



12 novembre 2014

Attrait fiscal de la Suisse comparé à celui d'autres Etats compte tenu des statuts fiscaux privilégiés et des aides étatiques

Rapport du Conseil fédéral en réponse

- au postulat Fournier (12.4204) du 13 décembre 2012
 - à la motion Feller (13.3065) du 13 mars 2013
 - au postulat Feller (13.3701) du 12 septembre 2013
-

Table des matières

Condensé	4
1 Introduction	4
1.1 Mandat.....	4
1.1.1 Postulat Fournier (12.4204).....	4
1.1.2 Motion Feller (13.3065)	5
1.1.3 Postulat Feller (13.3701).....	5
1.2 Délimitation de la matière	5
2 Comparaison des places économiques	7
2.1 Systèmes d'imposition des personnes morales	7
2.1.1 Vue d'ensemble des critères de site déterminants	7
2.1.1.1 Introduction	7
2.1.1.2 Climat d'investissement général	7
2.1.1.3 Cadre juridique	7
2.1.1.4 Imposition des entreprises	7
2.1.1.5 Impôts à la source.....	8
2.1.1.6 Impôts indirects et taxes	9
2.1.1.7 Imposition des personnes physiques.....	9
2.1.1.8 Droit du travail, coûts salariaux et cotisations sociales.....	9
2.1.2 Description et analyse des Etats et territoires choisis.....	9
2.1.2.1 Introduction	9
2.1.2.2 Suisse.....	9
2.1.2.3 Belgique	10
2.1.2.4 Brésil	11
2.1.2.5 Allemagne	11
2.1.2.6 France	12
2.1.2.7 Hong Kong	12
2.1.2.8 Irlande	13
2.1.2.9 Italie.....	13
2.1.2.10 Luxembourg	14
2.1.2.11 Pays-Bas.....	14
2.1.2.12 Singapour.....	15
2.1.2.13 Royaume-Uni	15
2.1.2.14 Etats-Unis.....	16
2.1.3 Résumé	17
2.2 Aides d'Etat.....	17
2.2.1 Remarques générales	17
2.2.2 Description et analyse des pays et territoires choisis	18
2.2.2.1 Suisse.....	18
2.2.2.2 Brésil	18

2.2.2.3	Etats membres de l'UE	18
2.2.2.4	Hong Kong	21
2.2.2.5	Singapour	21
2.2.2.6	Etats-Unis.....	21
2.2.3	Résumé	21
2.3	Système d'imposition des personnes physiques.....	22
2.3.1	Remarques générales	22
2.3.2	Description et analyse des pays et territoires choisis	22
2.3.2.1	Suisse.....	22
2.3.2.2	Belgique	23
2.3.2.3	Principauté du Liechtenstein.....	23
2.3.2.4	Luxembourg	24
2.3.2.5	Irlande	24
2.3.2.6	Italie.....	25
2.3.2.7	Pays-Bas.....	25
2.3.2.8	Autriche	25
2.3.2.9	Singapour.....	26
2.3.2.10	Royaume-Uni	26
2.3.2.11	Etats-Unis.....	26
2.3.3	Résumé	27
3	Défense des intérêts de la Suisse en matière d'imposition des sociétés et d'aides étatiques dans le cadre des négociations actuelles.....	27
3.1	Remarques générales	27
3.2	Négociations bilatérales	28
3.2.1	Généralités	28
3.2.2	Belgique.....	28
3.2.3	Hong Kong.....	28
3.2.4	Luxembourg.....	28
3.2.5	Irlande.....	29
3.2.6	Singapour	29
3.2.7	Dialogue avec l'UE sur la fiscalité des entreprises	29
3.3	Négociations multilatérales.....	29
3.3.1	Généralités	29
3.3.2	Forum de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables.....	30
4	Conclusions	30

Condensé

Les trois interventions parlementaires demandent que l'imposition des entreprises et des personnes physiques ainsi que les aides étatiques en Suisse soient comparées avec celles d'autres places économiques choisies.

Selon la comparaison des systèmes d'imposition des entreprises de treize Etats ou territoires, la classification des pays où la charge fiscale des entreprises est relativement faible peut se faire en deux catégories: (1) ceux qui présentent un *taux d'imposition statutaire sur le bénéfice* comparativement bas (par ex. l'Irlande) et (2) ceux qui présentent un *bénéfice imposable* comparativement restreint, en raison de l'application de règles d'imposition spéciales pour certains revenus, par exemple *licence box* ou de déductions spéciales pour les charges liées à la recherche et développement, pour les intérêts notionnels sur le capital propre, ou pour certains secteurs d'activité (par ex. Belgique, Luxembourg, Pays-Bas). A noter que certains Etats combinent les deux caractéristiques, à savoir un taux d'imposition statutaire relativement bas et des règles ou déductions spéciales (par ex. Singapour). Les pays où la charge fiscale des entreprises est comparativement élevée (par ex. Brésil, Allemagne, France, Italie, Etats-Unis) tentent de préserver leur substrat fiscal en prenant des mesures de protection, telles que l'adoption de listes noires, la limitation de la déduction des intérêts passifs, ou l'application de règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées (règles SEC, en anglais : « CFC rules »).

Il ressort de la comparaison internationale que l'actuel système suisse d'imposition des entreprises est globalement compétitif. Il y a lieu de l'adapter aux développements internationaux dans le cadre de la troisième réforme de l'imposition des entreprises en cours.

Tous les Etats et territoires analysés accordent des aides d'Etat non fiscalisées, sous une forme ou une autre.

Réalisée dans onze Etats ou territoires, la comparaison des règles spéciales relatives au personnel en mission à l'étranger (expatriés) et aux particuliers fortunés montre qu'un bon nombre des juridictions examinées prévoient effectivement des règles spéciales pour les expatriés. Ces règles se caractérisent pour l'essentiel par l'admission de déductions pour les dépenses supplémentaires occasionnées par le détachement à l'étranger (par ex. Belgique, Luxembourg, Pays-Bas et, dans une certaine mesure, Irlande). Quant aux particuliers fortunés, certains pays les attirent en imposant uniquement leurs revenus transférés de l'étranger (*remittance*) (par ex. Irlande, Singapour et Royaume-Uni). En comparaison, les règles en vigueur en Suisse sont globalement compétitives.

La Suisse fait valoir ses intérêts en matière d'imposition des entreprises dans le cadre des négociations consacrées aux conventions bilatérales contre les doubles impositions (CDI), des discussions avec l'Union européenne (UE) ou des négociations multilatérales (menées en particulier au sein du Comité des affaires fiscales de l'OCDE). Les aides étatiques non fiscales ne sont pas négociées dans ce cadre, car les partenaires de négociation ou les organismes responsables des questions fiscales ne sont pas compétents en la matière.

1 Introduction

1.1 Mandat

1.1.1 Postulat Fournier (12.4204)

Le postulat Fournier 12.4204 (Statuts fiscaux privilégiés et aides étatiques accordés aux personnes morales par les pays en négociation avec la Suisse du 13 décembre 2012. Le principe de réciprocité doit être respecté) charge le Conseil fédéral de présenter un rapport sur les différents statuts d'imposition privilégiés (niches fiscales) et sur les aides étatiques accordés aux personnes morales par les pays avec lesquels la Confédération sera amenée à négocier. Le Conseil fédéral est en outre prié d'informer le Parlement sur sa stratégie de négociation.

Dans son avis du 27 février 2013, le Conseil fédéral renvoie aux travaux en cours au sein de l'OCDE dans le domaine de l'imposition des entreprises, auxquels la Suisse participe activement. Il estime, au

vu de ces travaux, que la publication par la Suisse d'un propre rapport sur les régimes fiscaux d'autres pays ferait largement double emploi et propose donc de rejeter le postulat. Ce dernier a néanmoins été adopté par le Conseil des Etats le 11 mars 2013.

1.1.2 Motion Feller (13.3065)

Dans sa motion 13.3065 (Attractivité fiscale comparée de la Suisse avec d'autres Etats du 13 mars 2013), le conseiller national Olivier Feller demande que soit établi un document présentant les régimes fiscaux appliqués aux personnes physiques et aux personnes morales par certains pays – en particulier le Luxembourg, le Royaume-Uni, la Belgique, l'Irlande, Singapour et certains Etats des Etats-Unis – et comparant le degré d'attractivité de ces régimes à celui de la législation fiscale suisse.

Dans son avis du 22 mai 2013, le Conseil fédéral relève qu'une analyse de l'ensemble des régimes fiscaux appliqués aux personnes physiques et aux personnes morales par des Etats concurrents de la Suisse est une tâche complexe, d'autant plus que les systèmes fiscaux nationaux reposent sur des traditions juridiques différentes et que pour nombre d'entre eux, il faut disposer d'une connaissance précise des pratiques des administrations fiscales concernées. Or ces pratiques ne sont souvent pas entièrement accessibles au public. Compte tenu de ces difficultés, l'analyse des régimes fiscaux étrangers ainsi que la comparaison avec la législation fiscale suisse seront donc effectuées dans la mesure du possible. Suivant la proposition du 22 mai 2013 du Conseil fédéral, le Conseil national a accepté la motion le 19 juin 2013 et le Conseil des Etats le 27 novembre 2013.

1.1.3 Postulat Feller (13.3701)

Dans son postulat 13.3701 (Prise en compte des aides d'Etat pratiquées par des pays tiers lors des négociations internationales menées par la Suisse du 12 septembre 2013), le conseiller national Olivier Feller charge le Conseil fédéral d'établir un rapport sur la manière dont il fait valoir l'impact des aides d'Etat de pays tiers lors des négociations internationales relatives à la fiscalité des entreprises (par ex. OCDE, G20, UE) ainsi que sur les résultats obtenus à ce jour. Le postulat souligne en effet que de nombreux pays tiers accordent des aides d'Etat à certaines entreprises et que ces aides faussent la concurrence. Le 20 novembre 2013, le Conseil fédéral a proposé d'accepter le postulat, ce que le Conseil national a fait le 12 décembre 2013.

1.2 Délimitation de la matière

Il est possible de répondre dans un seul et même rapport à plusieurs interventions, pour autant que ces dernières soient étroitement liées et que le rapport traite systématiquement tous les points soulevés dans chacune des interventions.

Les trois interventions parlementaires ci-dessus demandent que les régimes fiscaux et les aides d'Etat non fiscales soient comparés entre divers pays et territoires et que la manière dont on fait valoir ces mesures vis-à-vis des autres Etats soit décrite. Le critère du lien étroit entre les trois interventions citées étant respecté, la réponse dans un seul et même rapport est donc justifiée. Il est nécessaire de préciser comme suit les demandes d'informations des interventions :

1. Le présent rapport offre une vue d'ensemble des systèmes fiscaux d'une sélection d'Etats et de territoires ainsi que des aides étatiques accordées par ces Etats ou territoires, comparant – dans la mesure du possible – les systèmes et aides en question avec l'attractivité du système fiscal suisse (chapitre 2).

En matière d'imposition des entreprises, les Etats et territoires soumis à comparaison ont été choisis selon l'un des critères suivants: ils sont cités dans les interventions parlementaires¹; la Suisse a

¹ Sont cités dans les interventions parlementaires: Belgique, Irlande, Luxembourg, Singapour, Royaume-Uni et certains Etats des Etats-Unis.

achevé des négociations bilatérales avec ces pays²; il s'agit de pays voisins de la Suisse³; ces pays sont fréquemment évalués lorsqu'une entreprise doit choisir un lieu pour s'implanter⁴.

En matière d'imposition des personnes physiques, la comparaison se limite à quelques Etats qui soit sont cités dans les interventions⁵, soit sont connus dans les milieux spécialisés pour disposer de régimes fiscaux attrayants pour les personnes physiques, notamment pour le personnel en mission à l'étranger (expatriés) et pour les particuliers fortunés (*high net worth individuals*, HNWI)⁶.

2. Le présent rapport montre également comment la Suisse fait valoir ses intérêts dans les négociations en cours sur la fiscalité (imposition privilégiée des personnes morales ou physiques) et sur les aides étatiques directes. En matière de négociations bilatérales sur la conclusion ou la modification de CDI, l'analyse porte sur cinq pays économiquement importants pour la Suisse – en particulier du point de vue de l'implantation d'entreprises – avec lesquels une CDI a été récemment conclue ou révisée⁷.

Le présent rapport traite également du dialogue avec l'UE sur l'imposition des entreprises. Au niveau de l'UE, le code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises, la législation sur les aides d'Etat, avec et ses effets sur l'imposition des entreprises, ainsi que le dialogue bilatéral Suisse-UE sont essentiels aux fins de la présente analyse.

Au niveau multilatéral, la thématique de l'imposition des entreprises est traitée au sein de l'OCDE, et de l'ONU. Pour la Suisse, les initiatives de l'OCDE et de l'UE sont particulièrement déterminantes. En juillet 2013, l'OCDE a adopté un plan d'action comprenant quinze actions visant à lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (*Base Erosion and Profit Shifting*, BEPS). En substance, les Etats cherchent à limiter la marge de manœuvre des multinationales dans le domaine de la fiscalité des entreprises et à restreindre l'exploitation des faiblesses du système fiscal international. Le plan d'action BEPS reprend les travaux du Forum de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables (*Forum on Harmful Tax Practices*, FHTP), qui vise principalement à examiner les effets dommageables des régimes d'imposition des entreprises.

