

Répartitions fiscales intercantionales des sociétés bénéficiant de déductions prévues par la RFFA¹

Circulaire 34 – du 15 janvier 2020

1. Introduction

La loi sur la réforme de la fiscalité et du financement de l'AVS du 28 septembre 2018 (ci-après RFFA) est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2020. Elle introduit une série de déductions supplémentaires valables uniquement pour les impôts directs cantonaux et communaux et non à l'impôt fédéral direct. La loi sur l'harmonisation des impôts directs (ci-après LHID) laisse dans certains cas la liberté au canton d'une part, d'octroyer ou non de telles déductions et d'autre part, de décider de leur ampleur. En conséquence de cette marge d'appréciation, la détermination du bénéfice fiscalement déterminant d'une entreprise diffère significativement entre les cantons. Cette situation a tendance à favoriser les situations de double imposition intercantonale ou, à l'inverse, de non imposition. Cette circulaire a comme objectif, au moyen de différents exemples, de régler ces situations et d'assurer que les répartitions intercantionales restent conformes à la jurisprudence du Tribunal fédéral en la matière.

La présente circulaire illustre différents exemples, en vue d'exposer le mécanisme des répartitions intercantionales des sociétés bénéficiant de la RFFA. A cet égard, les exemples peuvent inclure certains calculs relatifs à l'application des déductions RFFA. Ces calculs n'ont toutefois qu'un but illustratif et ne reflètent pas une recommandation de la Conférence Suisse des Impôts, le but de la circulaire se limitant à traiter des problématiques intercantionales liées aux déductions RFFA.

La circulaire met un accent particulier sur la déduction pour frais de recherche et développement (exemples 2 à 5) car elle est simple à appréhender tout en permettant de traiter un large panel de problématiques intercantionales. Les solutions préconisées peuvent être appliquées de manière analogue aux autres déductions.

Afin d'alléger la présentation, les exemples se concentrent sur la répartition du bénéfice. La répartition du capital est plus simple et est traitée uniquement dans deux exemples (exemples 1 et 8).

¹ Loi fédérale relative à la réforme fiscale et au financement de l'AVS entrant en vigueur au 1^{er} janvier 2020.

2. Principes applicables

Dans les répartitions intercantionales ayant trait à des personnes morales² au bénéfice de déductions RFFA, les principes suivants sont applicables :

2.1. Principes généraux applicables aux répartitions intercantionales incluant des déductions RFFA

Les répartitions intercantionales doivent toujours être établies du point de vue d'un canton spécifique et de ses dispositions légales. Ce principe était déjà applicable avant l'introduction des mesures RFFA. Il gagne cependant en importance dans les situations où des déductions RFFA sont revendiquées car leur traitement diffère sensiblement entre les cantons. Pour un contribuable donné, le nombre de répartitions intercantionales à établir est donc égal au nombre de cantons dans lesquels il est assujetti.

Lorsqu'un canton établit une répartition intercantonale de son point de vue, la somme des bénéfiques alloués à tous les cantons doit correspondre au bénéfice qui serait déterminé si l'ensemble des éléments étaient situés dans le même canton. Si la somme des bénéfiques alloués à tous les cantons est supérieure à ce montant, le contribuable se trouve dans une situation de double imposition interdite par la Constitution fédérale (art. 127 al. 3).

L'ensemble des principes applicables aux répartitions intercantionales sont en principe applicables aux situations dans lesquelles des déductions RFFA sont revendiquées.

2.2. Principes spécifiques applicables aux répartitions intercantionales incluant des déductions RFFA

Au vu de la diversité entre les cantons dans la mise en œuvre des déductions RFFA, la répartition intercantonale du bénéfice³ est établie en trois étapes distinctes. Premièrement, une répartition est établie avant application des déductions RFFA, dans un deuxième temps, les déductions RFFA sont calculées et réparties et finalement la limitation de la réduction fiscale est déterminée et répartie. Chaque étape est composée de plusieurs phases. La structure générale de la répartition suit les phases suivantes :

1. Répartition du bénéfice avant déductions RFFA
 - 1.1 Détermination du bénéfice selon les comptes commerciaux ;

² La présente circulaire illustre uniquement la problématique des déductions RFFA dans les répartitions intercantionales des personnes morales. Les problématiques liées à la fortune commerciale des personnes physiques n'ont pas été traitées étant donné que le nombre de contribuables concernés est nettement plus faible.

³ Dans toute la circulaire, le bénéfice correspond au bénéfice net suisse après application d'une éventuelle répartition internationale.

- 1.2 Corrections fiscales éventuelles y compris amortissement sur les réserves latentes d'immigration (selon art. 61a LIFD et 24c LHID) ;
 - 1.3 Compensation des pertes reportées ;
 - 1.4 Etablissement du premier niveau de la répartition intercantonale⁴ ;
2. Répartition du bénéfice après déductions RFFA et avant calcul de la limitation de la réduction fiscale selon article 25b LHID :
 - 2.1 Détermination des déductions RFFA :
 - 2.1.1 Déductions pour brevets et droits comparables ;
 - 2.1.2 Déduction supplémentaire des dépenses de recherche et de développement⁵ ;
 - 2.1.3 Déduction pour autofinancement ;
 - 2.1.4 Amortissement des réserves latentes liées à la sortie d'un statut fiscal selon les dispositions de l'ancien article 28 alinéas 2 à 4 LHID ;
 - 2.2 Répartition intercantonale des déductions RFFA ;
3. Répartition de la limitation de la réduction fiscale selon article 25b LHID :
 - 3.1 Détermination de la limitation de la réduction fiscale pour l'ensemble du bénéfice de l'entreprise selon article 25b LHID ;
 - 3.2 Répartition intercantonale de la limitation de la réduction fiscale selon article 25b LHID.

La valorisation de réserves latentes lors d'une immigration, d'un coût d'entrée dans la « patent box » ou encore de réserves latentes lors de la sortie des statuts⁶ doit être effectuée pour la totalité de l'entreprise. En principe, ces valorisations sont prioritairement effectuées par le canton du siège (cf. point 3 ci-après). Cependant, chaque canton veillera à l'application de ses propres dispositions légales et directives le cas échéant. Cette valeur est ensuite répartie entre les cantons selon la méthode de répartition choisie.

Dans les cas où la répartition intercantonale sur le bénéfice est effectuée selon une méthode par quotes-parts indirecte (facteurs de production, chiffre d'affaires ou autres), les déductions RFFA sont à allouer au pro-rata des quotes-parts d'exploitation. Si la répartition intercantonale contient également une répartition selon la méthode objective pour un for spécial immobilier, ce dernier doit prendre à sa charge la déduction pour autofinancement en fonction de la localisation des actifs.

⁴ La répartition établie au point 1.4 est également utilisée pour répartir entre les cantons la part cantonale de l'impôt fédéral direct.

⁵ Dans toute la circulaire, les frais de dépenses de recherche et de développement correspondent à 135%.

⁶ Statut selon l'ancienne disposition de l'article 28 alinéas 2 à 4 LHID.

Dans les cas où la répartition intercantonale sur le bénéfice est effectuée selon une méthode par quotes-parts directe, les déductions pour recherche et développement, brevets et amortissements liés à la sortie d'un statut sont allouées de manière objective. La déduction pour autofinancement est répartie en fonction de la localisation des actifs.

La limitation de la réduction fiscale (art. 25b LHID) doit être calculée premièrement sur le bénéfice net de l'entreprise. Dans un second temps, la limitation de la réduction fiscale est répartie entre chaque canton. La répartition entre les cantons doit d'abord ventiler la limitation calculée globalement sur la base de la proportion des déductions RFFA supportées par les cantons. Ensuite, une compensation supplémentaire entre les cantons doit être effectuée si la limitation de la réduction est atteinte pour un canton spécifique. Cette compensation se fait prioritairement sur les cantons d'exploitation et subsidiairement sur les cantons de fors spéciaux.

Ces calculs sont effectués du point de vue de chaque canton selon ses propres dispositions.

