



Message N° 28

18 septembre 2012

du Conseil d'Etat au Grand Conseil accompagnant le projet de loi modifiant la loi sur les impôts cantonaux directs

Nous avons l'honneur de vous soumettre un projet de loi modifiant la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD) (RSF 631.1). Après une brève introduction, ce message donne les motifs et l'étendue de la révision et ses conséquences. Il contient également un commentaire des articles modifiés.

1. Introduction

La présente révision a uniquement pour but d'harmoniser la LICD avec la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID) (RS 642.14). En effet, suite à deux modifications de la LHID votées par le Parlement fédéral en décembre 2010 et juin 2011, les cantons doivent procéder à des adaptations de leur législation fiscale. Les deux domaines concernés sont l'imposition des participations de collaborateur et l'exonération de la solde du service du feu.

2. Harmonisation fiscale

2.1. Participations de collaborateur

La loi fédérale sur l'imposition des participations de collaborateur a été adoptée par le Parlement fédéral le 17 décembre 2010 (RO 2011 p. 3259). Le délai référendaire ayant expiré sans avoir été utilisé, le Conseil fédéral a, après avoir consulté la Conférence des directrices et des directeurs cantonaux des finances (CDF), fixé son entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2013.

Cette loi a principalement pour but de rétablir la sécurité du droit en matière d'imposition des avantages appréciables en argent provenant de participations de collaborateur. Ces dernières années en effet, la distribution d'options de collaborateur en guise de salaire a fortement augmenté, ce qui implique la nécessité de fonder l'imposition sur des bases légales claires.

Les actions de collaborateurs (librement disponibles ou bloquées) seront imposées au moment de leur acquisition. Etant donné que la plupart des actions de collaborateur sont soumises à des délais de blocage, la valeur vénale des actions de

collaborateurs bloquées sera réduite de 6% par année de blocage pendant 10 ans au plus. Cette réduction de la base de calcul de l'impôt s'applique aussi bien à l'impôt fédéral direct qu'à l'impôt cantonal. Le même abattement est proposé pour la valeur fiscale cantonale.

Pour les options de collaborateurs cotées à la Bourse qui sont disponibles ou peuvent être exercées librement, l'avantage appréciable en argent obtenu sera également imposé au moment de son acquisition. En revanche, les options de collaborateurs bloquées ou non cotées à la Bourse seront désormais imposées au moment de l'exercice; il ne sera donc plus nécessaire d'établir leur valeur à l'aide de formules actuarielles complexes.

Ces mécanismes d'imposition concernent également l'imposition à la source. Le détenteur d'options de collaborateurs non cotées ou bloquées peut s'établir ou travailler dans différents pays entre le moment de l'acquisition et celui de l'exercice de l'option. S'il a été domicilié en Suisse pendant une partie de cette période, la Suisse possède un droit d'imposition proportionnel. La part de l'impôt qui lui revient correspond à la durée du travail exercé en Suisse par rapport à l'ensemble de la période entre l'acquisition et la naissance du droit d'exercice de l'option. Si le détenteur des options vit à l'étranger au moment où il exerce son droit d'option, l'entreprise suisse doit retenir et verser l'impôt proportionnel (imposition à la source).

2.2. Exonération de la solde du service du feu

La loi fédérale sur l'exonération de la solde allouée pour le service du feu a été adoptée par le Parlement fédéral le 17 juin 2011 (RO 2012 p. 489). Le Conseil fédéral a fixé son entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2013.

En Suisse, le service du feu est réglé par les cantons. C'est pourquoi il n'existait jusqu'à présent pas de définition uniforme de la solde pour le service du feu. Les nouvelles dispositions de la LHID prévoient que la solde versée pour la

lutte contre le feu des sapeurs pompiers de milice et les travaux préparatoires en vue de cette lutte est exonérée jusqu'à concurrence d'un plafond annuel déterminé par le droit cantonal. En revanche, les indemnités de fonction, les forfaits pour les cadres, les indemnités pour le travail administratif et les services à bien plaisir du service du feu demeurent imposables à titre d'activité accessoire.

Pour l'impôt fédéral direct, le plafond a été fixé à 5000 francs afin d'empêcher d'éventuels abus. En revanche, les cantons peuvent fixer librement ce plafond pour leurs impôts.

Il est à noter que le canton de Fribourg exonère dans les faits déjà la solde du service du feu, et ce en se basant non pas sur une disposition légale, mais sur une décision de justice fribourgeoise (Arrêt de la Cour fiscale du Tribunal Administratif du 19 mars 2004 [RDAF 2004 p. 455]).

Les cantons ont deux ans pour adapter leur législation en la matière. Comme la LIFD va être adaptée au 01.01.2013, le Conseil d'Etat propose d'en faire de même au niveau cantonal.