Soulignons enfin que le présent rapport ne traite pas de la réglementation des aides d'Etat relevant de l'Organisation mondiale du commerce (OMC), de l'OCDE ou des accords de libre-échange.

3. Il est généralement difficile de se procurer des informations fiables sur les systèmes fiscaux étrangers et sur leurs réglementations spéciales. Le présent rapport se base exclusivement sur les données accessibles publiquement, en particulier sur les sites Internet des administrations fiscales étrangères et des autorités et organisations spécialisées⁸. Par conséquent, les observations qui suivent permettent de donner un aperçu général de la situation, mais ne prétendent pas être exhaustives, ni livrer une analyse complète des différentes législations fiscales examinées.
4. Les observations qui suivent se basent sur l'état des législations concernées au 1^{er} septembre 2014 et ne tiennent pas compte des projets de loi, ni des développements internationaux en cours.

² Se sont récemment achevées les négociations de conventions contre les doubles impositions (CDI) avec la Belgique, Hong Kong, l'Irlande, le Luxembourg et Singapour (voir ch. 3.2).

³ Allemagne, France et Italie.

⁴ En matière de pratique courante d'implantation d'entreprises, on examine souvent aussi les Pays-Bas.

⁵ Cf. note 1.

⁶ En font partie notamment les Pays-Bas, l'Autriche, l'Italie et la Principauté de Liechtenstein.

⁷ Cf. note 2.

⁸ <http://online.ibfd.org/kbase/>, <https://dits.deloitte.com/#TaxGuides>, <http://www.pwc.ie/tax-facts/index.jhtml>

2 Comparaison des places économiques

2.1 Systèmes d'imposition des personnes morales

2.1.1 Vue d'ensemble des critères de site déterminants

2.1.1.1 Introduction

Dans la pratique, les entreprises évaluent leur lieu d'implantation selon différents critères, parmi lesquels figurent les conditions fiscales. Les critères les plus importants sont présentés ci-après, de manière à en donner une vue d'ensemble.

2.1.1.2 Climat d'investissement général

L'une des conditions préalables de l'attrait d'une place économique est un climat d'investissement positif. Un climat positif se caractérise par des éléments tels que la sécurité du droit et la sécurité dans la planification, un marché du travail flexible, une réglementation modérée, la protection de la propriété intellectuelle ainsi qu'un secteur financier et une monnaie stables. La libre circulation des capitaux, l'absence de restrictions monétaires ainsi que les mesures incitatives ou au contraire limitatives à l'égard des investisseurs étrangers influent également sur l'attrait d'une place économique pour les entreprises.

2.1.1.3 Cadre juridique

Le cadre juridique régissant l'exercice d'une activité commerciale comprend notamment les formes d'activités et de sociétés disponibles, les modalités de création d'une entreprise ainsi que les obligations en matière de tenue des comptes, de révision et d'annonce.

2.1.1.4 Imposition des entreprises

Tout système d'imposition des entreprises peut être défini, pour l'essentiel, au moyen des sept critères présentés ci-après.

a) Fondement de l'assujettissement à l'impôt

L'assujettissement à l'impôt dans un Etat ou un territoire peut se fonder sur divers états de fait, par exemple par l'administration effective de l'entreprise étrangère ou de son siège, ou encore d'installations fixes.

b) Détermination de l'assiette fiscale et du taux d'impôt

Chaque Etat ou territoire est libre de fixer les règles pour la détermination du bénéfice imposable et le taux d'impôt applicable. Le bénéfice imposable est calculé sur la base des revenus soumis à l'impôt, diminués des charges fiscalement déductibles (telles que coûts d'exploitation, amortissements ou impôts). De plus, les déductions spéciales – telles que les suppléments de charges de recherche et développement (crédits de recherche et développement: crédits R&D), les intérêts notionnels sur le capital propre (déduction de l'intérêt notionnel), les amortissements immédiats ou les taux d'amortissement accrus – réduisent l'assiette fiscale et par conséquent la charge fiscale. De même, l'exonération ou l'imposition séparée de certaines composantes du revenu (comme les dividendes ou les revenus d'intérêts [consolidés]) ainsi que les réglementations spéciales (comme les *licence boxes*, qui exonèrent de l'impôt un pourcentage des revenus qui leur sont liés) ont aussi pour effet de diminuer la charge fiscale.

Le traitement des pertes doit également être pris en compte. Le système fiscal peut être conçu de manière à permettre la compensation des pertes par les bénéfices futurs, cette possibilité de compensation pouvant être limitée ou illimitée dans le temps.

Enfin, selon la législation fiscale considérée, l'impôt sur le bénéfice peut être perçu à différents niveaux (par ex. commune, cantons, Confédération). Il faut donc en tenir compte lors de la détermination du taux global de l'impôt sur le bénéfice.

c) *Imposition des gains en capital*

Les gains en capital peuvent être imposés soit avec le bénéfice, soit séparément à un taux spécial, ou encore être exonérés de l'impôt.

d) *Elimination de la double imposition*

La méthode d'élimination de la double imposition est également un élément important. Il peut y avoir une double imposition lorsque des revenus, tels que des revenus d'intérêts ou des redevances, sont soumis à un impôt à la source à l'étranger. Si le pays concerné a conclu une CDI avec l'Etat de la source, celle-ci règle le montant de l'impôt à la source (dit impôt résiduel) que l'Etat de la source peut prélever ainsi que l'élimination de la double imposition par l'Etat de résidence (en règle générale moyennant soit la déduction de l'impôt résiduel de l'impôt national sur le bénéfice, méthode du crédit d'impôt, soit la non-imposition des revenus réalisés à l'étranger, méthode de l'exemption).

Les Etats ou territoires peuvent aussi adopter des dispositions unilatérales réglant l'élimination de la double imposition dans les cas où aucune CDI n'a été conclue avec l'Etat de la source (appliquant également la méthode du crédit ou de l'exemption).

e) *Mesures défensives*

Les Etats ou territoires peuvent adopter des dispositions anti-abus visant à protéger leur substrat fiscal. En font notamment partie les prescriptions relatives à la fixation des prix de transfert pour les transactions entre entreprises liées, la limitation de la déduction des intérêts passifs, les règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées (règles SEC) ou les contre-mesures associées à l'établissement de listes noires.

En limitant la déduction des intérêts passifs, le financement excessif par le biais de fonds de tiers en vue de réduire le bénéfice imposable est limité. Quant aux règles SEC, elles visent à garantir que certains revenus comptabilisés dans des filiales du groupe domiciliées dans des pays à basse fiscalité soient néanmoins soumis à l'impôt de la juridiction de la société-mère lorsqu'elle dispose d'une fiscalité plus élevée. Ainsi l'incitation à transférer des bénéfices dans des pays à basse fiscalité est réduite.

f) *Aspects administratifs*

Les aspects administratifs comprennent la définition de la période fiscale (par ex. année civile ou exercice comptable), le moment de la remise de la déclaration d'impôt et l'échéance de paiement de l'impôt. La possibilité d'une imposition de groupe⁹, les pratiques en matière de *rulings* ou encore l'organisation des autorités fiscales et la conception qu'elles ont de leur rôle, peuvent également être importants au niveau de l'attrait de la place économique.

g) *Autres*

Les systèmes fiscaux peuvent également se distinguer par d'autres caractéristiques que celles présentées ci-dessus. Citons pour exemples les règles relatives aux restructurations (fusion, scission, transformation, etc.) ou à la fin de l'assujettissement à l'impôt (par ex. l'imposition des réserves latentes non imposées, dite *exit tax*), ou encore les obligations de publication des régimes spéciaux.

2.1.1.5 Impôts à la source

Les législations fiscales peuvent prévoir la perception d'impôts à la source, par exemple sur les dividendes, les intérêts ou les redevances. Fixés unilatéralement, les taux d'imposition à la source peuvent être limités par la conclusion de CDI (voir ch. 2.1.1.4d). Enfin, les législations fiscales peuvent également prévoir un impôt à la source sur les bénéfices des établissements stables (*branch remittance tax*).

⁹ Dans le cadre d'imposition de groupe, les bénéfices et les pertes des sociétés du groupe peuvent se compenser.

2.1.1.6 Impôts indirects et taxes

Par impôts indirects et taxes, on entend aux fins du présent rapport la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ainsi que les impôts sur le chiffre d'affaires et sur les immeubles. Peut en outre jouer un rôle la perception de taxes sur le chiffre d'affaires, de droits de douane et de taxes environnementales.

2.1.1.7 Imposition des personnes physiques

Un système d'imposition des personnes physiques avantageux est également de nature à contribuer à l'attrait d'une place économique. Sont déterminants dans ce contexte, outre une imposition effective modérée et compétitive du revenu, les impôts sur les donations, sur les successions, sur la fortune et sur les immeubles, ainsi que les règles spéciales d'imposition des expatriés et des cotisations sociales.

2.1.1.8 Droit du travail, coûts salariaux et cotisations sociales

Le droit du travail, en particulier des règles simples et flexibles en matière de conclusion et de résiliation des rapports de travail, joue un rôle essentiel dans le choix du lieu d'implantation des entreprises. Ce choix est également influencé par les coûts salariaux, le montant des prestations salariales accessoires et des rentes, les cotisations sociales et les prescriptions régissant l'engagement de personnel étranger.

2.1.2 **Description et analyse des Etats et territoires choisis**

2.1.2.1 Introduction

Etant donné que l'impôt sur le bénéfice résulte de la multiplication du bénéfice imposable par le taux statutaire de l'impôt, il existe fondamentalement deux approches pour garantir une imposition attrayante des entreprises:

1. appliquer un taux statutaire d'impôt sur le bénéfice relativement bas sur une assiette fiscale ordinaire, autrement dit sur le bénéfice ordinaire; ou
2. appliquer un taux statutaire d'impôt sur le bénéfice relativement élevé sur une assiette fiscale limitée, autrement dit sur un bénéfice relativement peu élevé. La limitation de l'assiette fiscale peut être obtenue soit par des déductions, soit par une exonération (partielle) des revenus.

Comme les Etats appliquent des solutions différentes en matière d'imposition des entreprises, il est difficile de comparer les systèmes d'imposition des personnes morales. En particulier, un taux d'imposition statutaire paraissant de prime abord comparativement élevé n'est pas nécessairement synonyme d'une imposition peu attrayante des entreprises.

Les pratiques de rulings, qui prennent différentes formes dans les Etats (y compris en Suisse) et les territoires où elles sont appliquées, font récemment l'objet d'une attention particulière dans le cadre des travaux de l'OCDE et de l'UE. Au moment de la finalisation du présent rapport, l'analyse au sein de l'OCDE était encore en cours. Les résultats sont attendus en 2015.

Les interventions parlementaires demandent que la présente analyse comparative soit présentée sous une forme simple, didactique et accessible au grand public. La comparaison des systèmes fiscaux des Etats et des territoires choisis se concentre donc sur trois éléments essentiels, à savoir le taux de l'impôt sur le bénéfice, l'assiette fiscale et les règles spéciales, et mentionne, le cas échéant, les mesures défensives particulières.

2.1.2.2 Suisse

Taux de l'impôt sur le bénéfice

Etant donné qu'en Suisse tant la Confédération que les cantons et les communes prélèvent un impôt sur le bénéfice, les taux d'imposition effectifs peuvent varier pour les sociétés de capitaux en fonction

de leur lieu d'implantation. Le taux effectif global applicable aux sociétés de capitaux est compris entre 12,52 % (ville de Lucerne) et 24,3 % (ville de Genève)¹⁰.

Assiette fiscale

Le bénéfice imposable correspond en principe au bénéfice déterminé selon les dispositions du droit commercial. Les dividendes de filiales et les gains en capitaux qualifiés provenant de la vente de participations sont indirectement exonérés de l'impôt sur le bénéfice à hauteur de presque 95 %.

Règles spéciales

Sociétés holding: une société dont le but principal est la détention de participations peut être exonérée de l'impôt sur le bénéfice au niveau cantonal. Il s'agit d'une réglementation purement cantonale.

Sociétés mixtes / sociétés de gestion: une société exerçant une part prépondérante de ses activités à l'étranger peut déclarer ses revenus de sources étrangères proportionnellement à l'importance de ses activités de gestion ou de négoce en Suisse. De nombreux cantons imposent les revenus de sources étrangères à un taux minimal de 20 %. Les revenus de sources suisses sont soumis à l'imposition ordinaire. Là encore, il s'agit d'une réglementation exclusivement cantonale.

Etablissements financiers stables: un établissement stable en Suisse d'une société financière étrangère peut, sous certaines conditions, bénéficier d'un traitement de type bancaire et déduire une rémunération pour l'utilisation du capital mis à disposition par le siège étranger. Il s'agit d'une réglementation fédérale reprise par certains cantons.

Société principale: lorsqu'une société suisse concentre auprès d'elle les fonctions de groupe, les responsabilités et les risques, elle peut répartir les éléments imposables de manière plus avantageuse en relation avec ses établissements stables de représentants situés à l'étranger. Selon les circonstances, le gain commercial attribué à l'étranger n'est pas imposé. Les faits pertinents et les conditions exigées sont fixés par les autorités fiscales. Cette réglementation est fédérale.

Allégements pour des entreprises nouvellement créées: sous certaines conditions, une société nouvellement créée peut solliciter des allégements fiscaux (pour dix ans au plus). Il s'agit d'une réglementation tant fédérale que cantonale.