3. Procédure de taxation et communication entre les cantons

Les dispositions de l'ordonnance sur l'application de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs dans les rapports cantonaux (OLHID), ainsi que la circulaire n°16 de la Conférence suisse des impôts (CSI) s'appliquent également aux situations de répartitions fiscales intercantionales des sociétés bénéficiant des déductions prévues par la RFFA.

En principe, le canton du siège (respectivement le canton de l'administration effective) ou du domicile a un rôle primordial dans le déroulement de la procédure de taxation et de répartition. On peut parler de canton « leader ». C'est en principe ce canton qui le premier procède à la taxation et établit la proposition de répartition en faveur des cantons où l'entreprise a un établissement stable ou des immeubles de placement. Ce canton effectue les opérations de contrôle de la déclaration et d'éventuelles corrections. Sur cette base, il établit sa taxation et, à l'attention des autres cantons, une proposition de répartition intercanonale.

Dans l'établissement de la répartition intercantonale d'une société au bénéfice de déductions prévues par la RFFA, le canton leader doit en particulier communiquer aux autres cantons au minimum les éléments suivants :

1. La répartition intercantonale du résultat avant déductions RFFA (éléments de la phase 1, selon le paragraphe 2.2 ci-dessus) ;
2. Dans la mesure où le canton leader a intégré les déductions RFFA dans sa propre législation, les éléments servant de base aux calculs de ces déductions, à savoir :
 - 2.1. Le bénéfice net provenant de brevets et de droits comparables ;
 - 2.2. Les dépenses de recherche et de développement que le contribuable a engagées en Suisse, directement ou par l'intermédiaire de tiers ;

- 2.3. Les réserves latentes existant à la fin de l'imposition selon l'ancien article 28 alinéas 2 à 4 LHID, y compris la plus-value créée par le contribuable lui-même.

Comme les montants effectifs des déductions RFFA (y compris la limitation de la réduction fiscale) diffèrent selon les législations cantonales, le canton leader peut choisir de transmettre ou de ne pas transmettre ces montants aux autres cantons. Par soucis de clarté et de compréhension, une transmission complète de la répartition est toutefois bienvenue.

Chaque canton applique sa propre législation pour la détermination du bénéfice et du capital imposable. Tant dans le canton siège que dans celui où l'entreprise a un établissement stable ou possède un immeuble de placement, les autorités fiscales sont en droit de procéder aux investigations nécessaires à la taxation.

Table des matières des exemples

Exemple 1	Immigration d'une société en Suisse – réévaluation des actifs dans le bilan fiscal (art. 61a LIFD et 24c LHID).....	7
Exemple 2	Déduction supplémentaire des dépenses de recherche et de développement (art. 25a LHID) – répartition par quotes-parts indirecte.....	9
Exemple 3	Déduction supplémentaire des dépenses de recherche et de développement avec dépassement de la limitation de la réduction fiscale (art. 25a et 25b LHID) – répartition par quotes-parts indirecte.....	12
Exemple 4	Déduction supplémentaire des dépenses de recherche et de développement – répartition par quotes-parts DIRECTE.....	17
Exemple 5	Déduction supplémentaire des dépenses de recherche et de développement avec dépassement de la limitation de la réduction fiscale (art. 25a et 25b LHID) et une situation de pertes non compensées – répartition par quotes-parts indirecte.....	19
Exemple 6	Déduction pour brevets (patent-box), déduction supplémentaire des dépenses de recherche et de développement, déduction pour autofinancement avec dépassement de la limitation de la réduction fiscale (art. 24b, 25a, 25a <i>bis</i> et 25b LHID) – répartition par quotes-parts indirecte.....	22
Exemple 7	Sortie d'un régime fiscal spécial avec step-up ou application du taux distinct, dépassement de la limitation de la réduction fiscale (art. 25b et 78g LHID) – répartition par quotes-parts indirecte.....	25
Exemple 8	Impôt sur le capital – sortie d'un régime fiscal spécial avec step-up ou application du taux distinct, goodwill d'immigration et allègement de l'impôt sur le capital (art. 24c, 29 et 78g LHID) – répartition par quotes-parts indirecte.....	29
Exemple 9	Déduction pour brevets avec coûts d'entrée et dépassement de la limitation de la réduction fiscale (art. 24b et 25b LHID) – répartition par quotes-parts indirecte.....	32

Exemple 1 Immigration d'une société en Suisse – réévaluation des actifs dans le bilan fiscal (art. 61a LIFD et 24c LHID)

Pharma SA arrive en Suisse le 30 décembre 2020. Elle établit son siège dans le canton A. Elle a un for secondaire d'exploitation dans le canton B et un immeuble de placement dans le canton C.

Les actifs portés au bilan sont évalués à la valeur vénale. Le goodwill interne de l'entreprise (plus-value créée par le contribuable lui-même), non comptabilisé, se monte à CHF 800'000. La société revendique le goodwill dans le bilan fiscal amortissable sur une durée de 10 ans.

Période fiscale 2020

Au 31 décembre 2020, les actifs d'exploitation se montent à CHF 1'700'000 et sont répartis à hauteur de 75% dans le canton A et 25% dans le canton B. La valeur de l'immeuble de placement se monte à CHF 950'000. La société ne réalise aucun bénéfice et aucune perte en 2020. Le capital imposable se monte à CHF 1'750'000.

Répartition du point de vue du canton A

Période fiscale 2020 - Capital	Total	Canton A	Canton B	Canton C
<i>Quotes-parts actifs d'exploitation</i>		75%	25%	
Actifs d'exploitations	1'700'000	1'275'000	425'000	
Goodwill d'immigration (fiscal)*	800'000	600'000	200'000	
Immeuble de placement	950'000			950'000
Actifs totaux déterminants fiscalement	3'450'000	1'875'000	625'000	950'000
<i>Quotes-parts actifs totaux</i>		54.4%	18.1%	27.5%
Capital imposable	1'750'000	952'000	316'750	481'250

* La plus-value créée par le contribuable lui-même a été générée par l'entier de l'exploitation. De ce fait, elle est répartie sur la base des quotes-parts des actifs d'exploitation.

En l'absence de bénéfice imposable, il n'y a pas de répartition de l'impôt sur le bénéfice pour 2020.

Répartition du point de vue des cantons B et C

Les répartitions du point de vue des cantons B et C sont les mêmes que celle du point de vue du canton A étant donné que les dispositions légales en matière de goodwill d'immigration sont identiques entre les trois cantons.

Période fiscale 2021

Au 31 décembre 2021, les actifs d'exploitation se montent à CHF 1'520'000 et sont répartis à hauteur de 80% dans le canton A et 20% dans le canton B. La valeur fiscale du goodwill se monte à CHF 720'000. La valeur de l'immeuble de placement se monte à CHF 930'000. Le capital imposable se monte à CHF 1'870'000. La société réalise un bénéfice d'exploitation de CHF 180'000 et un rendement immobilier de CHF 20'000. L'amortissement fiscal du goodwill se monte à CHF 80'000. Le bénéfice imposable se monte à CHF 120'000. Le bénéfice d'exploitation est réparti selon la méthode par quotes-parts indirecte sur la base du chiffre d'affaires après préciput de 20%. Le chiffre d'affaires est réalisé à hauteur de 55% dans le canton A et 45% dans le canton B.

Répartition du point de vue du canton A

Période fiscale 2021 - Capital	Total	Canton A	Canton B	Canton C
<i>Quotes-parts actifs d'exploitation</i>		80%	20%	
Actifs d'exploitations	1'520'000	1'216'000	304'000	
Goodwill d'immigration (fiscal)*	720'000	576'000	144'000	
Immeuble de placement	930'000			930'000
Actifs totaux déterminants fiscalement	3'170'000	1'792'000	448'000	930'000
Quotes-parts actifs totaux		56.5%	14.1%	29.4%
Capital imposable	1'870'000	1'056'550	263'670	549'780

Période fiscale 2021 - Bénéfice	Total	Canton A	Canton B	Canton C
<i>Quotes-parts chiffre d'affaires</i>		55%	45%	
Rendement immeuble placement	20'000			20'000
Bénéfice d'exploitation selon les comptes	180'000			
Amortissement fiscal du goodwill	-80'000			
Résultat d'exploitation fiscal	100'000			
- Préciput 20%		20'000		
- Solde par quotes-parts		44'000	36'000	
Bénéfice imposable	120'000	64'000	36'000	20'000

* La plus-value créée par le contribuable lui-même a été générée par l'entier de l'exploitation. De ce fait, elle est répartie sur la base des quotes-parts des actifs d'exploitation.

