

Introduction du régime patent box en droit fiscal suisse harmonisé

Yerly Delphine
Prix OREF - Juin 2016

Table des matières

Bibliographie	2
Table des abréviations.....	8
I. Introduction et exposé du problème	10
II. Le régime patent box en général.....	12
1) Qu'est-ce qu'un régime patent box ?.....	12
2) Quels sont les objectifs d'un régime patent box ?.....	13
3) Le régime patent box est-il efficace ?.....	16
III. Pourquoi introduire un régime patent box en droit fiscal suisse ?.....	18
1) Le traitement actuel des revenus de la propriété intellectuelle en droit fiscal suisse	18
2) Naissance du régime de patent box en droit fiscal suisse	19
IV. Quelles sont les contraintes extérieures auxquelles le modèle suisse de patent box doit se plier ?	22
1) La concurrence fiscale dommageable	23
2) Les aides d'Etat	23
V. Quels sont les principes constitutionnels à respecter pour introduire un régime patent box en droit fiscal suisse?	25
1) L'entorse au principe d'égalité de traitement se justifie-t-elle au regard de la Constitution ?	26
2) L'entorse constitutionnelle représente-t-elle un intérêt public prépondérant ?	27
3) L'entorse constitutionnelle est-elle proportionnelle ?	28
4) L'entorse constitutionnelle respecte-t-elle l'égalité de traitement interne ?.....	30
5) L'entorse constitutionnelle ne contrevient elle pas à la liberté économique ?	31
VI. Quel modèle de patent box la Suisse a-t-elle choisi d'implémenter dans la RIE III ?	32
1) Description générale du modèle.....	33
2) Conditions d'applications et mécanisme de l'allègement.....	34
a) À quels contribuables s'adresse le régime patent box ?	34
b) Pour quels actifs le régime patent box est-il ouvert ?	34
i. Les brevets.....	35
ii. Les droits analogues.....	36
iii. Peut-on avoir une approche territoriale de la notion de brevets et droits analogues ?.....	41
iv. A partir de quelle date l'avantage du régime "patent box" peut-il être octroyé ?.....	41
c) Comment détermine-t-on les revenus pouvant bénéficier du régime patent box ?.....	42
d) Comment se calcule le ratio Nexus ?	44
i. Présentation de l'approche Nexus.....	44
ii. Constitutionnalité de l'approche Nexus.....	47
e) Quel est le mécanisme de l'allègement ?.....	48
f) Quelles sont les conséquences de l'entrée dans le régime « patent box »?.....	49
g) Quel type de procédure de suivi des dépenses et des revenus faut-il mettre en place (tracking and tracing) ?.....	53
VII. Conclusion.....	55

Bibliographie

ALSTADSÆTER ANNETTE / BARRIOS SALVADOR / NICODEME GAETAN / SKONIECZNA AGNIESZKA MARIA / VEZZANI ANTONIO, *Patent Boxes Design, Patents Location and Local R&D* in Taxation Papers No. 57, 2015. (cité: ALSTADSÆTER et al.)

ARGINELLI PAOLO, *Innovation through R&D Tax Incentives: Some Ideas for a Fair and Transparent Tax Policy* in World Tax Journal, 2015, p. 3 et ss. (cité: ARGINELLI PAOLO, *Innovation*)

ATKINSON ROBERT D. / ANDES SCOTT, *Patent Boxes: Innovation in Tax Policy and Tax Policy for Innovation*, Washington, 2011. (cité: ATKINSON ROBERT D. / ANDES SCOTT, *Patent Boxes*)

AUBERT JEAN-FRANÇOIS / MAHON PASCAL, *Petit Commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999*, Zurich/Bâle/Genève, 2003. (cité: MAHON PASCAL / AUBERT JEAN-FRANÇOIS, *Petit commentaire*)

BERNARD ANDREW B. / REDDING STEPHEN / SCHOTT PETER K., *Comparative Advantage and Heterogeneous Firms* in The Review of Economics Studies Vol. 74 (1), 2004, p. 31-66. (cité: BERNARD ANDREW B et al.)

BÖHM TOBIAS / KARKINSKY TOM / RIEDEL NADINE, *The Impact of Corporate Taxes on R&D and Patent Holdings* in NBER TAPES Conference, 2012. (cité: BÖHM TOBIAS et al.)

BORGHI MARCO, *Commentaire de la Constitution de 1874*, ad art. 27sexies (1988).

CHAIHLOUDJ WALID, *Les stratégies fiscales de l'industrie pharmaceutique. Regard sur l'attractivité des Patent Boxes et la pratique des corporate inversion tax deal* in Lexisnexis Jurisclasseur, Janvier 2016, p. 12-17. (cité: CHAIHLOUDJ WALID)

CHATAGNY FLORIAN / KÖTHENBÜRGER MARKO / STIMMELMAYR MICHAEL, *Introducing an IP Licence Box in Switzerland: Quantifying the Effects* in KOF Working Papers No. 390, 2015. (cité: CHATAGNY FLORIAN et al.)

COHEN MOSHE, *Corporate Governance Law: Firm Heterogeneity and the Market for Corporate Domicile*, Columbia, 2012. non publié disponible <http://ssrn.com/abstract=2116536> (cité: COHEN MOSHE, *Corporate Governance Law*)

DANON ROBERT, *La troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III)* in IFF Forum für Steuerrecht 2016(2), 2016, p.276-325. (cité : DANON ROBERT, *La RIE III*)

DANON ROBERT, *Avis de droit, La constitutionnalité des mesures fiscales proposées par la troisième réforme de l'entreprise (RIE III)*, 2015. (cité : DANON ROBERT, *Avis de droit*)

DANON ROBERT, *Tax incentives on Research and Development (R&D), General Report* in IFA Cahiers Vol. 100A, Bâle, 2015. (cité: DANON ROBERT, *IFA 2015*)

DANON ROBERT, *La refonte de la fiscalité internationale des entreprises : Analyse des possibles incidences pour la Suisse au regard de questions choisies* in IFF Forum für Steuerrecht 2014(1), 2014, p.16-68. (cité : DANON ROBERT, *La refonte*)

DEVEREUX MICHAEL / LOCKWOOD BEN / REDOANO MICHELA, *Horizontal and Vertical Indirect Tax Competition: Theory and Some Evidence from the USA* in Warwick economic research papers (No.704), 2004, p. 451-479. (cité: DEVEREUX MICHAEL et al.)

DE MOOIJ RUUD / EDERVEEN SJEFF, *Taxation and Foreign Direct Investment: A Synthesis of Empirical Research*, in International Tax and Public Finance Vol. 10 (6), 2003, p. 673-693. (cité: DE MOOIJ RUUD et al.)

DUTTA SOUMITRA / LANVIN BRUNO / WUNSCH-VINCENT SACHA (Edits.), *The Global Innovation Index 2015 Effective Innovation Policies for Development*, Fontainebleau, Ithaca, Geneva, 2015. (cité : DUTTA SOUMITRA / LANVIN BRUNO / WUNSCH-VINCENT SACHA, *The Global Innovation Index 2015*)

ERNST CHRISTOF / RICHTER KATHARINA / RIEDEL NADINE, *Corporate Taxation and the Quality of Research and Development* in CESifo Working Paper Series No. 4139, 2013. (cité: ERNST CHRISTOF et al.)

ERNST CHRISTOF / SPENGLER CHRISTOPH, *Taxation, R&D Tax Incentives and Patent Application in Europe* in ZEW - Centre for European Economic Research Discussion Paper No. 11-024, 2011. (cité: ERNST CHRISTOF / SPENGLER CHRISTOPH, *R&D Tax Incentives and Patent Application*)

EVERS LISA, *Intellectual Property Box Regimes: Tax Planning, Effective Tax Burdens, and Tax Policy Options*, these, Mannheim, 2015. (cité: EVERS LISA)

EVERS LISA / MILLER HELEN / SPENGLER CHRISTOPH, *Intellectual Property Box Regimes: Effective Tax Rates and Tax Policy Considerations* in Centre for European Economic Research Discussion Paper, 2013. (cité: EVERS LISA / MILLER HELEN / SPENGLER CHRISTOPH, *Intellectual Property Box Regimes*)

EZELL STEPHEN J. / ATKINSON ROBERT D., *RAND's Rose-Colored Glasses: How RAND's Report on U.S. Competitiveness in Science and Technology Gets It Wrong*, Washington, 2008. (cité: EZELL STEPHEN J. / ATKINSON ROBERT D., *RAND's Rose-Colored Glasses*)

FELDER MARCO, *IP Boxes from a European, Liechtenstein and Swiss Perspective*, thèse, Neuchâtel, 2013. (cité: FELDER MARCO)

GENTSCH DANIEL / MATTEOTTI RENÉ / ROTH PHILIPP, *Aufwandseitige Förderung von Forschung und Entwicklung, Vorschlag für eine verfassungskonforme und standortfördernde Ausgestaltung von Art. 25a Abs. 2 E-StHG* in Expert Focus 2015/12, p. 1058-1062. (cité: GENTSCH DANIEL / MATTEOTTI RENÉ / ROTH PHILIPP, *Förderung*)

GRAETZ MICHAEL J. / DOUD RACHAEL, *Technological innovation, international competition, and the challenges of international income taxation* in Columbia Law Review, Vol. 113, 2013, p. 347-

446. (cit : GRAETZ MICHAEL J. /DOUD RACHAEL, *Technological innovation, international competition*)

GRIFFITH RACHEL / MILLER HELEN / O'CONNELL MARTIN, *Ownership of intellectual property and corporate taxation* in *Journal of Public Economics* Vol. 112, 2014, p. 12-23.(cit : GRIFFITH RACHEL / MILLER HELEN / O'CONNELL MARTIN, *Ownership*)

GRIFFITH RACHEL / MILLER HELEN / O'CONNELL MARTIN, *Corporate Taxes and the Location of Intellectual Property* in CEPR Discussion Paper No. DP8424, 2011. (cit : GRIFFITH RACHEL / MILLER HELEN / O'CONNELL MARTIN, *Corporate Taxes*)

GRIFFITH RACHEL / MILLER HELEN / O'CONNELL MARTIN; *Corporate Taxes and Intellectual Property: Simulating the Effect of Patent Boxes*, Londres, 2010. (GRIFFITH RACHEL / MILLER HELEN / O'CONNELL MARTIN, *Corporate Taxes and Intellectual Property*)

HÄNNI PETER, ad art. 64 BV in Waldmann / Besler /Epiney ( d.), *Basler Kommentar, Bundesverfassung*, B le, 2015. (cit  : HÄNNI PETER, *Basler Kommentar*, ad art. 64 BV)

KLETTE TOR JACOB / MOEN JARLE / GRILICHES ZVI, *Do subsidies to commercial R&D reduce market failures? Microeconomics evaluation studies* in *Research Policy* 29, 2000, p. 471-495 (cit : KLETTE TOR JACOB / MOEN JARLE / GRILICHES ZVI, *Do subsidies to commercial R&D reduce market failures?*)

LIPSEY ROBERT E., *Measuring the Location of Production in a World of Intangible Productive Assets, FDI, and Intrafirm Trade* in *Review of Income and Wealth*, Vol. 56 (1), 2008, p. 99-110. (cit : LIPSEY ROBERT E.)

LUJA RAYMOND H.C., *Should fiscal state aid go global ?* in *EC Tax Review*, 2007, p. 231. (cit : LUJA RAYMOND, *Global state aid*)

LYCHAGIN SERGEY / PINKSE JORIS / SLADE MARGARET E. / VAN REENEN JOHN, *Spillovers in space: Does geography matter?* in *The Journal of Industrial Economics*, Vol. 64 (2), 2016, p. 295-335 (cit : LYCHAGIN SERGEY et al.)

MATTEOTTI REN  / ROTH PHILIPP, *The OECD's Modified Nexus Approach for Patent Boxes – Is BEPS leading towards coherence or distortion in taxing income from intellectual property?* in *ASA* 83, 2015, p. 755-780. (cit : MATTEOTTI REN  / ROTH PHILIPP, *Nexus*)

MATTEOTTI REN  / ROTH PHILIPP, *Die Unternehmenssteuerreform III zwischen Wettbewerbsf higkeit und Kompatibilit t - Enge Handlungsspielr ume in einem stark regulierten internationalen Umfeld* in *ASA* 81, 2013, p. 681-735 (cit : MATTEOTTI REN  / ROTH PHILIPP, *USR III*)

MCKENZIE KENNETH J / SERSHUN NATALIA, *Taxation and R&D: An Investigation of Push and Pull Effects* in IAPR Technical paper series, TP-05015, 2015. (cit : MCKENZIE KENNETH J / SERSHUN NATALIA, *Taxation and R&D*)

MELITZ MARC J., *The Impact of Trade on Intra-Industry Reallocations and Aggregate Industry Productivity* in *Econometrica*, Vol. 71 (6), 2003, p. 1695-1725. (cité: MELITZ MARC J.)

