Réponse du Conseil d'Etat à un instrument parlementaire
—
Question Brodard Claude 2018-CE-213
Mise en œuvre de la réforme fiscale cantonale (auparavant projet fiscal 17)

I. Question

A la suite de l'adoption du message sur la réforme fiscale cantonale par le Conseil d'Etat, je souhaiterais pouvoir disposer d'un tableau comparatif de la fiscalité des autres cantons suisses, afin de connaître précisément la position de Fribourg en comparaison intercantonale et de pouvoir ainsi définir si notre canton est fiscalement compétitif.

En effet, avec le projet qui nous est soumis, nous allons prendre une décision importante qui aura des effets durables sur les conditions cadre de la fiscalité fribourgeoise des entreprises. Et plus généralement sur l'économie fribourgeoise et ses emplois.

En effet, dans la concurrence fiscale qui a lieu entre les cantons voisins notamment, seul un canton de Fribourg compétitif fiscalement sera apte d'une part, à conserver les entreprises sur son territoire et d'autre part, en attirer de nouvelles. Le maintien de notre tissu économique est indispensable et est le garant du développement d'emplois dans notre canton. Cela garantira aussi la qualité des prestations servies à la population fribourgeoise.

Afin de pouvoir nous déterminer en toute connaissance de cause, je souhaiterais donc avoir un tableau comparatif par canton (après l'adoption des réformes fiscales prévues dans chaque canton), répondant aux questions suivantes :

1. Quels sont les taux de l'impôt sur le bénéfice et le capital de l'entreprise (personnes morales), y compris les taxes complémentaires ou pourcent additionnel ?
2. Quels sont les taux d'imposition des dividendes chez les actionnaires personnes physiques ? Existe-t-il des disparités cantonales pour les participations dites « qualifiées » et quel pourcentage du capital est nécessaire pour parler de participation qualifiée ?
3. A quels pourcentages sont/seront imposées, dans la fortune imposable des actionnaires personnes physiques, les valeurs fiscales des titres non cotés ? Les cantons procèdent-ils à des abattements fiscaux sur lesdites valeurs ?
4. Quels sont les niveaux d'imposition des patent boxes et des frais de recherche et développement et les limites de ces réductions ?

12 octobre 2018

II. Réponse du Conseil d'Etat

Après le rejet de la troisième réforme de l'imposition des entreprises par le peuple, le Département fédéral des finances a, dans le cadre de l'élaboration du message du Conseil fédéral du 21 mars 2018 concernant la loi fédérale sur le Projet fiscal 17 (FF 2018 2565), procédé à un sondage auprès des cantons, afin de connaître leurs stratégies de mise en œuvre respectives.

Le résultat de ce sondage figure en annexe au message précité et donne une vision globale de la position de chaque canton au sujet des différents instruments proposés dans le projet du Conseil fédéral, au premier trimestre 2018. Compte tenu des modifications importantes apportées au projet fédéral, particulièrement en matière d'imposition partielle des dividendes, plusieurs cantons ont revu leur stratégie. Afin de disposer d'un état des lieux actuel, la Conférence des directeurs cantonaux des finances a initié un nouveau sondage en septembre 2018 afin que les cantons communiquent les éventuelles modifications. Le résultat de ce sondage a été pris en compte dans la présente réponse.

Il convient également de relever que certaines des questions posées par le député dépassent le cadre des informations données dans le message (taux d'impôt sur le capital envisagé) et même celui de la réforme fiscale (détermination de la valeur fiscale des titres non cotés). Ces questions ont été posées dans le cadre d'un sondage lancé par le Service cantonal des contributions et les réponses reçues sont prises en compte dans les différents tableaux qui suivent.