Répartition du point de vue des cantons B et C

Comme les dispositions légales en matière de goodwill d'immigration sont identiques entre les trois cantons, les répartitions établies par les cantons B et C sont identiques à celle du canton A.

Exemple 2 Déduction supplémentaire des dépenses de recherche et de développement (art. 25a LHID) – répartition par quotes-parts indirecte

Pharma SA est active dans le domaine de la pharmacologie. Elle assume sa propre recherche et développement (« R&D »). Elle a son siège dans le canton A. Elle a un for secondaire d'exploitation dans le canton B et un immeuble de placement dans le canton C.

La société réalise en 2020 un bénéfice d'exploitation de CHF 180'000 et un rendement immobilier de CHF 20'000. Les frais de R&D qualifiant pour la déduction supplémentaire prévue selon RFFA se montent à CHF 80'000. Le bénéfice d'exploitation est réparti selon la méthode par quotes-parts indirecte sur la base du chiffre d'affaires après préciput de 20%. Le chiffre d'affaires est réalisé à hauteur de 61% dans le canton A et 39% dans le canton B.

Le canton A admet une déduction supplémentaire en matière de R&D de 50%, le canton B de 10% et le canton C de 30%.

La limitation de la réduction fiscale selon l'article 25b alinéa 1 LHID est de 70% pour les trois cantons.

Répartition du point de vue du canton A

Période fiscale 2020 - Bénéfice	Total	Canton A	Canton B	Canton C
<i>Quotes-parts chiffre d'affaires</i>		61%	39%	
Rendement immeuble placement	20'000			20'000
Bénéfice d'exploitation selon les comptes	180'000			
Corrections fiscales	0			
Résultat d'exploitation fiscal	180'000			
- Préciput 20%		36'000		
- Solde par quotes-parts		87'840	56'160	
Bénéfice imposable avant déductions RFFA	200'000	123'840	56'160	20'000
<i>Quotes-parts d'exploitation</i>		68.8%	31.2%	
Déduction max. R&D				
<i>Frais déterminants</i>	-80'000			
<i>Déduction cantonale</i>	50%			
	-40'000	-27'520	-12'480	0
Limitation de la réduction fiscale (art. 25b LHID) pour l'ensemble de l'entreprise*	0	0	0	0
Bénéfice net imposable après déductions RFFA	160'000	96'320	43'680	20'000
<i>Rapport entre le bénéfice net imposable après limitation globale et le bénéfice imposable avant mesures RFFA</i>		78%	78%	100%

* Conformément à l'article 25b alinéa 1 LHID, les déductions RFFA pour l'ensemble de l'entreprise (CHF 40'000) représentent moins de 70% du bénéfice global avant report de pertes et avant rendement net des participations (CHF 200'000). Les déductions RFFA ne génèrent pas de report de pertes (art. 25b al. 3 LHID) et ne doivent pas être limitées en application de l'article 25b LHID.

Répartition du point de vue du canton B

Période fiscale 2020 - Bénéfice	Total	Canton A	Canton B	Canton C
<i>Quotes-parts chiffre d'affaires</i>		61%	39%	
Rendement immeuble placement	20'000			20'000
Bénéfice d'exploitation selon les comptes	180'000			
Corrections fiscales	0			
Résultat d'exploitation fiscal	180'000			
- Préciput 20%		36'000		
- Solde par quotes-parts		87'840	56'160	
Bénéfice imposable avant déductions RFFA	200'000	123'840	56'160	20'000
<i>Quotes-parts d'exploitation</i>		68.8%	31.2%	
Déduction max. R&D				
<i>Frais déterminants</i>	-80'000			
<i>Déduction cantonale</i>	10%			
	-8'000	-5'504	-2'496	0
Limitation de la réduction fiscale (art. 25b LHID) pour l'ensemble de l'entreprise	0	0	0	0
Bénéfice net imposable après déductions RFFA	192'000	118'336	53'664	20'000
<i>Rapport entre le bénéfice net imposable après limitation globale et le bénéfice imposable avant mesures RFFA</i>		96%	96%	100%

Répartition du point de vue du canton C

Période fiscale 2020 - Bénéfice	Total	Canton A	Canton B	Canton C
<i>Quotes-parts chiffre d'affaires</i>		61%	39%	
Rendement immeuble placement	20'000			20'000
Bénéfice d'exploitation selon les comptes	180'000			
Corrections fiscales	0			
Résultat d'exploitation fiscal	180'000			
- Préciput 20%		36'000		
- Solde par quotes-parts		87'840	56'160	
Bénéfice imposable avant déductions RFFA	200'000	123'840	56'160	20'000
<i>Quotes-parts d'exploitation</i>		68.8%	31.2%	
Déduction max. R&D				
<i>Frais déterminants</i>	-80'000			
<i>Déduction cantonale</i>	30%			
	-24'000	-16'512	-7'488	
Limitation de la réduction fiscale (art. 25b LHID) pour l'ensemble de l'entreprise	0	0	0	0
Bénéfice net imposable après déductions RFFA	176'000	107'328	48'672	20'000
<i>Rapport entre le bénéfice net imposable après limitation globale et le bénéfice imposable avant mesures RFFA</i>		87%	87%	100%

Exemple 3 Déduction supplémentaire des dépenses de recherche et de développement avec dépassement de la limitation de la réduction fiscale (art. 25a et 25b LHID) – répartition par quotes-parts indirecte

Pharma SA est active dans le domaine de la pharmacologie. Elle assume sa propre recherche et développement (« R&D »). Elle a son siège dans le canton A. Elle a un for secondaire d'exploitation dans le canton B et un immeuble de placement dans le canton C.

La société réalise en 2020 un bénéfice d'exploitation de CHF 120'000 et un rendement immobilier de CHF 80'000. Les frais de R&D qualifiant pour la déduction supplémentaire prévue selon RFFA se montent à CHF 350'000. Le bénéfice d'exploitation est réparti selon la méthode par quotes-parts indirecte sur la base du chiffre d'affaires après précipt de 20%. Le chiffre d'affaires est réalisé à hauteur de 30% dans le canton A et 70% dans le canton B.

Le canton A admet une déduction supplémentaire en matière de R&D de 50%, le canton B de 10% et le canton C de 35%.

La limitation de la réduction fiscale selon l'article 25b alinéa 1 LHID est de 70% pour les trois cantons.

Variante de l'énoncé

Le canton C n'admet aucune déduction supplémentaire R&D selon sa législation. Les autres données de l'énoncé sont identiques à celles du cas de base.

Répartition du point de vue du canton A

Période fiscale 2020 - Bénéfice	Total	Canton A	Canton B	Canton C
<i>Quotes-parts chiffre d'affaires</i>		30%	70%	
Rendement immeuble placement	80'000			80'000
Bénéfice d'exploitation selon les comptes	120'000			
Corrections fiscales	0			
Résultat d'exploitation fiscal	120'000			
- Préciput 20%		24'000		
- Solde par quotes-parts		28'800	67'200	
Bénéfice imposable avant déductions RFFA	200'000	52'800	67'200	80'000
<i>Quotes-parts d'exploitation</i>		44.0%	56.0%	
Déduction max. R&D <i>Frais déterminants</i> <i>Déduction cantonale</i>	-350'000 50% -175'000	-77'000	-98'000	
Limitation de la réduction fiscale (art. 25b LHID) pour l'ensemble de l'entreprise*	35'000	15'400	19'600	
Compensation de la limitation de la réduction fiscale entre les cantons**	0	24'640	31'360	-56'000
Bénéfice net imposable après déductions RFFA	60'000	15'840	20'160	24'000
<i>Rapport entre le bénéfice net imposable après limitation globale et le bénéfice imposable avant mesures RFFA***</i>		30%	30%	30%

* La limitation de la réduction fiscale selon l'article 25b LHID doit premièrement être calculée sur le bénéfice global de l'entreprise. La réduction totale ne peut pas être supérieure à CHF 140'000 (CHF 200'000 x 70%). La déduction R&D de CHF 175'000 doit ainsi être réduite globalement de CHF 35'000.