MURILLO FELIPE ALONSO, *Tax incentives on Research and Development (R&D), Spain Report* in IFA Cahiers Vol. 100A, Bâle, 2015.(cité: MURILLO FELIPE ALONSO, *Rapport national*)

OBERSON XAVIER, *Droit fiscal suisse*, 4e édition, Bâle, 2012. (cité: OBERSON XAVIER, *Droit fiscal suisse*)

OBRIST THIERRY / YERLY DELPHINE, *Traitement fiscal de la recherche et développement en Suisse ou l'histoire du réveil d'une belle au bois dormant* in *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, 2016/1, p.122-133. (cité: OBRIST THIERRY / YERLY DELPHINE)

OBRIST THIERRY, *Introduction au droit fiscal suisse*, Bâle / Neuchâtel, 2015. (cité: OBRIST THIERRY, *Introduction au droit fiscal*)

OBRIST THIERRY, *Tax incentives on Research and Development (R&D), Swiss Report* in IFA Cahiers Vol. 100A, Bâle, 2015. (cité: OBRIST Thierry, *Rapport national*)

ROMER PAUL M., *Increasing Returns and Long Run Growth* in *Journal of Political Economy* ,Vol. 94(5), 1986, p. 1002-1037. (cité: ROMER PAUL M., *Increasing Returns*)

ROTH PHILIPP / HAUSMANN RAINER / MEYER-NANDI SATHI, *Die Patentbox als Steuerplanungsmodell für KMU, Interessante Möglichkeit im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III* in *Expert Focus* 3/2016, 2016, p. 189-196. (cité: ROTH PHILIPP / HAUSMANN RAINER / MEYER-NANDI SATHI, *KMU*)

SCHWARZ PETER, *Rationale, design and effectiveness of R&D tax measures* in: *ASA* Vol. 83(11-12), 2015, p. 709-730. (cité: SCHWARZ PETER)

SOLOW ROBERT M., *A Contribution to the Theory of Economics Growth* in *The Quarterly Journal of Economics*, Vol. 70(1), 1956, p. 65 – 94. (cité: SOLOW ROBERT M., *Theory of Economics Growth*)

SULLIVAN MARTIN A., *A History Lesson for A Future Patent Box* in *Tax Notes*, 7.09.2015, p. 1036 et 1038 (cite: SULLIVAN MARTIN A., *History*)

SULLIVAN MARTIN A., *Economic Analysis: Patent Boxes, Research Credits, or Lower Rates?* in *Tax Notes* 01.06.2015, p. 1-4.(cite: SULLIVAN MARTIN A., *Economic Analysis*)

YERSIN DANIELLE, *Les buts extra-fiscaux assignés aux impôts directs, au regard de quelques principes constitutionnels*, in *Steuerrecht im Rechtsstaat*, Festschrift Francis Cagianut, Berne 1990, p. 47ss (cité : YERSIN DANIELLE, *Les buts extra-fiscaux*)

Documents officiels

COMMISSION EUROPÉENNE, *A study on R&D tax incentives: Final Report* in Taxation Papers No. 52, Luxembourg, 2014. (cité: COMMISSION EUROPÉENNE, *Study on R&D*)

COMMUNICATION DE LA COMMISSION AU PARLEMENT EUROPÉEN ET AU CONSEIL DU 29.01.2016, *Stratégie extérieure pour une imposition effective*, COM(2016) 024 final. (cité : Communication de la Commission au parlement européen et au conseil du 29.01.2016)

COMMUNICATION DE LA COMMISSION AU PARLEMENT EUROPÉEN ET AU CONSEIL, *Plan d'action pour renforcer la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales*, COM(2012) 722 final. (cité : COMMUNICATION DE LA COMMISSION AU PARLEMENT EUROPÉEN ET AU CONSEIL, *Plan d'action 2012*)

COMMUNICATION DE LA COMMISSION AU CONSEIL, AU PARLEMENT ET AU COMITÉ ÉCONOMIQUE ET SOCIAL EUROPÉEN DU 22.11.2006, *Vers une utilisation plus efficace des incitations fiscales en faveur de la recherche et développement*, COM(2006) 728 final. (cité : Communication de la Commission au conseil 22.11.2006)

COUNCIL DOCUMENT DU 11 DÉCEMBRE 2014, (ECOFIN) 16753/14. (cité : Council Document du 11 décembre 2014)

DÉPARTEMENT FÉDÉRAL DES FINANCES, *Rapport explicatif du 19 septembre 2014 sur la consultation relative à la loi fédérale sur l'amélioration des conditions fiscales en vue de renforcer la compétitivité du site entrepreneurial suisse*. (cité: Rapport explicatif 2014)

Message du Conseil Fédéral concernant la loi sur la réforme de l'imposition des entreprises III, FF 2015 p. 4613. (cité: Message RIE III)

OCDE, *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, Action 5 - Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, OECD Publishing, Paris, 2016. (cité: OCDE, *Action 5*)

OCDE, *The Innovation Imperative: Contributing to Productivity, Growth and Well-Being*, OECD Publishing, Paris, 2015. (cité: OCDE, *Innovation Imperative*)

OCDE, *Manuel de Frascati 2015: Méthode type proposée pour les enquêtes sur la recherche et le développement expérimental*, La mesure des activités scientifiques et technologiques, Éditions OCDE, Paris, 2015. (cité: Frascati)

OCDE, *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, OECD Publishing, Paris, 2014. (cité: OCDE, *Action 5 (2014)*)

OCDE, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris, 2013. (cité: OCDE, *BEPS 2013*)

OCDE, *R&D tax incentives: rationale, design, evaluation*, OECD Policy Brief OECD, Paris, 2010. (cité: OCDE, *Tax incentives*)

OFFICE FÉDÉRAL DE LA STATISTIQUE, *La recherche et le développement dans l'économie privée en Suisse 2012*, Berne, 2014. (cité: OFFICE FÉDÉRAL DE LA STATISTIQUE)

RAPPORT DU CODE OF CONDUCT GROUP (BUSINESS TAXATION) DU 11 DÉCEMBRE 2014, (16553/1/14) FISC 225 ECOFIN 1166. (cité: Rapport du Code of Conduct Group (Business Taxation) du 11 décembre 2014)

RAPPORT DU CODE OF CONDUCT GROUP (BUSINESS TAXATION) DU 29 NOVEMBRE 2013, (16656/13) FISC 226. (cité: Rapport du Code of Conduct Group (Business Taxation) du 29 novembre 2013)

RAPPORT DE L'ORGANE DE PILOTAGE À L'INTENTION DU DFF, *Mesures visant à renforcer la compétitivité fiscale de la Suisse (3e réforme de l'imposition des entreprises) du 11 décembre 2013* (cité : Rapport de décembre 2013).

Rapport du Conseil fédéral en réponse au postulat déposé par le conseiller national Antonio Hodgers le 11 décembre 2009(09.4298) du 6 mai 2011. (cité : Rapport allégement 2011)

Table des abréviations

Abs.	absatz
al.	alinéa
ALE	Accord du 22 juillet 1972 entre la Confédération suisse et la Communauté économique européenne, RS 0.632.401
ASA	Archive de droit fiscal suisse
ATF	arrêt du Tribunal fédéral
BEPS	based erosion and profit shifting
CEPR	Center for Economic Policy Research
CESifo	Center for Economic Studies and the Ifo Institute
CFC	controlled foreign company
CHF	franc suisse
CJUE	cours de justice de l'Union européenne
COM	Commission européenne
consid.	considérant
Cst.	Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999, RS 101
DFF	département fédéral des finances
ECOFIN	Conseil "Affaires économiques et financières"
EC	Economic Center
éd.	éditeur(s)
Edits	éditeurs
E-StHG	Entwurf- Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden
etc.	etcetera
FF	Feuille fédérale
G20	Groupe des vingt
HRM	HM revenue & customs
IFA	International Fiscal Association
IFF	Institut für Finanzwissenschaft und Finanzrecht
IP	Intellectual property
KMU	kleine und mittlere Unternehmen
LBI	Loi fédérale sur les brevets d'invention du 25 juin 1954, RS 232.14
LDA	Loi fédérale sur le droit d'auteur et les droits voisins du 9 octobre 1992, RS 231.1
LHID	Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990, RS 642.14
LIFD	Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990, RS 642.11
lit.	litera
MC-OCDE	modèle de convention de double imposition de l'organisation de coopération et de développement économiques
NBER	the National Bureau of Economic Research
No	numéro(s)
OCDE	organisation de coopération et de développement économiques
OMC	organisation mondiale du commerce
p.	page(s)

P-LHID	projet de modification de fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes
PLR	partie libéral radical
PME	petite(s) et moyenne(s) entreprise(s)
R&D	recherche et développement
RDAF	revue de droit administratif et de droit fiscal
R&D&I	recherche et développement et innovation
RIE III	réforme de l'imposition des entreprises III
RS	recueil systématique
ss.	suivant(e)(s)
UE	Union européenne
UK	United-Kingdom
USR III	droite Reform der Unternehmensbesteuerung
Vol.	Volume
ZEW	Zentrums für Europäische Wirtschaftsforschung

I. Introduction et exposé du problème

Pousser en cela par les nombreuses études économiques¹ démontrant les externalités positives² de l'innovation sur la création de valeur, les Etats cherchent depuis lors à la stimuler en instaurant des conditions cadres incitatives. Pour ce faire ils ont à disposition tant des mesures directes, telles que les subventions, qu'indirectes, comme les incitations fiscales à la R&D. Ces dernières visent à créer une dynamique vertueuse dans laquelle les acteurs économiques voyant leur charge fiscale diminuée utilisent les fonds pareillement libérés pour les investir dans des travaux de R&D ayant pour finalités d'augmenter leur profitabilité et partant celle de l'Etat qui a sacrifié au départ une partie de ses recettes fiscales³. En la matière il existe deux types d'outils agissant à des stades différents du processus d'innovation.

Dans un premier temps, ce sont les incitations input, de type super-déduction ou crédit d'impôt, qui, en réduisant le coût marginal de la recherche, soutiennent l'activité inventive de l'entreprise. Cette impulsion initiale est communément appelée le « push effect »⁴.

Cependant, dans un second temps, lorsque la recherche est couronnée de succès et donne naissance à un actif intangible, de nouvelles mesures sont nécessaires afin d'exhorter les entreprises à transformer cet immatériel en une source de revenu. C'est à ce stade, qu'interviennent les incitations output de type « patent box » en créant un « pull effect »⁵. En réduisant l'imposition des revenus des droits de la propriété intellectuelle et partant en augmentant leurs rentabilités, ses allègements fiscaux poussent les entreprises à entrer dans la phase lucrative de l'innovation, soit en vendant le bien incorporel soit en mettant en œuvre le processus d'industrialisation et/ou commercialisation. Par ailleurs, une telle taxation préférentielle permet d'attirer sur son territoire les revenus mobiles de la propriété intellectuelle et représente par conséquent un instrument puissant de compétitivité fiscale.

Tandis que de nombreux pays connaissent de telles incitations fiscales, la Suisse, tout en ne faisant pas appel à de pareilles prérogatives, peut se targuer de faire partie, en matière

¹ SOLOW ROBERT M., *Theory of Economics Growth*, p. 65 – 94; La théorie de la croissance endogène a son origine en 1986 dans un article de ROMER PAUL M., *Increasing Returns*, p. 1002-1037, qui lie la croissance au comportement, aux initiatives et au développement des compétences des agents économiques.

² L'externalité caractérise le fait qu'un agent économique crée, par son activité, un effet externe en procurant à autrui, sans contrepartie monétaire, une utilité ou un avantage de façon gratuite, ou au contraire une désutilité, un dommage sans compensation.

La R&D a deux impacts: 1) pour l'entreprise elle-même qui accroît ses connaissances utilisables et sa faculté d'absorption des connaissances externes ; 2) pour la société en générale car les connaissances générées se diffusent plus ou moins largement et ne peuvent pas être totalement appropriées par l'entreprise qui a consenti les investissements en R&D pour sa propre capacité d'innovation. La diffusion technologique peut en particulier bénéficier à d'autres entreprises et renforcer leur capacité concurrentielle. Les entreprises ne peuvent pas s'approprier tous les bénéfices de leur activité de R&D, ce qui a pour conséquence qu'elles auront tendance à sous investir par rapport à ce qui serait souhaitable du point de vue de la société, réduisant de fait le potentiel d'innovation au niveau national. Le soutien public a donc pour objectif de compenser les incitations insuffisantes des entreprises à investir dans la R&D en abaissant le coût final des investissements.

³ OCDE, *Innovation Imperative*, p. 25 ss.

⁴ MCKENZIE KENNETH J / SERSHUN NATALIA, *Taxation and R&D*, p. 3 ss.

⁵ MCKENZIE KENNETH J / SERSHUN NATALIA, *Taxation and R&D*, p. 3 ss.

d'intensité de la R&D, des dix premières nations mondiales⁶. Elle est même qualifiée selon le « *Global Innovation Index 2015* » de pays le plus innovant au monde⁷. On pourrait donc croire a priori qu'elle n'a pas besoin d'instaurer de telles incitations fiscales à la R&D. Cependant, il nous faut relativiser ce tableau idyllique en précisant que moins d'1% des entreprises suisses ont des activités de R&D et que 82% des dépenses de R&D effectuées en Suisse sont le fait d'entreprises multinationales⁸, qui bénéficient pour la plus part d'entre elles des statuts fiscaux privilégiés, alors même qu'elles ne représentent que 27% des firmes ayant des activités de R&D en Suisse⁹. Par conséquent, malgré que les PME constituent, en Suisse, la majorité des entreprises actives dans la R&D, seules 18% des dépenses intramuros de R&D privées sont réalisées par celles-ci¹⁰. Nous relevons cependant que, pour la plupart de ces entreprises, la R&D&I fait partie intégrante de leur activité quotidienne ce qui explique pourquoi elle n'est pas comptabilisée explicitement dans les comptes de R&D. On constate, par ailleurs, une tendance à l'accroissement des dépenses de R&D effectuées à l'étranger, ce qui démontre, qu'en la matière, la globalisation touche également ce secteur jusqu'alors relativement épargné¹¹.

En outre, la Suisse a subi de nombreuses pressions de l'Union européenne et de l'OCDE afin qu'elle abolisse ses régimes cantonaux privilégiés, accusés d'être non seulement des pratiques fiscalement dommageables mais également des aides d'Etat. Ainsi, les sociétés mixtes et les holdings qui, jusqu'alors, étaient largement plébiscitées pour détenir les brevets et autres droits analogues, fruits des activités de R&D faites en Suisse et dans le monde, sont condamnés à disparaître.

Ce faisant, la Suisse a donc décidé, le 5 juin 2015, dans le cadre de son projet de réforme de la fiscalité des entreprises III¹², d'introduire, au niveau cantonal, un mécanisme global d'incitation fiscale à la R&D en offrant tant une mesure input, la super-déduction¹³, qu'output, la « patent box »¹⁴ combinée à une réduction de l'impôt sur le capital¹⁵/fortune¹⁶ pour les droits de propriété intellectuelle éligibles dans cette dernière.