2.1.2.3 Belgique

Taux de l'impôt sur le bénéfice

Le taux maximal effectif de l'impôt sur le bénéfice grevant les sociétés de capitaux est de 35,54 %.

Assiette fiscale

Le bénéfice imposable correspond en principe au bénéfice déterminé selon les dispositions du droit commercial. Les dividendes de filiales sont exonérés de l'impôt sur le bénéfice à hauteur de 95 % et les gains en capitaux provenant de la vente de participations qualifiées le sont entièrement.

Règles spéciales

Licence box: les revenus d'une société provenant de brevets sont exonérés de l'impôt sur le bénéfice à hauteur de 80 %.

Crédits R&D: la société peut bénéficier d'un crédit d'impôt de 33,99 % sur les charges qualifiées de recherche et développement. Les crédits d'impôt sont compensés avec l'impôt sur le bénéfice dû.

Déduction de l'intérêt notionnel: la société peut faire valoir une déduction de l'intérêt notionnel (2014: entre 2,7 % et 3,4 %; 2015: entre 2,6 % et 3,5 %) sur son capital propre éligible.

Excess accounting profits ruling: la société qui opère comme société principale dans un modèle d'affaires centralisé peut demander à être imposée conformément à cette règle spéciale et sera alors soumise à un impôt effectif moyen sur le bénéfice de 7 % à 9 %.

¹⁰ Ces chiffres valent pour les sociétés de capitaux affichant un rendement de 50 % et un capital imposable de 2 millions de francs. Cf. la publication de l'AFC «Charge fiscale en Suisse. Chefs-lieux des cantons – Chiffres cantonaux 2013», 2014, p. 57.

Régime de la taxe au tonnage: la société qui exploite des navires battant pavillon belge ou d'un autre Etat membre de l'UE peut demander, sous certaines conditions, que son bénéfice imposable soit calculé en pourcentage du poids du fret transporté (pendant dix ans au plus).

2.1.2.4 Brésil

Taux de l'impôt sur le bénéfice

Le taux maximal effectif de l'impôt sur le bénéfice grevant les sociétés de capitaux est de 34 %, plus 9 % de cotisations sociales soumises à l'impôt sur le bénéfice et non déductibles du bénéfice imposable.

Assiette fiscale

Le bénéfice imposable correspond en principe au bénéfice d'exploitation (*operating profit*). Les dividendes de filiales brésiliennes sont exonérés de l'impôt sur le bénéfice.

Règles spéciales

Crédits R&D: la société peut bénéficier de déductions supplémentaires atteignant 80 % sur les charges qualifiées de recherche et développement.

Incitation en matière d'impôt sur le bénéfice: moyennant approbation, la société peut bénéficier de crédits d'impôt pour l'implantation de nouvelles lignes de production ou pour la modernisation, l'extension ou la diversification de lignes existantes considérées comme importantes pour le développement du Nord-Est du pays. Les crédits d'impôt sont compensés avec l'impôt sur le bénéfice dû.

Programme alimentaire pour salariés: en sus de la déductibilité des coûts occasionnés par les repas des collaborateurs, la société peut déduire une partie de ces coûts directement de l'impôt sur le bénéfice dû (double déduction).

Programme culturel et social: les contributions à des programmes culturels (par ex. Rouanet ou Vale Cultura) ou sociaux (par ex. traitement du cancer, personnes handicapées, activités sportives et crèches communales) peuvent être directement déduites de l'impôt dû, et non pas du bénéfice imposable.

Mesures défensives

Liste grise: le Brésil tient une liste grise des régimes fiscaux préférentiels (*privileged tax regimes*, PTR). Est réputé tel tout régime fiscal se traduisant par une charge fiscale inférieure à 20 %. Cette liste grise inclut certains régimes fiscaux suisses¹¹. Les transactions effectuées avec des sociétés PTR sont soumises à des dispositions supplémentaires en matière de fixation des prix de transfert. De plus, les paiements d'intérêts et de redevances aux sociétés PTR se voient appliquer un taux d'imposition à la source plus élevé (25 % au lieu de 15 %). Enfin, les prêts de sociétés PTR à des sociétés brésiliennes sont limités à 30 % du capital propre, au lieu de 200 % ordinairement.

2.1.2.5 Allemagne

Taux de l'impôt sur le bénéfice

Etant donné que l'Allemagne perçoit un impôt sur les sociétés (*Körperschaftsteuer*) et un impôt communal sur les entreprises (*Gewerbesteuer*), le taux effectif de l'impôt sur le bénéfice grevant les sociétés de capitaux peut varier d'un endroit à l'autre. Le taux effectif d'impôt sur le bénéfice se situe entre 25 % et 33 % en moyenne.

Assiette fiscale

Le bénéfice imposable correspond en principe au bénéfice déterminé selon les dispositions du droit commercial. Les dividendes de filiales et les gains en capitaux provenant de la vente de participations qualifiées sont exonérés de l'impôt sur le bénéfice à hauteur de 95 %.

¹¹ Suite à des interventions diplomatiques, la Suisse a récemment été radiée de la liste noire pour être inscrite sur la liste grise. Les efforts diplomatiques se poursuivent pour que la Suisse soit également radiée de la liste grise. La liste noire est une liste de pays, tandis que la liste grise est une liste de régimes fiscaux spéciaux.

Règles spéciales

Régime de la taxe au tonnage: la société qui exploite des navires de commerce naviguant à l'international peut demander, sous certaines conditions, que son bénéfice imposable soit calculé en pourcentage du poids du fret transporté.

Mesures défensives

Règle SEC: les revenus passifs tels que les intérêts ou les redevances de filiales sises dans des pays à basse fiscalité ou dans des paradis fiscaux sont imputés à la société-mère allemande et imposés (voir ch. 2.1.1.4e).

Limitation des intérêts déductibles: dans certaines circonstances, la déduction des intérêts nets admise fiscalement est limitée à 30 % du bénéfice avant intérêts, impôts et amortissements (EBITDA). Les intérêts nets correspondent aux revenus d'intérêts moins les charges d'intérêts.

2.1.2.6 France

Taux de l'impôt sur le bénéfice

Le taux effectif de l'impôt sur le bénéfice grevant les sociétés de capitaux est de 33 1/3 %, plus un supplément extraordinaire de 10,7 % pour les sociétés dont le chiffre d'affaires dépasse 250 millions d'euros (taux effectif d'impôt sur le bénéfice d'environ 36,9 %). Si l'impôt sur le bénéfice dépasse 763 000 euros, un supplément social de 3,3 % est également perçu (dans ce cas, taux effectif d'impôt sur le bénéfice d'environ 38 %).

Assiette fiscale

Le bénéfice imposable correspond en principe au bénéfice déterminé selon les dispositions du droit commercial. Les dividendes de filiales sont exonérés de l'impôt sur le bénéfice à hauteur de 95 % et les gains en capitaux provenant de la vente de participations qualifiées à hauteur de 88 %.

Règles spéciales

Crédits R&D: la société peut bénéficier de crédits d'impôt jusqu'à 30 % sur les charges de recherche et développement. Les crédits d'impôt sont compensés avec l'impôt sur le bénéfice dû.

Crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE): la société peut bénéficier de crédits d'impôt de 6 % pour les salaires jusqu'à 2,5 fois le salaire minimal (smic). Les crédits d'impôt sont compensés avec l'impôt sur le bénéfice dû.

Mesures défensives

Règle SEC: les bénéfices de filiales ou d'établissements stables sis dans des pays à basse fiscalité sont imputés à la société-mère française et imposés. En règle générale, l'impôt étranger est crédité de l'impôt français, afin d'éviter la double imposition (voir ch. 2.1.1.4e).

Pays à basse fiscalité: la société qui paie des intérêts ou des redevances à une société sise dans un pays à basse fiscalité doit apporter la preuve de la légitimité de la transaction.

Liste noire: les dividendes, intérêts, redevances et rémunérations de prestations de service payés à une société sise dans un pays inscrit sur la liste noire peuvent être soumis à un impôt à la source de 7 %. La Suisse ne figure pas sur cette liste noire. Les dividendes payés à une société française par une société sise dans un pays inscrit sur la liste noire ne sont pas exonérés de l'impôt sur le bénéfice.

Limitation des intérêts déductibles: la déduction des intérêts admise fiscalement (paiements d'intérêts à des sociétés liées) est limitée au plus élevé des trois montants suivants: (1) 1,5 fois le capital propre; (2) 25 % du bénéfice avant intérêts, impôts et amortissements (EBITDA); (3) revenus d'intérêts perçus des sociétés liées.

2.1.2.7 Hong Kong

Taux de l'impôt sur le bénéfice

Le taux effectif de l'impôt sur le bénéfice grevant les sociétés de capitaux est de 16,5 %.

Assiette fiscale

En principe, seuls les bénéfices provenant d'une source située à Hong Kong sont soumis à l'impôt sur le bénéfice (principe de territorialité). Pour déterminer la source du revenu, Hong Kong procède à un contrôle opérationnel (*operation test*), d'après lequel les activités les plus importantes pour la réalisation du bénéfice ainsi que le lieu où elles sont exercées sont identifiés. Les charges et les dépenses supportées pour réaliser les revenus imposables sont en principe déductibles. Les revenus de dividendes et les gains en capitaux non spéculatifs ne sont pas imposés.

Règles spéciales

Il n'y a pas de règles spéciales significatives.

2.1.2.8 Irlande

Taux de l'impôt sur le bénéfice

Le taux effectif de l'impôt sur le bénéfice des revenus actifs (*trading income*) est de 12,5 %. Les revenus autres que d'exploitation, les loyers, les revenus de la transformation de minéraux et de produits pétroliers, etc., sont soumis à un taux effectif d'imposition du bénéfice de 25 %.

Assiette fiscale

Le bénéfice imposable correspond en principe au bénéfice déterminé selon les dispositions du droit commercial. Les dividendes de filiales irlandaises sont exonérés de l'impôt sur le bénéfice, contrairement aux dividendes des filiales étrangères: dans le second cas, l'impôt étranger est crédité sur l'impôt irlandais. Les gains en capitaux provenant de la vente de participations qualifiées sont exonérés de l'impôt sur le bénéfice.

Règles spéciales

Crédits R&D: la société peut bénéficier de crédits d'impôts de 25 % sur les dépenses qualifiées de recherche et de développement. Les crédits d'impôts sont compensés avec l'impôt sur le bénéfice dû.

Exonération fiscale: une jeune société (*start-up*) ayant démarré ses activités entre 2009 et 2014 peut bénéficier d'une exonération fiscale durant trois ans à compter du début de son activité.

Mesures défensives

Sociétés apatrides: une loi révisée est entrée en vigueur en 2013 dans le but d'éviter la non-imposition des sociétés dites apatrides. Sont réputées telles des sociétés de capitaux enregistrées en Irlande qui ne sont résidentes d'aucun pays en raison de dispositions divergentes (irlandaises ou étrangères) relatives à leur résidence et qui ne sont de ce fait imposables nulle part. Dorénavant, les sociétés de cette nature sont imposées en Irlande.

2.1.2.9 Italie

Taux de l'impôt sur le bénéfice

Le taux effectif de l'impôt sur le bénéfice grevant les sociétés de capitaux actives (*operating companies*) est de 27,5 %, auquel s'ajoute un impôt régional de 3,9 %, calculé sur la valeur ajoutée produite. Les sociétés de capitaux à profitabilité insuffisante (*non-operating companies*) sont soumises à un impôt effectif sur le bénéfice de 38 %.

Assiette fiscale

Le bénéfice imposable correspond en principe au bénéfice déterminé selon les dispositions du droit commercial. Les dividendes de filiales et les gains en capitaux provenant de la vente de participations qualifiées sont exonérés de l'impôt sur le bénéfice à concurrence de 95 %.

Règles spéciales

Crédits R&D: la société peut bénéficier de crédits d'impôts jusqu'à 50 % sur les dépenses qualifiées de recherche et de développement, à concurrence de 2,5 millions d'euros par an au maximum (pour les années 2014 à 2016). Les crédits d'impôt sont compensés avec l'impôt sur le bénéfice dû.

Déduction de l'intérêt notionnel: la société peut déduire un intérêt théorique sur le capital propre éligible (de 4 % en 2014, et 4,5 % en 2015).

Mesures défensives

Règle SEC: les bénéficiaires de filiales ou d'établissements stables sis dans un Etat à basse fiscalité sont imputés à la société mère italienne et imposés en Italie. En règle générale, l'impôt étranger est crédité sur l'impôt italien sur le bénéfice, afin d'éviter la double imposition (cf. ch. 2.1.1.4e).

Liste noire: la société doit fournir des preuves particulières pour les paiements à une société sise dans un Etat à faible imposition figurant sur la liste noire¹² pour que ces charges puissent donner lieu à des déductions fiscales. La Suisse figure sur cette liste. Les dividendes payés à une société italienne par une société sise dans un pays inscrit sur la liste noire ne sont pas exonérés de l'impôt sur le bénéfice.

Limitation des intérêts déductibles: à certaines conditions, la déduction des intérêts nets admise fiscalement est limitée à 30 % du bénéfice avant intérêts, amortissements et impôts (*EBITDA*). Les intérêts nets correspondent aux revenus d'intérêts moins les charges d'intérêts.