** La déduction supplémentaire R&D de CHF 140'000 (CHF 175'000 ./. CHF 35'000) peut être octroyée à hauteur de ce montant uniquement en raison du rendement de l'immeuble de placement. Le rendement immobilier de CHF 80'000 permet d'augmenter la déduction à hauteur de CHF 56'000 (CHF 80'000 x 70%). En conséquence, le rendement immobilier doit supporter la part des déductions R&D qui excède le 70% du résultat d'exploitation (CHF 140'000 ./. (70% x 120'000)).

*** Comme la limitation de la réduction fiscale de 70% est atteinte par rapport au bénéfice global de l'entreprise, le bénéfice imposable de chaque canton est limité à hauteur de 30% du bénéfice avant déductions RFFA.

Répartition du point de vue du canton B

Période fiscale 2020 - Bénéfice	Total	Canton A	Canton B	Canton C
<i>Quotes-parts chiffre d'affaires</i>		30%	70%	
Rendement immeuble placement	80'000			80'000
Bénéfice d'exploitation selon les comptes	120'000			
Corrections fiscales	0			
Résultat d'exploitation fiscal	120'000			
- Préciput 20%		24'000		
- Solde par quotes-parts		28'800	67'200	
Bénéfice imposable avant déductions RFFA	200'000	52'800	67'200	80'000
<i>Quotes-parts d'exploitation</i>		44.0%	56.0%	
Déduction max. R&D				
<i>Frais déterminants</i>	-350'000			
<i>Déduction cantonale</i>	10% -35'000	-15'400	-19'600	
Limitation de la réduction fiscale (art. 25b LHID) pour l'ensemble de l'entreprise	0	0	0	
Compensation de la limitation de la réduction fiscale entre les cantons	0	0	0	0
Bénéfice net imposable après déductions RFFA	165'000	37'400	47'600	80'000
<i>Rapport entre le bénéfice net imposable après limitation globale et le bénéfice imposable avant mesures RFFA</i>		71%	71%	100%

Répartition du point de vue du canton C

Période fiscale 2020 - Bénéfice	Total	Canton A	Canton B	Canton C
<i>Quotes-parts chiffre d'affaires</i>		30%	70%	
Rendement immeuble placement	80'000			80'000
Bénéfice d'exploitation selon les comptes	120'000			
Corrections fiscales	0			
Résultat d'exploitation fiscal	120'000			
- Préciput 20%		24'000		
- Solde par quotes-parts		28'800	67'200	
Bénéfice imposable avant déductions RFFA	200'000	52'800	67'200	80'000
<i>Quotes-parts d'exploitation</i>		44.0%	56.0%	
Déduction max. R&D <i>Frais déterminants</i> <i>Déduction cantonale</i>	-350'000 35% -122'500	-53'900	-68'600	
Limitation de la réduction fiscale (art. 25b LHID) pour l'ensemble de l'entreprise*	0	0	0	
Compensation de la limitation de la réduction fiscale entre les cantons**	0	16'940	21'560	-38'500
Bénéfice net imposable après déductions RFFA	77'500	15'840	20'160	41'500
<i>Rapport entre le bénéfice net imposable après limitation globale et le bénéfice imposable avant mesures RFFA</i>		30%	30%	52%

* Globalement, les déductions de CHF 122'500 n'excèdent pas 70% du bénéfice déterminant pour le calcul de la limitation de la réduction fiscale (CHF 200'000 x 70%). Au niveau de l'entreprise, aucune réduction des déductions n'est nécessaire du point de vue du canton C.

** La déduction supplémentaire R&D de CHF 122'500 peut être octroyée à hauteur de ce montant uniquement en raison du rendement de l'immeuble de placement. Le rendement immobilier de CHF 80'000 permet d'augmenter la déduction à hauteur de CHF 38'500 (CHF 122'500 ./ (120'000 x 70%)). En conséquence, le rendement immobilier doit supporter la part des déductions R&D qui excède le 70% du résultat d'exploitation. Cette répartition permet de garantir le respect de la limitation de la réduction fiscale également pour les cantons siège et d'exploitation.

Variante de l'exemple 3**Répartition du point de vue des cantons A et B – variante de l'énoncé**

Comme la variante de l'énoncé ne modifie aucune disposition légale dans les cantons A et B, les répartitions indiquées dans l'énoncé de base sont également applicables à cette variante.

Répartition du point de vue du canton C – variante de l'énoncé

Période fiscale 2020 - Bénéfice	Total	Canton A	Canton B	Canton C
<i>Quotes-parts chiffre d'affaires</i>		30%	70%	
Rendement immeuble placement	80'000			80'000
Bénéfice d'exploitation selon les comptes	120'000			
Corrections fiscales	0			
Résultat d'exploitation fiscal	120'000			
- Préciput 20%		24'000		
- Solde par quotes-parts		28'800	67'200	
Bénéfice imposable avant déductions RFFA	200'000	52'800	67'200	80'000
<i>Quotes-parts d'exploitation</i>		44.0%	56.0%	
Déduction max. R&D <i>Frais déterminants</i> <i>Déduction cantonale*</i>	-350'000 0%			
	0	0	0	
Limitation de la réduction fiscale (art. 25b LHID) pour l'ensemble de l'entreprise	0	0	0	
Compensation de la limitation de la réduction fiscale entre les cantons**	0	0	0	0
Bénéfice net imposable après déductions RFFA	200'000	52'800	67'200	80'000
<i>Rapport entre le bénéfice net imposable après limitation globale et le bénéfice imposable avant mesures RFFA</i>		100%	100%	100%

* Comme le canton C n'a pas intégré dans sa législation les déductions R&D, aucune déduction supplémentaire ne peut être déduite à ce titre.

** Le canton C ne participe également pas à une compensation de la limitation de la réduction fiscale étant donné qu'il n'a pas intégré les déductions R&D dans sa législation.

Exemple 4 Déduction supplémentaire des dépenses de recherche et de développement – répartition par quotes-parts DIRECTE

Pharma SA est active dans le domaine de la pharmacologie. Elle assume sa propre recherche et développement (« R&D »). Elle a son siège dans le canton A. Elle a un for secondaire d'exploitation dans le canton B et un immeuble de placement dans le canton C.

La société réalise en 2020 un bénéfice d'exploitation de CHF 170'000 et un rendement immobilier de CHF 25'000. Les frais de R&D qualifiant pour la déduction supplémentaire prévue selon RFFA se montent à CHF 350'000. Le bénéfice d'exploitation est réparti selon la méthode par quotes-parts directe sur la base d'une comptabilité séparée probante, sans préciput. Le bénéfice d'exploitation est réalisé à hauteur de CHF 51'000 dans le canton A et CHF 119'000 dans le canton B.

La R&D est réalisée uniquement dans le canton B.

Les cantons A et C admettent une déduction supplémentaire en matière de R&D de 20% et le canton B de 10%.

La limitation de la réduction fiscale selon l'article 25b alinéa 1 LHID est de 70% pour les trois cantons.