La présente contribution vise à exposer le mode de fonctionnement et les défis qui entourent l'implantation d'une « patent box » dans le droit fiscal suisse harmonisé. Pour ce faire, nous allons caractériser la notion même de « patent box », les motivations qui sous-tendent son implémentation ainsi que son efficacité (chapitre II). Puis expliquer les raisons qui ont amené la Suisse à vouloir introduire un tel régime en dépeignant, d'une part, le traitement actuel des revenus de la propriété intellectuelle sur son territoire et, d'autre part, en narrant les circonstances de la naissance du modèle suisse de « patent box » (chapitre III). Une fois le

⁶ OFFICE FÉDÉRAL DE LA STATISTIQUE, graphique 5 : La Suisse est au 6^{ième} rang dans les dépenses de R&D en pourcentage du PIB juste derrière la Finlande, la Suède, le Japon, Israël et la Corée du Sud.

⁷ DUTTA SOUMITRA / LANVIN BRUNO / WUNSCH-VINCENT SACHA, *The Global Innovation Index 2015*, p. 30.

⁸ OFFICE FÉDÉRAL DE LA STATISTIQUE, tableau 6 : Entreprises qui emploient 100 à plus de 100 personnes.

⁹ OFFICE FÉDÉRAL DE LA STATISTIQUE, tableau 6 : Entreprises qui emploient 100 à plus de 100 personnes

¹⁰ OFFICE FÉDÉRAL DE LA STATISTIQUE, tableau 6 : Entreprises qui emploient 100 à plus de 100 personnes

¹¹ OFFICE FÉDÉRAL DE LA STATISTIQUE, p. 30.

¹² Message RIE III, p. 4613 ss.

¹³ Art. 25a P-LHID.

¹⁴ Art. 24a P-LHID.

¹⁵ Art. 14 al. 3 3^{ème} phrase P-LHID.

¹⁶ Art. 29 al. 3 P-LHID.

concept et le contexte de cette instigation fiscale posés, il est alors nécessaire d'expliciter les contraintes tant internationales (chapitre IV) que constitutionnelles (chapitre V) qui l'entourent. Pour finir nous effectuons une analyse détaillée des conditions d'application et du mécanisme de cet allègement fiscal tel qu'il en est ressorti suite aux débats parlementaires qui se sont achevés le 17 juin 2016 (chapitre VI).

II. Le régime patent box en général

En termes d'allègements fiscaux à la R&D, la « patent box » est sans doute la mesure la plus connue et la plus controversée sur le plan international. Elle a notamment fait l'objet d'un examen particulier et des standards minimaux ont été édités suite à la volonté affirmée du G20 et de l'OCDE de lutter contre les pratiques fiscales dommageables dans le cadre de l'action 5 du projet BEPS. Par ailleurs, au sein même de l'Union Européenne cette mesure n'est pas considérée comme une « best practices »¹⁷ en matière de fiscalité de la R&D&I et fait l'objet de limitations, d'une part, par le biais du « European code of conduct »¹⁸ et, d'autre part, des restrictions relatives aux aides d'Etats¹⁹. Afin de mieux appréhender les points d'achoppement d'une telle instigation, il nous faut commencer par définir ce qu'est un régime de « patent box ». Puis déterminer les objectifs que doit atteindre une telle mesure et son efficience.

1) Qu'est-ce qu'un régime patent box ?

Sous la notion de « patent box » sont regroupés tous les régimes fiscaux qui visent à réduire l'imposition des revenus tirés de l'exploitation de droits de la propriété intellectuelle²⁰. Ils permettent de restreindre voire d'exempter de l'impôt les revenus provenant d'actifs intangibles, tels que les brevets, les marques, les dessins et modèles, les droits d'auteur ou encore tous autres droits qualifiés d'analogues par la législation fiscale interne, par l'entremise soit d'un taux d'imposition spécifique soit par l'exonération ou la déduction d'une partie des revenus générés par les actifs de propriété intellectuelle éligible au régime de la « patent box »²¹.

C'est l'Irlande en 1973 qui, en proposant une entière exemption des revenus de la propriété intellectuelle, développa la première le concept de « patent box »²². Elle fut suivie dans sa démarche par une vingtaine de pays majoritairement européens²³ dont, entre autre, la France en 2000 puis la Hongrie en 2003 pour finir par l'Italie en 2015 qui virent dans cette instigation un moyen de retenir voire d'attirer les revenus mobiles de propriété intellectuelle. Paradoxalement, si l'Irlande fut la créatrice de ce régime fiscale, elle fut aussi la première en

¹⁷ COMMISSION EUROPÉENNE, *Study on R&D*, p. 21, 45 et 75.

¹⁸ Conclusion du Conseil ECOFIN du 1^{er} décembre 1997 sur la politique fiscale (98C 2/01).

¹⁹ Art. 107 du Traité sur le fonctionnement de l'UE.

²⁰ ATKINSON ROBERT D. / ANDES SCOTT, *Patent Boxes*, p. 1 et 3: "These incentives or "patent boxes" (so-called because there is a box to tick on the tax form) allow corporate income from the sale of patented products to be taxed at a lower rate than other income"

²¹ GRAETZ MICHAEL J. / DOUD RACHAEL, *Technological innovation, international competition*, p. 363.

²² Art. 37 de la loi de Finance irlandaise ; ATKINSON ROBERT D. / ANDES SCOTT, *Patent Boxes*, p. 3.

²³ IFA Cahiers Vol. 100A

2010 a l'abrogé dans le cadre du Plan National de Redressement 2011-2014. Le premier ministre irlandais justifia cet abandon par le manque d'impact de cette mesure sur l'augmentation de la R&D privée.

Ces différents régimes sont généralement dénommés « patent box », « licence box », « Intellectual Property regime », « IP box »²⁴ ou encore dernièrement « Knowledge Development Box »²⁵. S'il est clair que l'étymologie de l'ensemble de ces appellations fait référence aux types de revenu qui sont concernés par l'allègement fiscal proposé, le terme « box » lui est un rappel à la case de la déclaration d'impôt qui doit être cochée pour bénéficier du taux d'imposition préférentiel.

Cette incitation fiscale intervient, de par sa nature, uniquement dans la deuxième phase du processus d'innovation au moment où suite aux efforts de R&D entrepris une novation est faite et donne naissance à un actif intangible qui peut générer une source de revenu²⁶ soit par l'octroi de licence soit par sa vente ou encore par son utilisation dans un processus ou un produit (« embedded royalties »).

2) Quels sont les objectifs d'un régime patent box ?

L'innovation étant une notion pour le moins abstraite²⁷, les Etats essaient donc de l'influencer par l'une de ses composantes quantifiables, le niveau de l'activité de R&D matérialisé, en l'occurrence, par la dépense en R&D effectuée. Ainsi l'objectif théorique initial, de toutes incitations fiscales à la R&D, est de générer un surplus de dépense dans ce domaine afin de compenser le sous-investissement généré par l'effet des externalités positives permettant ainsi d'atteindre le niveau de R&D représentant l'optimal social²⁸. S'il paraît a priori évident que les mesures input, qui affectent directement les coûts des projets de R&D, viennent influencer le niveau de dépense en la matière, il est néanmoins moins facile, de prime abord, d'appréhender en quoi l'imposition préférentielle des revenus tirés de l'exploitation des droits de propriété intellectuelle permet de remplir le dessein originel voulu par de telles incitations.

Certains auteurs²⁹, s'appuyant sur la propension à l'aversion aux risques des agents économiques, démontrent que l'impact de ces incitations sur le niveau de la R&D dépend non seulement de sa capacité à faire baisser le coût de la recherche (« push effect ») mais également de celle de ne pas voir les « fruits » de cette recherche punies (« pull effect »). Car les entreprises n'étant pas en mesure de capter, à cause des externalités positives, l'ensemble

²⁴ EVERS LISA / MILLER HELEN / SPENGL CHRISTOPH, *Intellectual Property Box Regimes*, note de bas de page 4.

²⁵ Depuis 2015, on retrouve également ce concept sous le nom Knowledge Development Box in <http://www.finance.gov.ie/news-centre/press-releases/department-finance-launches-consultation-process-knowledge-development>

²⁶ GRAETZ MICHAEL J. / DOUD RACHAEL, *Technological innovation, international competition*, p. 406 et 407: "As mentioned earlier, one major difference between R&D incentives and patent boxes is their timing. R&D incentives are provided when expenses are incurred, at the front end of the innovation process. Patent boxes, in contrast, are provided at the back end, when income is earned."

²⁷ GRAETZ MICHAEL J. / DOUD RACHAEL, *Technological innovation, international competition*, p. 375.

²⁸ KLETTE TOR JACOB / MOEN JARLE / GRILICHES ZVI, *Do subsidies to commercial R&D reduce market failures?*, p. 471–495

²⁹ MCKENZIE KENNETH J. / SERSHUN NATALIA, *Taxation and R&D*; ATKINSON ROBERT D. / ANDES SCOTT, *Patent Boxes*.

de la prime de risque générée par leurs innovations, elles ne voudront pas accentuer leurs niveau d'investissement et cela même si des incitations fiscales, de type input, leurs permettent d'en restreindre les coûts puisqu'au final elles ne seront pas en mesure de profiter pleinement des revenus tirés de l'exploitation de leur découverte. C'est pourquoi lorsque la décision d'investir ou non dans un projet de recherche doit être prise, elle se fondera systématiquement sur l'analyse de deux composantes, l'aversion risque de l'entreprise et le rendement potentiel de l'innovation.

Cette conception nous amène à devoir penser les allègements fiscaux à la R&D comme un ensemble de mesures qui doit s'adapter tant aux différentes étapes du processus d'innovation qu'aux risques encourus par l'entreprise et son aversion à les supporter. Ainsi alors que l'incitation input est là pour atténuer les coûts de la R&D et réduire le risque financier en cas d'échec, l'incitation output, en l'occurrence la « patent box », fait elle œuvre de mécanisme de compensation afin de contrebalancer l'impossibilité de jouir entièrement et exclusivement de l'innovation. Elle fonctionne alors de manière similaire aux mesures input sauf qu'au lieu de réduire les coûts elle augmente le bénéfice influant de fait sur le rendement du projet³⁰.

Partant, si une entreprise doit choisir, sans incitation particulière, entre investir CHF 100'000 dans une nouvelle innovation ou dans un produit existant, sa décision sera indifférente. Toutefois, si les revenus générés par cette nouvelle innovation sont imposés de manière préférentielle, par exemple à la moitié du taux de l'impôt sur les bénéfices, alors l'entreprise optera en priorité pour l'innovation. C'est dans cette optique que la « patent box » pourra influencer l'activité de R&D³¹.

Cependant tout un courant de la doctrine³² considère qu'offrir une incitation fiscale supplémentaire à des fins de commercialisation a une entreprise, qui grâce à son brevet, détient déjà une situation de monopole sur le marché, n'est pas une mesure qui sera à même de remplir l'objectif fondateur de la fiscalité de la R&D qu'est l'atténuation des effets des externalités positives mais un simple acte de politique fiscale visant avant tout à attirer sur son territoire des revenus d'actif incorporel mobile et rentable.

Cette vision de la « patent box » s'appuie sur un large panel d'études économétriques³³ ayant démontré l'effet du taux d'imposition sur le choix du lieu de détention des droits de propriété intellectuelle. Elles ont mis en exergue que la « patent box » est avant tout une mesure visant à localiser sur son territoire les revenus mobiles tirés de l'exploitation de la propriété intellectuelle par le biais d'un taux d'imposition attractif³⁴. Ainsi si les mesures input permettent aux Etats de se montrer compétitifs au stade de la conception de l'innovation, la

³⁰ ATKINSON ROBERT D. / ANDES SCOTT, *Patent Boxes*, p. 7.

³¹ EZELL STEPHEN J. / ATKINSON ROBERT D., *RAND's Rose-Colored Glasses*.

³² GRIFFITH RACHEL / MILLER HELEN / O'CONNELL MARTIN, *Corporate Taxes*, p. 14-19; DANON ROBERT, *IFA 2015*, p. 39; COMMISSION EUROPÉENNE, *A study on R&D*, p. 6 et 45; SULLIVAN MARTIN A., *History*, p. 1036 et 1038; SULLIVAN MARTIN A., *Economic Analysis*, p. 1-4.

³³ DEVEREUX MICHAEL et al., p. 451-479; DE MOOIJ RUUD et al., p. 673-693 ; GRIFFITH RACHEL / MILLER HELEN / O'CONNELL MARTIN; *Corporate Taxes and Intellectual Property*, p. 14-19; GRIFFITH RACHEL / MILLER HELEN / O'CONNELL MARTIN, *Corporate taxes*, p. 29-30.

³⁴ COMMISSION EUROPÉENNE, *A study on R&D*, p. 45-46; GRIFFITH RACHEL / MILLER HELEN / O'CONNELL MARTIN, *Ownership*, p. 12-23.

« patent box » leurs permet de l'être également lors de l'exploitation de celle-ci. Il s'agit par conséquent moins d'une mesure qui vise à atténuer les effets des externalités positives³⁵ qu'à accroître, sur le plan international, la compétitivité de l'Etat qui l'implémente. C'est d'ailleurs sans ambages que le UK Property Office³⁶ motiva sa décision d'implémenter une « patent box » en Grande Bretagne en 2013 en faisant valoir l'argument suivant :

« Patents [...] have a strong link to R&D and high-tech manufacturing and are used by innovative companies in a wide range of sectors [...] It will provide an incentive for these companies in the UK to develop new innovative patented products [...] This will encourage companies to locate the high-value jobs associated with the development, manufacture and exploitation of the patents in the UK and maintain the UK's position as a world leader in patented technologies »

Ces études ont en outre attesté qu'au-delà du fait qu'il existe une forte corrélation entre le niveau d'imposition d'un pays et son aptitude à attirer des actifs intangibles³⁷ celle-ci est encore accrue lorsque l'on se trouve dans un environnement d'entreprises multinationales³⁸ ou si l'actif éligible a un fort potentiel de revenu³⁹. Toutefois, il ne faudrait pas non plus en conclure que le taux d'imposition est l'unique critère de décision.

