
Les responsabilités du Conseil d'administration

Nouvelle édition, 2016

*Le paysage fiscal
en mutation : aperçu
des principaux
développements*

Avant-propos	3
1. Planification fiscale des groupes dans les médias : champ de tension entre droit, éthique et réputation	4
2. Organisation de la fonction fiscale : stratégie fiscale et gestion des risques fiscaux	6
3. Réforme de l'imposition des entreprises III : le point de la situation	8
4. Développements internationaux clés : les aspects essentiels	10
5. Transparence : déclaration pays par pays et échange spontané d'informations fiscales	12
6. Charge fiscale et provisions pour impôts : présentation des comptes et taux d'imposition du groupe	14
7. Impôts indirects : la responsabilité du Conseil d'administration	16
8. Glossaire	18
Vos interlocuteurs	20



Avant-propos

Chère lectrice,
cher lecteur,

Le paysage fiscal international connaît une période de turbulences sans précédent, qui va laisser des traces profondes et durables. Les retombées de la crise financière ont généré une tension croissante entre, d'une part, les exigences du public en matière de transparence et d'équité fiscale et, d'autre part, une concurrence fiscale toujours plus forte. La Suisse comme place économique et ses entreprises se trouvent ainsi confrontées à de nouveaux défis.

Sachant que la charge fiscale et le taux effectif d'imposition des multinationales sont devenus des indicateurs influençant l'image publique d'une entreprise en tant que « bon citoyen », les entreprises doivent repenser et adapter leur stratégie fiscale. Par voie de conséquence, les départements fiscaux devront également se réorienter et se restructurer pour maîtriser efficacement ces nouveaux défis, en étroite collaboration avec la direction et le Conseil d'administration.

Cette brochure vous donne un aperçu des principaux développements en Suisse et internationaux susceptibles d'être importants pour votre entreprise dans le contexte des changements globaux. Nous y traitons des thèmes suivants :

- Planification fiscale des groupes dans les médias : champ de tension entre droit, éthique et réputation
- Organisation de la fonction fiscale : stratégie fiscale et gestion des risques fiscaux
- Réforme de l'imposition des entreprises III : le point de la situation
- Développements internationaux clés : les aspects essentiels
- Transparence : déclaration pays par pays et échange spontané d'informations fiscales
- Charge fiscale et provisions pour impôts : présentation des comptes et taux d'imposition du groupe
- Impôts indirects : la responsabilité du Conseil d'administration

En tant que société leader dans le conseil fiscal en Suisse, PwC participe activement au débat sur les développements actuels de la fiscalité et s'engage en faveur d'un système fiscal suisse attractif et accepté au niveau international.

Vous trouverez en annexe de plus amples explications quant aux termes spécifiques employés dans cette brochure. En cas de questions sur le contenu de cette brochure ou sur d'autres thèmes de la fiscalité, nous nous ferons un plaisir d'y répondre dans le cadre d'un entretien personnel.

Nous vous souhaitons une lecture intéressante et vous présentons nos meilleures salutations.

Andreas Staubli
Responsable Tax & Legal
Membre du Management Board de PwC Switzerland



1. Planification fiscale des groupes dans les médias : *champ de tension entre droit, éthique et réputation*

« Impôts : comment échapper au fisc. Ils minimisent leur charge fiscale par des manœuvres : Apple, Amazon, Glencore et d'autres groupes multinationaux. » Comment réagiriez-vous, en tant que membre du Conseil d'administration, si le nom de votre entreprise apparaissait dans un tel gros titre ? Comment réfuteriez-vous ces allégations, sachant que votre entreprise a respecté toutes les lois fiscales en vigueur ?

De quoi s'agit-il ?

Les médias exercent une influence considérable sur l'opinion publique et peuvent façonner l'image publique d'une entreprise. Au travers de la couverture médiatique de cas comme Apple, Amazon, Starbucks, les « Panama Papers » et autres, une opinion largement répandue s'est développée selon laquelle les grands groupes internationaux pratiquent une planification fiscale « agressive » en transférant leurs bénéfices, de telle sorte qu'ils paient très peu d'impôts, voire pas du tout, et qu'ainsi ils n'apporteraient pas une contribution appropriée à la collectivité. La fiscalité étant dans le collimateur des médias et de l'opinion publique, les médias continueront de s'y intéresser et de façonner l'opinion publique. En même temps, des organisations non gouvernementales (ONG) sont devenues un groupe influent dans le débat fiscal en cours, de telle sorte que les multinationales doivent aussi justifier leur stratégie fiscale à leur égard.

En publiant des articles négatifs sur des structures légales présentées comme condamnables d'un point de vue éthique, les médias exercent une pression publique sur les entreprises, quitte à compromettre l'un des biens les plus précieux d'une société : sa réputation. Ceci peut avoir des répercussions préjudiciables sur le chiffre d'affaires et sur la confiance des fournisseurs ou des clients, et ainsi mettre à mal la prospérité de l'entreprise. La question est donc de savoir à quel point un groupe peut, dans sa planification fiscale, utiliser les opportunités fiscales tout en se conformant aux attentes de l'opinion publique en termes d'éthique fiscale, qui paraît être l'un des indicateurs à l'aune duquel la stratégie fiscale d'une entreprise est désormais mesurée. En matière de fiscalité, le Conseil d'administration a donc la tâche essentielle de trouver un juste équilibre dans le champ de tension entre droit, éthique et réputation.



¹ «<http://www.bilanz.ch/unternehmen/steuern-am-fiskus-vorbei>»

Quelles mesures votre entreprise doit-elle prendre ?

Il n'existe pas de recette miracle pour relever ce défi. Nous formulons toutefois quelques suggestions susceptibles d'aider les managers et les responsables dans leur prise de décisions :

- Par le biais de sa stratégie fiscale, l'entreprise devrait définir dans quelle mesure elle entend tenir compte de l'éthique fiscale. Les sociétés opérant dans des secteurs qui jouissent d'un fort intérêt du public, comme par exemple l'industrie des biens de consommation, devront mettre la légitimité de leur structure fiscale au centre de leur stratégie. Par ailleurs, quelles que soient leurs activités, les structures fiscales sans substance ni justification économique appartiennent au passé.
- Une entreprise internationale peut influencer positivement l'opinion publique sur son éthique fiscale si elle rend activement compte de ses pratiques fiscales. Il pourrait dès lors être approprié de publier les détails de la stratégie fiscale ou le montant et la répartition des impôts payés dans le rapport de gestion ou sur le site internet. Ce faisant, il convient de noter que la contribution de l'entreprise à la collectivité ne se limite pas à l'impôt sur le bénéfice. Il est aussi envisageable de publier la « Total Tax Contribution », c'est-à-dire l'ensemble des impôts² payés par une entreprise (impôt sur le capital, impôt anticipé, taxe sur la valeur ajoutée, droits de timbre, impôt sur les gains immobiliers, droits de mutation, impôt sur les véhicules à moteur, charges sociales, impôts à la source sur les salaires, etc.).
- Eu égard à la transparence fiscale accrue, nous conseillons de définir une stratégie de communication dédiée à la fiscalité, avec la participation du Conseil d'administration, de la haute direction et des départements fiscal et de communication de l'entreprise, ce dans le but d'uniformiser la communication et de l'aligner sur la stratégie globale et fiscale de l'entreprise.
- Il incombe aux entreprises internationales perçues comme pratiquant une planification fiscale agressive de rééquilibrer l'image parfois négative créée dans le grand public. Tandis que les ONG poursuivent une stratégie claire et discréditent souvent les entreprises internationales, ces dernières ne disposent pas d'une stratégie de communication appropriée pour leur répondre. Les entreprises devraient donc communiquer de manière plus proactive sur l'importance de leur contribution aux recettes fiscales, p. ex. au travers de leurs associations professionnelles ou économiques.

En résumé

La demande de transparence accrue met les entreprises sous pression de se remettre en question quant à la justification de la légitimité et de l'éthique de leur stratégie et de leur contribution fiscales. Il est ainsi indispensable de définir la stratégie fiscale et de communication appropriées à l'entreprise.

² Voir définition dans le glossaire (chapitre 8) sous « Total Tax Contribution »

2. Organisation de la fonction fiscale : *stratégie fiscale et gestion des risques fiscaux*

De quoi s'agit-il ?