Répartition du point de vue du canton A

Période fiscale 2020 - Bénéfice	Total	Canton A	Canton B	Canton C
Rendement immeuble placement	25'000			25'000
Bénéfice d'exploitation selon les comptes	170'000			
Corrections fiscales	0			
Résultat d'exploitation fiscal	170'000	51'000	119'000	
Bénéfice imposable avant déductions RFFA	195'000	51'000	119'000	25'000
Déduction max. R&D <i>Frais déterminants</i> <i>Déduction cantonale*</i>	-350'000 20% -70'000		-70'000	
Limitation de la réduction fiscale (art. 25b LHID) pour l'ensemble de l'entreprise	0	0	0	
Compensation de la limitation de la réduction fiscale entre les cantons	0	0	0	0
Bénéfice net imposable après déductions RFFA	125'000	51'000	49'000	25'000
<i>Rapport entre le bénéfice net imposable après limitation globale et le bénéfice imposable avant mesures RFFA</i>		100%	41%	100%

* La déduction supplémentaire pour frais de recherche et de développement est allouée directement au canton B étant donné que l'activité de R&D est effectuée dans ce canton et que la méthode par quotes-parts directe a été choisie. La limitation de la réduction fiscale pour l'ensemble de l'entreprise est également attribuée au canton B. Si l'activité de R&D profite à d'autres cantons, et que chaque canton supporte (comptablement)

objectivement une part des dépenses de R&D, la déduction supplémentaire doit également être répartie entre ces cantons (proportionnellement aux dépenses de R&D objectivement supportées par chaque canton).

Répartition du point de vue du canton B

Période fiscale 2020 - Bénéfice	Total	Canton A	Canton B	Canton C
Rendement immeuble placement	25'000			25'000
Bénéfice d'exploitation selon les comptes	170'000			
Corrections fiscales	0			
Résultat d'exploitation fiscal	170'000	51'000	119'000	
Bénéfice imposable avant déductions RFFA	195'000	51'000	119'000	25'000
Déduction max. R&D				
<i>Frais déterminants</i>	-350'000			
<i>Déduction cantonale</i>	10% -35'000		-35'000	
Limitation de la réduction fiscale (art. 25b LHID) pour l'ensemble de l'entreprise	0	0	0	
Compensation de la limitation de la réduction fiscale entre les cantons	0	0	0	0
Bénéfice net imposable après déductions RFFA	160'000	51'000	84'000	25'000
<i>Rapport entre le bénéfice net imposable après limitation globale et le bénéfice imposable avant mesures RFFA</i>		100%	71%	100%

Répartition du point de vue du canton C

Comme les dispositions légales du canton C sont identiques à celles du canton A, la répartition intercantonale établie du point de vue du canton A est également valable pour le canton C.

Exemple 5 Déduction supplémentaire des dépenses de recherche et de développement avec dépassement de la limitation de la réduction fiscale (art. 25a et 25b LHID) et une situation de pertes non compensées – répartition par quotes-parts indirecte

Pharma SA est active dans le domaine de la pharmacologie. Elle assume sa propre recherche et développement (« R&D »). Elle a son siège dans le canton A. Elle a un for secondaire d'exploitation dans le canton B.

Le canton A admet une déduction supplémentaire en matière de R&D de 50%, le canton B de 10%.

La limitation de la réduction fiscale selon l'article 25b alinéa 1 LHID est de 70% pour les deux cantons. Les cantons limitent la réduction fiscale selon l'article 25b alinéa 3 LHID au montant du bénéfice après compensation des pertes reportées.

Période fiscale 2020

La société réalise en 2020 une perte d'exploitation de CHF 40'000. Les frais de R&D qualifiant pour la déduction supplémentaire prévue selon RFFA se montent à CHF 90'000. Le bénéfice d'exploitation est réparti sur la base du chiffre d'affaires après préciput de 20%. Le chiffre d'affaires est réalisé à hauteur de 61% dans le canton A et 39% dans le canton B.

Répartition du point du vue du canton A

Période fiscale 2020 - Bénéfice	Total	Canton A	Canton B
<i>Quotes-parts chiffre d'affaires</i>		61%	39%
Perte d'exploitation selon les comptes	-40'000		
Corrections fiscales	0		
Résultat d'exploitation fiscal	-40'000		
- Préciput 20%			
- Solde par quotes-parts			
Compensation des pertes			
Perte nette avant déductions RFFA*	-40'000	0	0

* Au vu de la situation de perte globale, aucune répartition intercantonale n'est effectuée et aucune déduction RFFA n'est accordée conformément à l'article 25b LHID.

La perte de CHF 40'000 peut être reportée sur les périodes fiscales ultérieures.

Répartition du point du vue du canton B

Comme la situation est une perte globale, la répartition du point du vue du canton B aboutit également à une perte de CHF 40'000 reportable sur les périodes fiscales ultérieures.

Période fiscale 2021

La société réalise en 2021 un bénéfice global annuel de CHF 100'000. Les frais de R&D qualifiant pour la déduction supplémentaire prévue selon RFFA se montent à CHF 320'000. Le bénéfice d'exploitation est réparti selon la méthode par quotes-parts indirecte sur la base du chiffre d'affaires après précipt de 20%. Le chiffre d'affaires est réalisé à hauteur de 30% dans le canton A et 70% dans le canton B.

Répartition du point de vue du canton A

Période fiscale 2021 - Bénéfice	Total	Canton A	Canton B
<i>Quotes-parts chiffre d'affaires</i>		30%	70%
Bénéfice d'exploitation selon les comptes	100'000		
Pertes fiscalement non compensées de 2020 *	-40'000		
Résultat d'exploitation après pertes non compensées	60'000		
Corrections fiscales	0		
Résultat d'exploitation fiscal	60'000		
- Précipt 20%		12'000	
- Solde par quotes-parts		14'400	33'600
Bénéfice imposable avant déductions RFFA	60'000	26'400	33'600
<i>Quotes-parts d'exploitation</i>		44.0%	56.0%
Déduction max. R&D <i>Frais déterminants</i> <i>Déduction cantonale</i>	-320'000 50% -160'000	-70'400	-89'600
Limitation de la réduction fiscale (art. 25b al. 1 LHID) pour l'ensemble de l'entreprise**	90'000	39'600	50'400
Limitation de la réduction fiscale (art. 25b al. 3 LHID) pour l'ensemble de l'entreprise***	10'000	4'400	5'600
Compensation de la limitation de la réduction fiscale entre les cantons	0	0	0
Bénéfice net imposable après déductions RFFA	0	0	0
<i>Rapport entre le bénéfice net imposable après limitation globale et le bénéfice imposable avant mesures RFFA</i>		0%	0%

* Les pertes non compensées sont intégrées en amont de la répartition.

** Selon l'article 25b alinéa 1 LHID, la société peut revendiquer des déductions de CHF 70'000 au maximum (bénéfice avant report de pertes de CHF 100'000 x 70%). La déduction initiale de CHF 160'000 doit donc être corrigée de CHF 90'000.

*** Après application de l'article 25b alinéa 1 LHID, le résultat se solde par une perte de CHF 10'000 (CHF 60'000 – CHF 160'000 + CHF 90'000). Dès lors, la limitation de la réduction fiscale selon l'article 25b alinéa 3 LHID s'applique à hauteur de CHF 10'000 afin de ne pas entraîner de report de pertes.

Répartition du point de vue du canton B

Période fiscale 2021 - Bénéfice	Total	Canton A	Canton B
<i>Quotes-parts chiffre d'affaires</i>		30%	70%
Bénéfice d'exploitation selon les comptes	100'000		
Pertes fiscalement non compensées	-40'000		
Bénéfice de l'exercice après pertes non compensées	60'000		
Corrections fiscales	0		
Résultat d'exploitation fiscal	60'000		
- Préciput 20%		12'000	
- Solde par quotes-parts		14'400	33'600
Bénéfice imposable avant déductions RFFA	60'000	26'400	33'600
<i>Quotes-parts d'exploitation</i>		44.0%	56.0%
Déduction max. R&D			
<i>Frais déterminants</i>	-320'000		
<i>Déduction cantonale</i>	10%		
	-32'000	-14'080	-17'920
Limitation de la réduction fiscale (art. 25b al. 1 LHID) pour l'ensemble de l'entreprise*	0	0	0
Limitation de la réduction fiscale (art. 25b al. 3 LHID) pour l'ensemble de l'entreprise**	0	0	0
Compensation de la limitation de la réduction fiscale entre les cantons	0	0	0
Bénéfice net imposable après déductions RFFA	28'000	12'320	15'680
<i>Rapport entre le bénéfice net imposable après limitation globale et le bénéfice imposable avant mesures RFFA</i>		47%	47%

* Selon l'article 25b alinéa 1 LHID, la société peut revendiquer des déductions de CHF 70'000 au maximum (bénéfice avant report de pertes de CHF 100'000 x 70%). La limite selon l'article 25b alinéa 1 LHID n'a pas d'effet.