Selon l'étude menée en 2012 par Cohen⁴⁰, le choix de la localisation de l'actif immatériel ne dépend pas uniquement du taux d'imposition mais également d'une hétérogénéité de critères tels que la présence ou non de règle CFC, le niveau des infrastructures, l'éducation ainsi que les caractéristiques spécifiques de l'entreprise elle-même telles que sa taille, son organisation, sa stratégie fiscale et la localisation de son quartier général⁴¹.

Enfin, cette doctrine finit d'étayer son raisonnement en s'appuyant sur le fait que l'obtention d'un brevet empêche toute imitation de l'innovation pendant la durée de vie de celui-ci, ce qui confère au détenteur de la propriété intellectuelle un monopole. De cette façon accorder un allègement fiscal sur les revenus de ces brevets s'avère superflu. Cela reviendrait à restreindre les sources de financement des prestations publiques pour convaincre les entreprises de faire quelque chose pour lequel elles sont déjà récompensées par le marché via la possibilité, due à leurs position dominante, de toucher une prime additionnelle par l'instauration d'un prix de vente plus élevé⁴².

Néanmoins, cette compréhension du fonctionnement de la « patent box » doit être relativisée. Attendu que même après avoir breveté et commercialisé avec succès une innovation, les entreprises sont dans l'impossibilité de capturer l'ensemble des avantages

³⁵ ALSTADSÆTER *et al.*, p. 24 ; COMMISSION EUROPÉENNE, *A study on R&D*, p. 45-46 ; SCHWARTZ PETER p. 724.

³⁶ HMRC, *Consultation on the Patent Box*, § 1.7, p. 5.

³⁷ GRIFFITH RACHEL / MILLER HELEN / O'CONNELL MARTIN, *Corporate taxes*, p. 14-29 ; ; GRIFFITH RACHEL / MILLER HELEN / O'CONNELL MARTIN, *Ownership*, p. 12-23 ; COMMISSION EUROPÉENNE, *A study on R&D*, p. 45-46 ; ALSTADSÆTER *et al.*, p. 23 ; ERNST CHRISTOF / SPENGLER CHRISTOPH, *R&D Tax Incentives and Patent Application*, p. 14.

³⁸ LIPSEY ROBERT E., p. 99-110 ; BÖHM TOBIAS *et al.*, p. 3 et 27.

³⁹ BECKER JOHANNES *et al.*, p. 20-22 ; BÖHM TOBIAS *et al.*, p. 27 ; ERNST CHRISTOF *et al.*, p. 18.

⁴⁰ COHEN MOSHE, *Corporate Governance Law* ; GRIFFITH RACHEL / MILLER HELEN / O'CONNELL MARTIN, *Corporate taxes*, p. 29-30.

⁴¹ MELITZ MARC J., p. 1695-1725 ; BERNARD ANDREW B. *et al.*, p. 31-66.

⁴² ALSTADSÆTER *et al.*, p. 5 ; COMMISSION EUROPÉENNE, *A study on R&D*, p. 45.

conférés par leur brevet cela à cause des externalités positives. Le cas d'Apple et de son iPhone est en soit emblématique. Car, bien que protégé par des brevets de portée mondiale, et malgré un concept et un marketing très distinguant, l'iPhone doit faire face à une concurrence féroce sur le marché des smartphones, notamment de la part de Samsung, ce qui suggère donc qu'Apple, quoique possédant un monopole sur l'innovation en tant que telle par le biais de ses brevets, n'a pas été en mesure de capturer l'ensemble des bénéfices liés à celle-ci⁴³.

En effet, c'est bien la commercialisation de l'innovation qui fait le lien entre la R&D et la croissance économique espérée par les Etats⁴⁴. Mais cela ne signifie pas pour autant qu'une recherche donnant naissance à un actif incorporel sera forcément couronnée par un succès commercial. Car entre l'obtention du brevet et la marchandisation de celui-ci de nombreux défis attendent l'entreprise tel que le manque de financement, de coordination ou encore la mythique « vallée de la mort ». Alors, bien que le marché lui-même puisse créer des opportunités permettant de développer de nouveaux concepts notamment par le biais de marché de niche ou par l'implication de business angel et de venture capitalist, il n'en reste pas moins que certaines failles ne peuvent être évitées (coordination entre les différentes étapes du projet, possible problèmes légaux, etc.). Celles-ci conduisant irrémédiablement à une réduction du taux de rentabilité de la R&D c'est là qu'une incitation comme la « patent box », dont le but principal est d'exhorter les entreprises à entreprendre le difficile et, selon le type de brevet, le long périple vers la monétarisation du brevet, prend tout son sens en aidant à corriger ses brèches⁴⁵.

3) Le régime patent box est-il efficace ?

De manière générale nous devons relever qu'au vu du peu de données disponibles en la matière, il s'avère difficile d'obtenir des conclusions probantes sur l'efficacité et la rentabilité de la « patent box »⁴⁶. Cependant, l'étude menée par ALSTADSÆTER, BARRIOS, NICODEME, SKONIECZNA et VEZZANI ⁴⁷suggère que chaque réduction d'un pourcent du taux d'imposition sur le bénéfice obtenue par l'utilisation de la « patent box » augmente de manière significative la probabilité de voir croître le nombre de brevets enregistrés⁴⁸ et cet effet est encore accentué lorsque l'on est face à des brevets à un fort potentiel économique⁴⁹. Ainsi cela confirme l'importance économique d'un tel instrument dont les effets vont bien au-delà de la simple attraction des revenus mobiliers de la propriété intellectuelle puisqu'il permet de capter les brevets les plus profitables. Par ailleurs cette recherche démontre également que la « patent box » a un effet négatif sur l'innovation et le tissu scientifique du pays qui l'implémente puisque qu'il diminue la probabilité que des nouveaux inventeurs et chercheurs se déplacent sur le territoire national⁵⁰, réduisant par là sa capacité novatrice sur le long terme. Par conséquent, la « patent box » est un instrument puissant pour attirer les profits de la propriété intellectuelle sur son sol mais inefficace lorsqu'il s'agit de capter les activités de

⁴³ ATKINSON ROBERT D. / ANDES SCOTT, *Patent Boxes: Innovation in Tax Policy and Tax Policy for Innovation*, p. 6.

⁴⁴ ATKINSON ROBERT D. / ANDES SCOTT, *Patent Boxes*, p. 3.

⁴⁵ CHAIEHLOUJ WALID, p. 12-15.

⁴⁶ GRAETZ MICHAEL J. / DOUD RACHAEL, *Technological innovation, international competition*, p. 375

⁴⁷ ALSTADSÆTER *et al.*, p. 1-48 voir également ARGINELLI, *Innovation*, p. 84.

⁴⁸ ALSTADSÆTER *et al.*, p. 16.

⁴⁹ ALSTADSÆTER *et al.*, p. 20; ERNST CHRISTOF *et al.*, p. 18.

⁵⁰ ALSTADSÆTER *et al.*, p. 23.

R&D. Cependant, cette tendance peut être contrecarrée si des conditions quant à l'implantation de la recherche elle-même sont posées⁵¹. Notons que l'introduction de telles modalités aura un impact direct positif sur le montant de la dépense en R&D, ce qui permet d'atteindre le but intrinsèque des incitations fiscales à la R&D, augmenter le potentiel innovateur du pays⁵².

Les investigations conduites, en 2010⁵³ et 2014⁵⁴, par GRIFFITH, MILLER et O'CONNELL ont elles cherché à analyser les effets à court terme, sur la distribution et les revenus des brevets, de l'implémentation dans la législation fiscale britannique d'un régime de « patent box ». Les auteurs ont constaté que si cette politique fiscale incite les entreprises à breveter et augmenter de manière globale les revenus provenant de la propriété intellectuelle, cette croissance ne permet cependant pas à court terme de compenser les coûts générés par la baisse du taux d'imposition⁵⁵. Toutefois les données ne permettent pas de déterminer clairement si la « patent box » remplit son rôle en termes d'activité de R&D et d'incitation à l'industrialisation et la commercialisation de l'innovation. Une des raisons de cet état de fait sont les restrictions imposées par l'UE en matière d'aide d'Etat et de libre circulation des entreprises. Les pays européens n'étant pas autorisés à lier l'octroi de l'allègement fiscal sur les revenus tirés de l'exploitation de la propriété intellectuelle à la conduite sur leur sol de travaux de R&D cela diminue la stimulation créée par les différents types d'incitations input et output⁵⁶. Ainsi si un tel lien devait exister entre les deux types d'instigation alors nous pourrions «faire d'une pierre deux coups », en incitant l'entreprise a effectué ses travaux de R&D sur le territoire en lui garantissant en cas de succès de bénéficier d'une imposition favorable des revenus⁵⁷.

Malgré la démonstration faite par les différents travaux précités sur, d'une part, la relative inefficacité de la « patent box » à créer des conditions cadres propices à l'innovation et d'autre part son incapacité à engendrer un rapport coût/bénéfice positif en termes de recette fiscale, les Etats continuent, néanmoins, à se lancer dans la création de ce type d'instrument. Cette course tant à l'instauration de ce régime qu'à la baisse continue du taux d'imposition des revenus de propriété intellectuelle est largement imputable à la concurrence fiscale féroce que mène les nations entre elles afin d'attirer de la substance imposable. Car, bien que les nouveaux standards minimaux instaurés par l'action 5 du projet BEPS de l'OCDE tentent d'encadrer ce maelström, la compétition entre les pays est intense et aucun d'entre eux ne peut s'abstenir de proposer une « patent box » dans son arsenal fiscal sous peine d'être relégué en dernière position dans cette chevauchée et cela d'autant plus qu'elle est maintenant régie par les règles du BEPS. Alors que l'on aurait pu penser que le fait d'édicter

⁵¹ ALSTADSÆTER *et al.*, p. 23.

⁵² Lychagin Sergey, *Spillovers*: L'étude démontre que les externalités positives des activités de R&D sont les plus importantes au lieu où celle-ci est effectuée.

⁵³ GRIFFITH RACHEL / MILLER HELEN / O'CONNELL MARTIN, *Corporate taxes*, p. 1-40.

⁵⁴ GRIFFITH RACHEL / MILLER HELEN / O'CONNELL MARTIN, *Ownership*, p. 12-23.

⁵⁵ GRIFFITH RACHEL / MILLER HELEN / O'CONNELL MARTIN, *Corporate taxes and the location of intellectual property* in CEPR Discussion Paper No. DP8424, p. 29-30; GRIFFITH RACHEL / MILLER HELEN / O'CONNELL MARTIN, *Ownership*, p. 21-22; ATKINSON ROBERT D. / ANDES SCOTT, *Patent Boxes*, p. 10: car nous ne sommes pas dans le cas d'une courbe de Laffer qui permet de compenser les recettes fiscales perdues par une augmentation des revenus soumis à l'impôt.

⁵⁶ Art. 226 du Traité de l'Union européenne (liberté d'établissement).

⁵⁷ ATKINSON ROBERT D. / ANDES SCOTT, *Patent Boxes*, p. 12 ss.

des règles minimales au niveau international baisserait l'attractivité de cette incitation, il n'en est rien. En effet, maintenant toutes les « patent boxes » sont comparables puisqu'elles répondent aux mêmes exigences de base. Toutefois, cette spirale devrait sur le long terme s'atténuer car aucun pays ne peut se permettre d'exempter totalement de manière définitive les revenus des actifs intangibles.

III. Pourquoi introduire un régime patent box en droit fiscal suisse ?

Quoique la Suisse fasse partie des leaders en matière d'innovation⁵⁸, elle ne connaît pas de système d'incitation fiscale spécifique à la R&D. Les revenus des actifs intangibles bénéficient, comme d'autres types de rendements, des statuts fiscaux privilégiés dont, notamment, celui de la société auxiliaire et de la holding. Cependant, sous l'insistance répétée de l'Union européenne et de l'OCDE qui qualifient ces régimes de fiscalement dommageables et sélectifs⁵⁹, la Confédération helvétique accepta de réformer sa fiscalité de l'entreprise et de saisir l'opportunité d'y introduire des mesures particulières destinées à favoriser les activités de R&D et d'exploitation d'intangible afin de revigorer son attractivité⁶⁰.

Dans le présent chapitre nous exposons quel est le traitement actuel des revenus mobiles de la propriété intellectuelle pour revenir sur les circonstances qui amènent la Suisse à introduire, au niveau cantonal, une « patent box ».

1) Le traitement actuel des revenus de la propriété intellectuelle en droit fiscal suisse

Avec une imposition des bénéficiaires magnanime, en comparaison internationale, combinée aux statuts fiscaux privilégiés, la Suisse n'a pas eu jusqu'à là besoin d'introduire dans sa législation interne de mesures spécifiques destinées aux actifs intangibles⁶¹ pour devenir un pôle d'attraction en matière de lieu de détention de droit de la propriété intellectuelle. Ainsi, si sur le plan fédéral aucune disposition particulière ne permet d'alléger l'imposition des revenus de propriété intellectuelle, sur le plan cantonal ce type de produit peut bénéficier soit du statut holding de l'art. 28 al. 2 LHID soit de celui de société auxiliaire régit par l'art. 28 al. 3 LHID pour la société de domicile et l'art. 28 al. 4 LHID s'agissant de la société mixte.

Le statut holding permet aux sociétés qui n'exercent pas d'activité commerciale en Suisse de jouir d'une exonération de l'impôt cantonal et communal pour autant que leur activité principale consiste pour l'essentiel en la gestion durable de participation, c'est-à-dire en l'occurrence que les participations représentent deux tiers des actifs au bilan ou que leurs

⁵⁸ OFFICE FÉDÉRAL DE LA STATISTIQUE, graphique 5. La Suisse est au 6^{ème} rang dans les dépenses de R&D en pourcentage du PIB juste derrière la Finlande, la Suède, le Japon, Israël et la Corée du Sud ; DUTTA SOUMITRA / LANVIN BRUNO / WUNSCH-VINCENT SACHA (Edits.), *The Global Innovation Index 2015*, p. 30.