À l'avenir, les échanges transfrontaliers et la divulgation d'informations fiscales détaillées vont s'intensifier entre les autorités fiscales des différents États, avec, par exemple, la déclaration pays par pays d'informations fiscales et d'autres données financières, ou le développement de l'assistance administrative internationale en matière fiscale (cf. chapitre 5). Ces nouveautés réglementaires influencent considérablement les tâches, les priorités et le profil d'emplois du département fiscal. Dans un environnement marqué par une forte demande de transparence, le défi pour le département fiscal sera de communiquer d'une manière conforme aux réglementations et compréhensible les indicateurs fiscaux clés à un grand nombre de parties prenantes internes et externes.

L'accès transfrontalier aux informations fiscales et leur échange automatique seront de plus en plus facilités en faveur des autorités fiscales. De même, des contrôles fiscaux coordonnés à l'échelle internationale, avec accès direct aux systèmes informatiques des contribuables, deviendront monnaie courante. Il est donc essentiel d'axer la stratégie fiscale sur le reporting fiscal, la divulgation des données fiscales, la documentation adéquate de la gestion du risque fiscal et la compliance dans son ensemble, y compris la documentation en matière de prix de transfert, et ce d'une manière claire et compréhensible. C'est la seule manière pour une entreprise de pouvoir maîtriser aussi bien l'intérêt croissant en matière d'informations fiscales que les conflits d'imposition résultant du flux d'information transfrontalier et les écueils y afférents en termes de réputation.

Le Forum sur l'administration fiscale de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) a élaboré une directive prévoyant que les autorités fiscales devront à l'avenir évaluer la solidité et l'efficacité des systèmes de contrôle des entreprises dans le domaine fiscal (« Tax Control Framework » ou « TCF »). Les entreprises multinationales devront aussi tenir compte de cette directive lorsqu'elles aménageront leur organisation fiscale. L'approche se fonde sur les principes définis par le « Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission » (COSO) pour la gestion des risques. Elle repose sur six piliers qui recouvrent, entre autres, les domaines de la stratégie fiscale, de la gestion du risque fiscal et des compétences et responsabilités dans tous les domaines fiscaux, ce qui va donc bien au-delà de l'impôt sur le bénéfice. Différents degrés de maturité du « Tax Control Framework » y sont définis, lesquels sont notamment déterminants pour le profil de risque de l'entreprise en vue de futurs contrôles fiscaux. Certains pays, comme la Grande-Bretagne, exigent déjà que les entreprises communiquent les détails de leur « Tax Control Framework ».

Possibles conséquences

À l'avenir, le département fiscal ne devra plus seulement communiquer les montants précis des impôts pour le reporting financier. Il devra aussi démontrer aux autorités fiscales et aux autres parties prenantes que son organisation, ses processus et ses compétences dans le domaine fiscal sont adaptés à la taille et à la complexité de l'entreprise. Il devra en outre fonctionner pour permettre une gestion fiscale efficace. À l'avenir, la manière dont le département fiscal effectue son travail – c'est-à-dire comment les processus de gestion fiscale seront traités – sera au minimum aussi importante que la qualité des informations fiscales présentées.

Les entreprises sont donc obligées de moderniser leur « Tax Control Framework » et l'aligner sur les principes du COSO. Dans le domaine fiscal, elles doivent aussi intégrer ou renforcer dans leurs processus de gestion des risques des éléments tels que l'identification et la gestion des risques, la gouvernance, les contrôles et la communication. En outre, les entreprises doivent être en mesure de communiquer des informations fiscales aux autorités, aux investisseurs et au public, ce dans de brefs délais et de manière compréhensible et structurée, faute de quoi elles risquent d'être imposées à double et de se voir reprocher de ne pas contribuer équitablement au financement du budget de l'État.

Quelles mesures votre entreprise doit-elle prendre ?

Quels que soient le concept de gestion des risques finalement appliqué et le degré de propension au risque en matière fiscale, l'entreprise doit être à même de couvrir les besoins suivants pour disposer d'un « Tax Control Framework » moderne :

- Gouvernance claire dans le domaine fiscal : elle doit reposer sur une stratégie fiscale conforme à la stratégie globale de l'entreprise ;
- Inventaire détaillé des risques fiscaux (y compris ceux hors impôts sur le bénéfice), permettant une gestion active de ces risques et leur documentation ;
- Stratégie de communication qui s'engage clairement en faveur d'une communication active et transparente dans le domaine fiscal ;
- Détermination et documentation des rôles, compétences et processus dans le domaine fiscal ;
- Utilisation de technologies permettant une traçabilité efficace et sûre du calcul des impôts et du traitement et de l'analyse des informations fiscales ;
- Surveillance continue et contrôles standardisés visant à assurer l'efficacité du département fiscal.

À l'avenir, le personnel du département fiscal devra couvrir un spectre de connaissances spécialisées bien plus étendu qu'actuellement. En plus du pur savoir technique en matière fiscale, il lui sera également demandé des connaissances dans des domaines tels que l'évaluation et l'analyse des données, les statistiques, les technologies informatiques et la gestion des processus et du changement.

En résumé

Toute stratégie fiscale efficace doit commencer par un état des lieux et une évaluation permettant d'établir si et dans quelle mesure le département fiscal actuel répond aux exigences d'un « Tax Control Framework » moderne. Selon le degré de maturité ainsi déterminé du département fiscal et le but poursuivi par le « Tax Control Framework », l'entreprise doit définir les actions à entreprendre et le modèle d'affaires adapté pour les mettre en œuvre. Au final, une transformation du département fiscal pourra être nécessaire pour en faire un instrument moderne, permettant de satisfaire aux exigences actuelles et futures en matière d'efficacité, de transparence et d'auditabilité.



3. Réforme de l'imposition des entreprises III : le point de la situation

De quoi s'agit-il ?

La réforme de l'imposition des entreprises III (RIE III) est sur toutes les lèvres. À juste titre, car il s'agit de la plus importante réforme du droit fiscal suisse depuis des décennies. Compte tenu de l'internationalisation de la concurrence fiscale, la Suisse doit harmoniser son imposition des entreprises aux normes internationales et supprimer ses statuts fiscaux, comme l'imposition cantonale des sociétés holdings ou des sociétés auxiliaires ou de base.

La RIE III a pour objectif de faire en sorte que les entreprises bénéficiant actuellement de statuts fiscaux resteront en Suisse et continueront d'y investir. Dans cette mesure, la réforme constitue le fondement d'un environnement fiscalement attractif en Suisse et pour l'avenir. Étant donné le contenu de la réforme, toutes les entreprises seront concernées, des PME locales aux groupes internationaux.

Par son vote final sur la RIE III le 17 juin 2016, l'Assemblée fédérale a clos un processus long de plusieurs années. Toutefois, la réforme est toujours sujette à un référendum, avant que les nouvelles normes de l'impôt fédéral et les mises en œuvre légales nécessaires dans les cantons ne puissent entrer en vigueur, probablement au 1er janvier 2019.

Une nouvelle ère fiscale va donc bientôt commencer et il est temps de s'y préparer.

Les mesures les plus importantes de la réforme

Conformément au vote final du Parlement fédéral, la RIE III contient les mesures suivantes :

- Introduction d'une « Patent box » au niveau cantonal. Elle permet d'exonérer de l'impôt sur le bénéfice les produits provenant de brevets et de droits comparables (à hauteur de 90 % au plus) ;
- Introduction au niveau cantonal d'une déduction spéciale sur les dépenses de recherche et de développement suisses (déduction jusqu'à 150 % des dépenses effectivement encourues) ;
- Introduction d'une déduction d'intérêts notionnels sur le capital propre de sécurité pour toutes les entreprises au niveau fédéral, et optionnelle dans les cantons qui prévoient, pour les personnes physiques, une imposition partielle à hauteur d'au moins 60 % des dividendes provenant de participations qualifiées détenues dans la fortune privée ;
- Déclaration des réserves latentes dans le bilan fiscal au début de l'assujettissement fiscal et imposition spéciale des réserves latentes réalisées à l'occasion de la suppression d'un statut fiscal cantonal ;
- Limitation de l'exonération totale, afin que l'application des nouvelles règles n'aboutisse qu'à une exonération partielle de l'impôt cantonal, par exemple à hauteur de 80 % (au maximum) ;
- Possibilités de réduction de l'impôt sur le capital cantonal.

L'introduction d'une taxe au tonnage, un modèle d'imposition pour les entreprises de navigation, ainsi que l'abolition du droit de timbre d'émission seront traitées dans des projets séparés.