** Comme les déductions RFFA n'entraînent pas de report de pertes, la limitation de la réduction fiscale selon l'article 25b alinéa 3 LHID n'a pas d'effet.

Exemple 6 Déduction pour brevets (patent-box), déduction supplémentaire des dépenses de recherche et de développement, déduction pour autofinancement avec dépassement de la limitation de la réduction fiscale (art. 24b, 25a, 25a bis et 25b LHID) – répartition par quotes-parts indirecte

Pharma SA est active dans le domaine de la pharmacologie. Elle assume sa propre recherche et développement (« R&D »). Elle a son siège dans le canton A. Elle a un for secondaire d'exploitation dans le canton B.

La société réalise en 2020 un bénéfice d'exploitation de CHF 120'000.

Les déductions RFFA sont les suivantes :

- Les revenus de brevet et droits comparables après application du quotient nexus se montent à CHF 100'000.
- Les frais de R&D qualifiant pour la déduction supplémentaire se montent à CHF 90'000.
- La déduction pour autofinancement se monte à CHF 50'000.

Le bénéfice d'exploitation est réparti selon la méthode par quotes-parts indirecte sur la base du chiffre d'affaires après préciput de 20%. Le chiffre d'affaires est réalisé à hauteur de 30% dans le canton A et 70% dans le canton B.

Les deux cantons admettent une déduction pour brevets et droits comparables de 90%.

Le canton A admet une déduction supplémentaire en matière de R&D de 20%, le canton B de 50%.

Seul le canton B admet une déduction pour autofinancement.

La limitation de la réduction fiscale pour le canton A selon l'article 25b alinéa 1 LHID est de 10%. Elle est de 70% pour le canton B.

Répartition du point de vue des cantons A

Période fiscale 2020 - Bénéfice	Total	Canton A	Canton B
<i>Quotes-parts chiffre d'affaires</i>		30%	70%
Bénéfice d'exploitation selon les comptes	120'000		
Corrections fiscales	0		
Résultat d'exploitation fiscal	120'000		
- Préciput 20%		24'000	
- Solde par quotes-parts		28'800	67'200
Bénéfice imposable avant déductions RFFA	120'000	52'800	67'200
<i>Quotes-parts d'exploitation</i>		44.0%	56.0%
Déduction pour brevets (90%)	-90'000	-39'600	-50'400
Déduction max. R&D (20%)	-18'000	-7'920	-10'080
Déduction pour autofinancement	0	0	0
Total des déductions	-108'000	-47'520	-60'480
Limitation de la réduction fiscale (art. 25b LHID) pour l'ensemble de l'entreprise	96'000	42'240	53'760
Compensation de la limitation de la réduction fiscale entre les cantons	0	0	0
Bénéfice net imposable après déductions RFFA	108'000	47'520	60'480
<i>Rapport entre le bénéfice net imposable après limitation globale et le bénéfice imposable avant mesures RFFA</i>		90%	90%

Répartition du point de vue du canton B

Période fiscale 2020 - Bénéfice	Total	Canton A	Canton B
<i>Quotes-parts chiffre d'affaires</i>		30%	70%
Bénéfice d'exploitation selon les comptes	120'000		
Corrections fiscales	0		
Résultat d'exploitation fiscal	120'000		
- Préciput 20%		24'000	
- Solde par quotes-parts		28'800	67'200
Bénéfice imposable avant déductions RFFA	120'000	52'800	67'200
<i>Quotes-parts d'exploitation</i>		44%	56%
Déduction pour brevets (90%)	-90'000	-39'600	-50'400
Déduction max. R&D (50%)	-45'000	-19'800	-25'200
Déduction pour autofinancement*	-50'000	-22'000	-28'000
Total des déductions	-185'000	-81'400	-103'600
Limitation de la réduction fiscale (art. 25b LHID) pour l'ensemble de l'entreprise	101'000	44'440	56'560
Compensation de la limitation de la réduction fiscale entre les cantons	0	0	0
Bénéfice net imposable après déductions RFFA	36'000	15'840	20'160
<i>Rapport entre le bénéfice net imposable après limitation globale et le bénéfice imposable avant mesures RFFA</i>		30%	30%

* La déduction pour autofinancement doit être répartie entre les cantons de manière identique aux autres intérêts passifs. En conséquence, la déduction pour autofinancement est répartie sur les cantons d'exploitation selon leur quote-part sur le bénéfice.

Exemple 7 Sortie d'un régime fiscal spécial avec step-up ou application du taux distinct, dépassement de la limitation de la réduction fiscale (art. 25b et 78g LHID) – répartition par quotes-parts indirecte

Pharma SA est active dans le domaine de la pharmacologie. Elle a son siège dans le canton A. Elle a un for secondaire d'exploitation dans le canton B et un immeuble de placement dans le canton C.

La société perd son régime fiscal de société de domicile au 31 décembre 2019. La valeur du goodwill de l'entreprise (plus-value créée par le contribuable lui-même) se monte à CHF 2'000'000. L'entier de l'activité de la société est réalisé à l'étranger.

Les cantons A et C appliquent la méthode dite du « step-up » lors de la sortie d'un régime fiscal privilégié : le step-up se monte à CHF 1'600'000 (CHF 2'000'000 x « taux du régime » à 80%). Les cantons A et C n'effectuent aucune imposition à la sortie du statut.

Le canton B applique la méthode du taux distinct. Les bénéfices des années 2020 à 2024 pourront bénéficier de l'imposition distincte jusqu'à concurrence d'un bénéfice global de CHF 1'600'000.

La limitation de la réduction fiscale selon l'article 25b alinéa 1 LHID est de 70% pour les trois cantons.

Période fiscale 2019

La société réalise en 2019 un bénéfice d'exploitation de CHF 120'000 et un rendement immobilier de CHF 80'000. Le bénéfice d'exploitation est réparti selon la méthode par quotes-parts indirecte sur la base des facteurs de production sans préciput. Les facteurs de production sont répartis à hauteur de 30% dans le canton A et 70% dans le canton B.

Répartition du point de vue des cantons A, B et C

Période fiscale 2019 - Bénéfice	Total	Canton A	Canton B	Canton C
<i>Quotes-parts facteurs de production</i>		30%	70%	
Rendement immeuble placement	80'000			80'000
Bénéfice d'exploitation selon les comptes	120'000			
Corrections fiscales	0			
Résultat d'exploitation fiscal	120'000			
- Préciput 0%		0		
- Solde par quotes-parts		36'000	84'000	
Bénéfice imposable avant déductions RFFA supplémentaires	200'000	36'000	84'000	80'000
<i>Quotes-parts d'exploitation</i>		30%	70%	
Sortie du régime fiscal de société de domicile	0	0	0	
Limitation de la réduction fiscale (art. 25b LHID) pour l'ensemble de l'entreprise	0	0	0	0
Compensation de la limitation de la réduction fiscale entre les cantons	0	0	0	0
Bénéfice net imposable après déductions RFFA	200'000	36'000	84'000	80'000
<i>Rapport entre le bénéfice net imposable après limitation globale et le bénéfice imposable avant mesures RFFA</i>		100%	100%	100%

Période fiscale 2020

La société réalise en 2020 un bénéfice d'exploitation de CHF 200'000 et un rendement immobilier de CHF 60'000. Le bénéfice d'exploitation est réparti selon la méthode par quotes-parts indirecte sur la base des facteurs de production sans préciput. Les facteurs de production sont répartis à hauteur de 40% dans le canton A et 60% dans le canton B.