⁵⁹ MATTEOTTI RENÉ / ROTH PHILIPP, *USR III*, p. 694 ss.

⁶⁰ MATTEOTTI RENÉ / ROTH PHILIPP, *USR III*, p. 692. 681-735

⁶¹ Le canton de Nidwald a mis en place une « Lizenzbox » pour l'ensemble des revenus et gains entrant dans le champ d'application de l'art. 12 MC-OCDE. Cependant, nous ne l'aborderons pas dans ce travail car il s'agit d'une disposition spécifique de la loi fiscale nidwaldienne (les cantons étant seules décisionnaire s'agissant de la fixation des taux) qui ne figure pas dans la LHID. Pour plus de précision nous vous renvoyons à OBRIST Thierry, *Rapport national*, p. 736.

rendements correspondent à deux tiers du total des recettes⁶². Cela suggère donc que le tiers restant peut être des actifs intangibles de sorte que les rendements de participation ainsi que les revenus de propriété intellectuelle sont imposés uniquement au taux effectif fédéral de 7,8%. La gestion des droits de la propriété intellectuelle est considérée par le Tribunal fédéral⁶³ comme compatible avec le régime holding pour autant qu'elle soit passive. Ainsi l'octroi de licence n'est pas considéré comme une activité commerciale si elle ne s'accompagne pas de la fourniture de prestations complémentaires telles que du marketing, de la formation ou du management de produit.

Le statut de société auxiliaire permet quant à lui de voir les revenus de source étrangère ne pas être imposés en Suisse si l'entité est sur le sol indigène a principalement soit une activité administrative (société de domicile) soit commerciale mais essentiellement tournée à l'étranger (société mixte)⁶⁴. Dans ces cas de figure les royalties, de source allochtone, ne sont soumises à l'impôt sur le bénéfice que de manière partielle, diminuant de fait l'imposition effective. De cette manière, les entreprises multinationales installent un siège administratif en Suisse et perçoivent de la part de leurs filiales situées à l'étranger des redevances qui étant des charges déductibles viennent réduire le bénéfice imposable de ces dernières mais qui grâce au statut de société auxiliaire ne sont imposées que faiblement en Suisse puisque de source étrangère.

Par conséquent l'efficacité fiscale de ces régimes, leurs simplicités et leurs facilités d'utilisation en font des instruments de compétitivité redoutable et ne nécessitent pas l'instauration d'incitations particulière pour les droits de propriété intellectuelle. Cependant, ils sont considérés par la communauté internationale comme dommageables⁶⁵ et seront abolis par la RIE III⁶⁶ afin d'éviter d'éventuelles mesures de rétorsion⁶⁷.

2) Naissance du régime de patent box en droit fiscal suisse

Alors que la controverse sur la nature des régimes fiscaux privilégiés dure depuis 2005⁶⁸, la Commission européenne décide de manière unilatérale, en 2007, que l'art. 23 al. 1 lit. iii de l'Accord de libre-échange entre la Suisse et l'Union européenne de 1972⁶⁹ permet de qualifier ces statuts d'aide d'Etat en raison de la similitude de cette disposition avec le texte de l'art. 107 al. 1 du Traité de fonctionnement de l'Union européenne⁷⁰. Elle transpose donc *mutas mutandis* son interprétation de l'aide d'Etat aux privilèges fiscaux suisses et en conclut que

⁶² Pour plus d'explication voir OBERSON XAVIER, *Droit fiscal suisse*, p. 278 ss. et OBRIST THIERRY, *Introduction au droit fiscal*, N 291 ss.

⁶³ Arrêt 2P.284/2004 /sza du 6 avril 2005 consid. 3.4 publié à la RDAF 2005 II 547.

⁶⁴ Pour plus d'explication voir OBERSON XAVIER, *Droit fiscal suisse*, p. 280 ss.

⁶⁵ OCDE, *action 5 rapport final*, p. 67 N. 148.

⁶⁶ Message RIE III, p. 4641.

⁶⁷ COMMUNICATION DE LA COMMISSION AU PARLEMENT EUROPÉEN ET AU CONSEIL, *Plan d'action 2012*, p. 6 : Si les pays tiers à l'UE ne se conforme pas au code de bonne gouvernance, la commission autorise les pays membres à prendre des mesures de rétorsions de type inscription sur une liste noire.

⁶⁸ Message RIE III, p. 4625.

⁶⁹ Accord du 22 juillet 1972 entre la Confédération suisse et la Communauté économique européenne, RS 0.632.401.

⁷⁰ Décision de la Commission européenne du 13.02.2007 concernant l'incompatibilité de certains régimes suisses d'imposition des sociétés avec l'accord entre la Communauté économique européenne et la Confédération suisse du 22 juillet 1972, C(2007) 411 final.

ces mesures sont sélectives puisqu'elles ne traitent pas de manière similaire les revenus indigènes et étrangers⁷¹.

La Confédération, s'opposant à cette exégèse tout comme une partie de la doctrine⁷², charge en 2008 le département fédéral des finances d'élaborer un projet de troisième réforme de l'imposition des entreprises alors même que la RIE II ne vient que partiellement d'entrer en vigueur⁷³. Toutefois les composants de ce projet de révision ne permettent pas de rétablir l'acceptation des spécificités fiscales suisses au niveau international et aucune solution n'obtient l'assentiment des parties avant l'année 2010.

En 2010, l'Union européenne propose de poursuivre le dialogue sur la fiscalité des entreprises sur la base du code de conduite de 1997 en matière d'imposition des entreprises (Code of Conduct for Business Taxation)⁷⁴. Ce code de conduite interne de l'Union européenne ne s'applique qu'aux Etats membres. Les helvètes, refusant catégoriquement d'abandonner leur souveraineté fiscale, rejettent cette demande tout en acceptant d'entreprendre un dialogue sur les régimes fiscaux contestés. Ces discussions ne mènent à aucune grande évolution jusqu'en 2012.

Le 6 décembre 2012, la Commission européenne décide, par le biais de son plan d'action pour renforcer la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale, d'imposer aux pays tiers les normes fiscales européennes, y compris l'adoption de son code de conduite en matière de fiscalité des entreprises ou l'abolition de pratiques conduisant à une non-imposition internationale et exhorte les pays membres à prendre des mesures de rétorsion contre les Etats qui refuseraient de s'y conformer⁷⁵. La Suisse, en tant que pays tiers, est directement visée par cette initiative de la Commission. Sous pression, le Conseil fédéral accepte le mandat de dialogue avec l'Europe⁷⁶ tout en poursuivant ses travaux sur la RIE III par la formation d'un organe de pilotage dont les premier et deuxième rapports de 2013 envisagent un paysage fiscal sans statuts et avec, entre autre, l'implantation d'une « licence box ». Cette dernière, bien que proposée par l'organe de pilotage, est également le fruit d'initiatives parlementaires en faveur de la R&D⁷⁷.

En 2014, le Conseil fédéral publie et met en consultation son avant-projet de réforme qui prévoit notamment l'abolition des régimes privilégiés et l'introduction d'une « licence box »

⁷¹ DANON ROBERT, *La refonte*, p. 30 ss.

⁷² Pour plus d'explication sur ce débat doctrinale voir DANON ROBERT, *La refonte*, p. 31.

⁷³ Message RIE III, p. 4615.

⁷⁴ Message RIE III, p. 4625.

⁷⁵ COMMUNICATION DE LA COMMISSION AU PARLEMENT EUROPÉEN ET AU CONSEIL, *Plan d'action 2012*, p. 6.

⁷⁶ Message RIE III, p. 4625 et 4626.

⁷⁷ Motion 08.3853 "renforcer la recherche suisse par le biais d'allègements fiscaux" déposé le 17 décembre 2008 par le Groupe libéral-radical et adopté par le conseil national en septembre 2010 puis transféré pour examen au Conseil des Etats qui l'adopta également et la transféra au Conseil Fédéral pour avis en décembre 2010 ; Postulat 10.3894 demandant au Conseil fédéral de déterminer comment implémenter des incitations fiscales visant à soutenir la recherche et le développement ; Motion 10.3233 intitulé « renforcer la recherche et le développement en Suisse » déposé en mars 2010 ; Rapport du Conseil fédéral de septembre 2013 « Diminution des recettes fiscales en cas d'exonération des jeunes entreprises développant des innovations » en réponse au postulat 09.3935 du Conseiller national Darbellay déposé le 25 septembre 2009 ; Motion 15.3780 « Une politique fiscale pour l'innovation » ainsi que le postulat 15.3779 « Quelle politique fiscale pour l'innovation ? » déposés le 19 juin 2015 par le conseiller national PLR Fathi Derder

cantonale, facultative et OCDE compatible qui réduit le revenu imposable des actifs intangibles de 80% conjugué à un step-up⁷⁸. Parallèlement, les conciliabules avec l'Union européenne continuent et donnent naissance le 1^{er} juillet 2014 à la signature d'une déclaration conjointe⁷⁹ non contraignante où le Conseil fédéral affirme sa volonté d'une part de proposer l'abrogation des statuts fiscaux particuliers dans le cadre de la RIE III et d'autre part de se conformer aux prérogatives fiscales de l'OCDE. En contrepartie, les Etats membres supprimeront les éventuelles mesures de rétorsion qui ont été prises, et cela dès que les régimes correspondants auront été abrogés. Suite à la ratification du « joint statement », la bisbille européenne est par conséquent suspendue jusqu'à ce que le contenu définitif des nouvelles normes fiscales de la RIE III soit connu. Car si l'Union européenne accepte d'annuler les sanctions en cours à condition que les statuts soient abolis, elle se réserve le droit de prendre de nouvelles mesures de représailles, à la demande de l'Italie, si les incitations fiscales de remplacement s'avèrent dommageables pour la base imposable des pays membres⁸⁰. Cette stipulation de la Commission européenne signifie donc que toute réforme qu'un pays de l'Union jugera néfaste pour sa substance fiscale lui permettra de placer la Suisse sur une liste noire afin d'entraver ses relations commerciales.

Ainsi à ce stade la Confédération se doit de suivre les recommandations du projet BEPS de l'OCDE et s'agissant de la « patent box » de l'action 5 plus particulièrement. C'est en 2013, sous l'impulsion de l'OCDE que le G20 approuve les quinze composantes d'un plan d'action visant à lutter contre l'érosion de la base imposable⁸¹. Ces directives doivent notamment permettre d'imposer les bénéfices à l'endroit où l'activité économique se déroule, empêcher la planification fiscale agressive et éviter la non-imposition internationale. S'appuyant sur les travaux déjà entamés en 2012 par le Forum on Harmful Tax Practices, l'action 5 regroupe, en son sein, l'ensemble des standards minimaux en matière de « patent box » et de régime fiscalement dommageable⁸². En 2014 un rapport intermédiaire de l'action 5⁸³ est publié qui impose l'existence d'un lien direct entre les frais de recherche et développement d'un bien immatériel supportés par le contribuable et les revenus issus de ce bien admis⁸⁴. L'OCDE exprime dans cette approche la nécessité de substance que doit avoir l'incitation fiscale. La Suisse participant activement aux divers groupes de travail, tient compte de cette exigence et l'intègre dans son avant-projet de « licence box ».

C'est en fin 2014, à l'initiative de l'Allemagne et de la Grande Bretagne, que l'OCDE concrétise définitivement son besoin de substance par l'adoption du concept de l'approche Nexus modifiée⁸⁵ pour les régimes fiscaux privilégiés de propriété intellectuelle. Celle-ci permet non

⁷⁸ <https://www.efd.admin.ch/efd/fr/home/themen/impots/steuern-national/troisieme-reforme-de-limposition-des-entreprises--rie-iii-.html> (consulté le 12 mai 2016)

⁷⁹ <http://www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/36882.pdf> (consulté le 12 mai 2016) ; Rapport du Code of Conduct Group (Business Taxation) du 11 décembre 2014, N 21.

⁸⁰ Rapport du Code of Conduct Group (Business Taxation) du 29 novembre 2013, N 20.

⁸¹ OCDE, *BEPS 2013*, p. 19.

⁸² OCDE, *BEPS 2013*, p. 19.

⁸³ OCDE, *Action 5 (2014)*, p. 28 ss.

⁸⁴ OCDE, *Action 5 (2014)*, p. 28 et 29 : le rapport intermédiaire préconise trois méthodes différentes : la méthode de la création de valeur, celle des prix de transfert et l'approche Nexus. Cependant c'est l'approche Nexus qui a les faveurs de l'OCDE.

⁸⁵ <https://www.oecd.org/ctp/beps-action-5-agreement-on-modified-nexus-approach-for-ip-regimes.pdf> (consulté le 12 mai 2016) : L'OCDE décide pour concrétiser son besoin de substance d'utiliser l'approche Nexus

seulement de faire le lien entre la dépense en R&D et le revenu bénéficiant de l'avantage fiscal mais tient compte également des dépenses d'outsourcing et d'acquisition d'actif intangible par le biais d'un up-lift auquel s'ajoute un agenda programmant la fin des régimes actuels.

En janvier 2015, la procédure de consultation de l'avant-projet prend fin et le Conseil fédéral prend connaissance des résultats⁸⁶. Il modifie alors sa copie en y intégrant d'une part les remarques faites durant la consultation et d'autre part les dernières évolutions de l'action 5 du projet BEPS. En juin 2015, alors que le rapport final du BEPS ne sera publié qu'en septembre 2015, le message du Conseil sur la RIE III est publié⁸⁷. La « licence box » devient une « patent box » cantonale, obligatoire et compatible avec l'action 5 du projet OCDE. Elle réduit les revenus imposables provenant des brevets et droits analogue de 90% maximum et impose, lors de sa première utilisation, l'ensemble des frais de R&D qui ont antérieurement amoindri le bénéfice imposable⁸⁸.