La situation des cantons étant très variable, le Conseil fédéral et l'Assemblée fédérale ont choisi une approche modulaire pour la RIE III. Les cantons bénéficient ainsi d'une grande marge de manœuvre dans l'agencement et l'introduction des mesures. Ils peuvent ainsi et pour l'essentiel aménager les nouveaux instruments en fonction de leurs circonstances spécifiques. Dans ce contexte, il faut noter que la mesure-clé de l'impôt sur le bénéfice corrigé des intérêts notionnels a été réintégrée dans le paquet de la réforme lors des débats parlementaires. En raison d'un compromis politique, ceci n'a été possible qu'à la condition que les cantons prévoient pour les personnes physiques une imposition partielle à raison d'au moins 60% des dividendes de participations qualifiées détenues dans leur fortune privée. Les cantons doivent donc également tenir compte du lien entre l'impôt sur le bénéfice corrigé des intérêts notionnels et l'imposition partielle de personnes physiques lors des délibérations au sujet des modifications à apporter aux lois fiscales cantonales.

Dans le contexte de la RIE III, quelques cantons ont d'ores et déjà annoncé vouloir réduire leur taux ordinaire d'impôt sur le bénéfice. Ainsi, le Canton de Vaud a même déjà décidé de réduire le taux effectif d'impôt³ sur le bénéfice des sociétés à 13,8 %, alors que le Canton de Genève vient de communiquer un taux prévu de 13,5 %. De leur côté, le canton de Fribourg a indiqué un taux de 13,7 % et les Cantons de Zoug et de Schaffhouse ont annoncé respectivement 12 % et 12 %-12,5 %. D'autres cantons devraient les suivre. Cependant, certains cantons comme Zurich ou Argovie ne peuvent pas réduire d'autant leurs taux. Ainsi, le canton de Zurich n'a annoncé qu'une modeste réduction de son taux actuel de 20,1 % à un taux cible de 18,2 %. La concurrence intercantonale pour attirer les entreprises risque donc de se durcir.

3 Comportant l'impôt fédéral direct ainsi que l'impôt cantonal et communal

Remo Küttel, Partner, Tax & Legal Services, remo.kuettel@ch.pwc.com

Armin Marti, Leader, Corporate Tax Services, PwC Switzerland, armin.marti@ch.pwc.com

Benjamin Koch, Leader, Transfer Pricing PwC Switzerland, benjamin.koch@ch.pwc.com

Quelles mesures votre entreprise doit-elle prendre ?

Votre entreprise bénéficie-t-elle de statuts fiscaux ? Quelles conséquences auront les prochains changements sur votre charge fiscale ? Comment les cantons les plus importants pour vous mettront-ils en œuvre la RIE III ? La perte de l'un des statuts fiscaux mentionnés peut entraîner une forte augmentation de la charge fiscale en Suisse. Cependant, la RIE III n'impacte pas seulement la charge fiscale et les bénéfices après impôts, mais elle peut aussi influencer la planification des liquidités et des investissements.

Les entreprises qui bénéficient actuellement de statuts fiscaux peuvent en principe profiter de dispositions transitoires spécifiques. De plus, la réforme offre de nouvelles opportunités aussi bien aux entreprises ayant un statut fiscal qu'à celles soumises à une imposition ordinaire. Votre entreprise est-elle innovante ? Avez-vous déjà déposé des demandes de brevets ou d'autres droits brevetables ou pourriez-vous faire enregistrer de tels droits ? Exercez-vous des activités de recherche et de développement en Suisse ? Les diverses mesures de la RIE III ouvrent de nouvelles perspectives aux entreprises innovantes, quelle que soit leur taille, par exemple dans le domaine de la Patent box et de la déduction spéciale pour les dépenses de recherche et de développement.

La nouvelle déduction de l'intérêt sur le capital de sécurité vise à favoriser les entreprises disposant d'une solide base de fonds propres et exerçant d'importantes activités de financement. À ce propos, votre entreprise présente peut-être déjà une forte capitalisation ou vos activités de financement de groupe s'exercent actuellement, par exemple, dans une PME holding. Désormais, il vous faudra également réfléchir au moyen de structurer les activités de financement de votre entreprise d'une manière optimale.

En résumé

Nous recommandons d'effectuer une analyse approfondie de la situation et d'élaborer des scénarios de planification. De cette manière, une entreprise pourra se préparer au mieux à la nouvelle réglementation fiscale en Suisse et ainsi tirer le meilleur parti des mesures de la RIE III.



4. Développements internationaux clés : *les aspects essentiels*

Le plan d'action BEPS

Le plan d'action élaboré par l'OCDE concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (« BEPS ») contient des mesures détaillées visant à contrer l'évasion fiscale légale. Ce plan trouve son origine dans l'augmentation des déficits budgétaires de nombreux États industrialisés suite à la crise financière et dans le traitement médiatique de modèles de planification fiscale particulièrement agressifs adoptés par certains grands groupes. Publié fin 2015, le plan d'action BEPS poursuit trois objectifs principaux :

- éviter la double non-imposition, respectivement l'imposition à un taux très réduit des revenus (suppression des structures dites hybrides) ;
- imposer les bénéfices du groupe au lieu où la valeur a réellement été créée ;
- renforcer la transparence avec la déclaration pays par pays (« Country-by-Country Reporting ») et l'échange spontané d'informations fiscales, y compris les rulings fiscaux.

Afin d'accélérer la mise en œuvre des mesures BEPS, l'OCDE élabore actuellement une convention multilatérale, dont l'objectif est une révision concertée des conventions de double imposition existantes. Toutes les mesures BEPS pertinentes pour les conventions de double imposition pourraient ainsi être rapidement introduites, sans qu'il ne soit nécessaire de renégocier chaque convention séparément. Si cette convention multilatérale est signée comme prévu fin 2016 ou début 2017, les mesures BEPS pourraient être appliquées déjà dès 2019, ce qui semblait irréaliste jusqu'à tout récemment.

Prix de transfert

Il n'est pas surprenant que les prix de transfert jouent un rôle majeur dans le plan d'action BEPS – plus particulièrement pour assurer le paiement des impôts à l'endroit réel de la substance économique et de la création de valeur. Le lieu où sont exercées les « significant people functions » est l'un des critères pour imposer la substance. Les bénéfices découlant de l'exploitation de droits de la propriété intellectuelle doivent être imposés là où les fonctions « DEMPE » (Development, Enhancement, Maintenance, Protection, Exploitation) sont exercées. Grâce aux nouvelles règles sur la documentation et la déclaration pays par pays, les autorités fiscales auront accès à la chaîne de valeur de l'entreprise et elles pourront dès lors évaluer si la répartition du substrat fiscal respecte les règles en matière de prix de transfert. L'OCDE demande désormais que la documentation soit structurée sous forme de « fichier principal » (« Master-file »), dans lequel les sujets concernés seront traités de la même manière pour toutes les sociétés du groupe. Les thèmes spécifiques à chaque société seront quant à eux documentés dans un « fichier local » (« Local File »). Bon nombre de pays exigent déjà pour 2016 une documentation des prix de transfert en conformité avec les règles détaillées de l'OCDE. Selon notre expérience, la manière la plus efficace d'établir une documentation cohérente pour toutes les sociétés du groupe consiste à procéder de manière centralisée.

Durcissement des règles de l'UE

En s'appuyant sur le plan d'action BEPS de l'OCDE, la Commission européenne a présenté en 2016 une première proposition de directive pour lutter contre les pratiques concrètes d'évasion fiscale d'entreprises de l'UE (directive sur la lutte contre l'évasion fiscale – « Anti Tax Avoidance Directive » ou « ATAD »). Sur certains points, cette directive va plus loin que les recommandations de l'OCDE.

L'ATAD vise essentiellement à limiter la déductibilité fiscale des intérêts passifs, à introduire une imposition à la sortie pour les entreprises, à mettre en place une règle sur les sociétés étrangères contrôlées (SEC) visant à contrer le transfert de profits vers des filiales établies dans des pays à fiscalité très basse ou nulle, et à empêcher les structures dites hybrides. Qui plus est, chaque État de l'UE doit prévoir une clause générale anti-abus.

Par ailleurs, la Commission européenne examine de très près les actuels régimes et rulings fiscaux européens afin de s'assurer qu'aucun de ses États membres n'ait octroyé des aides publiques non autorisées. Si la Cour de justice de l'Union européenne devait confirmer la conclusion de la Commission européenne selon laquelle des aides publiques non autorisées (« illegal State aid ») ont été accordées dans les cas examinés (p. ex. Apple⁴, McDonald's, Starbucks, Amazon, Fiat), les entreprises concernées devraient rembourser les économies d'impôt injustifiées sur une période allant jusqu'à dix ans.