2.1.2.10 Luxembourg

Taux de l'impôt sur le bénéfice

Le taux effectif maximal de l'impôt sur le bénéfice grevant les sociétés de capitaux est de 21 %, auquel s'ajoutent une majoration de 7 % au titre de l'emploi et un impôt communal qui selon les communes varie entre 6 % et 12 %. Le taux effectif total de l'impôt sur le bénéfice est ainsi de 28.5 % à 34.5 %.

Assiette fiscale

Le bénéfice imposable correspond en principe au bénéfice déterminé selon les dispositions du droit commercial. A certaines conditions, les dividendes de filiales et les gains en capitaux provenant de la vente de participations qualifiées sont exonérés de l'impôt sur le bénéfice.

Règles spéciales

Licence box: les revenus d'une société provenant de droits incorporels tels des brevets, des marques ou des noms de domaine Internet sont exonérés de l'impôt sur le bénéfice à hauteur de 80 %.

SOPARFI: une société exerçant simultanément une activité commerciale et une fonction de financement peut profiter de ce régime d'imposition, dans lequel les revenus de l'activité commerciale sont soumis à l'imposition ordinaire, alors que ceux qui sont tirés de la fonction de financement sont exonérés à certaines conditions.

Fonds de placement qualifiés: un fonds de placement qualifié est exempté de l'impôt sur le bénéfice.

Allégements fiscaux: une société qui démarre ses activités ou qui consent des investissements importants peut, sous certaines conditions, solliciter des allégements fiscaux pour une durée de dix ans au plus.

2.1.2.11 Pays-Bas

Taux de l'impôt sur le bénéfice

Le taux effectif maximal de l'impôt sur le bénéfice grevant les sociétés de capitaux est de 25 %.

Assiette fiscale

Le bénéfice imposable correspond en principe au bénéfice déterminé selon les dispositions du droit commercial. Les dividendes de filiales et les gains en capitaux provenant de la vente de participations qualifiées sont exonérés de l'impôt sur le bénéfice.

Règles spéciales

Imposition préférentielle des produits de l'innovation (innovation box): les revenus qu'une société tire de droits immatériels qu'elle a développés elle-même, de la recherche et du développement sont imposés au taux de 5 %.

¹² La législation fiscale italienne connaît diverses listes noires, notamment en ce qui concerne les personnes physiques, la TVA et l'imposition des entreprises. Les considérations ci-dessus se rapportent à l'imposition des entreprises. Le retrait de la Suisse des listes noires concernées dépend de l'arrangement conclu en 2014 avec l'UE à propos de l'imposition des entreprises et, en ce qui concerne les autres types d'impôts, du résultat de pourparlers bilatéraux avec l'Italie.

Crédits R&D: la société peut bénéficier de crédits d'impôts jusqu'à 60 % sur les dépenses qualifiées de recherche et de développement.

Fonds de placement qualifiés: un fonds de placement qualifié est exempté de l'impôt ou son bénéfice est imposé à 0 %.

Régime de la taxe au tonnage: la société qui exploite des navires de commerce naviguant à l'international peut demander, sous certaines conditions, que son bénéfice imposable soit calculé en pourcentage du poids du fret transporté.

2.1.2.12 Singapour

Taux de l'impôt sur le bénéfice

Le taux effectif de l'impôt sur le bénéfice grevant les sociétés de capitaux est de 17 %.

Assiette fiscale

En principe, seuls les bénéfices provenant d'une source située à Singapour sont soumis à l'impôt sur le bénéfice (principe de territorialité). Les dividendes, les gains en capitaux, ceux qui sont tirés du négoce de devises et les revenus nets de capitaux ne sont pas imposés qu'ils soient de source domestique ou étrangère.

Règles spéciales

Incitations au développement (development and expansion incentive): pour certaines activités commerciales, une société peut profiter d'un taux d'impôt réduit sur le bénéfice pour des revenus en croissance échelonnée.

Incitations à la productivité et à l'innovation (productivity and innovation credit scheme): une société investissant dans des domaines particulièrement innovants peut bénéficier d'exonérations fiscales.

Incitations à l'établissement (international / regional headquarters programme): une société établissant son siège opérationnel ou général à Singapour, ou son siège commercial ou de fabrication principal, peut bénéficier d'un taux de l'impôt sur le bénéfice de 5 % ou de 10 %.

Incitations dans le domaine financier (finance and treasury center tax incentive): une société active dans le domaine financier peut profiter de taux réduits en matière d'imposition du bénéfice sur les émoluments, les intérêts, les dividendes et les gains liés à certaines prestations de services et activités commerciales.

Négoce (Global Trader Program): pour des résultats commerciaux qualifiés (notamment dans le secteur des matières premières), une société peut bénéficier d'un taux d'imposition du bénéfice de 10 %.

Exonération fiscale: une société *start-up* peut obtenir une exonération fiscale de 100 % ou de 50 % pour le bénéfice réalisé jusqu'à concurrence d'un certain montant (durant les trois premières années au plus).

2.1.2.13 Royaume-Uni

Taux de l'impôt sur le bénéfice

Le taux effectif maximal de l'impôt sur le bénéfice grevant les sociétés de capitaux est de 21 % en 2014 et passera à 20 % en 2015.

Assiette fiscale

Le bénéfice imposable correspond en principe au bénéfice déterminé selon les dispositions du droit commercial. Les dividendes de filiales étrangères et les gains en capitaux provenant de la vente de participations qualifiées sont exonérés de l'impôt sur le bénéfice.

Règles spéciales

Licence box: les revenus d'une société provenant de brevets qualifiés sont imposés au taux de 10 %.

Crédits R&D: la société peut bénéficier d'une déduction supplémentaire de 125 % sur les dépenses qualifiées de recherche et de développement.

2.1.2.14 Etats-Unis

Taux de l'impôt sur le bénéfice

Etant donné qu'aux Etats-Unis, tant le gouvernement fédéral (*federal tax*) que les Etats (*state tax*) prélèvent un impôt sur le bénéfice, les taux d'imposition effectifs peuvent varier pour les sociétés de capitaux en fonction de leur lieu d'implantation. Le taux effectif maximal de l'impôt sur le bénéfice grevant une société de capitaux ayant son siège dans le Delaware est compris entre 35 % et environ 41 % (cf. infra les explications relatives à l'assiette fiscale), et s'élève à environ 39 % à Miami.

Assiette fiscale

Le bénéfice imposable au niveau fédéral est déterminé par des principes fiscaux de valorisation, et englobe les revenus à l'échelle mondiale de même que les déductions admissibles. L'imposition des bénéfices de filiales étrangères peut être ajournée jusqu'à ce qu'ils soient versés aux Etats-Unis (*tax deferral*). En principe, les revenus au titre des dividendes sont exonérés de l'impôt sur le bénéfice à hauteur de 70 % à 100 %.

Le Delaware ne frappe d'une *state tax* que les revenus obtenus par une société au Delaware même¹³.

Règles spéciales

Crédits R&D: la société peut bénéficier de crédits d'impôts de 20 % sur les dépenses qualifiées de recherche et de développement¹⁴. Les crédits d'impôt sont compensés avec l'impôt sur le bénéfice dû. Il s'agit d'une réglementation fédérale.

Production domestique (domestic production activities): une société exerçant une activité de production domestique qualifiée peut solliciter une déduction sous certaines conditions. Il s'agit également d'une réglementation fédérale.

Mesures défensives

Règle SEC: dans certaines circonstances, les bénéfices (non encore versés) de filiales étrangères peuvent être imposés (revenus sous-partie F, cf. ch. 2.1.1.4e).

Limitation des intérêts déductibles (earning stripping rule): la déductibilité des intérêts versés à des sociétés étrangères associées est limitée dans certaines circonstances, notamment lorsque les intérêts nets excèdent 50 % du bénéfice corrigé et les fonds de tiers 1,5 fois les fonds propres.

Précisions concernant le Delaware

Plus de 60 % des 500 entreprises réalisant les chiffres d'affaires les plus importants au niveau mondial¹⁵ ont leur siège au Delaware, Etat qui se distingue notamment par son droit des sociétés (*Delaware General Corporation Law*) réputé le plus souple des Etats-Unis et garantissant le mieux l'anonymat aux dirigeants, aux actionnaires et (pour l'heure encore) aux administrateurs de sociétés. De plus, le Delaware dispose avec la *Court of Chancery* d'une cour de justice dévolue exclusivement au droit des sociétés, composée de juges professionnels et qui passe pour la plus importante des Etats-Unis par sa jurisprudence. Dès lors, les sociétés ayant leur siège au Delaware bénéficient d'une forte discrétion et d'une grande sécurité juridique. Par ailleurs, une société peut être créée au Delaware en l'espace de 24 heures.

Il semble que les sociétés domiciliées au Delaware disposent de possibilités d'optimisation fiscale spécifiques largement répandues en lien avec des sociétés étrangères¹⁶.

¹³ Cf. <http://www.usa-federal-state-company-tax.com/delaware.asp>.

¹⁴ Les crédits R&D sont échus au 31 décembre 2013. Si l'on en croit la presse, il est prévu de les prolonger avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 2014. Toutefois, le parlement ne se prononcera pas avant les élections de novembre 2014 (cf. <http://news.sciencemag.org/policy/2014/05/u.s.-house-passes-permanent-rd-tax-credit>). La réglementation a déjà été prorogée à quinze reprises.

¹⁵ Il s'agit des 500 plus grandes entreprises au monde selon la liste publiée annuellement par le périodique économique américain Fortune. Les entreprises y figurant sont presque toutes cotées en bourse (cf. <http://fortune.com/fortune500/> et <http://corp.delaware.gov/aboutagency.shtml>).

¹⁶ Cf. «An Analysis of Where American Companies Report Profits: Indications of Profit Shifting», <http://fas.org/sfp/crs/misc/R42927.pdf>.

Précisions concernant Miami

Ces dernières années, Miami est devenue une place bancaire offshore, notamment pour les clients en provenance d'Amérique latine, en raison d'une part de sa situation géographique et d'autre part de la discrétion qui y règne.

2.1.3 Résumé

On constate qu'en particulier, les économies de petite taille fortement exposées à la concurrence ont tendance à maintenir une charge fiscale faible et concurrentielle dans le but d'attirer des groupes et entreprises internationaux générant une forte valeur ajoutée. Les Etats et territoires recourent pour ce faire à diverses solutions pour offrir des conditions cadres fiscales attrayantes:

- par exemple, le *Royaume-Uni* a progressivement réduit son taux d'imposition du bénéfice (2015: 20 %) et a introduit l'imposition préférentielle des produits de licence (*licence box*);
- l'*Irlande* dispose d'un faible taux statutaire d'imposition du bénéfice (12,5 %) et d'un régime d'imposition des entreprises prévoyant peu de réglementations particulières. Cet Etat se caractérise ainsi par un système fiscal plus simple et plus transparent;
- *Hong Kong* et *Singapour* offrent des taux statutaires faibles (16,5 % et 17 %) en lien avec une assiette fiscale limitée fondée sur leur régime fiscal général et plus précisément sur le principe de territorialité¹⁷. De plus, Singapour prévoit de nombreuses incitations à l'implantation des entreprises;
- le régime d'imposition des entreprises de certaines *économies de taille réduite* appliquant des taux d'imposition statutaires élevés (Belgique: 35,54 %; Luxembourg: 28.4 % à 34.5 %; Pays-Bas: 20 % à 25 %) est assorti de règles spéciales visant à attirer certaines branches ou entreprises étrangères. Leur régime fiscal est donc généralement plus complexe.

Les *économies de grande taille* subissent tendanciellement moins de pressions pour offrir une charge fiscale relativement faible aux entreprises. Elles appliquent généralement des taux d'imposition statutaires élevés (Brésil: 35 %; Allemagne: 25 % à 33 %; France: 33,3 % à 36,9 %; Italie: 27,5 %; Etats-Unis: Delaware de 35 % à quelque 41 %, Miami environ 39 %), en association avec des mesures défensives destinées à protéger leur substance fiscale.

Globalement et en comparaison internationale, le *régime suisse actuel d'imposition des entreprises* est compétitif. Outre la Suisse, la Belgique et Singapour disposent de règles spéciales pour les sociétés exerçant des fonctions de siège principal. Dans le sillage de la troisième réforme de l'imposition des entreprises, la Suisse devrait supprimer les règles spéciales permettant d'imposer plus faiblement les revenus étrangers que les revenus nationaux (*ringfencing*). Pour maintenir la compétitivité de la Suisse, il faudra prévoir de nouvelles mesures compatibles au plan international.

2.2 Aides d'Etat

2.2.1 Remarques générales

Sur le fond, les aides d'Etat prennent la forme de mesures fiscales (dites indirectes) et de mesures non fiscales (dites directes). Les aides non fiscales consenties par les pays et territoires retenus sont exposées au ch. 2.2.2. Les aides fiscales étatiques sont exposées au ch. 2.1.2 pour chacun des pays et territoires retenus, sous la rubrique consacrée aux règles spéciales.

On dispose par ailleurs de données financières pour les aides d'Etat consenties dans l'UE. Ces données se rapportent aux aides tant fiscales que non fiscales. En revanche, de telles données n'existent pas pour les aides d'Etat consenties par les Etats analysés non membres de l'UE.

¹⁷ En vertu du principe de territorialité, un Etat n'impose que les revenus de source nationale.