En août 2015, les commissions parlementaires de l'économie et des redevances débutent leurs examens de la RIE III en commençant par la chambre des cantons. Le débat parlementaire se poursuit jusqu'à l'élimination de l'ensemble des divergences le 14 juin 2016. Entre temps, les Conseils des Etats et du national ont apporté quelques modifications au projet initial de « patent box ». Ils ont souhaité prendre en compte les dernières évolutions de l'action 5 du projet BEPS et ont par conséquent élargi le champ d'application matériel de la « patent box » aux logiciels et aux inventions non brevetées des PME. Ils ont également flexibilisé l'imposition lors de l'entrée dans la « patent box » en laissant les cantons choisir le mode de taxation et en l'étalant sur 5 ans⁸⁹.

IV. Quelles sont les contraintes extérieures auxquelles le modèle suisse de patent box doit se plier ?

Il nous faut, pour des raisons de compatibilité et d'acceptation de la mesure, regarder qu'elles sont les limites internationales qui touchent l'octroi d'un tel avantage. Pour cela nous examinons d'une part les règles relatives à la fiscalité dommageable et d'autre part les limitations imposées par la législation sur les aides d'Etat en vigueur au sein de l'Union européenne. Ce travail cependant n'abordera pas les éventuelles prescriptions qui ont cure au niveau de l'OMC.

mais avec quelques modifications par rapport au modèle présenté dans le rapport intermédiaire 2014 de l'action 5.

⁸⁶<https://www.efd.admin.ch/efd/fr/home/themen/impots/steuern-national/troisieme-reforme-de-limposition-des-entreprises--rie-iii-.html> (consulté le 13 mai 2016).

⁸⁷ Message RIE III, p. 4613 ss.

⁸⁸ Art. 24a P-LHID.

⁸⁹ <https://www.parlament.ch/fr/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaefte?AffairId=20150049> (consulté le 14 juin 2016).

1) La concurrence fiscale dommageable

Tant dans sa déclaration conjointe du 1^{er} juillet 2014 avec l'Union européenne que dans le Message du Conseil fédéral accompagnant la RIE III⁹⁰, la Suisse s'est engagée à se conformer, pour la conception de ses nouvelles mesures fiscales, aux prescriptions du projet BEPS de l'OCDE. S'agissant du régime de « patent box » lui-même, il est régi par les standards minimaux de l'action 5 qui vise à lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables en exigeant la transparence et l'existence d'une activité substantielle pour tout octroi d'un régime préférentiel. Ceux-ci requièrent que l'incitation fiscale faite aux revenus des droits de la propriété intellectuelle suive, pour la Suisse, un modèle Nexus basé, soit sur une approche territoriale des activités de R&D⁹¹, soit sur une approche de l'entité qui a effectué les activités de R&D⁹². Il ressort de l'interprétation littérale du Message de la RIE III, que le législateur a choisi l'option territoriale⁹³. Cette élection semble se justifier eu égard à la systématique du droit fiscal suisse tourné entièrement vers cette approche comme le démontre les articles 6 al. 1 LIFD et 52 al. 1 LIFD.

Celle-ci permet de faire dépendre l'étendue de l'avantage fiscal octroyé à l'activité de R&D déployée sur un territoire donné⁹⁴. La dépense en R&D sert alors d'indicateur de l'activité substantielle et la proportion des dépenses engagées par le contribuable sur le sol helvétique par rapport à la dépense total de l'activité de R&D détermine la part du revenu éligible de la propriété intellectuelle qui peut bénéficier du régime préférentiel⁹⁵. Ainsi pour déterminer ce ratio Nexus, l'action 5 pose des conditions en termes de contribuables⁹⁶, d'actifs⁹⁷, de revenus⁹⁸ et de dépenses⁹⁹. Partant, le modèle Nexus fixe le cadre dans lequel la « patent box » suisse doit évoluer, il est « a box around the box ».

2) Les aides d'Etat

En octroyant un avantage de nature fiscale, la « patent box » transfère, dans les faits, des ressources publiques aux contribuables qui effectuent des activités de R&D afin les inciter à augmenter leur niveau de dépenses en la matière dans un but de politique économique. Il faut par conséquent vérifier qu'une telle mesure n'est pas incompatible avec les dispositions sur les aides d'Etat de l'Union européenne. Car, selon l'art. 107 du Traité de fonctionnement de l'Union européenne, toute aide publique qui s'avère être un avantage sélectif est prohibé sous réserve de son approbation par la Commission européenne¹⁰⁰.

⁹⁰ Message RIE III, p. 4643. Pas de changement suite aux débats parlementaires.

⁹¹ OCDE, *Action 5*, p. 45 note 16.

⁹² OCDE, *Action 5*, N 28.

⁹³ Message RIE III, p. 4641 : « une approche «Nexus modifiée» a été élaborée pour les patent boxes. Cette approche prescrit que les revenus issus des droits éligibles ne peuvent bénéficier d'une imposition privilégiée que sur la partie des dépenses de R&D totales qui a été effectuée dans le pays de domicile en relation avec le total des dépenses de R&D. » ; Message RIE III, p. 4643 : « Exigences relatives à la substance: l'approche Nexus modifiée sera appliquée ».Les débats parlementaires n'ont pas modifié ce choix.

⁹⁴ OCDE, *Action 5*, N 28 et p. 45 note 16.

⁹⁵ OCDE, *Action 5*, N 29 ; Message RIE III, p. 4641 et 4642.

⁹⁶ OCDE, *Action 5*, N 33.

⁹⁷ OCDE, *Action 5*, N 34 ss.

⁹⁸ OCDE, *Action 5*, N 46 ss.

⁹⁹ OCDE, *Action 5*, N 39 ss.

¹⁰⁰ Pour plus d'explication sur la notion et les conditions des aides d'Etat voir DANON ROBERT, *La refonte*, p. 30-34.

Cette problématique semble donc de prime abord une question purement européenne, cependant elle se propage à la Suisse en raison d'une part de la bisbille concernant l'interprétation de l'art. 23 al. 1 lit. iii ALE¹⁰¹ et d'autre part par la volonté affirmée de la Commission européenne d'étendre cette notion au pays non membre via l'introduction de cette disposition dans les accords tiers¹⁰².

La question est alors de savoir dans quelle mesure une incitation de type « patent box » peut être qualifiée d'avantage sélectif. Selon la Commission et la jurisprudence européenne, une telle instigation ne constitue pas une aide Etant qu'elle est indifférente, c'est-à-dire tant qu'elle s'applique aux mêmes conditions à l'ensemble des entreprises, des biens et des services¹⁰³. Ainsi en respectant la neutralité des critères d'accès et de la forme juridique déjà imposées par son propre ordre juridique, la « patent box » suisse ne contrevient pas à la logique européenne d'aides d'Etat.

Reste alors à déterminer si l'approche territoriale des activités de R&D choisit par la Suisse est compatible avec les règles du marché commun, puisqu'elle constitue une forme de subvention fiscale à la dépense de R&D privée engendrée sur le territoire suisse. A cette interrogation, DANON¹⁰⁴ répond par la négative d'une part car plusieurs Etats de l'Union européenne connaissent déjà de telle restriction en la matière¹⁰⁵, que d'autre part l'incompatibilité des incitations fiscales ayant une approche territoriale a toujours été constaté, que ce soit par la Commission européenne ou la CJUE, sur la base des libertés fondamentale et non pas des aides d'Etat¹⁰⁶, que par ailleurs s'il fait nulle doute qu'une telle approche territoriale de l'activité de R&D est contraire à la liberté d'établissement, elle n'en est pas pour autant un avantage sélectif si indifféremment l'ensemble des entreprises peut possiblement en bénéficier¹⁰⁷ et qu'enfin l'application d'une norme sur les libertés fondamentales tel que l'art. 179 du Traité de fonctionnement de l'Union européenne interdisant aux Etats membres de restreindre leur mesure d'encouragement au territoire national est impossible, la Suisse n'étant pas membre de l'Union et l'art. 23 al. 1 lit. iii ALE étant une prescription en matière d'aides d'Etat¹⁰⁸.

Il s'agit enfin, suite au cas *Baxter*¹⁰⁹ et plus particulièrement aux conclusions de l'avocat général Saggio, de déterminer si une telle approche n'est pas une sélectivité de fait. Pour

¹⁰¹ Pour plus d'information sur le conflit d'interprétation de l'art. 23 al. 1 lit. iii ALE entre l'Union européenne et la Suisse ainsi que l'avis de la doctrine à ce sujet voir DANON ROBERT, *La refonte*, p. 30 et 31 ; LUJA RAYMOND, *Global state aid*, p. 231 ; ROTH PHILIPP, *Steuerstreit*, p. 722.

¹⁰² Communication de la Commission au parlement européen et au conseil du 29.01.2016, p. 7.

¹⁰³ Communication de la Commission 22.11.2006, p. 8 ; Décision de la CJUE du 13 mars 2008, *Commission vs Spain*, C-248/06.

¹⁰⁴ DANON ROBERT, *La RIE III*, p.279-284.

¹⁰⁵ L'« Innovation box » espagnole prévoyait à l'origine de restreindre l'incitation aux activités de R&D faites sur son sol. Cependant, la CJUE a décidé que cette limitation contrevenait à la liberté d'établissement de telle sorte qu'elle a dû l'élargir à l'ensemble des membres de l'Union européenne et de l'espace économique européen. Ainsi une approche territoriale viole les libertés fondamentales mais pas la réglementation sur les aides d'Etat, Décision de la CJUE du 13 mars 2008, *Commission vs Spain*, C-248/06 ; MURILLO ALONSO, *Rapport national*, p. 698.

¹⁰⁶ DANON ROBERT, *La refonte*, p. 55-57.

¹⁰⁷ Décision de la CJUE du 6.10.2015, *Finanzamt Linz*, C-66/14.

¹⁰⁸ DANON ROBERT, *La RIE III*, p.284.

¹⁰⁹ Décision de la CJUE du 01.12.1998, *Baxter*, C-254/97.

MATTEOTTI¹¹⁰, il faut se ranger à l'avis de l'avocat général qui estime que restreindre l'avantage fiscal aux activités de R&D menées sur le territoire représente une sélectivité de fait. Cependant, DANON¹¹¹ relativise la portée de cette conclusion, en premier lieu car la mesure en question a été jugé incompatible avec les règles du marché commun pour des raisons de liberté d'établissement, la question des aides d'Etat n'étant que subsidiaire et, en second lieu car l'incitation incriminée portait sur une branche d'activité précise, les entreprises pharmaceutiques, et n'était par conséquent pas indistinctement accessible à l'ensemble des agents économiques. Ainsi tant que le modèle suisse de « patent box » ne permettra pas une individualisation de l'avantage, c'est-à-dire l'octroi de l'allègement en fonction de caractéristique telle que la taille de l'entreprise, aucune sélectivité de fait n'est à craindre.

En conclusion, si la Suisse maintient son choix d'implémenter une « patent box » selon une approche territoriale, la question des aides d'Etat n'est pas problématique à condition que la mesure soit d'application générale au du moins ne permette pas aisément une individualisation de l'avantage.

V. Quels sont les principes constitutionnels à respecter pour introduire un régime patent box en droit fiscal suisse?

En offrant une imposition réduite aux revenus de la propriété intellectuelle, la « patent box » viole les principes constitutionnels fondateurs du droit fiscal suisse que sont l'égalité de traitement et l'imposition selon la capacité contributive (art. 127 al. 2 Cst.)¹¹². La question, à ce stade, est de savoir si une telle incitation peut tout même être introduite dans le droit interne alors qu'elle vient circonscrire le droit fondamental à l'égalité (art. 8 Cst). En nous référant à l'art. 36 Cst., la restriction de ses droits semble admissible à condition d'être fondée sur une base légale, justifiée par un intérêt public et proportionnelle par rapport au but visé. Par conséquent, de manière générale, une entorse aux principes constitutionnelles est acceptable pour autant qu'elle soit légitimée par le but extra-fiscal qu'elle poursuit, c'est-à-dire, dans le cas de la « patent box », stimuler les activités de R&D sur le territoire suisse¹¹³.

Suivant l'avis de la majorité, cette imposition privilégiée ne peut pas uniquement s'asseoir sur la seule manifestation d'un intérêt général¹¹⁴. Cet allègement doit cumulativement¹¹⁵ reposer, conformément aux principes énoncés à l'art 36 Cst., sur une base constitutionnelle¹¹⁶ permettant de justifier l'inégalité provoquée, démontrer un intérêt public prépondérant¹¹⁷, être proportionnel¹¹⁸ et respecter l'égalité de traitement entre les

¹¹⁰ MATTEOTTI RENÉ / ROTH PHILIPP, *Nexus*, p. 774 et 775.

¹¹¹ DANON ROBERT, *La RIE III*, p.283.

¹¹² DANON ROBERT, *Avis de droit*, p. 74 ss. ; MATTEOTTI RENÉ, *Fairness*, p. 63 ; Message RIE III, p. 4732; ATF 133 I 206, consid. 6.1, p. 215. Par ailleurs, rappelons que l'art 127 al.2 Cst est la transposition dans le droit fiscal du droit fondamental à l'égalité exprimé à l'art. 8 Cst.

¹¹³ ATF 133 I 206, consid. 11.1, p. 230 et 231.

¹¹⁴ DANON ROBERT, *La RIE III*, p. 288 ; MATTEOTTI RENÉ, *Fairness*, p. 63-64.

¹¹⁵ ATF 133 II 206, consid. 11.1, p. 230 et 231.

¹¹⁶ DANON ROBERT, *La RIE III*, p. 288 et 289 ; DANON ROBERT, *Avis de droit*, p. 47 ss., 75 et 76 ; YERSIN DANIELLE, *Les buts extra-fiscaux*, p. 59 ; ATF 133 I 206, consid. 11.1, p. 230 et 231.

¹¹⁷ DANON ROBERT, *Avis de droit*, p. 50 ; YERSIN DANIELLE, *Les buts extra-fiscaux*, p. 59.

bénéficiaires potentiels¹¹⁹. Par ailleurs, selon la conception de MATTEOTTI il faut également vérifier que la « patent box » ne contrevienne pas à la liberté économique garantie par la Constitution fédérale aux articles 27 et 94¹²⁰.

1) L'entorse au principe d'égalité de traitement se justifie-t-elle au regard de la Constitution ?