Répartition du point de vue du canton A

Période fiscale 2020 - Bénéfice	Total	Canton A	Canton B	Canton C
<i>Quotes-parts facteurs de production</i>		40%	60%	
Rendement immeuble placement	60'000			60'000
Bénéfice d'exploitation selon les comptes	200'000			
Corrections fiscales	0			
Résultat d'exploitation fiscal	200'000			
- Préciput 0%		0		
- Solde par quotes-parts		80'000	120'000	
Bénéfice imposable avant déductions RFFA	260'000	80'000	120'000	60'000
<i>Quotes-parts d'exploitation</i>		40.0%	60.0%	
Amortissement du goodwill*	-160'000	-64'000	-96'000	
Limitation de la réduction fiscale (art. 25b LHID) pour l'ensemble de l'entreprise**	0	0	0	0
Compensation de la limitation de la réduction fiscale entre les cantons***	0	8'000	12'000	-20'000
Bénéfice net imposable après déductions RFFA	100'000	24'000	36'000	40'000
<i>Rapport entre le bénéfice net imposable après limitation globale et le bénéfice imposable avant mesures RFFA</i>		30%	30%	67%

* Le goodwill de CHF 1'600'000 est amorti sur 10 ans.

** Selon l'article 78g LHID, les amortissements des réserves latentes, y compris le goodwill, liées à la sortie d'un régime fiscal selon l'ancien article 28 alinéas 2 à 4 LHID sont pris en compte dans le calcul de la limitation de la réduction fiscale selon l'article 25b LHID. Pour l'entreprise, il n'y a globalement aucun dépassement de la limitation de la réduction fiscale étant donné que l'amortissement de CHF 160'000 est inférieur à 70% du bénéfice de CHF 260'000, soit CHF 182'000.

*** L'amortissement du goodwill de CHF 64'000 dans le canton A peut être octroyé à hauteur de ce montant uniquement en raison du rendement de l'immeuble de placement. Le rendement immobilier de CHF 60'000 permet d'augmenter la déduction à hauteur de CHF 8'000 (CHF 64'000 \cdot (80'000 x 70%)). En conséquence, le canton dans lequel est localisé le rendement immobilier doit supporter la part de l'amortissement qui excède le 70% du résultat d'exploitation.

Répartition du point du vue du canton B

Période fiscale 2020 - Bénéfice	Total	Canton A	Canton B	Canton C
<i>Quotes-parts facteurs de production</i>		40%	60%	
Rendement immeuble placement	60'000			60'000
Bénéfice d'exploitation selon les comptes	200'000			
Corrections fiscales	0			
Résultat d'exploitation fiscal	200'000			
- Préciput 0%		0		
- Solde par quotes-parts		80'000	120'000	
Bénéfice imposable avant déductions RFFA	260'000	80'000	120'000	60'000
<i>Quotes-parts d'exploitation</i>		40%	60%	
Amortissement du goodwill	0	0	0	
Limitation de la réduction fiscale (art. 25b LHID) pour l'ensemble de l'entreprise*	0	0	0	0
Compensation de la limitation de la réduction fiscale entre les cantons	0	0	0	0
Bénéfice net imposable après déductions RFFA	260'000	80'000	120'000	60'000
<i>Rapport entre le bénéfice net imposable après limitation globale et le bénéfice imposable avant mesures RFFA</i>		100%	100%	100%
- Bénéfice imposable au taux distinct (80%)**	160'000	64'000	96'000	0
- Bénéfice imposable au taux ordinaire (20%)**	100'000	16'000	24'000	60'000

* Le calcul de la limitation de la réduction fiscale ne s'applique pas au calcul du taux distinct.

** Selon le canton B, le bénéfice annuel est réparti entre le taux distinct et le taux ordinaire selon le taux d'allègement qui prévalait dans l'ancien régime fiscal de statut de domicile. Il n'y a aucune application du taux distinct pour les rendements immobiliers.

La société a droit à une imposition au taux distinct pour un bénéfice cumulé de CHF 1'600'000. Au 31 décembre 2020, le solde des réserves latentes imposables au taux distinct se monte à CHF 1'440'000 (CHF 1'600'000 ./. CHF 160'000).

Répartition du point de vue du canton C

Comme les dispositions légales du canton C sont identiques à celles du canton A, la répartition intercantonale établie au point de vue du canton A est également valable pour le canton C.

Exemple 8 Impôt sur le capital – sortie d’un régime fiscal spécial avec step-up ou application du taux distinct, goodwill d’immigration et allègement de l’impôt sur le capital (art. 24c, 29 et 78g LHID) – répartition par quotes-parts indirecte

Pharma SA est active dans le domaine de la pharmacologie. Elle a son siège dans le canton A. Elle a un for secondaire d’exploitation dans le canton B et un immeuble de placement dans le canton C.

En 2020, les actifs immobilisés se montent à CHF 3'000'000. Ils sont répartis à raison de 50%, 30% et 20% dans les cantons A, B et C. Les actifs circulants de CHF 2'000'000 sont répartis à raison de 62% dans le canton A et 38% dans le canton B. Les participations de CHF 1'000'000 sont attribuées au siège.

La société fait valoir une réserve latente sur un brevet provenant de l’étranger pour CHF 500'000. Ce brevet est attribué intégralement au siège.

Le goodwill (plus-value créée par le contribuable lui-même) lié à la sortie du régime fiscal spécial se monte à CHF 1'000'000.

Les fonds propres au bilan se montent à CHF 2'000'000.

Les cantons A et C appliquent la méthode du « step-up » lors de la sortie d’un régime fiscal privilégié. Le canton B applique la méthode du taux distinct.

Les cantons A et B ont introduit une réduction de 50% de l’impôt sur le capital propre afférant aux droits de participation. Le canton C n’a pas introduit cette mesure.

Répartition du point de vue du canton A

Période fiscale 2020 - Capital	Total	Canton A	Canton B	Canton C
Actifs immobilisés	3'000'000	1'500'000	900'000	600'000
Actifs circulants	2'000'000	1'240'000	760'000	
Participations	1'000'000	1'000'000		
Réserve latente sur brevet	500'000	500'000		
Total des actifs	6'500'000	4'240'000	1'660'000	600'000
<i>Quotes-parts actifs d'exploitation</i>		71.9%	28.1%	
Goodwill lié à la sortie du régime fiscal spécial ("step-up")*	1'000'000	719'000	281'000	
Actifs totaux déterminants fiscalement	7'500'000	4'959'000	1'941'000	600'000
<i>Quotes-parts actifs totaux</i>		66.1%	25.9%	8.0%
Capital imposable avant application de l'article 29 LHID**	3'500'000	2'313'500	906'500	280'000
Allègement de 50% sur les participations***	-233'333	-233'333		
Capital imposable	3'266'667	2'080'167	906'500	280'000

* La plus-value créée par le contribuable lui-même a été générée par l'entier de l'exploitation. De ce fait, elle est répartie sur la base des quotes-parts des actifs d'exploitation.

** Les fonds propres selon le bilan commercial se montent à CHF 2'000'000. Le capital imposable correspond aux fonds propres augmentés de la réserve latente sur brevet de CHF 500'000 et du goodwill lié à la sortie du régime fiscal spécial de CHF 1'000'000.

*** Les participations représentent 13.333% du total des actifs (CHF 1'000'000 / CHF 7'500'000). Une déduction de 50% peut être accordée sur les fonds propres fiscalement déterminants correspondants, à savoir CHF 233'333 (CHF 3'500'000 x 13.333% x 50%). Comme les participations sont localisées au siège, la déduction correspondante est également attribuée au siège.