2.2.2 Description et analyse des pays et territoires choisis

2.2.2.1 Suisse

En Suisse, les aides fiscales font beaucoup parler d'elles, notamment en raison des discussions internationales, en particulier avec l'UE et l'OCDE. Des aides d'Etat peuvent être allouées au niveau de la Confédération, des cantons ou des communes. Le volume des aides accordés au niveau de la Confédération peut être tiré essentiellement des rapports sur les subventions de la Confédération¹⁸. Il n'existe pas d'informations financières consolidées relatives aux aides d'Etat octroyées par les cantons ou les communes.

2.2.2.2 Brésil

Abstraction faite des mesures fiscales (cf. ch. 2.1.2.4, règles spéciales), le Brésil encourage les PME et l'innovation. SEBRAE (*Brazilian support service for micro and small enterprises*) est un programme qui accompagne les petites entreprises lors de leur implantation en leur fournissant des informations qualifiées et une assistance à la résolution des problèmes¹⁹. Des programmes de formation ont également été développés et sont offerts parallèlement aux informations sur le marché local, la gestion d'entreprise, etc. En mars 2013, le gouvernement brésilien a lancé le projet *Inova Empresa*, doté d'un budget de 6,7 milliards de dollars américains, destiné à promouvoir l'innovation dans sept domaines (agriculture, énergie, pétrole et gaz, santé, transport aérien et défense, technologies de l'information et communication, protection durable de l'environnement). Des subventions d'un montant total de 220 millions de dollars sont consenties à des entreprises, la coopération entre des entreprises et des instituts de recherche est encouragée à hauteur de 932 millions de dollars, 488 millions de dollars sont consacrés à des apports de fonds propres et des prêts à taux préférentiels sont octroyés aux entreprises à concurrence de 4,4 milliards de dollars. INOVAR est un autre programme d'incitation à l'implantation d'entreprises innovantes au Brésil qui leur facilite l'accès au capital-risque²⁰.

2.2.2.3 Etats membres de l'UE

Au sein de l'UE, les aides d'Etat sont en principe interdites²¹. La notion d'aide est formulée de manière très générale («sous quelque forme que ce soit») et vise à couvrir les formes les plus diverses. Elle inclut notamment la réduction des charges qu'une entreprise doit supporter, entre autres par le biais d'exonérations d'impôts ou de redevances²². Mais indépendamment de cette interdiction générale, le droit de l'UE énumère exhaustivement un certain nombre d'états de fait concrets constituant des exceptions. Sont ainsi admissibles des aides au développement ou au soutien économique de régions défavorisées, des aides à la promotion de projets importants d'intérêt commun au plan européen ou au développement de certains secteurs ou domaines économiques. Il peut s'agir par exemple d'aides au soutien ou à la promotion de petites et moyennes entreprises et des domaines de la recherche et du développement. Dans ces domaines, des prescriptions spécifiques détaillent les circonstances dans lesquelles les aides sont autorisées; elles décrivent exhaustivement leur nature, y compris les incitations fiscales, les subventions, les crédits à taux préférentiel ou la cession de terrains à des conditions avantageuses, et précisent leur valeur monétaire.

Les Etats membres de l'UE sont tenus de respecter ces prescriptions. Si elle constate qu'une aide d'Etat contrevient aux prescriptions et au principe de la libre concurrence, la Commission européenne enjoint

¹⁸ Cf. FF 2008 5651

¹⁹ Cf. www.sebrae.com.br.

²⁰ Cf. www.finep.gov.br ou <http://www.brasilglobalnet.gov.br/ARQUIVOS/Publicacoes/investmentguidetobrasil2014.pdf> pour des informations complémentaires sur ces programmes d'encouragement.

²¹ En vertu de l'art. 107, al. 1, du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE), sont incompatibles avec le marché intérieur, dans la mesure où elles affectent les échanges entre Etats membres, les aides accordées par les Etats ou au moyen de ressources d'Etat sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions.

²² Par ex., la Commission européenne a ouvert une enquête visant à déterminer si l'imposition préférentielle des produits de licence (*licence box*) contrevient ou non aux prescriptions de l'UE relatives aux aides d'Etat.

les autorités compétentes de renoncer aux versements et d'exiger le remboursement de toutes les contributions octroyées. En principe, les gouvernements des Etats membres de l'UE doivent informer la Commission de leurs projets avant tout versement de subventions ou d'autres aides.

Le tableau de bord de la Commission européenne concernant les aides d'Etat comporte des statistiques sur le volume total et la nature des aides consenties par les Etats membres de l'UE²³. De plus, la Commission met à disposition un moteur de recherche permettant de dresser la liste des aides octroyées par les Etats en fonction des critères les plus divers²⁴. A partir du 1^{er} juillet 2016, les Etats membres de l'UE sont obligés de publier individuellement les bénéficiaires ainsi que l'ordre de grandeur de l'aide octroyée.

On trouvera ci-après un résumé des aides d'Etat non fiscales de quelques Etats membres de l'UE. Pour tout complément d'information, on se référera aux instruments de la Commission européenne précédemment évoqués.

Belgique

En 2012, les aides non liées à la crise octroyées par la Belgique se sont élevées à 1'466,5 millions d'euros, soit 0,390 % du PIB²⁵. Abstraction faite des mesures fiscales (cf. ch. 2.1.2.3, règles spéciales), la Belgique consent globalement trois types d'aides: (1) les aides à l'investissement, qui varient en fonction de la taille et de l'activité de l'entreprise, de même que de son lieu d'implantation, (2) les primes à l'emploi et (3) les contributions dans le domaine de la recherche et du développement²⁶.

Allemagne

En 2012, les aides non liées à la crise octroyées par l'Allemagne se sont élevées à 11'872 millions d'euros, soit 0,449 % du PIB²⁷. Abstraction faite des mesures fiscales (cf. ch. 2.1.2.5, règles spéciales), l'Allemagne accorde la priorité, en matière d'encouragement à l'investissement, aux subventions directes. Les prêts et cautions de banques publiques constituent une solution de rechange ou un complément. Le montant maximal allouable varie: dans les domaines les plus encouragés, jusqu'à 30 % des coûts d'investissement (éligibles) peuvent être remboursés aux grandes entreprises, 40 % aux moyennes entreprises et 50 % aux petites entreprises. Dès que l'exploitation a débuté, d'autres programmes d'encouragement permettent d'alléger les charges courantes d'exploitation: en matière de promotion du marché de l'emploi, on peut recourir à des mesures d'encouragement visant les qualifications et la formation, de même qu'au subventionnement de coûts salariaux. Des projets de recherche et de développement concrets peuvent également bénéficier de divers programmes, en premier lieu par le biais de subventions de projets²⁸.

France

En 2012, les aides non liées à la crise octroyées par la France se sont élevées à 14'983,3 millions d'euros, soit 0,737 % du PIB²⁹. Abstraction faite des mesures fiscales (cf. ch. 2.1.2.6, règles spéciales), la France dispose d'une série d'aides qui varient en fonction des objectifs du projet (investissements dans la production, la recherche, le développement et l'innovation, la formation, etc.), de la situation géographique (zone d'aménagement prioritaire ou non) et du type d'entreprise (grandes entreprises, moyennes entreprises ou PME). Les autorités françaises interviennent aux niveaux national et local

²³ Ce tableau mentionne également les instruments fiscaux réputés aides d'Etat; cf. http://ec.europa.eu/competition/state_aid/scoreboard/non_crisis_en.html.

²⁴ http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/index.cfm?clear=1&policy_area_id=3.

²⁵ http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm_comp/table.do?tab=table&plugin=1&language=en&pcode=comp_ncr_xrl_01; http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm_comp/table.do?tab=table&plugin=1&language=en&pcode=comp_ncr_xrl_02. Les mesures fiscales sont prises en compte.

²⁶ Pour des informations complémentaires, cf. <http://www.investinwallonia.be/pourquoi-la-wallonie/supports-financiers/>; <http://www.investinbrussels.com/en/index.cfm/about-brussels/business-environment/financial-grants/>.

²⁷ Cf. note 25.

²⁸ Vue d'ensemble des moyens d'encouragement sous <http://www.gtai.de/GTAI/Navigation/DE/Invest/Investorenleitfaden/Foerdermittel/foerderung-im-ueberblick.html>; <http://www.gtai.de/GTAI/Content/EN/Invest/SharedDocs/Downloads/GTAI/Brochures/Germany/investment-guide-to-germany-2014-en.pdf>, pp. 42 à 51.

²⁹ Cf. note 25.

sous diverses formes, par exemple par des prêts sans intérêt ou à taux préférentiel, des subventions aux moyens de production ou à la recherche et développement, des aides pour des biens immobiliers, des exonérations de cotisations sociales de l'employeur, la prise en charge de coûts (par ex. pour la formation de nouveaux employés, etc.), des garanties publiques ou des contributions au capital³⁰.

Irlande

En 2012, les aides non liées à la crise octroyées par l'Irlande se sont élevées à 873,3 millions d'euros, soit 0,534 % du PIB³¹. Abstraction faite des mesures fiscales (cf. ch. 2.1.2.8, règles spéciales), les aides régionales sont particulièrement importantes: selon la carte des aides à finalité régionale 2014-2020 pour l'Irlande, entrent en ligne de compte pour des aides à l'investissement régional les régions dans lesquelles vivent plus de 51,28 % de la population irlandaise. Pour des projets régionaux d'investissement des grandes entreprises, des aides peuvent être consenties jusqu'à concurrence de 10 % des coûts d'investissement globaux. Cette part peut atteindre 20 % au plus pour les moyennes entreprises, et 30 % au plus pour les petites entreprises³². Les aides en question sont généralement octroyées sous forme de subventions³³.

Italie

En 2012, les aides non liées à la crise octroyées par l'Italie se sont élevées à 5'731,6 millions d'euros, soit 0,366 % du PIB³⁴. Abstraction faite des mesures fiscales (cf. ch. 2.1.2.9, règles spéciales), l'Italie dispose d'une série d'aides qui varient en fonction des objectifs du projet, de son implantation et du type d'entreprise. Les aides au développement régional semblent revêtir une grande importance. Les informations détaillées à ce propos ne sont pas accessibles au public.

Luxembourg

En 2012, les aides non liées à la crise octroyées par le Luxembourg se sont élevées à 96,2 millions d'euros, soit 0,217 % du PIB³⁵. Abstraction faite des mesures fiscales (cf. ch. 2.1.2.10, règles spéciales), le Luxembourg connaît divers programmes d'aide, par exemple des aides à l'investissement aux PME industrielles ou de services, ou la mise à disposition de capitaux ou de prêts à des conditions préférentielles pour le développement économique de certaines régions³⁶. L'encouragement de la recherche, du développement et de l'innovation constitue une autre priorité³⁷.

Pays-Bas

En 2012, les aides non liées à la crise octroyées par les Pays-Bas se sont élevées à 2'402,1 millions d'euros, soit 0,400 % du PIB³⁸. Abstraction faite des mesures fiscales (cf. ch. 2.1.2.11, règles spéciales), les Pays-Bas prévoient diverses formes d'aides, dont des programmes de garantie de crédits. Des crédits et des contributions financières sont plus particulièrement consentis dans le domaine de la recherche et du développement³⁹.

³⁰ <http://www.invest-in-france.org/Medias/Publications/251/doing-business-in-france-version-francaise-2012.pdf>, pp. 82 à 91.

³¹ Cf. note 25.

³² http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-583_fr.htm.

³³ <http://www.djei.ie/press/2014/20140425.htm>.

³⁴ Cf. note 25.

³⁵ Cf. note 25.

³⁶ Vue d'ensemble des aides octroyées aux entreprises sous <http://www.quichet.public.lu/entreprises/fr/financement-aides/index.html>.

³⁷ <http://www.innovation.public.lu/fr/financer-projets/rd-entreprise/index.html>.

³⁸ Cf. note 25.

³⁹ Pour une vue d'ensemble, cf. <http://www.answersforbusiness.nl/subsidies>.

Royaume-Uni

En 2012, les aides non liées à la crise octroyées par le Royaume-Uni se sont élevées à 4'915,9 millions d'euros, soit 0,259 % du PIB⁴⁰. Abstraction faite des mesures fiscales (cf. ch. 2.1.2.13, règles spéciales), les aides d'Etat sont octroyées sous forme de subventions, de garanties de crédits, etc⁴¹.

2.2.2.4 Hong Kong

Hong Kong a mis en place divers programmes destinés à attirer des PME étrangères ou locales, sans consentir d'aides fiscales. Parmi ces programmes, on retiendra les aides à la création d'entreprises, les garanties de crédits et les subventions à la commercialisation. Le programme d'implantation dans le pôle scientifique et technologique met à disposition des bureaux subventionnés, des prestations de conseil, des co-investissements et une modeste aide financière en soutien aux activités de recherche et développement. La *Design Smart Initiative* finance des PME par une contribution limitée pour leur permettre d'investir dans des projets dans le secteur du design. Le programme de garantie de crédits en faveur des PME garantit des prêts à des entreprises à la recherche d'installations d'exploitation ou de capital social. Le programme de garantie financière au profit des PME peut garantir 50 % à 70 % des prêts jusqu'à un certain montant. Le programme financier de commercialisation à l'exportation en faveur des PME facilite la participation d'entreprises à des foires à l'étranger et à des missions commerciales, et les aide dans leur recherche de débouchés professionnels⁴².