On relèvera toutefois que les informations collectées doivent être considérées avec beaucoup de prudence étant donné que beaucoup de cantons se trouvent encore en phase d'évaluation du résultat des consultations menées. Hormis le canton de Vaud qui a déjà adopté son taux d'imposition, aucun autre législateur cantonal ne s'est encore prononcé sur la mise en œuvre cantonale de la réforme fiscale. Des changements importants ne peuvent dès lors pas être exclus. S'agissant de l'impôt sur le capital plus particulièrement, le résultat du sondage est difficile à apprécier ; il est notamment difficile de savoir si les taux avancés portent sur le taux ordinaire d'impôt sur le capital ou sur le taux privilégié applicable à une partie du capital uniquement. En tout état de cause on relèvera encore que l'importance de cet impôt est toute relative pour les cantons qui connaissent l'imputation de l'impôt sur le bénéfice à l'impôt sur le capital. Pour ces derniers en effet, l'impôt sur le capital n'est perçu que si l'impôt sur le bénéfice est inférieur à l'impôt sur le capital.

Les comparaisons entre les différents cantons sont présentées sous forme de tableaux pour les différentes questions posées.

Ces prémisses étant posés, il peut être répondu aux questions soulevées comme il suit :

1. *Quels sont les taux de l'impôt sur le bénéfice et le capital de l'entreprise (personnes morales), y compris les taxes complémentaires ou pourcent additionnel ?*

Tableau 1 : Impôt sur le bénéfice
Classement du taux le plus bas au taux le plus élevé

Canton	Taux maximum effectif chef-lieu cantonal actuel	Barème de l'impôt	Taux maximum après effectif chef-lieu après réforme	Barème de l'impôt
NW	12.66 %	proportionnel	11.97 %	proportionnel
ZG	14.62 %	progressif et proportionnel pour les SFS	12.09 %	proportionnel

Canton	Taux maximum effectif chef-lieu cantonal actuel	Barème de l'impôt	Taux maximum après effectif chef-lieu après réforme	Barème de l'impôt
SH	15.97 %	proportionnel	12.09 %	proportionnel
GL	15.70 %	proportionnel	12.43 %	proportionnel
UR	14.92 %	proportionnel	12.51 %	proportionnel
LU	12.32 %	proportionnel	12.60 %	proportionnel
OW	12.66 %	proportionnel	12.66 %	proportionnel
AI	14.16 %	proportionnel	12.66 %	proportionnel
BS	22.18 %	dépend du rendement	13.04 %	proportionnel
AR	13.04 %	proportionnel	13.04 %	proportionnel
SO	21.38 %	progressif	13.12 %	proportionnel
TG	16.64 %	proportionnel	13.40 %	proportionnel
NE	15.61 %	proportionnel	13.40 %	proportionnel
BL	20.70 %	progressif	13.45 %	proportionnel
GE	24.16 %	proportionnel	13.79 %	proportionnel
FR	19.86 %	progressif	13.91 %	proportionnel
VD	21.37 %	proportionnel	14.00 %	proportionnel
GR	16.12 %	proportionnel	14.20 %	proportionnel
SZ	15.19 %	proportionnel	14.51 %	proportionnel
SG	17.40 %	proportionnel	14.94 %	proportionnel
JU	20.66 %	proportionnel	15 %[2]	proportionnel
VS	21.56 %	progressif	15.61 % [1]	progressif
BE	21.64 %	progressif	16.37 %	progressif
TI	20.95 %	proportionnel	17.01 %	proportionnel
AG	18.61 %	progressif	17.90 %	progressif
ZH	21.15 %	proportionnel	18.19 %	proportionnel

Sources:
message du Conseil fédéral concernant la loi fédérale sur le Projet fiscal 17 (lignes grisées)
sondages de la CDF (oct. 2018) et du SCC (nov. 2018) et documentation publiée par les cantons
Abréviations:
SFS: personne morale au bénéfice d'un statut fiscal spécial
SO: société imposée au régime ordinaire

[1] Le taux s'élève à 12,66 % pour les bénéfices jusqu'à 150 000 francs.

[2] La diminution est prévue par étapes dès 2020 pour obtenir le taux mentionné en 2024.