⁴ La Commission européenne vient tout récemment de réclamer à Apple le remboursement rétroactif de EUR 13 milliards d'impôts en faveur de l'Irlande, au titre d'« illegal State aid ».

Activisme local : baisse du taux d'imposition versus lutte contre les abus

En mars 2016, le Gouvernement britannique a publié ses plans visant à réduire le taux d'imposition du bénéfice des sociétés à 17 %, d'ici à 2020. Ce pays entend ainsi occuper une place de leader au sein des États du G20 et instaurer un climat plus favorable aux investissements. En même temps, la Grande-Bretagne s'empresse de transposer les mesures BEPS dans son propre droit fiscal et les complète par des dispositions anti-abus supplémentaires. Par exemple, la «diverted profits tax» (appelé aussi «impôt Google») introduite en avril 2015 vise à garantir que les bénéfices artificiellement détournés soient redressés en Grande-Bretagne et imposés à hauteur de 25 %. La décision de la Grande-Bretagne de sortir de l'UE ne devrait rien changer à cet égard. En outre, après le vote sur le BREXIT, George Osborne a annoncé que le taux de l'impôt sur le bénéfice devrait même descendre au-dessous de 15 %.

Comme autre exemple, le Luxembourg a réduit en l'espace de deux ans le taux d'imposition de base du bénéfice des entreprises de 21 % à 18 % (avant surtaxes) afin de rester fiscalement compétitif malgré la perte des possibilités d'octroyer des rulings. Dans le même temps, le pays introduit de nouvelles règles anti-abus et des mesures BEPS pour élargir sa base d'imposition et générer davantage de recettes fiscales.

La frontière est ténue entre la lutte contre les abus et le positionnement en tant que site d'investissement attractif. L'exemple des États-Unis l'illustre aussi : afin de relancer l'économie, les États-Unis envisagent de réduire leurs taux d'impôt sur le bénéfice et de réformer entièrement leur système fiscal compliqué et peu attractif, ce qui constituerait la plus importante mutation fiscale dans l'histoire de ce pays. D'un autre côté, un projet de loi a été publié récemment, restreignant radicale-

ment les possibilités d'endettement fiscal des entreprises américaines. Ce projet de loi n'est que l'une des nombreuses mesures conduisant à un durcissement des règles fiscales américaines en vigueur en matière internationale. En outre, avec le nouveau modèle de convention américain adopté au printemps 2016, il sera à l'avenir beaucoup plus difficile de remplir les conditions pour bénéficier des avantages conventionnels.

Une tendance mondiale se profile actuellement : de nombreux États adoptent des règles complexes, bien souvent pas ou peu en harmonie avec celles prévalant à l'échelle internationale, afin d'enrayer l'évasion fiscale et d'élargir ainsi leur assiette fiscale. En même temps, ils réduisent leurs taux d'imposition et favorisent certaines industries ou certains secteurs par des solutions fiscalement attractives comme la Patent box. Ce faisant, ils souhaitent garder les entreprises déjà installées dans le pays, tout en attirant les entreprises étrangères.



Développements en Suisse

La Suisse a déjà tenu compte de certaines mesures du projet BEPS ou s'y emploie actuellement dans le cadre de la RIE III en cours. Ainsi, seront supprimés, comme statuts incompatibles avec les normes internationales, les sociétés holding, les sociétés de domicile, les sociétés auxiliaires ou de base, ainsi que la répartition fiscale des sociétés principales (cf. chapitre 3). La ratification, également par la Suisse, de la Convention du Conseil de l'Europe et de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale a créé la base juridique pour plus de transparence et pour l'échange spontané d'informations. La Suisse (comme d'autres États d'ailleurs) doit introduire d'autres standards minimums, notamment l'échange automatique des déclarations pays par pays (Country-by-Country Reporting, cf. chapitre 5) et l'intégration de clauses anti-abus dans les conventions de double imposition.

Quelles mesures votre entreprise doit-elle prendre ?

Le paysage fiscal connaît des changements rapides et d'une portée considérable qui affectent au premier chef les sociétés actives à l'échelle internationale. Aussi, le seul moyen d'éviter une double ou multiple imposition est de contrôler en permanence les structures existantes et de les ajuster en temps utile en fonction des nouvelles règles fiscales. Nous recommandons de définir une stratégie fiscale claire et d'opter pour une structure de groupe simple et aisée à gérer et à expliquer. Les mesures BEPS étant très focalisées sur la substance, l'entreprise doit en outre s'assurer que sa structure fiscale et les bénéfices attribués localement sont conformes à la création de valeur correspondante.

5. Transparence : *déclaration pays par pays et échange spontané d'informations fiscales*

Avec le projet BEPS, l'OCDE vise à améliorer la transparence internationale. L'idée est que les autorités fiscales devraient avoir accès à des informations supplémentaires afin d'être mieux à même d'évaluer les risques liés aux prix de transfert ainsi qu'à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices. Ainsi, à côté de l'établissement d'une documentation sur les prix de transfert pratiqués, les mesures BEPS obligent les multinationales à fournir des informations locales spécifiques et détaillées, par le biais de la déclaration pays par pays (« Country-by-Country Reporting » ou « CbC-Reporting » ; BEPS, action 13). BEPS permet en outre l'échange transfrontalier spontané d'informations fiscales, y compris les rulings fiscaux (BEPS, action 5).

Déclaration pays par pays

De quoi s'agit-il ?

Tous les États membres de l'OCDE et du G20 se sont engagés à introduire une déclaration pays par pays ou « CbC-Reporting ». Aussi, les groupes multinationaux doivent-ils non seulement préparer la documentation sur les prix de transfert telle que requise dans certains pays, mais désormais aussi une déclaration pays par pays. Cette déclaration contient des

informations sur la répartition pays par pays du chiffre d'affaires, sur les impôts acquittés et sur d'autres chiffres-clés du groupe pour chaque État, ainsi que des indications sur les principales activités économiques de toutes les entités juridiques du groupe. Le CbC-Reporting permet aux autorités fiscales de comparer à l'échelle mondiale les principaux indicateurs financiers et les ratios propres à chaque pays. Par exemple, le ratio EBIT/chiffre d'affaires par pays pourrait susciter des questions de la part des autorités fiscales dans les pays où ce ratio est comparativement bas alors que les transactions intragroupe sont importantes.

Mise en œuvre en Suisse

La Suisse introduira la déclaration pays par pays au 1er janvier 2018. Fin 2019, les groupes suisses devront donc aussi transmettre cette déclaration pour l'exercice 2018 à l'Administration fédérale des contributions (AFC), afin que cette dernière puisse l'échanger avec les juridictions fiscales d'autres États. En Suisse, cette nouvelle règle s'applique aux groupes multinationaux ayant un chiffre d'affaires annuel consolidé de plus de CHF 900 millions. D'après le Conseil fédéral, environ 200 multinationales seraient concernées en Suisse. Le projet de loi actuel prévoit des amendes pouvant aller jusqu'à CHF 250 000.– en cas de non-soumission de la déclaration ou si celle-ci est fautive ou incomplète.

Certains pays exigent une déclaration pays par pays déjà à partir de 2016. C'est pourquoi le projet de loi prévoit que les sociétés mères de groupes suisses (de même que les filiales suisses d'un groupe étranger si elles ont été désignées pour cette fonction) puissent transmettre volontairement une déclaration pays par pays à l'AFC pour les années 2016 et 2017.

Publication dans l'UE

L'Union européenne souhaite aller encore plus loin en ne soumettant pas le CbC-Report au secret fiscal et en exigeant sa publication. En ce sens, il existe actuellement une proposition de directive de la Commission européenne, qui s'appliquera également aux plus grands sous-groupes européens d'entreprises d'États tiers, y compris la Suisse. Si cette proposition est adoptée, des groupes dont le siège est situé en dehors de l'UE pourraient être mis sous pression de publier eux aussi leur déclaration pays par pays.



Quelles mesures votre entreprise doit-elle prendre ?