2.2.2.5 Singapour

Abstraction faite des mesures fiscales (cf. ch. 2.1.2.12, règles spéciales), Singapour connaît un grand nombre d'aides d'Etat. Il s'agit en particulier de subventions, de contributions ciblées et de prêts sans intérêts, notamment dans les domaines de la recherche, des nouvelles technologies et des sociétés *start-up*. Ces aides visent à promouvoir des secteurs technologiques stratégiquement importants de même que les aptitudes à mettre en œuvre de nouvelles technologies et connaissances⁴³.

2.2.2.6 Etats-Unis

Hormis les mesures fiscales (cf. ch. 2.1.2.14, règles spéciales), il existe aux Etats-Unis de nombreuses aides d'Etat tant au niveau fédéral qu'au niveau des états. Les recherches effectuées dans les sources officielles n'ont pas permis d'obtenir une vue d'ensemble des aides accordées aux Etats-Unis, ni des informations précises concernant le Delaware ou la Floride. L'Etat du Tennessee, par exemple, octroie aux start-ups et aux PME un grand nombre de garanties de prêts ou de prêts à des conditions privilégiées tant au niveau fédéral qu'au niveau des états⁴⁴.

2.2.3 Résumé

Tous les Etats analysés fournissent des aides d'Etat non fiscales sous une forme ou sous une autre. Dans l'UE, les aides d'Etat sont assorties de conditions dont le respect est surveillé par la Commission européenne. L'UE publie des statistiques sur les aides fiscales et non fiscales accordées par les Etats membres. Sur les pays membres de l'UE analysés, c'est la France qui a octroyé les aides les plus élevées, avec 0,737% du PIB, et le Luxembourg les plus faibles, avec 0,217% du PIB. Il n'est pas possible d'émettre un commentaire sur l'ampleur financière des aides des Etats analysés qui n'appartiennent pas à l'UE.

⁴⁰ Cf. note 2525.

⁴¹ Cf. le moteur de recherche du site britannique <https://www.gov.uk/business-finance-support-finder>.

⁴² Pour une vue d'ensemble de la diversité des aides offertes par Hong Kong, cf. <http://www.investhk.gov.hk/why-hong-kong/government-support-for-companies.html>.

⁴³ Pour une vue d'ensemble de la diversité des aides offertes par Singapour, cf. <http://www.enterprisone.gov.sg/en/Government%20Assistance.aspx>.

⁴⁴ Cf. <http://www.tn.gov.ecd/bero/pdf/TNSmartStartupGuide.pdf>.

On ne peut s'exprimer sur un éventuel effet de distorsion de la concurrence qu'en rapport avec certains instruments de promotion ou certaines décisions isolées. Une analyse générale théorique n'aboutirait qu'à des conclusions peu probantes, raison pour laquelle le présent rapport y renonce.

2.3 Système d'imposition des personnes physiques

2.3.1 Remarques générales

Comme indiqué au ch. 2.1.1.7, de nombreux facteurs influent sur l'attractivité des systèmes d'imposition des personnes physiques. Les régimes fiscaux appliqués aux personnes physiques divergent fortement d'un pays à l'autre et sont souvent extrêmement complexes, ce qui rend la comparaison difficile. L'analyse ci-après se limite par conséquent à présenter les réglementations spéciales applicables aux personnes physiques. On peut schématiquement classer ces règles spéciales en quatre catégories.

- Règles fondées sur le principe de territorialité: ce principe est fondamental dans les Etats et territoires où il s'applique. Les personnes physiques sont imposées uniquement sur les revenus provenant de sources nationales.
- Règles spéciales réservées aux expatriés⁴⁵: les collaborateurs détachés bénéficient de déductions spéciales (par ex. déduction forfaitaire de 30 %) afin de tenir compte des dépenses supplémentaires et des désagréments subis en raison de leur affectation dans un autre Etat. Une autre méthode consiste à considérer, pendant une période fiscale, les expatriés comme «rattachés économiquement» dans différents pays puisqu'ils travaillent dans différents pays pour le compte d'un groupe international. C'est pourquoi leur salaire est imposé de façon réduite (forfait) et uniquement pour les jours durant lesquels ils ont séjourné dans un Etat en particulier.
- Règles fondées sur l'imposition d'après la dépense: l'imposition dépend de critères déterminés, comme les dépenses effectives (frais occasionnés par le train de vie) du contribuable. Cette réglementation spéciale est généralement adaptée aux personnes fortunées qui n'exercent pas d'activité lucrative et s'établissent dans des localités dotées d'une imposition modérée et d'infrastructures bien développées.
- Règles fondées sur l'imposition d'après les versements (*remittance*): les personnes qui résident dans un Etat sont en principe imposées sur leurs revenus réalisés dans le monde entier. Mais certains revenus (tels que les revenus du capital et les gains en capital issus de la cession de placements étrangers) ne sont taxés qu'au moment de leur transfert dans l'Etat de résidence (*remitted*). Cette règle particulière est adaptée pour les personnes qui exercent une activité lucrative, vivent de leur salaire, et possèdent une fortune à l'étranger générant des revenus qu'elles peuvent conserver à l'étranger.

Il est possible de combiner le système d'imposition d'après les versements (*remittance*) et les règles spéciales applicables aux expatriés.

Au niveau international, les Etats se livrent une forte concurrence pour attirer les contribuables fortunés et leurs investissements. Certains pays offrent des permis d'établissement voire la nationalité aux étrangers qui, en particulier, acquièrent des objets immobiliers ou des emprunts d'Etat, ou investissent dans une nouvelle entreprise⁴⁶.

2.3.2 Description et analyse des pays et territoires choisis

2.3.2.1 Suisse

La Suisse connaît deux réglementations spéciales applicables aux personnes physiques: celle qui concerne les expatriés et celle qui concerne l'imposition d'après la dépense.

⁴⁵ Sont réputés *expatriés* les cadres et spécialistes étrangers temporairement affectés par leur employeur étranger à une mission dans un autre pays. Chaque pays peut déterminer unilatéralement les critères spécifiques valables sur son territoire pour être considéré comme *expatriés*.

⁴⁶ Cf. «Begehrte Pässe im Angebot», Neue Zürcher Zeitung du 22 août 2014, p. 26.

Durant leur séjour temporaire en Suisse, les expatriés maintiennent des relations avec l'étranger, ce qui engendre des frais professionnels particuliers qui doivent être pris en compte sur le plan fiscal. L'ordonnance sur les expatriés⁴⁷, dont le contenu est repris pour l'essentiel par les législations et les pratiques cantonales, définit les frais professionnels particuliers qui donnent lieu à des déductions lors de la détermination de l'assiette de l'impôt sur le revenu. Il s'agit pour l'essentiel des frais de voyage et de déménagement que l'expatrié supporte lui-même, des frais de logement en Suisse lorsqu'il conserve une résidence permanente à l'étranger ainsi que des frais de scolarisation en langue étrangère des enfants mineurs dans une école privée dans la mesure où les écoles publiques n'offrent pas un enseignement adéquat. Un montant forfaitaire de 1'500 francs par mois peut être déduit en lieu et place des frais effectifs, frais de scolarisation non inclus. Ceux-ci peuvent être déduits si l'expatrié les supporte lui-même et peut l'établir⁴⁸.

Les ressortissants étrangers peuvent être imposés forfaitairement lorsque, pour la première fois ou après une absence d'au moins dix ans, ils prennent domicile ou séjournent en Suisse au regard du droit fiscal sans y exercer d'activité lucrative. L'impôt est calculé sur la base des dépenses annuelles effectives du contribuable⁴⁹. Au titre de l'impôt fédéral direct, ce montant doit être au moins cinq fois égal au loyer ou à la valeur locative de l'immeuble ou de la partie d'immeuble habité. De nombreuses lois fiscales cantonales renvoient au montant minimal défini par l'ordonnance sur l'imposition d'après la dépense en matière d'impôt fédéral direct⁵⁰. Il convient cependant de relever ici que l'imposition d'après la dépense est politiquement controversée⁵¹. Une révision de la loi fédérale sur l'imposition d'après la dépense entrera en vigueur le 1^{er} janvier 2016: elle prévoit un montant minimal de 400'000 francs ou de sept fois le loyer ou la valeur locative (base minimale d'imposition)⁵².

2.3.2.2 Belgique

La Belgique connaît des règles spéciales réservées aux expatriés. Les revenus provenant d'une activité lucrative à l'étranger, par exemple versés par une autre société du groupe, ne sont pas assujettis à l'impôt belge sur le revenu. Quant aux revenus du travail effectué en Belgique, ils bénéficient d'une déduction forfaitaire afin de tenir compte des frais professionnels particuliers liés à l'expatriation. Cette déduction varie à l'intérieur d'une fourchette, mais s'élève en général à 30 %. De plus, lorsqu'un expatrié dispose d'un logement en Belgique sans être résident du pays, il peut également prétendre aux déductions et réductions fiscales correspondantes, telles que le quotient conjugal, les abattements fiscaux ou les déductions pour habitation.

La Belgique ne prévoit pas de règle d'imposition d'après la dépense pour les personnes fortunées sans activité lucrative.

2.3.2.3 Principauté du Liechtenstein

La Principauté du Liechtenstein ne dispose pas de réglementation particulière pour les expatriés, mais d'une imposition d'après la dépense similaire au système spécial suisse (art. 30 ss de la loi fiscale⁵³). Les personnes qui n'ont pas la nationalité liechtensteinoise peuvent demander à être taxées au taux

⁴⁷ Oexpa; RS 642.118.3.

⁴⁸ L'Oexpa doit être révisée; cf. l'audition sur la révision de l'ordonnance concernant les expatriés (Oexpa), mars 2014; <http://www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/34409.pdf>.

⁴⁹ Art. 14 de la loi sur l'impôt fédéral direct (RS 642.11) et art. 6 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (RS 642.14).

⁵⁰ RS 642.123.

⁵¹ Les cantons d'Appenzell Rhodes-Extérieures, Bâle-Campagne, Bâle-Ville, Berne, Schaffhouse et Zurich, par exemple, ont aboli l'imposition d'après la dépense. Les cantons de Lucerne, St-Gall et Thurgovie ont rejeté des initiatives populaires demandant la suppression de cette règle spéciale, mais ont renforcé leurs législations cantonales en la matière. Les cantons de Glaris et de Nidwald ont refusé de supprimer l'impôt d'après la dépense sans contreprojet et dans les cantons d'Argovie, d'Obwald et de Vaud, les initiatives populaires lancées n'ont pas abouti. Genève votera sur ce sujet le 30 novembre 2014. A cette même date, le peuple suisse se prononcera sur l'initiative populaire «Halte aux privilèges fiscaux des millionnaires (abolition des forfaits fiscaux)» (13.057).

⁵² RO 2013 779. Pour plus d'informations sur l'impôt d'après la dépense, voir le message du 29 juin 2011 relatif à la loi fédérale sur l'imposition d'après la dépense, FF 2011 5605.

⁵³ Landesgesetzblatt Fürstentum Liechtenstein; LGBL 640.0.

unique de 25 % sur la base de leurs dépenses. Pour bénéficier de cette règle spéciale, elles doivent s'établir pour la première fois au Liechtenstein ou y prendre domicile à nouveau après une absence de dix ans, ne pas exercer d'activité lucrative dans le pays et pouvoir couvrir leurs frais domestiques au moyen du revenu de leur fortune ou d'autres revenus versés de l'étranger.

2.3.2.4 Luxembourg

Le Luxembourg dispose de règles spéciales pour les expatriés (appelés «impatriés») engagés à partir du 1^{er} janvier 2011. Pour pouvoir y prétendre, le collaborateur détaché doit apporter une contribution économique significative ou contribuer à la création de nouvelles activités économiques à haute valeur ajoutée. Dans le cas de personnes détachées au sein d'un groupe, elles doivent disposer d'une spécialisation approfondie dans un secteur ou une profession caractérisés par des difficultés de recrutement au Luxembourg. Une circulaire des autorités fiscales datant de janvier 2014 étend ce régime fiscal aux expatriés de toutes les sociétés de l'Espace économique européen (EEE).

Un collaborateur hautement qualifié envoyé au Luxembourg peut, à certaines conditions et pour une durée maximale de cinq ans, bénéficier d'une exonération fiscale partielle ou totale des dépenses qui sont directement liées à son expatriation ou occasionnées par celle-ci, et sont prises en charge par l'employeur. Les frais uniques, tels que les frais de déménagement, de logement, ou de voyage, sont intégralement exemptés d'impôt. L'exonération des dépenses et charges récurrentes, telles que les frais de logement, etc. est limitée à 30 % de la rémunération annuelle fixe (mais au maximum à 50 000 euros p. a. ou à 80 000 euros p. a. pour les couples) lorsque le collaborateur conserve son logement dans son pays d'origine. Si le salarié ne maintient pas son ancienne résidence dans son Etat d'origine, seul est exonéré le différentiel du coût du logement entre le Luxembourg et l'Etat d'origine⁵⁴.

Il n'existe pas de règle spéciale pour les personnes fortunées au Luxembourg. En 2006, une réforme fiscale a aboli l'impôt sur la fortune, qui se montait jusqu'alors à 0,5 %, et a introduit un prélèvement libératoire de 10 % sur les revenus d'intérêts versés aux contribuables personnes physiques.