L'art. 8 al. 1 Cst. garantit aussi bien l'égalité dans la loi, qui s'adresse alors au législateur, que l'égalité devant la loi, c'est-à-dire dans l'application du droit par les organes d'exécution. C'est pourquoi selon le Tribunal fédéral « une décision ou un arrêté viole le principe d'égalité de traitement lorsqu'il établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à régler ou lorsqu'il omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances c'est-à-dire lorsque ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique et lorsque ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente »¹²¹.

Ainsi, le principe d'égalité impose de traiter différemment des situations divergentes et de manière identique des situations semblables. Il convient dès lors de déterminer dans chaque cas si le critère utilisé pour traiter différemment des situations ou au contraire les assimiler est objectif et raisonnable.

En matière fiscale, cette égalité se traduit par les sous-principes de généralité et d'égalité d'imposition et d'imposition selon la capacité contributive, énoncés à l'art. 127 al. 2 Cst., qui requièrent du législateur qu'il fasse en sorte que le système fiscal soit neutre et uniforme¹²². Cependant introduire une incitation telle que la « patent box » revient à violer ce principe puisque les revenus des droits de la propriété intellectuelle sont avantagés fiscalement. Par conséquent à capacité contributive égale, le contribuable qui perçoit des revenus d'actifs immatériels est favorisé par rapport à celui qui n'en perçoit pas. Il existe alors une inégalité de traitement horizontale qui ne peut pas être justifiée autrement que par la nécessité de suivre un but extra-fiscal. Car selon le principe de l'universalité de l'imposition tous les contribuables doivent être imposés selon la même réglementation sauf si l'exception repose sur un juste motif¹²³.

Par conséquent, une incitation à but extra-fiscal doit s'appuyer sur une base constitutionnelle (art. 36 al. 1 Cst.)¹²⁴. Si la doctrine minoritaire argue que l'on ne saurait admettre un tel privilège sans qu'il soit dûment prévu par la disposition constitutionnelle¹²⁵. La doctrine majoritaire ainsi que le Tribunal fédéral trouve toutefois cette interprétation trop

¹¹⁸ DANON ROBERT, *Avis de droit*, p. 52 et 78 ss.; YERSIN DANIELLE, *Les buts extra-fiscaux*, p. 63.

¹¹⁹ DANON ROBERT, *Avis de droit*, p. 50, 77 et 78.

¹²⁰ MATTEOTTI RENÉ, *Fairness*, p. 59-64; MATTEOTTI RENÉ / ROTH PHILPP, *Nexus*, p. 778.

¹²¹ ATF 118 Ia 1; ATF 124 I 297; ATF 297 I 299.

¹²² DANON ROBERT, *Avis de droit*, p. 32 et 33 ; Message RIE III, p. 4729.

¹²³ DANON ROBERT, *Avis de droit*, p. 33 et 34 ; YERSIN DANIELLE, *L'égalité de traitement*, p. 169; MATTEOTTI RENÉ, *Fairness*, p. 54 : Les entorses généralement admises seront celles liées à des considérations systématique ou de techniques fiscales

¹²⁴ DANON ROBERT, *Avis de droit*, p. 47-50 ; YERSIN DANIELLE, *Les buts extra-fiscaux*, p. 59.

¹²⁵ YERSIN DANIELLE, *Les buts extra-fiscaux*, p. 59.

restrictive¹²⁶. Il suffit que l'incitation découle d'une ou plusieurs normes constitutionnelles voir de l'interprétation de celles-ci¹²⁷.

En l'espèce, l'art. 64 al. 1 Cst qui dispose que « la Confédération encourage la recherche scientifique et l'innovation » semble a priori une base constitutionnelle suffisante pour légitimer l'implémentation d'une mesure telle que la « patent box », dont le but est d'encourager la R&D¹²⁸. La norme étant relativement claire littéralement et grammaticalement, seule l'interprétation de la volonté du constituant peut nous éclairer sur le champ d'application de celle-ci.

Selon le Message du Conseil fédéral, la notion d'innovation englobe « l'exploitation des résultats de la recherche scientifique et du développement de produits et de services innovants destinés à la société et à l'économie »¹²⁹. Il ne semble donc pas être contre-indiqué que le législateur instaure des incitations dont le but est l'encouragement de la R&D. Par ailleurs, cette interprétation est encore renforcée par le rapport du Conseil fédéral sur les allègements fiscaux de 2011 où l'art. 64 al. 1 Cst sert de base à l'introduction d'une réserve pour travaux futurs de R&D. Il est admis que l'objectif qui sous-entend cette mesure est « le renforcement de la place scientifique suisse » et que la conséquence de ce privilège fiscal « est la hausse de la valeur ajoutée au niveau économique et à long terme »¹³⁰.

Ainsi, avec DANON¹³¹ nous pouvons conclure que l'art. 64 al. 1 Cst. est bien une norme visant à promouvoir la R&D à but commercial et représente par conséquent une norme constitutionnelle suffisante permettant d'introduire une exception au principe d'universalité de l'imposition. De ce fait, cette disposition justifie l'introduction dans le droit fiscal suisse d'une « patent box ».

2) L'entorse constitutionnelle représente-t-elle un intérêt public prépondérant ?

Cette condition cherche à évaluer dans quelle mesure il est légitime d'aller à l'encontre de l'intérêt général (art. 36 al. 2 Cst.). Par conséquent, on étudie en quoi le but poursuivi par l'incitation fiscale est prépondérant par rapport à celui de l'égalité de l'imposition¹³². Il s'agit donc d'effectuer un arbitrage entre l'intérêt général et particulier que représente cette mesure afin de déterminer lequel est le plus important. La légitimité de l'instigation fiscale sera d'autant plus fondée que la norme constitutionnelle sur laquelle elle s'appuie la préconise clairement¹³³. Ainsi plus la disposition est précise sur ses intentions plus l'entorse aux principes constitutionnels, si elle suit ses prescriptions, est acceptable. Par ailleurs, c'est l'ampleur de l'atteinte aux principes constitutionnels qui fixe le degré de sévérité et d'approfondissement de la pesée des intérêts¹³⁴.

¹²⁶ DANON ROBERT, *Avis de droit*, p. 48.

¹²⁷ Arrêt 1C_161/2009 du 3 mars 2010, consid. 5.6.3.

¹²⁸ DANON ROBERT, *Avis de droit*, p. 76 ; Message RIE III, p. 4731 ; OBRIST THIERRY, *Rapport national*, p. 736 ; MATTEOTTI RENÉ, *Fairness*, p. 64.

¹²⁹ FF 2005 p. 5225.

¹³⁰ Rapport CF allègements fiscaux 2011, p. 12.

¹³¹ DANON ROBERT, *Avis de droit*, p. 76.

¹³² DANON ROBERT, *Avis de droit*, p. 50.

¹³³ DANON ROBERT, *Avis de droit*, p. 50 ; YERSIN DANIELLE, *Les buts extra-fiscaux*, p. 59.

¹³⁴ DANON ROBERT, *Avis de droit*, p. 50.

La question est donc de déterminer si l'activité de R&D que souhaite encourager la « patent box » poursuit un intérêt public prépondérant et justifiant ainsi la violation du principe d'égalité. Si les études économétriques menées sur la « patent box » ont toutes relevées leur incontournable pouvoir d'attraction sur la localisation des droits de propriété intellectuelle et des revenus y afférant, il faut tout de même préciser qu'elles ont également mis en exergue que lorsque l'incitation est soumise à des obligations de R&D, comme cela est le cas pour le modèle préconisé par la Suisse, le but extra-fiscal d'accentuation de l'activité de R&D est atteint¹³⁵. Combiné au fait que l'art. 64 al. 1 Cst, sur lequel repose la « patent box », est particulièrement précis et concis, cela fait de cette incitation un intérêt légitime¹³⁶ et prépondérant à condition que l'ampleur de l'avantage qu'elle procure ne soit pas disproportionnée.

Ainsi, rejoignant l'avis de DANON¹³⁷, le législateur ne peut introduire cette mesure extra-fiscale dans l'unique but de réduire l'imposition des contribuables afin d'améliorer l'attractivité et la compétitivité de la Suisse sur le plan international. Cette incitation doit dès lors faire en sorte de générer des externalités positives en matière de R&D de telle sorte à améliorer le bien-être social du pays. C'est pourquoi, le modèle suisse de « patent box » ne doit pas seulement se montrer compétitif mais également augmenter l'activité de R&D effectuée sur le territoire national. Pour cela, il faut que l'octroi de l'avantage fourni par la « patent box » soit, comme l'a démontré l'étude de ALSTADSÆTER, BARRIOS, NICODEME, SKONIECZNA et VEZZANI¹³⁸, lié à une activité de R&D menée par le contribuable lui-même de façon à encrever d'une part la recherche et les fruits de celle-ci en Suisse. Car plus nous sommes proche des centres de recherche plus l'effet des « spillover » est intense à l'image des collaborations entre les Universités et les entreprises.

3) L'entorse constitutionnelle est-elle proportionnelle ?

Il s'agit là d'une question centrale, qui vise à déterminer en quoi et dans quelle mesure l'incitation envisagée remplit le but assigné par le législateur¹³⁹. On cherche donc, de manière a priori, à vérifier d'une part si l'entorse au principe constitutionnel est circonscrite au but escompté (règle de l'aptitude¹⁴⁰) et d'autre part si elle s'avère opportune pour atteindre l'objectif fixé (règle de la nécessité¹⁴¹). Par conséquent, nous devons, pour démontrer la proportionnalité de la mesure (art. 36 al. 3 Cst), examiner si la « patent box » est un instrument nécessaire et apte à encourager les activités de recherche en Suisse. C'est

¹³⁵ Voir ci-dessus.

¹³⁶ DANON ROBERT, *RIE III*, p. 290; YERSIN DANIELLE, *Les buts extra-fiscaux*, p. 59.

¹³⁷ DANON ROBERT, *RIE III*, p. 290.

¹³⁸ ALSTADSÆTER *et al.*, p. 23.

¹³⁹ DANON ROBERT, *Avis de droit*, p. 52.

¹⁴⁰ DANON ROBERT, *Avis de droit*, p. 52 : L'entorse au principe constitutionnelle doit être apte à atteindre l'objectif assigné par le législateur.

¹⁴¹ DANON ROBERT, *Avis de droit*, p. 52 ; YERSIN DANIELLE, *Les buts extra-fiscaux*, p. 59 ; Arrêt du 20.11.1987_ Avloca c/canton de Vaud in RF 43/1988 p. 598-602, p. 601: L'inégalité provoquée par l'entorse constitutionnelle ne doit pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif fixé par le législateur. Le tribunal fédéral précise que l'efficacité de la mesure doit être examinée du point de vue de l'intérêt général. Ainsi l'entorse est conforme à cet intérêt alors elle est considérée comme nécessaire bien qu'elle ne suffise pas en soi à répondre au but fixé par le législateur.

pourquoi, avant d'effectuer une telle analyse nous devons définir quelle activité de R&D le législateur entend stimuler sachant que la légitimité de la mesure repose sur le fait qu'elle génère des externalités positives en ligne avec le mandat prescrit par l'art 64 al. 1 Cst. afin que l'entorse au principe constitutionnel d'égalité de traitement soit justifiée. De ce fait, il nous faut déterminer quel type de recherche et d'innovation l'art. 64 al. 1 Cst permet de favoriser.

La notion de recherche scientifique, préconisée à l'art. 64 al. 1 Cst., désigne toute « activité intellectuelle visant l'acquisition de nouvelles connaissances¹⁴² ». Même s'il s'agit d'un concept très souple et ouvert, la recherche ne doit cependant pas être une fin en soi mais servir l'intérêt public général en procurant des externalités positives au pays¹⁴³. Ainsi, l'activité de R&D qui est visée par cette norme est celle qui aura pour effet d'augmenter l'état de la technique et des connaissances en Suisse. Par conséquent, une activité de recherche qui n'a pour seul but que d'accroître le niveau de savoir du contribuable lui-même ne peut être soutenue par une mesure incitative telle que la « patent box » car le résultat n'est profitable qu'au contribuable et ne vient pas agrandir l'état général des connaissances en Suisse. C'est pourquoi toutes les activités de R&D qui n'ont que pour unique objectif de mettre à niveau le savoir du contribuable et/ou d'imiter la concurrence ne peuvent bénéficier d'une telle instigation puisqu'elles ne servent pas l'intérêt public général¹⁴⁴. Le facteur clé pour que la « patent box » soit jugée proportionnelle est qu'elle soutienne une activité de R&D qui a un caractère novateur pour l'état des connaissances en général ou au moins pour celui de la Suisse¹⁴⁵.

Pour cela il faut donc définir les contours d'une activité de R&D novatrice. Cette dernière caractéristique étant difficilement appréciable de manière théorique, il semble préférable de tenir un raisonnement par exclusion, c'est-à-dire de déterminer ce qui dans un projet type de recherche n'est en aucun cas matière à innovation et ne retenir que les activités restantes. A cet égard, nous pouvons nous appuyer sur le manuel de Frascati qui, pour des raisons statistiques, cherche à classer la R&D innovante en recherche fondamentale, expérimentale et appliquée¹⁴⁶. Cependant avant d'arriver à une telle catégorisation, il lui est indispensable de différencier les activités qui sont réellement de l'ordre de la R&D et celles qui sont simplement connexes, c'est-à-dire celles qui sont effectuées dans le cadre des travaux de recherche mais qui n'ont pas pour but d'augmenter l'état de la technique et des connaissances¹⁴⁷. A cette fin, le manuel a défini une liste d'activités routinières considérées comme connexes aux activités de pure R&D. On y trouve notamment les travaux de maintenance des brevets¹⁴⁸, les activités courantes de développement de logiciel¹⁴⁹ ainsi que tous les travaux d'innovation qui sont nécessaires à la réalisation et à l'exploitation de novation¹⁵⁰ de même que l'ensemble des activités de soutien indirect à la R&D¹⁵¹.

¹⁴² BORGHI MARCO, *Commentaire de la Constitution de 1874*, ad art. 27sexies (1988), N 20-23.