3. Commentaire des articles modifiés

Art. 5 al. 1 let. b

L'énumération actuelle est complétée car les membres du conseil d'administration ou de la direction des personnes morales peuvent également recevoir des participations de collaborateur lorsqu'ils ne sont pas assujettis de manière illimitée à l'impôt en Suisse. Le rattachement économique suffit en l'occurrence pour que les avantages appréciables en argent provenant de ces participations soient imposables.

Art. 18 titre médian et al. 1

L'introduction des articles 18a à 18d nécessite l'ajout d'un titre à l'article 18 pour des raisons de systématique. Il est proposé d'ajouter la notion de «Principe», parce qu'il s'agit d'une clause générale. La loi utilise en effet cette notion par la suite à l'article 19 pour le produit de l'activité lucrative indépendante; c'est pourquoi, il convient de l'ajouter précédemment pour le produit de l'activité lucrative dépendante.

La clause générale de l'alinéa 1, qui n'énumère pas les revenus d'une manière exhaustive, doit également être complétée pour des raisons de systématique fiscale, en ajoutant la mention des avantages appréciables en argent provenant de participations de collaborateur. Cette adjonction est judicieuse

dans l'optique des principes régissant l'imposition des participations de collaborateur qui suivent.

Art. 18a (nouveau)

L'alinéa 1 de cet article donne une définition qui n'est pas exhaustive de la «participation de collaborateur». Elle n'est pas exhaustive car une participation de collaborateur ne se limite pas à la remise d'actions, mais aussi de bons de participation, de parts à des sociétés coopératives ou à des fonds de placement. La notion de «toute autre participation» permet de tenir compte des modèles de participation étrangers particuliers.

Le complément «proprement dites» doit montrer que le plan de participation des collaborateurs doit permettre l'attribution de droits de participation tels des droits de vote, des droits aux dividendes et des droits de souscription. Les options de collaborateur sont qualifiées de «proprement dites» lorsque, une fois exercées, elles permettent au collaborateur d'acquérir des actions ou d'autres titres de participations de son employeur.

Les participations de collaborateur «improprement dites» ne visent pas l'acquisition de participations de l'employeur ni directement au moyen d'actions, ni indirectement au moyen d'options. En général, on ne fait que fixer la manière de calculer un bonus à venir, bonus qui sera calculé sur la base de la hausse du cours de l'action ou sur le rendement des dividendes.

On est également en présence d'une participation improprement dite si une entreprise accorde à son collaborateur le choix entre recevoir des actions ou un montant en espèces, par exemple après trois ans. Au moment de l'attribution de l'option, il n'est donc pas certain que le collaborateur ait vraiment eu l'intention d'acquérir des droits de participation. Ce choix doit donc être qualifié d'expectative.

Il faut également qualifier de participation de collaborateur improprement dite les «share awards», c'est-à-dire les actions que l'employeur promet de remettre ultérieurement à ses employés à la condition que les rapports de travail subsistent, par exemple deux ans plus tard. Au moment de la promesse, on ignore si les rapports de travail subsisteront à l'échéance de la condition. En raison de cette incertitude, de tels plans de participation ont aussi un caractère d'expectative. Les «share awards» ne peuvent pas être qualifiées d'options, car elles n'accordent au collaborateur aucun droit d'exercice. Les actions sont transférées en effet dès que la condition est remplie. En revanche, dès qu'elles ont été distribuées, ces actions

deviennent des participations de collaborateur proprement dites au sens de l'alinéa 1: en d'autres termes, elles sont imposables soit comme des actions de collaborateur négociables, soit, le cas échéant, comme des actions de collaborateur bloquées.

Art. 18b (nouveau)

Cet article règle le moment de l'imposition des participations de collaborateur proprement dites et le calcul de la prestation imposable. L'alinéa 1 prévoit l'imposition au moment de l'acquisition des participations de collaborateur. Ce principe s'applique aux actions librement négociables et aux actions bloquées ainsi qu'aux options de collaborateur cotées en bourse, que le collaborateur peut exercer librement immédiatement après les avoir acquises (options négociables). Ce principe ne s'applique pas aux options bloquées ou non cotées à la bourse qui sont imposables au moment de l'exercice conformément à l'alinéa 3.

Les options de collaborateur cotées en bourse sont rares, mais des sociétés publiques importantes en distribuent parfois à leurs collaborateurs, qui peuvent en disposer librement et les exercer immédiatement. Etant donné qu'il existe un cours en bourse, la valeur de ces options est connue: la société peut donc remettre à ses collaborateurs une attestation de cette valeur à l'intention des autorités de taxation. Celles-ci n'ont pas d'évaluation à faire. C'est pourquoi, il se justifie d'imposer les options négociables ou cotées en bourse au moment de leur attribution. Le collaborateur qui les vend ou les exerce réalise un gain en capital exonéré de l'impôt.

