%** (compte tenu des centimes additionnels cantonaux et communaux de la Ville de Genève pour la période fiscale 2015) **cumulée à une utilisation extrêmement modérée des outils fiscaux** mis à disposition des cantons par la LHID.

¹ Loi sur l'imposition des personnes morales (RSG D 3 15), entrée en vigueur des nouvelles dispositions au 1er janvier 2020.² Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (RS 642.14), entrée en vigueur des nouvelles dispositions au 1er janvier 2020.

Position retenue au niveau cantonal

Le taux effectif d'imposition sur le bénéfice est de 13.99% (ICC et IFD) compte tenu des centimes additionnels cantonaux et communaux de la Ville de Genève pour la période fiscale 2015.

art. 20 LIPM (taux de base 3.33%); art. 25 LIPM (taux de base 5.144%)

1.2. Limitation de la réduction fiscale maximale pour l'impôt sur le bénéfice (art. 25b LHID²; art. 13B LIPM)

La réforme fédérale a introduit, pour les cantons, l'obligation de limiter les réductions fiscales du bénéfice imposable sur le plan cantonal. Cette limitation concerne les réductions fiscales liées à :

- la patent box;
- la "super-déduction" des frais de recherche et développement (ci-après "R&D");
- l'amortissement des réserves latentes constituées sous les régimes fiscaux (art. 78g al. 3 LHID);
- la déduction pour autofinancement.

Pour le calcul de cette limitation, il n'est pas non plus tenu compte des pertes reportées et des rendements de participations qualifiées.

Enfin, le mécanisme de plafonnement de la réduction fiscale a été prévu par la LHID pour les personnes morales à l'exclusion des personnes physiques exerçant une activité lucrative indépendante.

Position retenue au niveau cantonal

La limitation de l'utilisation des outils fiscaux est fixée à hauteur de 9% du bénéfice imposable.

Cette limitation a pour conséquence un taux effectif d'imposition sur le bénéfice plancher de 13.48% (ICC et IFD) pour les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives soumises au taux d'imposition de l'article 20 LIPM.

art. 13B LIPM

1.3. Patent Box (art. 24a LHID; art. 24b LHID; art. 12A LIPM; art. 12B LIPM; art. 19C LIPP³)

La patent box permet une imposition réduite des bénéfices provenant de brevets et de droits comparables qui constitue un encouragement en aval à l'innovation, c'est-à-dire au jour de

² Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (RS 642.14), entrée en vigueur des nouvelles dispositions au 1er janvier 2020.

³ Loi sur l'imposition des personnes physiques (RSG D 3 08), entrée en vigueur des nouvelles dispositions au 1^{er} janvier 2020.

la réalisation de bénéfice.

Le canton de Genève met en place une patent box, grâce à laquelle le bénéfice net provenant de brevets et de droits comparables est imposé, sur demande, en proportion des dépenses de recherche et de développement, avec une réduction de 10%.

La patent box s'applique également aux personnes physiques exerçant une activité lucrative indépendante.

➤ **Entrée dans la patent box**

L'entrée dans la patent box intervient sur demande du contribuable.

➤ **Droits éligibles à la patent box**

L'expression «droits comparables» englobe les certificats complémentaires de protection, les topographies, les variétés végétales, l'exclusivité des données au sens de la loi sur les produits thérapeutiques, la protection des rapports sur les produits phytosanitaires et les droits étrangers correspondants.

La possibilité de considérer les logiciels ainsi que les inventions non brevetées des PME comme des droits comparables n'a pas été reprise dans la loi fédérale relative à la réforme fiscale et au financement de l'AVS (RFFA).

En Suisse, un logiciel en tant que tel ne peut pas être breveté et est protégé automatiquement par un droit d'auteur s'il remplit les exigences requises. Contrairement aux brevets, il n'existe aucun registre des droits d'auteur et l'autorité fiscale n'a pas les connaissances techniques nécessaires pour déterminer si un logiciel bénéficie ou non de cette protection.

Par contre, si un logiciel fait partie d'une invention, il peut être breveté en Suisse en qualité d'«invention mise en œuvre par ordinateur». C'est le cas lorsqu'un logiciel sert à une application technique, par exemple s'il est intégré à un appareil afin de piloter des processus industriels, améliorer la transmission ou l'enregistrement de données sur le plan technique. Dans un tel cas, le brevet sera éligible à la patent box.