2.3.2.5 Irlande

En Irlande, les personnes ayant le statut de « résident » (*resident*), « résident ordinaire » (*ordinary resident*) ou « domicilié » (*domiciled*) sont assujetties à l'impôt irlandais sur leurs revenus générés dans le monde entier.

- Ont le statut de *resident* les personnes qui séjournent en Irlande plus de 183 jours au cours d'une période fiscale (1^{er} janvier au 31 décembre), ou plus de 280 jours sur une période de deux ans.
- Acquièrent le statut de *resident ordinaire*, à partir de la quatrième année, toutes les personnes qui ont eu le statut de résident pendant trois ans. Aussitôt qu'une personne n'est plus résidente pendant trois ans, elle perd également son statut de résident ordinaire. Dès lors, une personne peut conserver son statut de résident ordinaire pendant une année même si elle n'est plus résidente durant l'année en question.
- Le *domicile* se définit comme le lieu où une personne s'établit de manière durable. Quant au *domicile d'origine*, acquis à la naissance, son titulaire ne peut y renoncer à moins qu'il ne manifeste la ferme intention de résider de manière permanente dans un autre pays et n'ait abandonné pour toujours l'idée de retourner vivre à son domicile d'origine. Il n'est pas considéré qu'une personne ayant un domicile d'origine irlandais l'a abandonné lorsqu'elle revient en Irlande après avoir passé plusieurs années à l'étranger.

Un non-résident est imposable sur tous ses revenus d'origine irlandaise. Un résident ordinaire est soumis à l'impôt irlandais sur tous ses revenus étrangers qui dépassent 3810 euros, sauf disposition contraire prévue par une CDI.

⁵⁴ Cf. <http://www.quichet.public.lu/citoyens/fr/actualites/2011/06/14-fiscalite-hautement-qualifie/>.

Une personne résidant en Irlande mais ayant son domicile à l'étranger (*resident non-domiciled*) n'est imposée que sur les revenus qui lui sont versés en Irlande. Cette réglementation spéciale s'apparente donc à l'imposition selon les versements (*remittance*).

Une personne qui réside en Irlande, mais travaille hors de l'Irlande et du Royaume-Uni au moins pendant une période fiscale, peut bénéficier de déductions dont le montant dépend de la durée du séjour à l'étranger.

Special Assignment Relief Programme (SARP): les personnes qui s'installent en Irlande entre 2012 et 2014 ou y reviennent après une absence de cinq ans, peuvent bénéficier du programme *SARP* pour une durée maximale de cinq années consécutives. En vertu de ce programme, 30 % du revenu de l'activité lucrative entre 75 000 et 500 000 euros sont exonérés de l'impôt irlandais sur le revenu. Pour en bénéficier, il faut que le salaire dépasse 75 000 euros, hors forfaits véhicules, indemnités de départ, boni et intéressement des employés. Le programme *SARP* ne peut être combiné à d'autres privilèges fiscaux. Au sens large, ce système peut être envisagé comme un régime spécial pour les expatriés. Il n'existe pas de réglementation particulière pour les personnes fortunées en Irlande.

2.3.2.6 Italie

L'Italie ne connaît de réglementation spéciale ni pour les expatriés ni pour les personnes fortunées. Cependant, les travailleurs qui séjournent à l'étranger pour des raisons professionnelles pendant plus de 183 jours sur une période de douze mois peuvent profiter d'importantes déductions.

2.3.2.7 Pays-Bas

Les Pays-Bas disposent de règles spéciales pour les expatriés, selon lesquelles, dans les grandes lignes, 65 % de leur salaire sont imposés. L'exonération de 35 % compense forfaitairement les dépenses extraterritoriales qui incombent aux expatriés. Les Pays-Bas partent du principe que les expatriés disposent de connaissances spécialisées qui n'existent pas ou peu sur le marché néerlandais du travail, et qu'une expérience minimale dans leur secteur est nécessaire (selon les informations disponibles 30 mois). Les personnes concernées peuvent bénéficier de cette règle spéciale pendant dix ans au maximum.

L'exonération des autres revenus des expatriés est plus complexe. Les Pays-Bas connaissent un système dit «des boîtes». Les revenus du travail des expatriés (ainsi que d'autres éléments, dont la valeur locative) appartiennent à la première boîte. Les gains en capitaux et les revenus de participations substantielles forment la deuxième boîte et sont imposables. La troisième boîte regroupe les autres revenus de l'investissement et sont imposés forfaitairement (les revenus annuels sont fixés forfaitairement à 4 % de la fortune nette, les premiers 20 000 euros n'étant pas taxés). Certains expatriés normalement considérés comme résidant aux Pays-Bas peuvent également opter pour un statut de «non-résident partiel», en vertu duquel ils ne sont réputés résidents (et imposables) que sur les revenus de la première boîte, tandis que ceux des boîtes 2 et 3 sont exonérés.

La législation néerlandaise ne prévoit pas de règle spéciale pour les personnes fortunées.

2.3.2.8 Autriche

L'Autriche n'a pas de législation spécifique pour les expatriés ou les personnes fortunées. En revanche, l'art. 103 de la loi relative à l'impôt sur le revenu (*Einkommenssteuergesetz*, 1998) prévoit une taxation préférentielle pour les personnes venant s'établir en Autriche. Si l'intérêt public le justifie, le ministère fédéral des finances peut, à certaines conditions, accorder aux étrangers une imposition préférentielle qui permet d'éviter de surcharger fiscalement les personnes dont l'établissement en Autriche favorise la science, la recherche, l'art ou le sport. De tels privilèges ne sont accordés que pour la durée de l'activité de ces personnes en faveur de l'intérêt général, et uniquement pour les revenus qui - exprimé simplement - n'ont pas une origine autrichienne⁵⁵.

⁵⁵ Plus précisément, les revenus soumis à l'impôt autrichien sur le revenu en cas d'assujettissement limité sont exonérés de cette règle spéciale; cf. § 98 de la loi relative à l'impôt sur le revenu, *Einkommenssteuergesetz*, 1998.

2.3.2.9 Singapour

A Singapour, les personnes physiques sont, en principe, imposées selon le principe de territorialité. En outre depuis 2004, tous les revenus d'origine étrangère qui n'ont pas été versés à Singapour (*remittance*)⁵⁶ sont exonérés. Ce pays ne dispose pas de réglementation spécifique pour les expatriés.

2.3.2.10 Royaume-Uni

Le Royaume-Uni pratique une imposition basée sur les versements (*taxation on remittance basis*), qui combine les concepts de *résidence* et de *domicile*. Les principes sous-jacents sont les suivants:

- Au Royaume-Uni, une personne a le statut de résident (*resident*) lorsqu'elle y séjourne plus de 183 jours au cours d'une année fiscale (du 6 avril au 5 avril de l'année suivante) ou a l'intention de séjourner régulièrement au Royaume-Uni pendant plusieurs années.
- La notion de *domicile* britannique est difficilement définissable dans notre ordre juridique continental. Au Royaume-Uni, le domicile correspond au lieu de résidence à long terme, ou au lieu où la personne qui habite (temporairement) au Royaume-Uni retournera un jour (patrie, lieu d'attachement).

Les personnes ayant un domicile à l'étranger, mais résidant au Royaume-Uni sont considérées comme des résidents non domiciliés (*resident non-domiciled*). La nouvelle loi des finances de 2013 a introduit un test détaillé qui permet de déterminer le statut fiscal (*statutory residence test*). Les personnes qui ont le statut de *resident non-domiciled* sont soumises à une imposition spéciale limitée, qui se caractérise par les éléments suivants:

- imposition normale sur les revenus obtenus au Royaume-Uni;
- pas d'imposition de la fortune étrangère et des revenus étrangers dans la mesure où ceux-ci ne sont pas versés au Royaume-Uni. En cas de transfert, ces revenus sont imposés aux taux ordinaires de l'impôt sur le revenu et les gains en capital (*remittance based taxation*). Une fortune acquise avant l'établissement au Royaume-Uni peut être transférée au Royaume-Uni, par exemple aux fins de subvenir aux besoins de son propriétaire, sans être imposée;
- pas d'impôt sur les successions sur la fortune étrangère;
- taxe forfaitaire de 30 000 livres sterling lorsque le statut de résident non domicilié (*resident non-domiciled*) a été accordé pour sept années fiscales sur dix années consécutives, ou de 50 000 livres sterling pour douze années fiscales sur quatorze (le statut peut être redéfini chaque année; après 17 années fiscales sur 20 consécutives, le Royaume-Uni devient toutefois le pays de domicile du contribuable concerné).

Le Royaume-Uni ne propose pas de règle spéciale pour les expatriés.

2.3.2.11 Etats-Unis

Aux Etats-Unis, les revenus mondiaux sont taxés tant au niveau fédéral (*federal tax*) qu'au niveau des états (*state tax*). Une particularité du droit fiscal américain est que toutes les personnes ayant la nationalité américaine ou une autorisation de résidence (*green card*) – indépendamment de leur domicile ou de leur résidence – sont assujetties à l'impôt aux Etats-Unis. Le droit fiscal américain ne prévoit pas de règles spéciales pour les personnes physiques et, partant, pour les expatriés ou les personnes fortunées. Les étrangers peuvent néanmoins bénéficier de certaines possibilités d'optimisation fiscale sur la base des éléments essentiels que sont la planification de l'échéance et la date de réalisation du revenu, ainsi que la base de calcul (prise en compte des charges). Fondamentalement, le droit fiscal américain distingue les étrangers résidents des étrangers non-résidents.

- Les étrangers résidents sont assujettis à l'impôt aux Etats-Unis sur leurs revenus venant du monde entier de la même manière que les ressortissants des Etats-Unis. La première année, les résidents étrangers peuvent bénéficier de différentes options qui allègent la charge fiscale

⁵⁶ La CDI Suisse – Singapour comporte une clause selon laquelle les avantages de l'accord ne peuvent être accordés lorsque les revenus ne sont pas effectivement versés et imposés à Singapour. Cf. ch. 3.2.6.

américaine. Ont le statut de résident étranger les personnes qui remplissent l'un des deux critères ci-après :

(1) Résidence permanente légale (*lawful permanent residence test*, également appelé *green card test*): dès qu'une personne obtient l'autorisation de résidence (*green card*), elle est considérée comme résidant légalement de façon permanente aux Etats-Unis même si elle n'y habite pas.

(2) Présence substantielle (*substantial presence test*): une personne doit séjourner physiquement aux Etats-Unis pendant au moins 31 jours durant l'année en cours et pendant une moyenne pondérée⁵⁷ de 183 jours sur trois ans (année en cours et deux années précédentes). Du fait de la pondération des jours, un étranger peut séjourner jusqu'à 121 jours par année aux Etats-Unis sans pour autant être considéré comme résident.

- Les étrangers non-résidents sont imposés aux Etats-Unis uniquement sur leurs revenus d'origine américaine.

Sept Etats (Alaska, Floride, Nevada, Dakota du sud, Texas, Washington et Wyoming) ne perçoivent pas d'impôt sur le revenu. Le Delaware prélève des impôts sur le revenu et se situe dans la moyenne⁵⁸ des autres Etats américains.

2.3.3 Résumé

De nombreux pays objets du présent rapport offrent aux expatriés la possibilité d'opter pour une réglementation spéciale, qui se distingue par l'octroi de dépenses forfaitaires supplémentaires liées au détachement du contribuable (Belgique, Luxembourg et Pays-Bas ainsi que dans un sens plus large l'Irlande). Parfois les étrangers fortunés peuvent profiter d'une imposition forfaitaire (Liechtenstein). Les pays dont la fiscalité s'apparente au système juridique anglo-saxon attirent les en particulier les personnes fortunées en n'imposant que les revenus versés (*remittance*) (Irlande, Singapour et le Royaume-Uni). Globalement, la Suisse est compétitive au niveau international en ce qui concerne l'imposition des expatriés et des personnes fortunées.

A titre d'exemple, 123'000 personnes environ étaient considérées en 2012 au Royaume-Uni comme des résidents non domiciliés; 6'000 d'entre elles ont versé un forfait compris entre 30'000 et 50'000 livres sterling. Le gouvernement britannique a pris au cours des dernières années diverses mesures juridiques afin de limiter les possibilités d'évasion fiscale résultant de structures agressives de fonds étrangers ou du transfert de capitaux étrangers vers le Royaume-Uni. Bien que ce statut particulier puisse être accordé à certains citoyens britanniques, il est principalement octroyé à des étrangers ou des double nationaux fortunés (il n'existe aucune statistique portant sur la nationalité des résidents non domiciliés). En 2013, les membres du Parlement ont été exclus de ce statut. Malgré tout, les structures astucieuses de fortunes et de revenus étrangers ainsi que la planification de transferts de fonds opérées par les résidents non domiciliés continuent de jouer un rôle de première importance.

3 Défense des intérêts de la Suisse en matière d'imposition des sociétés et d'aides étatiques dans le cadre des négociations actuelles

3.1 Remarques générales

La Suisse est active dans le domaine fiscal aussi bien sur le plan bilatéral que multilatéral. Les chapitres suivants décrivent et commentent l'objet des négociations (pour la sélection, cf. ch. 1.2), exposent les intérêts de la Suisse et la manière dont ils sont présentés lors des pourparlers et résument les résultats obtenus.

⁵⁷ La pondération de la présence se calcule comme suit: tous les jours de l'année en cours, un tiers des jours de l'année écoulée et un sixième des jours de l'année précédente.