La déclaration pays par pays va instaurer une transparence totalement inédite pour les groupes qui opèrent au niveau international. En effet, les autorités fiscales autour du globe auront une vue d'ensemble sur la répartition du chiffre d'affaires, des bénéfices et de la substance des groupes, en fonction des pays concernés. Les administrations fiscales pourront donc davantage effectuer des contrôles fiscaux à l'encontre des groupes multinationaux, dans les cas où elles s'estimeraient désavantagées par rapport à d'autres pays. Les groupes suisses seraient donc bien avisés, dès à présent, d'établir une déclaration pays par pays, afin d'anticiper d'éventuelles incohérences ou des questions de la part des autorités fiscales, et de prendre, le cas échéant, les mesures préventives adéquates.

Échange spontané d'informations fiscales

De quoi s'agit-il ?

Lors d'un échange spontané d'informations, une autorité fiscale transmet spontanément les informations dont elle dispose (p. ex. sur des rulings fiscaux) à un autre État, car elle assume que ces informations sont susceptibles de l'intéresser, et non pas parce que ces données lui ont été demandées explicitement. Cet intérêt est présumé si les informations en question pourraient probablement s'avérer pertinentes afin d'appliquer et de faire respecter le droit fiscal de l'État concerné.

L'action 5 BEPS définit la norme pour l'échange spontané d'informations se rapportant aux rulings fiscaux. Ainsi, on entend par ruling fiscal « tout avis, renseignement ou engagement pris par une autorité fiscale envers un contribuable spécifique ou un groupe de contribuables concernant leur situation fiscale, et sur lesquels ils sont en droit de se fonder ». Cette action mentionne différentes catégories de rulings fiscaux à portée internationale qui sont sujets à un échange

spontané ; ils incluent entre autres les décisions relatives aux statuts ou régimes fiscaux (en Suisse, par exemple, le statut de société holding, de société auxiliaire ou de base ou de société principale), les décisions unilatérales concernant les prix de transfert ou encore celles relatives aux établissements stables.

Mise en œuvre en Suisse

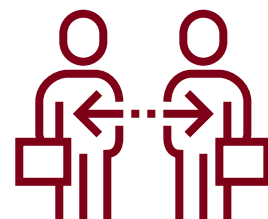
Pour la Suisse, la Convention sur l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, la loi révisée sur l'assistance administrative fiscale et l'ordonnance révisée sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale constituent les fondements juridiques de l'échange spontané des rulings au sens de l'action 5 BEPS.

En Suisse, l'échange spontané entrera en vigueur au 1er janvier 2018.⁵ Les informations seront échangées avec les autorités fiscales des pays de(s) la contrepartie(s) aux transactions couvertes par le ruling, ainsi qu'avec les autorités fiscales des pays de la société mère étrangère et de la holding faitière étrangère du groupe. Devront être échangés les nouveaux rulings ainsi que ceux convenus depuis 2010 mais toujours en vigueur en 2018.

Quelles mesures votre entreprise doit-elle prendre ?

L'échange spontané d'informations ouvre aux autorités fiscales étrangères l'accès à des renseignements dont elles n'avaient pas connaissance jusqu'à présent. Cela pourrait conduire à des prétentions fiscales à l'étranger, avec un risque accru de possible double imposition.

De nouvelles questions se posent pour les entreprises : quels rulings susceptibles d'être échangés ont été octroyés et sont encore en vigueur, non seulement en Suisse, mais aussi dans le reste du monde ? Comment les informations transmises à l'étranger peuvent-elles se répercuter sur l'imposition du groupe ? Le groupe doit donc examiner quelles sont les alternatives dont il dispose, parmi lesquelles la reconsidération d'ici à fin 2016 de la continuation des rulings⁶.



⁵ Théoriquement, la Suisse pourrait négocier séparément avec chaque État l'application de la Convention sur l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, ce qui aurait pour effet de rendre applicable, dès 2017, l'échange spontané d'informations avec les États concernés. Toutefois, aucune mesure en ce sens n'est entreprise actuellement.

⁶ Bien que la Convention sur l'assistance administrative mutuelle n'entre en vigueur qu'en 2018, des rulings pourront être transmis plus tôt à l'étranger, conformément aux dispositions relatives à la documentation en matière de prix de transfert.

6. Charge fiscale et provisions pour impôts : ***présentation des comptes et taux d'imposition du groupe***

Au vu des développements internationaux décrits et leur transposition dans le droit national se pose encore la question des conséquences sur la présentation des comptes et sur le taux d'imposition du groupe. Les actionnaires et analystes suivent avec le plus grand intérêt l'évolution de la charge fiscale des groupes. En effet, un taux d'imposition plus élevé ou plus bas se répercute directement sur le bénéfice par action.

Détermination et composition du taux effectif d'imposition du groupe

Le taux effectif d'imposition du groupe représente en substance le rapport en pourcent entre, d'un côté, la charge totale des impôts sur le bénéfice, qui elle-même dépend de la composition et de l'allocation géographique du bénéfice et du taux d'imposition dans les pays concernés, et, de l'autre côté, le bénéfice net total du groupe avant impôts. La charge totale d'impôts se compose, d'une part, des impôts courants et, d'autre part, des impôts différés.

Les impôts courants sont les impôts annuels sur le bénéfice calculés sur la base du résultat actuel. Les impôts différés correspondent en revanche à la future charge fiscale, respectivement futur produit d'impôt, qui résulte des différences d'évaluation d'actifs ou de passifs entre le bilan fiscal et le bilan consolidé (par exemple en cas d'évaluation plus élevée des installations dans le bilan consolidé que dans le bilan fiscal). Pour le calcul des impôts différés, on applique le taux d'imposition qui devrait en principe être utilisé au moment de la réalisation et donc de l'imposition de ces différences dans le futur, du point de vue du groupe.

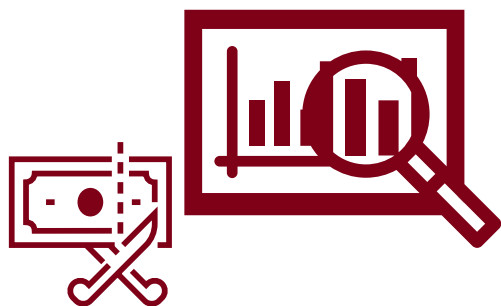
Conséquences des modifications de la législation fiscale sur le taux d'imposition du groupe

Dans le cadre du projet BEPS, l'OCDE a estimé que les pertes d'impôts actuelles représentent environ 4 % à 10 % des recettes fiscales mondiales. Les mesures BEPS ont donc pour but d'éliminer de telles pertes. Si elles y parviennent et dans une perspective purement statistique, une augmentation du taux d'imposition moyen des groupes devrait s'ensuivre. Il faut donc s'attendre à une augmentation de la charge fiscale sur le bénéfice pour les entreprises internationales.

Pour de nombreux groupes en Suisse, l'abolition des statuts fiscaux dans le cadre de la RIE III devrait entraîner à moyen terme une augmentation de la charge fiscale suisse et par là même du taux d'imposition du groupe. Il faudra examiner au cas par cas si les mesures compensatoires de la RIE III pourront atténuer cette hausse.

La question fondamentale est de savoir à quel moment la RIE III impactera la présentation des comptes et le taux d'imposition du groupe. Dans ce contexte, il convient de relever les points suivants :

- Les statuts fiscaux actuels seront vraisemblablement abolis au 1er janvier 2019. La plupart des mesures compensatoires entreront en vigueur au même moment. Une modification du taux d'imposition ne se répercute sur les impôts courants qu'après la mise en application des nouvelles règles.



- Dans le domaine des impôts différés en revanche, les nouvelles normes et les nouveaux taux d'imposition devront être pris en compte dès qu'ils seront définitivement adoptés. Cela vaut aussi s'ils n'entrent en vigueur que dans le futur, dès lors que les différences susmentionnées devraient normalement être considérées comme étant réalisées sur le plan fiscal également à une date ultérieure. Ainsi, la charge fiscale différée et, par conséquent, le taux d'imposition du groupe pourraient devoir être ajustés avant l'entrée en vigueur des nouvelles règles.

Nouvelles règles de comptabilisation des risques fiscaux dans les comptes consolidés

De nouvelles tâches sont assignées aux entreprises, non seulement pour enregistrer les nouveaux taux d'imposition locaux, mais aussi pour identifier les risques fiscaux. Le Comité d'interprétation des International Financial Reporting Standards (IFRS) a rédigé récemment un projet de nouvelle directive pour déterminer s'il faut ou non comptabiliser une provision pour risques.

Quelles mesures votre entreprise doit-elle prendre ?

Les derniers développements fiscaux en matière internationale et nationale auront un impact sur la présentation des comptes dès leur adoption. En relation notamment avec la RIE III, les groupes suisses devront s'intéresser de près à la thématique des taux d'imposition applicables au calcul des impôts différés et à l'impact sur le taux effectif d'imposition du groupe.