Enfin, un logiciel peut être breveté en tant que tel dans différents pays (par exemple aux États-Unis). Dans une telle situation, le brevet sera également éligible à la patent box.

Position retenue au plan cantonal

La réduction de l'imposition du bénéfice net provenant de brevets et de droits comparables (patent box) est fixée à 10%.

Imposition immédiate des dépenses de R&D au moment de l'entrée dans la patent box : pas d'échelonnement dans le temps prévu sur le plan cantonal.

art. 12A LIPM; art. 12B LIPM; art. 19C LIPP

1.4. Déduction supplémentaire des dépenses de recherche et de développement (R&D)

(art. 25a LHID; art. 13A LIPM; art. 30A LIPP)

Plutôt que d'encourager la R&D au niveau de l'imposition des résultats (patent box), on peut aussi l'encourager en amont, c'est-à-dire au stade des dépenses. Les dépenses de R&D

justifiées par l'usage commercial sont déjà entièrement déductibles du bénéfice net imposable. Le législateur fédéral a introduit la faculté pour les cantons d'instaurer une déduction supplémentaire de 50% au maximum de ces dépenses de R&D. Avec cette mesure, le contribuable qui consent des dépenses de R&D en Suisse, directement ou indirectement par l'intermédiaire de tiers, peut déduire de son résultat net imposable un montant supérieur aux frais effectivement engagés et comptabilisés.

Enfin, relevons qu'il est prévu pour les personnes physiques une application par analogie de la patent box instaurée pour les personnes morales. Ainsi, cette mesure trouve application dans le cadre de l'activité lucrative indépendante des personnes physiques.

➤ Définition de la R&D

La définition de la notion de "recherche et développement" est prévue par la RFFA qui se réfère à celle de la "recherche scientifique" et de l'"innovation fondée sur la science" figurant à l'art. 2 de la loi fédérale du 14 décembre 2012 sur l'encouragement de la recherche et de l'innovation (ci-après : LERI). Cette définition englobe les activités de R&D au sens large car le terme comprend la recherche fondamentale, la recherche orientée vers les applications et l'innovation fondée sur la science. En sont notamment exclues les dépenses relatives à la mise sur le marché des produits et à leur valorisation sur le marché.

➤ Modalités de calcul de la super-déduction

Cette large définition de la notion de R&D est contrebalancée par une définition très restrictive des dépenses éligibles. Une réglementation exhaustive des déductions supplémentaires des dépenses de R&D est prévue à l'échelon de la loi (art. 25a LHID). Il s'agit de limiter cette déduction aux dépenses de personnel, majorée d'un supplément forfaitaire de 35% (autres dépenses liées à la R&D). Cette déduction ne vise que les dépenses engagées en Suisse. En cas de recherche sur mandat, les déductions sont attribuées au mandant mais à concurrence de 80% de la R&D facturée par des tiers. Cette déduction est octroyée à titre définitif, sous réserve d'entrée dans la patent box.

Position retenue sur le plan cantonal

Le pourcentage de la déduction supplémentaire est fixé à 50%.

art. 13A LIPM; art. 30A LIPP

1.5. Déclaration et imposition des réserves latentes

Dans le cadre de la RFFA, le législateur fédéral a décidé de codifier et d'harmoniser le traitement fiscal des réserves latentes. Il convient de distinguer les mesures concernant le traitement fiscal des réserves latentes au début et à la fin de l'assujettissement de celles en relation avec la fin des régimes fiscaux.

1.5.1. Déclaration de réserves latentes en cas de début et de fin d'assujettissement

(art. 24c LHID; art. 24d LHID; art. 58, al. 1 let. c 2^{ème} phrase LIFD; art. 61a LIFD⁴; art. 61b LIFD; art. 16C LIPM; art. 16D LIPM; art. 38 al. 3 LIPM)

Les personnes morales disposent fréquemment de réserves latentes provenant d'une sous-évaluation d'actifs ou d'une surévaluation de passifs. Ces réserves latentes s'expliquent

⁴ Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (RS 642.11), entrée en vigueur des nouvelles dispositions au 1er janvier 2020.

généralement par des dispositions impératives de droit commercial (évaluation maximale des actifs) ou des décisions volontaires des sociétés de comptabiliser des correctifs de valeurs en application du principe comptable de prudence (amortissement ou provision). En cas de réalisation, notamment en cas de vente de l'actif concerné, les réserves latentes sont imposées. Il en va de même de la plus-value créée par le contribuable lui-même (goodwill originaire ou plus-value immatérielle).