⁵⁸ Cf. <http://taxfoundation.org/sites/default/files/docs/2014%20State%20Business%20Tax%20Climate%20Index.pdf>.

3.2 Négociations bilatérales

3.2.1 Généralités

En matière fiscale, la Suisse mène des négociations bilatérales qui débouchent sur la conclusion de CDI. Les exemples les plus récents sont les négociations de CDI menées avec la Belgique, Hong Kong, l'Irlande, le Luxembourg et Singapour. Les aides d'Etat (cf. ch. 2.2) ne peuvent faire partie des négociations que dans la mesure où elles sont de nature fiscale.

Les CDI visent en premier lieu à éviter la double imposition des personnes physiques et des personnes morales, favorisant ainsi les investissements et les échanges économiques bilatéraux. Elles règlent également la collaboration entre les autorités fiscales dans certains domaines, notamment en ce qui concerne l'échange d'informations en matière fiscale et les procédures amiables. La politique de la Suisse en matière de CDI s'aligne sur les recommandations de l'OCDE. Elle vise en particulier à établir clairement les compétences en ce qui concerne l'imposition des personnes physiques et des personnes morales, à maintenir des taux modiques en matière d'imposition des intérêts à la source, des dividendes et des redevances de licences et à prévenir de manière générale les conflits fiscaux qui pourraient nuire aux contribuables exerçant des activités internationales. La non-imposition potentielle de revenus est traitée ponctuellement dans les CDI, notamment pour ce qui concerne les gains provenant de la cession de parts dans des sociétés immobilières et les pensions de retraite.

Pour ce qui est de l'imposition des entreprises, la Suisse évite largement la double imposition sans recourir aux CDI grâce à sa législation nationale. Ainsi les intérêts sur prêt ne sont pas soumis à l'impôt anticipé⁵⁹, les bénéfices des établissements stables étrangers sont exemptés et les gains en capital provenant de l'aliénation d'actions à des entreprises suisses ne sont pas imposés à la source.

Les aides d'Etat et les privilèges fiscaux accordés aux entreprises ne peuvent guère faire l'objet des CDI. Les conditions pour se prévaloir d'une CDI (conditions d'établissement, clauses relatives aux abus et réserve générale d'abus de droit) assurent de manière générale que seules les personnes qui y ont droit bénéficient des avantages prévus.

Dans le domaine de l'imposition des entreprises, outre les négociations bilatérales visant à conclure ou à adapter des CDI, le dialogue avec l'UE sur la fiscalité des entreprises (dialogue avec l'UE) revêt une importance particulière. Les explications ci-après illustrent ce dialogue en montrant comment sont représentés les intérêts de la Suisse et quels objectifs ont pu être atteints.

3.2.2 Belgique

La Belgique offre divers avantages fiscaux (cf. ch. 2.1.2.2). Certains d'entre eux sont également en partie pratiqués par la Suisse ou en cours d'examen. L'avenant à la convention contre les doubles impositions signé le 10 avril 2014 à Bruxelles⁶⁰ comprend le dispositif défensif usuel mentionné au chiffre 3.2.1, assurant ainsi la défense des intérêts de la Suisse.

3.2.3 Hong Kong

Hong Kong connaît un système fiscal dit territorial, qui présente par ailleurs des taux généralement bas (cf. ch. 2.1.2.6). Une clause spécifique anti-abus intégrée dans la CDI garantit que les avantages prévus par l'accord avec Hong Kong ne puissent être accordés qu'aux personnes qui y ont droit.

3.2.4 Luxembourg

Le Luxembourg connaît plusieurs régimes fiscaux avantageux (cf. ch. 2.1.2.9), dont certains visent spécifiquement à renforcer sa place financière. Dans le but de prévenir les transferts, la Suisse a émis une réserve prévoyant que les entreprises qui en profitent ne bénéficient pas des avantages de la CDI. Cette

⁵⁹ Sous réserve de certaines exceptions.

⁶⁰ RS 0.672.917.21

réserve s'applique également à divers revenus obtenus par de telles entreprises et aux participations dans de telles entreprises⁶¹.

3.2.5 Irlande

Les atouts fiscaux de l'Irlande sont ses taux relativement bas en matière d'imposition des bénéficiaires et son important réseau de CDI (cf. ch. 2.1.2.7). L'Irlande présente de ce point de vue de fortes similitudes avec la Suisse.

3.2.6 Singapour

Le principal avantage du système fiscal de Singapour est l'imposition territoriale: seuls les revenus transférés à Singapour sont imposés, contrairement aux revenus encaissés hors du pays (cf. ch. 2.1.2.11). La Suisse a négocié une clause de transfert lors de la révision de la CDI conclue avec Singapour. Cette réserve prévoit que la Suisse peut refuser de soumettre à la convention les revenus qui ne sont pas transférés à Singapour et qui, en vertu du principe de l'imposition territoriale, n'y sont pas imposés⁶².

3.2.7 Dialogue avec l'UE sur la fiscalité des entreprises

La controverse portant sur l'imposition des entreprises pesait depuis 2005 sur les relations entre la Suisse et l'UE. En 2007, la Commission européenne avait informé la Suisse que certains régimes cantonaux d'imposition des entreprises étaient considérés contraires à l'accord de libre-échange de 1972, la menaçant de contre-mesures. Malgré des négociations intenses, la solution proposée par la Suisse en 2009 s'était heurtée à l'opposition de certains Etats membres de l'UE. En 2010, l'UE avait exigé de la Suisse qu'elle s'engage dans un dialogue axé sur le Code de conduite (CoC, *Code of Conduct*) concernant la fiscalité des entreprises. Ce code est un instrument interne à l'UE datant de 1997 qui vise à éliminer les mesures fiscales «dommageables». Or la Suisse n'étant pas membre de l'UE, ce code ne lui est pas applicable. Elle s'était cependant déclarée disposée à aborder la question des régimes fiscaux qui engendrent une distorsion de la concurrence. Le Conseil fédéral avait adopté le 4 juillet 2012 un mandat de dialogue avec l'UE portant sur la fiscalité des entreprises et au printemps 2014, les délégations suisse et européenne sont parvenues à une entente, approuvée le 20 juin 2014 par le Conseil Ecofin et le Conseil fédéral. La déclaration conjointe a été paraphée le 1^{er} juillet 2014 et signée le 14 octobre 2014.

La déclaration conjointe ne contient pas d'obligations de droit international. Elle se limite à énumérer des principes et les intentions respectives des parties. Par le biais de la déclaration conjointe, le Conseil fédéral confirme entre autres son intention d'abolir certains régimes fiscaux, notamment ceux qui prévoient un traitement différencié des revenus de source étrangère et de source domestique („ring-fencing“). En contrepartie, les contre-mesures respectives des Etats membres devront être abolies. Un engagement de la Suisse sur la base du Code de conduite interne de l'UE pour la fiscalité des entreprises a été exclu, les règles du Code de l'UE ne s'appliquant qu'au sein de l'UE. Pour la Suisse les règles et principes importants sont ceux de l'OCDE.

3.3 Négociations multilatérales

3.3.1 Généralités

Dans le domaine de l'imposition des entreprises, les travaux du Comité des affaires fiscales de l'OCDE revêtent une importance particulière pour la Suisse au niveau multilatéral. Le Comité de la coopération internationale en matière fiscale de l'ONU se penche également sur des questions relevant de l'imposition des entreprises au plan international. Les deux sections ci-après présentent les négociations qui se

⁶¹ Art. 28 de la CDI conclue avec le Luxembourg (RS 0.672.951.81).

⁶² Art. 22 de la CDI conclue avec Singapour (RS 0.672.968.91).

déroulent au sein du Forum de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables et montre comment la Suisse défend ses intérêts et les résultats obtenus.

3.3.2 Forum de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables

Après la publication en 1998 d'un rapport sur les pratiques fiscales dommageables (*Harmful Tax Competition – an emerging global issue*), l'OCDE a créé le Forum sur les pratiques fiscales dommageables (*Forum on Harmful Tax Practices*; FHTP). Les travaux du FHTP sont intégrés depuis 2013 dans le projet de l'OCDE visant à lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (*Base Erosion and Profit Shifting*; BEPS). L'étude lancée en 2012 et portant désormais sur l'examen des régimes fiscaux de 30 Etats membres de l'OCDE devra être achevée dans ce cadre. Elle concerne, outre les *licence boxes* de nombreux Etats, six régimes fiscaux suisses, dont quatre au moins (sociétés holdings, sociétés mixtes, sociétés de domicile et sociétés principales) ne répondront probablement pas aux exigences du FHTP. Les deux autres régimes suisses sous examen (allègements fiscaux / Nouvelle politique régionale, licence box du canton de Nidwald) ne pourront être évalués que lorsque les analyses détaillées seront terminées. Les aides d'Etat non fiscales n'entrent pas dans le champ de compétences du FHTP.

La Suisse soutient une compétitivité fiscale internationale équitable soumise à des règles appliquées à tous les Etats. Elle veille à ce que les règles émises par le FHTP ne favorisent pas unilatéralement certains Etats ou groupes d'Etats ni ne soient détournées d'une autre manière. Ces normes sont respectées par la Suisse, qui adaptera par exemple les dispositions sur l'imposition préférentielle des produits de licence proposées dans le cadre de la troisième réforme de l'imposition des entreprises.

La Suisse participe activement aux travaux du FHTP et est devenue membre de l'organe consultatif (appelé le bureau) en mai 2014, aux côtés de sept autres Etats.

La Suisse, bénéficiant du soutien d'autres Etats partageant les mêmes objectifs, s'est engagée à plusieurs reprises avec succès pour que les conclusions du FHTP restent équilibrées. Il a notamment été possible d'éviter que l'examen des quatre régimes fiscaux suisses soit conclu de manière prématurée alors que l'étude de nombreux autres régimes (notamment l'examen des *licence boxes*) est encore en cours.

4 Conclusions

Les diverses places économiques se livrent à une forte concurrence à travers le monde. Les pays et les territoires mentionnés dans ce rapport ont recours à différents instruments permettant d'offrir aux entreprises des conditions fiscales attrayantes, soit au moyen de taux d'imposition statutaire des bénéfices relativement bas (par exemple l'Irlande), soit au moyen de réglementations spéciales telles que des règles spéciales d'imposition comme les *licences boxes*, les crédits d'impôt pour la recherche et le développement ou la déduction des intérêts notionnels sur le capital propre, qui réduisent l'assiette fiscale, donc la charge fiscale pour certaines catégories de revenus, à un niveau compétitif sur le plan international (Belgique, Luxembourg, Pays-Bas, Royaume-Uni par ex.). Certains Etats combinent un taux relativement bas d'imposition statutaire des bénéfices avec des régimes et des abattements spéciaux (Singapour par ex.). La nécessité d'offrir des conditions fiscales attrayantes est moins impérieuse pour les grandes puissances économiques (telles le Brésil, l'Allemagne, la France, l'Italie ou les Etats-Unis), qui appliquent des taux d'imposition statutaire des bénéfices relativement élevés conjugués avec des mesures visant à protéger l'assiette fiscale. Le système suisse d'imposition des entreprises affiche globalement de bonnes performances en comparaison internationale. Dans le cadre de la troisième réforme de l'imposition des entreprises, certains régimes favorables sont condamnés à disparaître, car ils ne sont plus acceptés au niveau international. De nouvelles mesures compatibles avec le contexte international doivent donc être prises pour assurer la compétitivité de la Suisse en matière fiscale.

Tous les Etats et les territoires ayant fait l'objet de la présente analyse accordent sous une forme ou une autre des aides étatiques ne relevant pas de la fiscalité. Pour les Etats membres de l'UE, soumis au droit de la concurrence européen, les montants concernés se situent entre 0,217% et 0,737% du

PIB. Pour les autres Etats et territoires analysés, les aides étatiques accordées ne peuvent pas être chiffrées.

La concurrence porte aussi sur les expatriés et les personnes physiques fortunées. Plusieurs Etats et territoires tentent d'attirer les expatriés en leur offrant des conditions fiscales avantageuses, à savoir en leur accordant soit des déductions spéciales, soit une exonération partielle de leurs revenus, soit encore une combinaison de ces mesures. Les personnes fortunées peuvent par ailleurs bénéficier de forfaits (Liechtenstein) ou n'être imposés que sur leurs revenus transférés (notion de *remittance* appliquée en Irlande, à Singapour et au Royaume-Uni). Dans ce domaine également, la Suisse est globalement concurrentielle sur le plan international.

La Suisse mène des négociations ou des discussions bilatérales avec certains Etats (CDI et accords fiscaux spéciaux en particulier) et avec l'UE. Elle est également présente au sein d'organes multilatéraux tels le Comité des affaires fiscales de l'OCDE (échange d'informations, BEPS, accords types, etc.), le Comité d'experts pour les questions fiscales de l'ONU ainsi que d'autres institutions. Les régimes fiscaux préférentiels font en particulier l'objet de discussions au sein de l'OCDE et de l'UE, où ils sont examinés sur la base de critères définis dans le but d'établir s'il s'agit ou non de pratiques fiscales dommageables. Les aides d'Etat non fiscales, que connaissent sous une forme ou une autre tous les Etats mentionnés dans le présent rapport, ne sont pas abordées dans ce cadre, car elles ne sont pas de la compétence des négociateurs ou des instances spécialisées dans les questions fiscales.