Répartition du point du vue du canton B

Période fiscale 2020 - Capital	Total	Canton A	Canton B	Canton C
Actifs immobilisés	3'000'000	1'500'000	900'000	600'000
Actifs circulants	2'000'000	1'240'000	760'000	
Participations	1'000'000	1'000'000		
Réserve latente sur brevet	500'000	500'000		
Total	6'500'000	4'240'000	1'660'000	600'000
<i>Quotes-parts actifs d'exploitation</i>		71.9%	28.1%	
Goodwill lié à la sortie du régime fiscal spécial ("step-up")	0	0	0	
Actifs totaux déterminants fiscalement	6'500'000	4'240'000	1'660'000	600'000
<i>Quotes-parts actifs totaux</i>		65.2%	25.5%	9.2%
Capital imposable avant application de l'article 29 LHID*	2'500'000	1'630'000	637'500	230'000
Allègement de 50% sur les participations**	-192'308	-192'308		
Capital imposable	2'307'692	1'437'692	637'500	230'000

* Les fonds propres selon le bilan commercial se monte à CHF 2'000'000. Le capital imposable correspond aux fonds propres augmentés de la réserve latente sur brevet de CHF 500'000. Comme le canton B applique la solution du taux distinct, il n'y a pas de réserve imposée sur le goodwill (plus-value générée par le contribuable lui-même) lié à la sortie du régime fiscal spécial.

** Les participations représentent 15.38% du total des actifs (CHF 1'000'000 / CHF 6'500'000). Une déduction de 50% peut être accordée sur les fonds propres fiscalement déterminants correspondants, à savoir CHF 192'308 (CHF 2'500'000 x 15.385% x 50%). Comme les participations sont localisées au siège, la déduction correspondante est également attribuée au siège.

Répartition du point de vue du canton C

Période fiscale 2020 - Capital	Total	Canton A	Canton B	Canton C
Actifs immobilisés	3'000'000	1'500'000	900'000	600'000
Actifs circulants	2'000'000	1'240'000	760'000	
Participations	1'000'000	1'000'000		
Réserve latente sur brevet	500'000	500'000		
Total	6'500'000	4'240'000	1'660'000	600'000
<i>Quotes-parts actifs d'exploitation</i>		71.9%	28.1%	
Goodwill lié à la sortie du régime fiscal spécial ("step-up")	1'000'000	719'000	281'000	
Actifs totaux déterminants fiscalement	7'500'000	4'959'000	1'941'000	600'000
<i>Quotes-parts actifs totaux</i>		66.1%	25.9%	8.0%
Capital imposable avant application de l'article 29 LHID	3'500'000	2'313'500	906'500	280'000
Allègement sur les participations	0	0		
Capital imposable	3'500'000	2'313'500	906'500	280'000

Exemple 9 Déduction pour brevets avec coûts d'entrée et dépassement de la limitation de la réduction fiscale (art. 24b et 25b LHID) – répartition par quotes-parts indirecte

Pharma SA est active dans le domaine de la pharmacologie. Elle assume sa propre recherche et développement (« R&D »). Elle a son siège dans le canton A. Elle a un for secondaire d'exploitation dans le canton B et un immeuble de placement dans le canton C.

La société réalise en 2021 un bénéfice d'exploitation de CHF 120'000 et un rendement immobilier de CHF 80'000.

Les revenus de brevet après application du quotient nexus se montent à CHF 100'000 en 2021. Le coût d'entrée dans la « patent box » selon l'article 24b alinéa 3 LHID se monte à CHF 350'000.

Le bénéfice d'exploitation est réparti selon la méthode par quotes-parts indirecte sur la base du chiffre d'affaires après préciput de 20%. Le chiffre d'affaires est réalisé à hauteur de 30% dans le canton A et 70% dans le canton B.

Le canton A impose le coût d'entrée selon une imposition distincte à un taux spécial réduit. Le canton B impose le coût d'entrée sans disposition particulière. Le canton C impute le coût d'entrée sur les bénéfices futurs provenant des brevets.

Les cantons A et C admettent une déduction pour brevets de 90%. Le canton B admet une déduction pour brevet de 50%.

Les trois cantons appliquent une limitation de la réduction fiscale de 70% selon l'article 25b LHID.

Répartition du point de vue du canton A

Période fiscale 2021 - Bénéfice	Total	Canton A	Canton B	Canton C
<i>Quotes-parts chiffre d'affaires</i>		30%	70%	
Rendement immeuble placement	80'000			80'000
Bénéfice d'exploitation selon les comptes	120'000			
Corrections fiscales	0			
Résultat d'exploitation fiscal	120'000			
- Préciput 20%		24'000		
- Solde par quotes-parts		28'800	67'200	
Bénéfice imposable avant déductions RFFA	200'000	52'800	67'200	80'000
<i>Quotes-parts d'exploitation</i>		44.0%	56.0%	
Coût d'entrée pour le brevet*	0	0	0	
Bénéfice imposable après coût d'entrée pour le brevet	200'000	52'800	67'200	80'000
Déduction pour brevets (90%)	-90'000	-39'600	-50'400	
Limitation de la réduction fiscale (art. 25b LHID) pour l'ensemble de l'entreprise	0	0	0	0
Compensation de la limitation de la réduction fiscale entre les cantons	0	2'640	3'360	-6'000
Bénéfice net imposable après déductions RFFA	110'000	15'840	20'160	74'000
<i>Rapport entre le bénéfice net imposable après limitation globale et le bénéfice imposable avant mesures RFFA</i>		30%	30%	93%

* Le canton A taxe, pour sa quote-part et de manière distincte, le coût d'entrée. Il n'y a donc aucun impact sur la répartition intercantonale du bénéfice.

Répartition du point de vue du canton B

Période fiscale 2021 - Bénéfice	Total	Canton A	Canton B	Canton C
<i>Quotes-parts chiffre d'affaires</i>		30%	70%	
Rendement immeuble placement	80'000			80'000
Bénéfice d'exploitation selon les comptes	120'000			
Corrections fiscales	0			
Résultat d'exploitation fiscal	120'000			
- Préciput 20%		24'000		
- Solde par quotes-parts		28'800	67'200	
Bénéfice imposable avant déductions RFFA	200'000	52'800	67'200	80'000
<i>Quotes-parts d'exploitation</i>		44.0%	56.0%	
Coût d'entrée pour le brevet*	350'000	154'000	196'000	
Bénéfice imposable après coût d'entrée pour le brevet	550'000	206'800	263'200	80'000
Déduction pour brevets (50%)	-50'000	-22'000	-28'000	
Limitation de la réduction fiscale (art. 25b LHID) pour l'ensemble de l'entreprise	0	0	0	0
Compensation de la limitation de la réduction fiscale entre les cantons	0	0	0	0
Bénéfice net imposable après déductions RFFA	500'000	184'800	235'200	80'000
<i>Rapport entre le bénéfice net imposable après limitation globale et le bénéfice imposable avant mesures RFFA</i>		89%	89%	100%

* Le coût d'entrée des brevets est réparti sur la base des quotes-parts d'exploitation.

Répartition du point de vue du canton C

Période fiscale 2021 - Bénéfice	Total	Canton A	Canton B	Canton C
<i>Quotes-parts chiffre d'affaires</i>		30%	70%	
Rendement immeuble placement	80'000			80'000
Bénéfice d'exploitation selon les comptes	120'000			
Corrections fiscales	0			
Résultat d'exploitation fiscal	120'000			
- Préciput 20%		24'000		
- Solde par quotes-parts		28'800	67'200	
Bénéfice imposable avant déductions RFFA	200'000	52'800	67'200	80'000
<i>Quotes-parts d'exploitation</i>		44.0%	56.0%	
Coût d'entrée pour le brevet*	0	0	0	
Bénéfice imposable après coût d'entrée pour le brevet	200'000	52'800	67'200	80'000
<i>Revenu des brevets : CHF 100'000</i>				
<i>./. imputation du coût d'entrée: CHF - 100'000</i>				
<i>Revenu après imputation : CHF 0</i>				
Déduction pour brevet (90%)*	0	0	0	0
Limitation de la réduction fiscale (art. 25b LHID) pour l'ensemble de l'entreprise	0	0	0	0
Compensation de la limitation de la réduction fiscale entre les cantons	0	0	0	0
Bénéfice net imposable après déductions RFFA	200'000	52'800	67'200	80'000
<i>Rapport entre le bénéfice net imposable après limitation globale et le bénéfice imposable avant mesures RFFA</i>		100%	100%	100%

* Le revenu des brevets est compensé jusqu'à hauteur du coût d'entrée de CHF 350'000.
La réduction accordée pour la période fiscale 2021 est de CHF 0.