Le début de l'assujettissement concerne les cas de transfert en Suisse de valeurs patrimoniales, d'exploitations, de partie distincte d'exploitation ou de fonctions de l'étranger à une entreprise ou un établissement stable en Suisse. La fin d'une exonération fiscale, ainsi que le transfert en Suisse du siège ou du lieu de l'administration effective constituent également des débuts d'assujettissement.

Désormais, les entreprises peuvent déclarer dans leur bilan fiscal les réserves latentes au début de leur assujettissement afin d'éviter leur imposition ultérieure. Ces réserves latentes déclarées peuvent être amorties annuellement aux taux appliqués sur le plan fiscal aux amortissements de valeurs patrimoniales concernées. Ces taux figurent dans les notices de l'Administration fédérale des contributions. S'agissant de la plus-value créée par le contribuable lui-même (goodwill originaire ou plus-value immatérielle), elle doit être amortie dans un délai de dix ans.

Quant à la fin de l'assujettissement, elle vise le transfert de valeurs patrimoniales, d'exploitations, de parties distinctes d'exploitation ou de fonctions de Suisse à une entreprise ou un établissement stable situé à l'étranger, la clôture de la liquidation, l'octroi d'une exonération fiscale ainsi que le transfert à l'étranger du siège ou de l'administration effective d'une personne morale. L'assujettissement des réserves latentes est alors impératif. En fonction des particularités de chaque situation, l'autorité fiscale peut s'inspirer, pour le goodwill notamment, de la méthode d'évaluation prise en compte au début de l'assujettissement.

Les sociétés demeurent libres de déclarer les réserves latentes au début de l'assujettissement alors que l'imposition des réserves latentes est impérative et existe déjà selon la réglementation actuelle en cas de fin d'assujettissement.

Cette mesure concerne exclusivement les personnes morales.

Position retenue au plan cantonal

La solution prévue par le législateur fédéral dans la LHID est reprise sur le plan cantonal.

art. 16C LIPM; art. 16D LIPM et abrogation de l'article 38 al. 3 LIPM

1.5.2 Déclaration des réserves latentes à la fin des statuts fiscaux (art. 78g LHID; art. 45B LIPM; art. 39 al. 1LPFisc⁵)

Le canton de Genève prévoit que les réserves latentes (y compris la plus-value créée par le contribuable lui-même) doivent se voir attribuer un taux d'imposition spécial distinct du taux d'imposition ordinaire.

Ces réserves latentes doivent faire l'objet d'une décision en constatation par l'administration fiscale cantonale au moment de l'entrée en vigueur de la réforme. Ces réserves latentes sont imposées ensuite séparément à un taux d'imposition distinct durant une période d'un maximum 5 ans suivant l'entrée en vigueur de la réforme.

⁵ Loi de procédure fiscale (RSG D 3 17).

Position retenue au plan cantonal

Le taux de base pour l'imposition séparée applicable dans le canton de Genève est fixé à 2.76% correspondant à un taux effectif d'imposition de 13% (ICC et IFD).

art. 45B al. 1 LIPM

1.6. Extension de l'imputation forfaitaire d'impôt

(art. 2 al 1 let g Loi fédérale concernant l'exécution des conventions internationales conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions)

L'imputation forfaitaire d'impôt (IFI) permet à la Suisse de prendre en considération les impôts à la source étrangers résiduels grevant les intérêts, les dividendes et les redevances dont elle doit tenir compte en vertu de conventions contre les doubles impositions. La présente réforme crée les bases légales requises pour que les établissements stables suisses d'entreprises étrangères puissent se voir accorder, sous certaines conditions, une imputation forfaitaire d'impôt pour les impôts étrangers résiduels non récupérables.

Position retenue au plan cantonal

Cette mesure ne nécessite aucune adaptation du droit cantonal.

1.7. Déduction pour autofinancement

(art. 25 a bis LHID)

La RFFA prévoit l'introduction d'une déduction pour autofinancement, à titre facultatif et sur le plan cantonal et communal uniquement (ICC), pour les cantons à forte fiscalité.

Selon la réforme RFFA, cette faculté n'est ouverte qu'aux cantons dans le chef-lieu desquels le taux effectif d'imposition sur le bénéfice atteint 18.03% au moins (ICC et IFD).

Position retenue au plan cantonal

Cette mesure facultative ne peut être envisagée par le canton de Genève puisque le taux d'imposition effectif envisagé dans le cadre de la réforme est inférieur à 18.03% (ICC et IFD).