Nous recommandons aux entreprises d'examiner dans quelle mesure le projet du Comité d'interprétation des IFRS impactera la détermination et l'évaluation des risques fiscaux de leur groupe. Pour pouvoir contrôler et réévaluer régulièrement et systématiquement les risques, les entreprises devront mettre sur pied des processus adéquats.

D'après cette directive, les risques fiscaux doivent désormais être comptabilisés et évalués en tant que provision conformément à la norme International Accounting Standard IAS 12, qui prévoit que la provision doit être comptabilisée s'il est probable que le risque fiscal se matérialise. Dans une deuxième étape, le montant de la provision pour risques fiscaux doit être évalué, à l'aide de règles parfois très complexes. Dans ce but, il s'agira de se baser sur la probabilité de survenance du risque. En outre, il convient de partir du principe que les autorités fiscales disposent de toutes les informations pertinentes ; la probabilité de découverte par le fisc ne joue donc aucun rôle dans l'évaluation.

Dans la pratique, une marge d'interprétation relativement importante existait jusqu'à présent pour déterminer les provisions pour risques fiscaux selon les règles en vigueur. C'est pourquoi les risques fiscaux n'étaient souvent pas comptabilisés d'une manière systématique. Avec la nouvelle interprétation d'IAS 12, les groupes devront à l'avenir comptabiliser et évaluer leurs risques fiscaux de manière plus rigoureuse, ce qui requerra des processus adaptés, permettant une vérification et une réévaluation régulières, systématiques et complètes.

7. Impôts indirects : *la responsabilité du Conseil d'administration*

Par le passé, les impôts indirects comme la taxe sur la valeur ajoutée, la GST, les droits de timbre ou les droits de douane étaient souvent délaissés par le Conseil d'administration. Cette situation a, aujourd'hui, bien changé, du fait des rappels de taxes de plus en plus nombreux et significatifs dont les entreprises ont dû s'acquitter suite à des contrôles fiscaux. Un redressement de la taxe sur la valeur ajoutée, dans des pays pratiquant des taux de TVA allant jusqu'à 27 %, vient en effet directement impacter la marge de l'entreprise et partant sa profitabilité. Même si l'entreprise peut dans une certaine mesure, et pour autant qu'elle soit encore dans les délais, répercuter cette charge sur ses clients ou corriger ses factures erronées, dans bien des États, les intérêts et amendes infligés peuvent dépasser de loin la dette fiscale en elle-même. En outre, le particularisme des taxes indirectes est qu'il s'agit de taxes collectées pour le compte des gouvernements et qui peuvent, de ce fait, entraîner une responsabilité personnelle des dirigeants. Tout manquement en la matière étant considéré comme portant directement atteinte aux finances publiques, de nombreux États ont de ce fait introduit une responsabilité personnelle et solidaire, exposant ainsi le management à des poursuites pénales, sauf à être en mesure de démon-

trer qu'il a pris toutes les mesures nécessaires pour s'assurer d'une collecte régulière de ces taxes.

Si la taxe sur la valeur ajoutée doit par nature être supportée in fine par le consommateur final, il n'empêche que les entreprises sont responsables d'en assurer la collecte pour le compte de l'État. De ce fait, elles sont tenues à un devoir de transparence en établissant des décomptes précis. Le défaut de rigueur dans la gestion de ces taxes ajoutées expose donc l'entreprise et ses représentants à un risque de se voir reprocher une dissimulation de recettes assimilée dans certains pays à de la fraude fiscale par négligence ou dans d'autres à de la soustraction volontaire. En outre, de nombreux pays ayant institué en cas de défaut de paiement de la TVA une solidarité entre les intervenants de la chaîne, une pénalisation ne saurait être exclue au cas où les informations fournies ou collectées auprès des différents partenaires commerciaux s'avèreraient erronées, conduisant ainsi à un traitement TVA incorrect. Dans ces hypothèses, et quand bien même l'entreprise n'en retire aucun avantage financier, elle s'expose, en cas de contrôle fiscal, à devoir payer un rappel de taxe substantiel majoré des amendes applicables du fait de cette assimilation ou de cette solidarité avec ses partenaires. L'application de telles sanctions nuit bien évidemment à la réputation de l'entreprise mais porte également atteinte à ses relations commerciales. Pour se prémunir contre de tels risques, l'entreprise doit mettre en place une gouvernance interne sous forme de « Tax Control Framework » en matière d'impôts indirects. Si cette tâche incombe en premier lieu aux responsables de la fis-

calité du groupe, c'est toutefois le Conseil d'administration qui en assume la responsabilité ultime et se doit donc d'assurer la mise en place d'une telle gouvernance.

Une importance accrue suite aux changements

La hausse constante des taux d'imposition est le plus souvent au cœur des débats publics concernant la taxe sur la valeur ajoutée étant donné qu'elle est supportée par le consommateur final et implique pour les entreprises une adaptation de leurs tarifs. Les impôts indirects constituent en effet un pilier du système fiscal de la majorité des grandes économies mondiales, à l'exception des États-Unis, et sont utilisés pour couvrir des dépenses publiques toujours plus importantes. Cette importance explique une expansion croissante des systèmes de taxes indirectes. On peut ainsi citer la Chine, la réforme du système en Inde dès 2017 et la mise en place en 2018 d'un système de TVA dans les différents États du Golfe.

Par ailleurs, et bien que les États-Unis soient isolés par un système d'impôts indirects totalement différent, la complexité de ce dernier avec la multiplicité des règles applicables selon les États (tels que la Californie, le Massachusetts, etc.), le comté, voire même la ville peut perdre les entreprises. D'autres pays ont encore ajouté de la complexité à leur système de taxes indirectes en superposant à un régime étatique local un régime fédéral, comme l'Inde ou le Brésil, dont la logique est totalement étrangère au système TVA européen qui nous est plus familier. Les risques encourus sur ces marchés sont d'autant plus grands par la méconnaissance de la logique retenue par ces États.

Finalement, il convient de souligner que si chacun des États ou marchés intérieurs ont pendant longtemps géré indépendamment leur système de taxes indirectes, laissant place à des absences de taxation ou des doubles taxations de certaines transactions, l'OCDE a désormais publié des principes directeurs permettant de



s'assurer de la taxation des transactions quel que soit le lieu de leur réalisation et ainsi d'atteindre une certaine harmonisation.

Enfin, l'échange d'informations entre gouvernements conduit à des contrôles simultanés sur un sujet déterminé. Dans ce contexte, il est à noter que l'État à l'origine de l'information et qui l'a communiquée à d'autres États n'est pas nécessairement celui qui représente le chiffre d'affaires le plus significatif en montant ou volume. Dès lors, le risque ne saurait être limité au pays ayant identifié un manquement quelconque, obligeant ainsi les entreprises à avoir un contrôle global.

Le monde « digital » et ses conséquences

Le monde digital modifie radicalement la manière dont les consommateurs achètent les produits et les services, et engendre de nouvelles chaînes de valeur et de nouvelles offres. Grâce aux applications et aux canaux de communication digitale, les entreprises atteignent leurs clients aux quatre coins du globe.

Pour pérenniser leurs recettes fiscales, de plus en plus d'États prélèvent la taxe sur la valeur ajoutée au lieu où se trouvent les clients. L'imposition selon le principe du pays de destination est désormais incontournable au niveau mondial pour les affaires « Business-to-Consumer » (B2C). Ainsi, l'offre de prestations dématérialisées peut conduire à l'assujettissement des prestataires dans tous les pays où résident leurs clients. Dans certains États, les seuils à partir desquels les entreprises doivent s'enregistrer à des fins de TVA sont très bas. En Allemagne, par exemple, il n'existe pas de seuil minimal et l'entreprise y est assujettie dès son premier euro de chiffre d'affaires. En particulier, dans les États qui ont introduit récemment la taxe sur la valeur ajoutée, l'offre de prestations électroniques entraîne typiquement l'assujettissement à cette taxe, comme au Japon, en Australie ou en Afrique du Sud.

Par ailleurs, la dématérialisation offre aux entreprises l'opportunité de pouvoir satisfaire à leurs obligations déclaratives en matière de taxes indirectes par voie électronique et de manière centralisée, réduisant ainsi leurs coûts et leur permettant un contrôle accru.