La deuxième phrase du premier alinéa prescrit la manière de calculer la valeur de la prestation imposable. Il s'agit d'un principe généralement reconnu en droit fiscal, d'après lequel il faut toujours se fonder sur la valeur vénale. La valeur vénale des actions de collaborateur est réduite d'un abattement de 6% par année de blocage, mais au maximum pour dix ans. Des délais de blocage plus longs sont possibles, mais ils n'ont pas d'effet sur l'imposition. L'alinéa 2 confirme donc la pratique actuelle.

Art. 18c (nouveau)

En cas d'attribution de participations de collaborateur improprement dites, il faut suspendre l'imposition jusqu'à l'encaissement de l'indemnité ou jusqu'au transfert des actions en raison du droit d'option prévu par le plan de participation ou en raison des conditions convenues. Le collaborateur ne pourra donc pas bénéficier de l'abattement de 6% sur la valeur vénale de l'action dès le début du plan de participa-

tion. S'il décide d'acquérir des actions, la différence entre la valeur vénale à l'attribution et, le cas échéant, le prix d'acquisition est imposable conformément aux règles de l'article 18b al. 1. Si le plan de participation des collaborateurs prévoit encore un délai de blocage après l'acquisition des actions, l'imposition est régie par l'article 18b al. 2.

Art. 18d (nouveau)

Cet article constitue la base légale du droit de la Suisse à l'imposition proportionnelle. Le revenu du travail est soumis à l'impôt même lorsque l'avantage appréciable en argent est réalisé à l'étranger. L'imposition est soumise toutefois à la condition que le collaborateur d'une entreprise suisse ait travaillé en Suisse pour cette entreprise entre le moment de l'attribution et celui de la naissance du droit d'exercice. On illustrera cette proposition inspirée d'une recommandation d'une commission d'experts de l'OCDE à l'aide de l'exemple suivant:

Le collaborateur X d'une société mère étrangère reçoit des options bloquées pendant cinq ans. Au moment de l'attribution, il habite et travaille dans le pays A. Au bout de deux ans, il passe à la filiale suisse de cette société et il y travaille pendant plus de trois ans. Il pourrait donc exercer ses options ici, en Suisse. Toutefois, les actions de son entreprise n'ont pas encore augmenté suffisamment; c'est pourquoi il attend encore un peu avant d'exercer ses options. Il exerce enfin ses options au cours de la 7^e année, mais il travaille alors dans le pays B pour une autre filiale. L'avantage appréciable en argent se monte à 50 par option. D'après cet article, la Suisse peut en imposer les trois cinquièmes, donc 30, et le pays A, les deux cinquièmes. En revanche, le pays B ne peut pas imposer cet avantage appréciable en argent car le collaborateur ne s'y trouvait pas au moment de l'attribution ni au moment de la naissance du droit d'exercice.

La Suisse abandonne ainsi une pratique insatisfaisante; si un collaborateur avait acquis des options non estimables à l'étranger et avait exercé ses options en Suisse après y avoir emménagé, l'avantage appréciable en argent était entièrement imposable en Suisse. En revanche, s'il s'agissait d'options estimables, cet avantage n'était pas imposable à l'étranger ni en Suisse, car les Etats étrangers imposent à l'exercice et la Suisse part de l'idée que les options estimables auraient dû être imposées à l'attribution dans le pays étranger.

Art. 25 let. f^{bis} (nouvelle)

Cette disposition légale commence par donner une définition positive de la solde exonérée de l'impôt en se référant

notamment aux tâches essentielles du service du feu de milice. Elle poursuit par une définition négative établissant d'une manière exhaustive les indemnités versées jusqu'à présent dans le cadre de la lutte contre le feu qui ne sont pas exonérées. Pour empêcher des abus, le montant exonéré de la solde est limité à 5000 francs par année.

Dans un souci d'harmonisation verticale, le projet prévoit en effet de fixer le plafond à 5000 francs, comme pour l'impôt fédéral direct. Il est à relever que le plafond initialement prévu se montait à 3000 francs et que lors des débats parlementaires aux Chambres fédérales, c'est le montant de 5000 francs proposé par la Fédération suisse des sapeurs-pompiers (FSSP) et par la Coordination suisse des sapeurs-pompiers (CSSP) qui a été retenu.

Art. 59a (nouveau)

Alinéa 1: pour l'impôt sur la fortune, la LHID impose aux cantons de prévoir un abattement approprié sur l'estimation de toutes les actions de collaborateur soumises à un délai de blocage. Le Conseil d'Etat propose un abattement similaire à celui qui est accordé en matière d'impôt sur le revenu, soit 6% par année de blocage, avec une limitation de l'escompte à 10 ans.