2. EN MATIERE D'IMPÔT SUR LE CAPITAL

Les cantons, à la différence de la Confédération, perçoivent en plus de l'impôt sur le bénéfice un impôt sur le capital des personnes morales. Cet impôt se fonde sur le capital propre de l'entreprise.

2.1. Calcul de l'impôt

(art. 33 LIPM)

Le Conseil d'Etat propose de maintenir un taux effectif unique de 0.4% (taux de base de 1.8%) pour l'impôt sur le capital pour les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives.

2.2. Imposition réduite du capital

(art. 29 al 3 LHID; art. 34 LIPM; art. 14 al. 3, 2^{ème} phrase LHID; art. 49 al. 4 LIPP)

La loi fédérale offre la faculté aux cantons de mettre en œuvre une imposition réduite du capital propre en relation avec les participations, les brevets et autres droits comparables ainsi que les prêts consentis à des sociétés du groupe.

L'imposition réduite du capital propre afférent aux participations généralise la réglementation actuellement applicable aux seules sociétés auxiliaires. L'imposition réduite du capital afférente à des prêts intragroupe étend la pratique actuelle qui ne s'applique qu'aux avances à long terme aux filiales.

Quant à l'imposition réduite du capital afférent aux brevets et droits comparables, elle s'inscrit dans l'optique de promouvoir la R&D afin d'améliorer l'attractivité de la Suisse dans ce domaine.

Position retenue au plan cantonal

L'imposition réduite est fixée à un taux effectif de 0.001% (taux de base de 0.005%) applicable aux participations, brevets et prêts intragroupe.

art. 34 LIPM

N.B.: Pour les personnes physiques déployant une activité lucrative indépendante, il est prévu une application par analogie de l'imposition réduite au niveau du capital des personnes morales. Les cantons peuvent ainsi prévoir une imposition réduite de l'impôt sur la fortune pour le patrimoine afférent aux brevets et droits comparables uniquement. Compte tenu de la progressivité des barèmes en matière d'impôt sur la fortune, le Conseil d'Etat propose une réduction de l'assiette imposable et non pas une réduction du taux d'imposition. Le taux d'abattement retenu est de 50% sur la fortune nette (c'est-à-dire après déduction des dettes) (art. 14 al. 3, 2^{ème} phrase LHID, art. 49 al. 4 LIPP).

2.3. Imputation de l'impôt sur le bénéfice à l'impôt sur le capital

(art. 30 al. 2 LHID; art. 36A LIPM)

Les cantons ont aujourd'hui déjà la possibilité d'imputer l'impôt grevant le bénéfice sur l'impôt grevant le capital. L'imputation est actuellement limitée à 8'500 francs dans le canton de Genève.

Position retenue au plan cantonal

L'imputation de l'impôt sur le bénéfice à l'impôt sur le capital est limitée au maximum à:

- 8'500 fr. la première année;
- 25% pour la deuxième année;
- 50% pour la troisième année;
- 75% pour la quatrième année;
- puis à 100%.
- L'année de référence correspond à l'année d'entrée en vigueur de la loi au 1er janvier 2020

art. 36 A LIPM

3. EN MATIERE D'IMPÔT SUR LE REVENU

3.1. Hausse de l'imposition des dividendes

(art. 7 al. 1 LHID; art. 8 al. 2^{quinquies} LHID; art. 18b al. 1 LIFD; art. 20 al. 1^{bis}; art. 19B al. 1 LIPP, art. 22 al. 2 LIPP)

La procédure d'imposition partielle des dividendes est entrée en vigueur le 1er janvier 2009. Elle tend à lutter contre la double imposition économique qui résulte de l'imposition du bénéficiaire d'une entreprise, une première fois auprès de la société qui réalise le bénéfice, puis une seconde fois auprès de l'actionnaire ou associé à qui ce bénéfice est distribué.

Il est également rappelé que l'imposition partielle ne vise que les détenteurs de droits de participation d'au moins 10% du capital-actions ou du capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative.

La RFFA prévoit que ce taux est fixé à 70% au niveau de l'IFD sans distinction entre la fortune privée et la fortune commerciale et au à minimum 50% au niveau de l'ICC.