Tax Control Framework pour les impôts indirects

Il est dès lors essentiel de mettre en place un « Indirect Tax Control Framework », lequel constitue la seule protection efficace face aux risques générés par une activité globale impliquant une maîtrise des différents systèmes de taxes indirectes et des obligations en résultant. En effet, à la différence des impôts directs, dont la détermination dépend du bénéfice établi à des fins fiscales et des lieux d'assujettissement (siège et établissements stables), les taxes indirectes s'appliquent à un niveau transactionnel (opération par opération). Autrement dit, pour chaque opération, il convient de rassembler, pour les besoins des taxes indirectes, l'ensemble des éléments d'information nécessaires à la détermination du traitement applicable et à leur lieu d'imposition.

Il en résulte que les différents départements de l'entreprise comme la logistique, les achats, le département légal, les ventes et l'informatique doivent collaborer efficacement en vue d'assurer une collecte et une documentation des informations nécessaires à la détermination du traitement applicable en matière de taxes indirectes et à sa justification auprès des autorités fiscales. Dès lors, il importe d'avoir une identification claire et précise des responsabilités en la matière en vue de s'assurer d'une approche cohérente et efficace. Enfin, le flux d'informations au sein des différents départements de l'entreprise doit être organisé de manière à garantir que tout nouveau produit, toute nouvelle offre de services, tout nouveau fournisseur ou toute modification logistique fasse l'objet d'une notification préalable au département fiscal, permettant d'anticiper les éventuelles adaptations requises par la mise en place de cette nouvelle transaction.

Une gestion dynamique des taxes indirectes permet ainsi d'anticiper et de fluidifier la « supply chain » et de faire face aux questions de plus en plus précises et pointues des autorités fiscales désormais dotées d'outils informatiques performants leur permettant d'utiliser l'ensemble des informations disponibles relatives à l'entreprise, ainsi que des données sur la branche et les concurrents, dont le contribuable lui-même n'a généralement pas connaissance. Finalement, l'ensemble de la documentation ayant servi à la détermination du traitement des taxes indirectes applicables doit être conservé au moyen de solutions d'archivage permettant d'établir une traçabilité complète et détaillée des transactions.

En résumé

Compte tenu de la performance accrue des autorités fiscales en matière de taxes indirectes et de la globalisation de l'activité des entreprises, il importe que le Conseil d'administration veille à ce que l'entreprise soit dotée d'une gouvernance et d'un contrôle interne performants et documentés de manière à démontrer que toutes les mesures possibles ont été mises en place (veille réglementaire, formation des employés et paramétrage approprié des systèmes d'information, procédures déclaratives et contrôle interne, etc.) afin de limiter les risques de poursuite pénales individuelles. L'introduction d'un « Indirect Tax Control Framework » est donc particulièrement importante.

8. Glossaire

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)

Le référentiel COSO est internationalement reconnu pour les systèmes de contrôle interne du reporting financier. Il a pour vocation d'améliorer le reporting financier essentiellement par le biais d'une bonne gouvernance d'entreprise, d'un comportement éthique et des contrôles internes efficaces. Dans le domaine non financier, le COSO veut renforcer la confiance des destinataires dans les informations fournies par les entreprises sur leurs opérations.

Déduction des intérêts notionnels (DIN) sur le capital propre de sécurité

La réforme de l'imposition des entreprises III (RIE III) prévoit l'introduction d'une déduction au niveau fédéral des intérêts notionnels sur le capital propre de sécurité pour toutes les entreprises, mais à titre facultatif pour les cantons. Pour l'impôt sur le bénéfice corrigé des intérêts, outre la déduction des intérêts passifs liés au financement externe, une déduction des intérêts notionnels sur les fonds propres est autorisée, la DIN. Il s'agit fiscalement d'une charge justifiée par l'usage commercial qui réduit la base d'imposition de l'impôt sur le bénéfice. Le calcul de la DIN effective repose sur deux variables : d'une part, les fonds propres déterminants qui donnent droit à la déduction et, d'autre part, le taux d'intérêt applicable.

Directive sur la lutte contre l'évasion fiscale (directive ATAD)

La directive ATAD est un ensemble de mesures de l'Union européenne (UE) destinées à lutter contre l'évasion fiscale. Ces mesures reposent sur les recommandations émises par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS). Elles visent à rendre l'imposition des entreprises plus équitable, plus simple et plus efficace au sein de l'UE. Avec la directive ATAD, l'UE entend empêcher toute planification fiscale agressive et garantir que les entreprises soient imposées à l'endroit où elles génèrent leurs bénéfices.

Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices (BEPS)

Le terme BEPS désigne la réduction volontaire des bases d'imposition fiscales ainsi que le transfert transfrontalier de bénéfices par des groupes multinationaux. Ce terme a été créé par le groupe de travail de l'OCDE en charge des affaires fiscales.

États du G20

Le G20 (Groupe des vingt) est un groupe composé de 19 principaux pays industrialisés et émergents ainsi que l'UE, qui vise à favoriser la concertation et la coopération économique et financière internationale, afin d'assurer une croissance mondiale fondée sur des bases saines et solides.

Forum sur l'administration fiscale

Le Forum sur l'administration fiscale a été fondé en 2002 pour les commissaires fiscaux de 46 pays membres et non-membres de l'OCDE, y compris des membres du G20, afin de partager des informations et des expériences et d'identifier les bonnes pratiques internationales pour résoudre les problèmes d'administration particuliers. Il vise également à instaurer un engagement plus constructif avec les contribuables.

Imposition partielle des dividendes

L'imposition partielle des dividendes ou l'imposition privilégiée des dividendes est un moyen par lequel les législations fiscales atténuent la double imposition économique. Il y a une double imposition économique lorsque les bénéfices distribués sont d'abord soumis au niveau de la société distributrice à l'impôt sur le bénéfice, puis auprès de la personne physique bénéficiaire du dividende, par le biais de l'impôt sur le revenu. C'est pourquoi aussi bien la Confédération que les cantons prévoient une imposition seulement partielle des dividendes de participations qualifiées (égales ou supérieures à 10 %).

Impôts à charge (taxes borne)

Ce terme désigne les montants que l'entreprise, en tant que sujet fiscal, comptabilise comme charges d'impôts et qui ont une influence sur le montant du bénéfice après impôts. En font notamment partie :

- l'impôt sur le bénéfice
- l'impôt sur le capital
- la taxe sur la valeur ajoutée non récupérable
- l'impôt sur les gains immobiliers
- le droit de timbre d'émission
- l'impôt foncier
- les droits de mutation
- les cotisations de l'employeur aux assurances sociales

Impôts prélevés (taxes collected)

Il s'agit des paiements que l'entreprise perçoit de la part de tiers et qu'elle reverse à l'État. Ce sont des postes purement transitaires, qui ne représentent donc pas des charges pour l'entreprise et n'influencent

donc pas son résultat. Toutefois, la société supporte les charges administratives et le risque d'erreur en relation avec ces impôts. Parmi les impôts prélevés, on compte :

- les cotisations des salariés aux assurances sociales
- l'impôt anticipé
- la taxe sur la valeur ajoutée
- l'impôt à la source sur les salaires
- impôt sur les intérêts (UE)

International Financial Reporting Standards (IFRS)

Les IFRS sont des normes comptables internationales pour les entreprises, émises par l'« International Accounting Standards Board » (IASB). Elles sont indépendantes des législations nationales et visent à réglementer l'établissement de comptes annuels et de comptes consolidés comparables au plan international. Les IFRS sont exigés dans de nombreux pays, au moins pour les sociétés cotées en bourse. Elles se composent de normes standards et d'interprétations officielles de ces normes.

Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE)

L'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) est une organisation internationale composée de 35 pays membres, qui œuvre en faveur de la démocratie et de l'économie de marché.

Panama Papers

Ces termes désignent des documents confidentiels du prestataire offshore panaméen Mossack Fonseca qui, suite à une fuite de données massive, ont été rendus publics le 3 avril 2016. Selon les médias impliqués, ces documents attestent de stratégies légales d'évasion fiscale, mais aussi de délits fiscaux et de blanchiment d'argent, de violations des sanctions de l'ONU et d'autres délits des clients de ce prestataire. Dans de nombreux pays, ces révélations ont provoqué un débat public sur les brèches fiscales, les sociétés écrans, les paradis fiscaux, les délits fiscaux et l'éthique fiscale.