Tableau 2 : Impôt sur le capital
Classement selon imputation ou non et, pour chaque catégorie, du taux le plus bas au plus élevé

Canton	Ajustement prévu [2]	Taux actuel (chef-lieu) en % [1]	Imputation [2]	Nouveau taux (chef-lieu) en‰ [3]
BE	oui	0.144	oui	0.1 ‰ (par étapes)
TG	oui	0.084	oui	0.42 ‰
SG	non	0.067	oui	0.2 ‰
SO	oui	0.178	oui	0.22 ‰
AI	oui	0.05	oui	0.5 ‰
VD	oui	0.07	oui	1.4 ‰
AG	oui	0.211	oui	1.27 ‰
BL	oui	0.38	oui	1.6 ‰
FR	oui	0.307	oui	1.916 ‰
GE	oui	0.401	oui	4 ‰
LU	suspens	0.185	non	1.85 ‰
NW	non	0.01	non	0.1 ‰
AR	oui	0.072	non	0.4745 ‰
ZG	oui	0.075	non	0.75 ‰
BS	oui	0.525	non	1 ‰
VS	oui	0.5	non	1 ‰ jusqu'à 500'000 fr. et 2 ‰ dès 500'001 francs
ZH	suspens	0.172	non	1.172 ‰
JU	oui	0.374	non	1.86 ‰
GL	oui	0.252	non	2.52 ‰
GR	non	0.487	non	4.87 ‰
SH	oui	0.21	non	pas connu
TI	suspens	0.293	non	pas connu
UR	non	0.001	non	pas connu
OW	oui	0.2	non	pas connu
SZ	oui	0.169	oui	pas connu
NE	oui	0.5	oui	pas connu

Sources:
[1] *Droit fiscal 2018, recueil de texte, P. Hinny et J.B. Eckert*

[2] *Message du Conseil fédéral concernant PF 17 et sondage CDF oct. 2018*

[3] *Sondage du SCC nov. 2018*

2. *Quels sont les taux d'imposition des dividendes chez les actionnaires personnes physiques ? Existe-t-il des disparités cantonales pour les participations dites « qualifiées » et quel pourcentage du capital est nécessaire pour parler de participation qualifiée ?*

La détermination du pourcentage de capital nécessaire pour parler de participation qualifiée ne relève pas des cantons mais fait partie du droit harmonisé. L'article 7 al. 1, 3ème phrase de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID ; RS 642.1) prescrit le taux de participation de 10 %. Cela étant précisé, les réglementations cantonales en matière d'imposition partielle des dividendes peuvent être résumées comme suit :

Tableau 3 : imposition partielle des dividendes

Canton	Droit en vigueur		Imposition après la réforme [1]
	Atténuation du taux	Atténuation base imposable	
SZ		40 %	50 %
OW		50 %	50 %
NW	50 % à 80 %		50 %
ZG		50 %	50 %
LU		50 %	60 % (50 % FC)
BL	50 %		60 %
SH	50 %		60 %
AR	60 %		60 %
AG	40 %		60 %
VS		60-50 %	60 % (70 % FC)
ZH	50 %		70 %
UR		40 %	70 %
GL	35 %		70 %
FR		50 %	70 %
SO		60-50 %	70 %
AI	40 %		70 %
SG	50 %		70 %
GR		60-50 %	70 %
TG		60-50 %	70 %
TI		60-50 %	70 %
VD		70-60 %	70 %
NE		60-50 %	70 %
GE		60-50 %	70 % (60 % FC)
JU		60-50 %	70 %
BS		50 %	80 %
BE	50 %		ouvert

Sources:
Droit fiscal 2018, recueil de textes, P. Hinny et Jean-Blaise Eckert
Message du Conseil fédéral concernant PF 17, sondage CDF oct. 2018

[1] Lorsqu'un seul taux est mentionné, il concerne la fortune commerciale et privée

3. *A quels pourcentages sont/seront imposées, dans la fortune imposable des actionnaires personnes physiques, les valeurs fiscales des titres non cotés ? Les cantons procèdent-ils à des abattements fiscaux sur lesdites valeurs ?*

La détermination de la valeur fiscale des titres non cotés, aux fins de l'impôt sur la fortune, est réglée à l'art. 14 al. 1 LHID, qui prévoit que la fortune est estimée à la valeur vénale, la valeur de rendement pouvant être prise en compte de manière appropriée. Cette disposition est précisée par la circulaire CSI n° 28 du 28 août 2008 portant sur l'estimation des titres non cotés. Cette disposition n'est pas modifiée dans le cadre de la réforme fiscale, raison pour laquelle aucun comparatif avant/après n'a été effectué par l'AFC. Il est vrai que le Conseil d'Etat a annoncé qu'il procéderait à des modifications de l'impôt sur la fortune – s'agissant du barème de l'impôt et de l'imposition des titres non cotés –. Cet engagement s'imbrique toutefois dans le cadre de sa réponse à la motion Bapst / Rauber 2017-GC-96, adoptée par le Grand Conseil le 21 mars 2018.