Position retenue au plan cantonal

L'imposition partielle des rendements de participations qualifiés détenus dans la fortune **privée** est fixée à 70% et dans la fortune **commerciale** à 60%.

art. 19B al. 1 LIPP, art. 22 al. 2 LIPP

3.2. Transposition

(art. 7a al. 1 let. b LHID, art. 20a al.1 let.b LIFD, art. 23 al. 1 let. b LIPP)

La transposition marque la frontière entre le champ d'application du gain en capital d'ordre privé, qui est exonéré d'impôt, et celui du rendement imposable de la fortune. On parle de transposition lorsqu'un particulier vend ou apporte des droits de participation à une entreprise dont il détient au moins 50% (vente à soi-même) et dont la contre-prestation reçue est supérieure à la valeur nominale transférée augmentée des éventuelles réserves issues d'apports en capital.

Le droit en vigueur précise que le produit de la vente est imposé uniquement si la personne physique cède au moins 5 % des actions. Ce taux minimal permet de s'assurer que la vente d'actions dispersées demeure exonérée d'impôt. La pratique a toutefois montré que ce seuil de 5% n'était pas judicieux, car des ventes d'actions de plusieurs millions motivées uniquement par des considérations liées à la planification fiscale, peuvent également être exonérées d'impôt.

La RFFA abroge donc ce seuil afin qu'une vente à soi-même, soit soumises aux règles de la transposition dès la première action ou part sociale vendue ou apportée.

Position retenue au plan cantonal

Le projet cantonal reprend les modifications prévues par le droit fédéral dans la LHID.

art. 23 al. 1 let. b LIPP

3.3. Adaptation du principe de l'apport en capital

(art. 7b LHID, art. 20 al.1bis et 3 à 7 LIFD, art. 22 al. 3 et 4 à 7 LIPP, art. 28 LIPM)

La RIE II a modifié les règles applicables aux remboursements d'apports en capital faits aux détenteurs de droits de participation. Sont considérés comme des apports de capital au sens de la loi (art. 20 al. 3 LIFD et art. 5 al. 1bis LIA – loi fédérale sur l'impôt anticipé), les apports comptabilisés ouvertement comme apports apparents de capital (réserves issues d'apports de capital "RAC") dans le bilan commercial de la société. La répartition des distributions consenties par la société entre le remboursement de réserves issues d'apports de capital et les distributions prélevées sur les "autres réserves", se fait selon la libre appréciation de la société distributrice, en fonction de la comptabilisation et de la désignation des réserves dans son bilan commercial.

Les distributions qu'une société effectue sur ses réserves issues d'apports de capital ne sont pas soumises à l'impôt sur le revenu (art. 20, al. 3 LIFD) ni à l'impôt anticipé (art. 5, al. 1bis LIA). En revanche, les distributions qu'une société prélève sur ses "autres réserves" sont soumises à l'impôt sur le revenu et soumises à l'impôt anticipé.

La RFFA limite le principe de l'apport de capital en introduisant une réglementation en matière de remboursement et une réglementation en matière de liquidation partielle qui ne s'appliqueraient qu'aux sociétés cotées à la bourse suisse.

➤ **Réglementation en matière de remboursement**

La réforme prévoit que les entreprises cotées dans une bourse suisse ne pourront procéder à des remboursements francs d'impôt de réserves issues d'apports de capital que si elles distribuent des dividendes imposables pour un montant équivalent. Ce principe vaut pour toutes les réserves issues d'apports de capital à l'exception de celles qui sont remboursées au sein d'un même groupe ainsi que de celles qui ont été constituées après le 24 février 2008 dans le cadre d'un transfert vers la Suisse. A noter qu'en cas de liquidation de la société de capitaux ou de la société coopérative, le principe ne s'applique pas non plus. Ces règles doivent s'appliquer par analogie à l'émission d'actions gratuites et aux augmentations gratuites de la valeur nominale provenant de réserves issues d'apports de capital. Si la réglementation en matière de remboursement n'est pas respectée, les réserves issues d'apport de capital remboursées seront imposées à hauteur du montant prévu selon la réglementation. Cela vaut tant pour l'impôt anticipé que pour l'impôt sur le revenu.

➤ **Réglementation en matière de liquidation partielle**

En cas d'acquisition par une société cotée dans une bourse suisse de ses actions propres, l'imposition de l'excédent de liquidation est fonction du rapport entre le montant du remboursement des réserves issues d'apports en capital et celui de l'excédent de liquidation.

Position retenue au plan cantonal

Le projet cantonal reprend les modifications prévues par le droit fédéral dans la LHID.

art. 22 al. 3 et 4 à 7 P-LIPP