Alinéa 2: étant donné que l'employeur doit attester l'attribution d'options de collaborateur, les droits de propriété ou d'expectative en provenant doivent être déclarés. Comme les options de collaborateur non négociables et les options de collaborateur improprement dites n'ont pas de valeur pour l'impôt sur le revenu au moment de l'attribution, il n'est pas nécessaire non plus de déterminer un impôt sur la fortune. Il suffit donc d'indiquer ces options, pour mémoire, dans l'état des titres.

Art. 72 al. 2 let. a

Il s'agit d'ajouter ici les actions et les options de collaborateur à la liste des prestations soumises à l'imposition à la source. Cet ajout concerne les collaborateurs étrangers qui n'ont pas un permis d'établissement délivré par la police des étrangers, mais qui sont domiciliés ou en séjour en Suisse au regard du droit fiscal.

Art. 82 al. 1

Les membres de conseils d'administration peuvent également recevoir des actions ou des options de collaborateur, ce qui est dorénavant précisé dans cet alinéa.

Art. 86a (nouveau)

Les collaborateurs qui reçoivent des options en Suisse ou qui ont acquis un droit d'exercice au cours de leur activité en Suisse et qui exercent leur option à l'étranger envers la société mère ou une autre société du groupe restent assujettis à l'impôt en Suisse. En l'occurrence, une imposition au départ n'aurait aucun sens: d'une part, la LHID ne connaît pas un tel impôt et, d'autre part, le collaborateur ne réalise rien en quittant la Suisse. L'imposition proportionnelle basée sur les recommandations de l'OCDE est donc préférable car elle se fonde sur le travail effectué entre l'attribution et la naissance du droit d'exercice. Le Conseil d'Etat propose de fixer le taux de l'impôt à 20%. Ce taux englobe les impôts cantonaux, communaux et paroissiaux et correspond notamment à celui appliqué aux administrateurs (art. 82 LICD).

Art. 88 al. 2

Cette disposition concerne l'impôt proportionnel comme les articles 18d et 86a LICD. L'essentiel est que l'entreprise suisse devient la débitrice de l'impôt même si ce n'est pas elle qui verse directement l'avantage appréciable en argent à son ancien collaborateur. Elle se fera rembourser par la société mère étrangère ou par la société étrangère du groupe ou elle devra recouvrer l'impôt auprès de son collaborateur qui, entre-temps, a établi son domicile à l'étranger.

Art. 162 al. 1 let. e (nouvelle)

La nature de l'acte juridique portant sur des participations de collaborateur, qui peut durer des années, nécessite l'introduction d'une obligation particulière d'attester. En effet, l'obligation de donner au collaborateur des attestations conformément à l'article 160 al. 1 let. a ne suffira pas dans tous les cas. On pense par exemple au cas où le collaborateur exercerait son option envers l'entreprise suisse à partir de l'étranger. Comme ce collaborateur n'a pas de domicile en Suisse, on ne peut lui demander une attestation bien qu'il soit resté assujetti à l'impôt en Suisse pour la prestation appréciable en argent. Pour les options, il faut en effet attester le moment de l'attribution, celui de la naissance du droit d'exercice et celui de l'exercice.

4. Incidences financières

Par manque de relevés statistiques, on ne peut évaluer les conséquences financières. Il est également difficile d'estimer la réaction de l'économie au modèle d'imposition proposé et quelle sera l'influence de la révision du droit des actions et celle de l'obligation d'indiquer les bonifications versées aux

membres du conseil d'administration et de la direction. Toutefois, compte tenu que les participations de collaborateur sont déjà imposables en application de la législation actuelle, l'incidence financière des modifications proposées est négligeable. Il en va de même pour l'exonération de la solde du service du feu qui est déjà appliquée suite à une décision de justice de 2004.

Du point de vue du personnel, on peut s'attendre à un allègement de la charge administrative au niveau de l'estimation et de l'examen des plans de participation des collaborateurs.

5. Développement durable

Le présent projet constitue une application d'une loi fédérale (LHID) au niveau cantonal, sans véritable marge de manœuvre. Il n'a ainsi pas été soumis à une évaluation de sa durabilité avec l'outil «Boussole 21». On peut néanmoins préciser qu'il n'a pas d'effet marquant sur le développement durable.

6. Autres conséquences du projet

Le présent projet n'a pas de conséquence directe en matière de personnel. Il n'a pas d'effet sur la répartition des tâches Etat-communes et ne soulève aucun problème sous l'angle de la conformité au droit de l'Union européenne.

7. Entrée en vigueur

Le Conseil d'Etat propose de fixer l'entrée en vigueur des ces modifications au 1^{er} janvier 2013.