Aujourd'hui, quelques cantons connaissent des particularités dans la détermination de la valeur des titres non cotés (*source : Informations fiscales éditées par la Conférence suisse des impôt, Impôt sur la fortune des personnes physique, édition mars 2018*) :

> GL : pour les participations dans une société nouvellement constituée d'une personne morale ayant son siège ou son administration effective dans le canton qui sert les intérêts économiques du canton, le conseil d'administration peut fixer une valeur marchande réduite pour les dix premiers exercices à la demande des titulaires des droits de participation.

> AG : afin de diminuer la double imposition économique, la valeur fiscale des actions et droits de participation de sociétés de capitaux et de sociétés coopératives suisses, qui ne sont ni cotés en bourse, ni cotés avant ou hors bourse, est réduite de 50 %.

> TI : avec l'accord du contribuable, les titres non cotés peuvent être estimés sur la base de leur valeur au début de la période fiscale ou de l'assujettissement.

> NE : les actions, parts sociales des sociétés coopératives et autres droits de participation non cotés en bourse sont évalués en fonction de la valeur de rendement de l'entreprise et de sa valeur intrinsèque. Lorsque ces participations concernent des sociétés suisses, un abattement de 60 % est accordé sur la valeur fiscale. Cet abattement n'est pas applicable pour les sociétés holding et les sociétés de domicile. Dans tous les cas, la valeur fiscale arrêtée avant l'octroi de l'abattement est déterminante pour le calcul du taux de l'impôt.

> JU : les participations dans des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives suisses, dont les parts ne sont pas cotées ni ne font l'objet d'un commerce organisé hors bourse, sont évaluées à leur valeur vénale diminuée de 30 % de la différence entre celle-ci et la valeur nominale.

4. *Quels sont les niveaux d'imposition des patent boxes et des frais de recherche et développement et les limites de ces réductions ?*

Tableau 5 : patent box, déduction supplémentaire R&D et réduction de la limitation

Classement dégressif (de la limitation la plus élevée [= dégrèvement le plus important] à la plus basse [= dégrèvement le plus faible]

Canton	Patent box, taux de dégrèvement	Déduction supplémentaires R&D	Limitation de la réduction
BE	ouvert	ouvert	ouvert
VD	ouvert	ouvert	ouvert

Canton	Patent box, taux de dégrèvement	Déduction supplémentaires R&D	Limitation de la réduction
LU	10 %	non prévue	20 % si step-up non compris et 70 % si step-up compris
ZH	90 %	50 %	70 %
SZ	90 %	50 %	70 %
OW	80 %	50 %	70 %
NW	80 %	ouvert	70 %
ZG	90 %	50 %	70 %
GR	70 %	non prévue	70 %
AG	40 %	50 %	70 %
SH	90 %	non prévue, en tout cas durant 5 ans	70 %
JU	90 %	50 %	70 %
UR	30 %	non prévue	50 %
SO	90 %	50 %	50 %
BL	90 %	20 %	50 %
AR	30 à 50 %	50 %	50 %
AI	30 %	non prévue	50 %
TG	40 %	en discussion	50 %
NE	20 %	50 %	40 %
SG	50 %	50 %	40 %
BS	90 %	non prévue	40 %
VS	90 %	50 %	39 %
TI	90 %	ouvert	30 %
FR	90 %	50 %	20 %
GL	10 %	non prévue	10 %
GE	10 %	50 %	9 %

Sources: Message du Conseil fédéral concernant PF 17, sondage CDF oct. 2018

4 décembre 2018