Patent box

Selon le régime de la « patent box », les revenus provenant de droits de la propriété intellectuelle et de droits comparables sont séparés des autres revenus d'une entreprise et accèdent ainsi à une « box » spéciale, ce qui leur vaut d'être imposés à un taux réduit. On se réfère aussi au soutien en aval à la recherche et au développement (R&D). La patent box est déjà répandue dans de

nombreux pays et la Suisse l'introduira elle aussi dans le cadre de la RIE III. L'«approche Nexus modifiée», qui est exigée par l'OCDE pour l'acceptation de la patent box, joue un rôle important dans ce contexte : elle prévoit que les revenus découlant de droits qualifiants ne peuvent bénéficier d'une imposition privilégiée qu'en proportion des dépenses de R&D menées dans le pays concerné (ainsi en Suisse), par rapport aux dépenses totales de R&D encourues par l'entreprise. Pour tenir compte du financement et du contrôle de la R&D effectuée à l'étranger, un allègement supplémentaire («uplift») correspondant à 30 % des dépenses de R&D encourues dans le pays (ainsi en Suisse) est en outre prévu.

Réforme de l'imposition des entreprises III (RIE III)

Avec la RIE III, le Conseil fédéral entend notamment supprimer les différences d'imposition prévues par certains statuts fiscaux cantonaux entre les bénéfices de source suisse et ceux de source étrangère, tout en préservant l'attractivité du système fiscal suisse. Jusqu'à présent, les bénéfices de source étrangère réalisés par des entreprises actives à l'échelle internationale bénéficient d'une imposition cantonale réduite. Les modalités d'imposition particulières pour les sociétés holding, les sociétés de domicile et les sociétés auxiliaires ou de base ont fait l'objet de vives critiques au niveau international. En juin 2016, le Parlement a adopté le projet de loi élaboré dans le cadre de la RIE III. Sous réserve du succès d'un référendum, la réforme devrait entrer en vigueur au 1er janvier 2019.

Ruling fiscal

Un ruling fiscal contient un avis, un renseignement ou une confirmation préalable de l'autorité fiscale concernant l'imposition d'un état de fait concret présenté par un contribuable, en vue de la procédure de taxation ultérieure, à condition que cet état de fait se réalise tel qu'il a été présenté. Le ruling fiscal a pour objectif premier de procurer une sécurité juridique au contribuable pour l'état de fait prévu. Du point de vue de l'autorité fiscale, le ruling fiscal simplifie la procédure de taxation ultérieure puisque l'état de fait déterminant a déjà été communiqué et ses conséquences fiscales examinées.

Sociétés auxiliaires ou de base, sociétés de domicile

Les sociétés auxiliaires ou de base sont des entreprises dont l'activité commerciale est essentiellement orientée vers l'étranger et qui n'exercent en Suisse qu'une activité subsidiaire ; de leur côté, les sociétés de domicile ont une activité administrative en Suisse mais pas d'activité commerciale – la terminologie varie toutefois d'un canton à l'autre. Les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives répondant à ces définitions

peuvent bénéficier de statuts fiscaux cantonaux. En pratique, ces sociétés sont principalement utilisées pour bénéficier de l'imposition attractive des recettes provenant des activités commerciales, du financement et de l'exploitation de licences. Le rendement des participations ainsi que les bénéfices en capital et les bénéfices de réévaluation provenant de ces participations sont exonérés de l'impôt. Pour les sociétés auxiliaires ou de base et les sociétés de domicile, les autres recettes provenant de source étrangère sont imposées selon le barème ordinaire, mais en fonction de l'importance de l'activité commerciale ou administrative en Suisse, ce qui conduit à une imposition réduite.

Société principale

Ce terme désigne une structure juridique au sein de laquelle les fonctions, responsabilités et risques d'un groupe international sont centralisés et regroupés. En particulier, une société principale se charge typiquement pour ses marchés globalisés des achats, de la planification de la recherche et du développement, de la planification de la production, de la gestion du stock, de la logistique, du développement de la stratégie marketing, de la planification et de la gestion des ventes, de la trésorerie et les finances ainsi que de l'administration. Le bénéfice imposable de la société principale fait l'objet d'une répartition fiscale internationale au niveau fédéral. Au niveau cantonal, une société principale est généralement imposée selon les principes appliqués à la société auxiliaire ou de base.

Statuts fiscaux

Les statuts fiscaux recouvrent des modalités d'imposition qui, en ce qui concerne le taux d'imposition ou la base d'imposition, divergent des principes en vigueur pour l'imposition ordinaire dans le domaine des impôts sur le bénéfice et sur le capital. Cette appellation est fréquemment utilisée pour désigner les règles fiscales particulières dont bénéficient les sociétés holding, les sociétés de domicile, les sociétés auxiliaires ou de base et les sociétés principales.

Statut holding/imposition de la société holding

Il s'agit d'un statut fiscal cantonal/com-munal accordé aux sociétés de capitaux et sociétés coopératives. Pour éviter une charge économique multiple, les sociétés holding ne paient pas d'impôt sur le bénéfice et généralement seulement un impôt sur le capital réduit. Pour pouvoir bénéficier de ce statut fiscal, le but statutaire d'une société holding doit être la gestion durable de participations et aucune activité commerciale ne doit être exercée en Suisse. De plus, les participations ou le rendement des participations doivent durablement représenter au moins deux tiers de la totalité des actifs ou du rendement. Il n'existe aucun statut de société holding au niveau fédéral. Cepen-

dant, le rendement des participations et les bénéfices en capital résultant de la cession de participations peuvent, sous certaines conditions, bénéficier de la réduction pour participations.

Stratégie fiscale

Pour disposer d'une organisation fiscale conforme et efficace, il est essentiel de mettre en œuvre une stratégie fiscale qui soit en phase avec la stratégie globale de l'entreprise et qui permette au minimum de définir le cadre, les objectifs, le profil de risque et le cahier des charges de la fonction fiscale. La direction de l'entreprise ou du groupe est responsable de la stratégie fiscale.

Structures fiscales sans substance économique

Par structures fiscales sans substance économique, il faut comprendre des structures qui ont été mises en place pour des raisons purement fiscales, alors que l'entreprise en question n'exerce aucune activité significative. L'un des objectifs principaux du projet BEPS consiste à assurer que l'imposition est alignée sur la substance économique et à éviter que le bénéfice imposable ne soit transféré artificiellement en dehors des pays dans lesquels la valeur a été créée.

Tax Control Framework (TCF)

Le TCF est un instrument de contrôle interne destiné aux processus fiscaux de l'entreprise. Celui-ci ne se limite toutefois pas au département fiscal. Le TCF constitue en effet un maillon du système global de contrôle interne (SCI) et il se rapporte aux éléments du SCI pertinents pour les impôts. Son objectif est de contrôler tous les processus fiscaux, en lien par exemple avec les impôts sur le bénéfice, les taxes et droits à l'importation, l'impôt à la source sur les salaires ou la taxe sur la valeur ajoutée. Le TCF doit aussi permettre d'assurer le paiement correct et ponctuel des dettes fiscales.

Total Tax Contribution (TTC)

La TTC est un concept développé par PwC afin de donner une visibilité et une transparence à l'ensemble des impôts dont une entreprise doit s'acquitter. Il s'agit ainsi de connaître la charge fiscale totale d'une entreprise. Par «impôts», nous entendons les paiements obligatoires versés à l'État (Confédération, cantons, communes) et à des organisations étatiques ou à des administrations placées directement sous l'autorité de l'État, ce sans qu'une contrepartie directement identifiable ne puisse être revendiquée, et qui servent à financer les tâches publiques. Le concept de TTC fait la distinction entre les impôts à charge (taxes borne) et les impôts prélevés (taxes collected).

Vos interlocuteurs

Andreas Staubli

Leader, Tax & Legal Services,
PwC Switzerland
+41 58 792 44 72
andreas.staubli@ch.pwc.com

Armin Marti

Leader, Corporate Tax Services,
PwC Switzerland
+41 58 792 43 43
armin.marti@ch.pwc.com

Urs Brügger

Leader, Swiss based Public Interest Entities,
PwC Switzerland
+41 58 792 45 10
urs.bruegger@ch.pwc.com

Monica Cohen-Dumani

Leader, Tax & Legal Services Romandie,
PwC Switzerland
+41 58 792 97 18
monica.cohen.dumani@ch.pwc.com

Marcel Widrig

Leader, Middle Market,
PwC Switzerland
+41 58 792 44 50
marcel.widrig@ch.pwc.com

Maire Walsh

Leader, Foreign based Companies,
PwC Switzerland
+41 58 792 68 80
maire.walsh@ch.pwc.com