¹⁴³ BORGHI MARCO, *Commentaire de la Constitution de 1874*, ad art. 27sexies (1988), N 24-25.

¹⁴⁴ BORGHI MARCO, *Commentaire de la Constitution de 1874*, ad art. 27sexies (1988), N 28-30 ; HÄNNI PETER, *Basler Kommentar*, ad art. 64 BV, N 7.

¹⁴⁵ DANON ROBERT, *RIE III*, p. 291.

¹⁴⁶ Frascati, N 64.

¹⁴⁷ Frascati, N 84.

¹⁴⁸ Frascati, N 75.

¹⁴⁹ Frascati, N 77.

¹⁵⁰ Frascati, N 79.

Par conséquent, si théoriquement une « patent box » soumise à des obligations de recherche sur le territoire qui octroie l'avantage est apte à encourager l'activité de R&D sur celui-ci et par ce fait à accroître les connaissances disponibles de manière générale, sa nécessité, l'autre règle formatrice du principe de proportionnalité, dépend exclusivement des choix du législateur. Ainsi la proportionnalité résultera de l'étendue du champ d'application de l'incitation fiscale en matière d'actifs, de dépenses et de revenus éligibles, ainsi que de son intensité.

4) L'entorse constitutionnelle respecte-t-elle l'égalité de traitement interne ?

Comme nous l'avons déjà démontré, la « patent box », en offrant un avantage fiscal aux revenus des droits de la propriété intellectuelle, crée une inégalité de traitement horizontale caractérisée qui se justifie par le but extra-fiscal qu'elle poursuit, à savoir l'encouragement de l'activité de R&D. Cependant, si une iniquité peut être admise entre contribuable éligible et non éligible à la mesure, une telle perspective ne peut être envisagée entre bénéficiaire de l'incitation¹⁵². Ainsi selon YERSIN¹⁵³, c'est à la lumière de l'objectif escompté par l'incitation que doit être examinée l'égalité de traitement entre les bénéficiaires directs de la mesure extra-fiscal. Selon DANON¹⁵⁴, cette neutralité interne en matière d'incitation à la R&D comprend trois aspects distincts.

En premier lieu, il convient de vérifier qu'en fonction du but escompté par l'incitation les bénéficiaires présumés se trouvent placés dans une situation comparable¹⁵⁵. Pour cela, DANON préconise « d'examiner le potentiel de retombées positives liées » sur l'activité des bénéficiaires de l'instigation¹⁵⁶. Ainsi, si la « patent box » doit avoir les mêmes conditions d'accessibilités pour tous les contribuables, « des différences de traitement sont possibles en fonction du niveau de retombées positives induites par les activités des entreprises »¹⁵⁷.

Le législateur souhaitant, par l'introduction d'une « patent box », favoriser les activités de R&D en Suisse, la forme juridique sous laquelle le contribuable décide de déployer cette même activité ne doit pas influencer sa capacité à requérir l'allègement fiscal susmentionné étant donné que les travaux de recherche ne nécessitent pas une organisation particulière¹⁵⁸.

Enfin, au regard du but visé par l'incitation fiscale, les conditions d'accès ne peuvent exclure des contribuables qui exercent l'activité que tend à encourager l'instigation mise en place, à savoir la R&D. Ainsi les exigences à l'entrée de la « patent box » ne doivent pas discriminer des contribuables se trouvant dans des situations comparables par rapport à l'activité que souhaite encourager la mesure. Cette problématique se matérialisera principalement lors de la détermination du catalogue des actifs éligibles¹⁵⁹.

¹⁵¹ Frascati, N 83.

¹⁵² DANON ROBERT, *Avis de droit*, p. 51, 52, 77 et 78.

¹⁵³ YERSIN DANIELLE, *Les buts extra-fiscaux*, p. 56.

¹⁵⁴ DANON ROBERT, *RIE III*, p. 292.

¹⁵⁵ DANON ROBERT, *RIE III*, p. 292.

¹⁵⁶ DANON ROBERT, *RIE III*, p. 292.

¹⁵⁷ DANON ROBERT, *RIE III*, p. 292.

¹⁵⁸ DANON ROBERT, *Avis de droit*, p. 77.

¹⁵⁹ DANON ROBERT, *Avis de droit*, p. 78.

5) L'entorse constitutionnelle ne contrevient-elle pas à la liberté économique ?

MATTEOTTI¹⁶⁰ considère qu'il convient de vérifier qu'une incitation telle que la « patent box » ne soit pas une violation du principe de la liberté économique en plus d'être une inégalité de traitement. Constitutionnellement, cette question est dissociée en deux dimensions. Une approche institutionnelle, qui empêche le législateur d'adopter des mesures protectionnistes et garantit par conséquent le principe de neutralité concurrentielle (art. 94 al. 1 Cst.), et une approche individuelle qui permet à tout à chacun de choisir librement d'une part son activité et d'autre part l'organisation de celle-ci (art. 27 Cst.)¹⁶¹.

Le principe de la liberté économique, régi par l'art. 94 al. 1 Cst, traduit le choix du législateur d'instaurer un ordre économique fondé sur le libre-échange¹⁶². L'Etat, s'il entend respecter cette décision, doit alors s'abstenir de toute intervention qui viendrait déstabiliser le prix, mariage de la rencontre entre l'offre libre et la demande libre. Toutefois observer le principe de neutralité concurrentiel ne signifie pas pour autant garantir la libre concurrence¹⁶³. Ici, nous sommes face à une obligation négative qui impose à l'Etat de s'abstenir mais ne l'enjoint pas à prendre des mesures positives pour assurer la libre concurrence. Par ailleurs, cette neutralité de l'Etat à l'égard de la concurrence n'est pas absolue, cela afin de reconnaître la constitutionnalité des dérogations¹⁶⁴. Ainsi les mesures interventionnistes, c'est-à-dire toutes celles qui dérogent au principe de la liberté économique en s'immiscant dans le jeu de la concurrence en faveur de certaines branches, professions ou entreprises, nécessitent d'être expressément prévues par la Constitution pour être admissibles¹⁶⁵.

Aussi l'instauration d'une « patent box » par l'Etat ne doit pas s'avérer contraire au principe de la liberté économique sous peine d'être qualifiée d'inconstitutionnelle. Elle ne peut par conséquent pas représenter une entrave à la concurrence à moins qu'une dérogation constitutionnelle spécifique existe. A priori, une mesure de type « patent box » n'est pas de nature protectionniste puisqu'elle vise à octroyer un avantage fiscal si une activité de R&D a été effectuée par le contribuable bénéficiaire. Cependant, les caractéristiques particulières du modèle suisse de « patent box », notamment l'adoption d'une approche territoriale du ratio Nexus modifié, peuvent pour certains¹⁶⁶ créer un obstacle à la liberté de marché voulu par le législateur et doivent par conséquent être basés sur une dérogation telle que l'art. 101 Cst.

Pour sa part, la liberté économique (art. 27 Cst.) garantit le droit de chacun de choisir et d'exercer librement une activité lucrative privée. L'Etat ne peut donc pas s'ingérer dans l'activité économique des individus sans justification¹⁶⁷. Néanmoins une restriction de cette

¹⁶⁰ MATTEOTTI RENÉ / ROTH PHILIPP, *Fairness*, p. 64-67 ; GENTSCH DANIEL / MATTEOTTI RENÉ / ROTH PHILIPP, *Förderung*, p. 1060-1061 ; MATTEOTTI RENÉ / ROTH PHILIPP, *Nexus*, p. 778.

¹⁶¹ MAHON PASCAL / AUBERT JEAN-FRANÇOIS, *Petit commentaire*, p. 235 N 5.

¹⁶² MAHON PASCAL / AUBERT JEAN-FRANÇOIS, *Petit commentaire*, p. 734 N 5.

¹⁶³ MAHON PASCAL / AUBERT JEAN-FRANÇOIS, *Petit commentaire*, p. 735 N 7.

¹⁶⁴ MAHON PASCAL / AUBERT JEAN-FRANÇOIS, *Petit commentaire*, p. 734 N 8.

¹⁶⁵ ATF 138 I 378, consid. 6.1 ; MAHON PASCAL / AUBERT JEAN-FRANÇOIS, *Petit commentaire*, p. 738 N 18 ; DANON ROBERT, *La RIE III*, p. 293 ; MATTEOTTI RENÉ, *Fairness*, p. 66.

¹⁶⁶ MATTEOTTI RENÉ, *Fairness*, p. 68-70 ; GENTSCH DANIEL / MATTEOTTI RENÉ / ROTH PHILIPP, *Förderung*, p. 1060-1061 ; MATTEOTTI RENÉ / ROTH PHILIPP, *Nexus*, p. 778.

¹⁶⁷ MAHON PASCAL / AUBERT JEAN-FRANÇOIS, *Petit commentaire*, p. 240 N 9 ; MATTEOTTI RENÉ, *Fairness*, p. 66 et 67.

liberté est admissible aux conditions de l'art. 36 Cst. (légalité, intérêt public, proportionnalité) pour autant qu'elle respecte le principe de la concurrence et du libéralisme économique de l'art. 94 Cst. A ces critères habituels, la jurisprudence en ajoute un autre, l'obligation de respecter l'égalité entre concurrents directs¹⁶⁸. Cependant, dans le cadre de l'art. 27 Cst, cette égalité prend une dimension toute particulière puisque qu'il faut se pourvoir de motifs sérieux et importants pour justifier le traitement différencié entre deux concurrents¹⁶⁹. En revanche, la notion de concurrents directs est très stricte et ne concerne que les acteurs économiques qui appartiennent à la même branche et s'adressent au même public, avec les mêmes offres, pour satisfaire les mêmes besoins.

Ainsi, la « patent box », de manière générale, en liant l'octroi de l'avantage à l'exercice d'une activité de R&D, cela afin de légitimer l'entorse au principe de l'égalité de traitement, intervient de manière manifeste dans les décisions d'allocation des ressources des contribuables éligibles. Une telle intrusion dans l'organisation des bénéficiaires correspond donc à une restriction de leur liberté économique qui n'est acceptable que si elle est conforme à l'art. 36 Cst. Ayant déjà expliqué, précédemment, en quoi l'instrument « patent box » remplit les conditions de légalité, d'intérêt public prépondérant et de proportionnalité nous ne reviendrons pas ici sur ces notions. Par contre s'agissant de la neutralité de la mesure entre concurrents directs, elle sera avant tout influencée par les caractéristiques propres au modèle suisse de « patent box ». Cependant, le fait d'entreprendre des activités de R&D ne met pas automatiquement deux entreprises en concurrence directe¹⁷⁰, faut-il encore qu'elles s'adressent au même public, que leurs offres soient identiques et destinées à satisfaire les mêmes besoins.

En conclusion, nous pouvons affirmer que l'incitation de type « patent box » qui lie la concession d'un allègement fiscal sur l'imposition des revenus des droits de propriété intellectuelle à l'activité de R&D entreprise par le bénéficiaire est constitutionnellement admissible tant du point du principe de l'égalité de traitement que de la liberté économique sous réserve que les spécificités du modèle suisse respectent les critères de neutralité de la forme juridique, de neutralité d'accès et qu'elles soient proportionnelle au but escompté.

VI. Quel modèle de patent box la Suisse a-t-elle choisi d'implémenter dans la RIE III ?

Les contours de la « patent box » ayant été dessinés, nous pouvons maintenant examiner quel modèle la Suisse, suite à la fin des débats parlementaires, entend implémenter dans sa législation fiscale sous réserve de l'acceptation du référendum lancé par le parti socialiste. Aussi, nous débutons notre analyse par une description générale de l'incitation pour exposer, dans un second temps, ses conditions d'applications ainsi que son mécanisme tout en expliquant à chacune de ces étapes les enjeux des choix entrepris.

¹⁶⁸ MAHON PASCAL / AUBERT JEAN-FRANÇOIS, *Petit commentaire*, p. 241 N 10.

¹⁶⁹ MAHON PASCAL / AUBERT JEAN-FRANÇOIS, *Petit commentaire*, p. 245 N 17.

¹⁷⁰ DANON ROBERT, *La RIE III*, p. 295.

1) Description générale du modèle

Le 17 juin 2016, les chambres fédérales ont conclu leurs travaux sur la troisième réforme de l'imposition des entreprises, mettant un point final à son contenu et par là même à la « patent box ». Ainsi la description qui suit expose les fondements du modèle suisse d'imposition préférentielle des revenus des droits de la propriété intellectuelle, plus communément nommé « patent box » dû aux actifs éligibles dans celle-ci, qui sera promulgué dans le droit fiscal suisse sous réserve de l'acceptation du référendum¹⁷¹ lancé par le parti socialiste. Cependant le résultat de la votation du peuple suisse ne change, à ce stade, plus rien au texte de la norme fixée par le législateur.

Ainsi, selon l'art. 24a P-LHID, les cantons se doivent d'introduire, dans leur loi cantonale d'impôt, une incitation fiscale output à la R&D, conforme à l'approche territoriale du modèle Nexus¹⁷², réduisant jusqu'à maximum 90% la base imposable des revenus provenant des brevets et autres droits analogues¹⁷³. Cette limitation permet d'obtenir que le cumul de l'impôt fédéral, cantonal et communal sur les bénéfices soit d'au moins 10 %, ce qui garantit une charge fiscale adéquate au regard de l'acceptation au plan international¹⁷⁴. Cette mesure, conformément aux art. 24a et 8a P-LHID, est ouverte tant aux personnes morales qu'aux individus exerçant une activité lucrative indépendante.

Par ailleurs, par voie d'ordonnance, le Conseil fédéral édicte les dispositions d'exécution, notamment la définition des droits comparables, la détermination du résultat des actifs éligibles ainsi que les obligations en matière de documentation. L'esprit régissant la rédaction de ce règlement se doit de veiller « à garantir une imposition compétitive des revenus » de la propriété intellectuelle éligible et est périodiquement examinée et, au besoin, modifiée¹⁷⁵. Ainsi le Conseil fédéral se voit prier d'optimiser, dans le cadre de la « patent box » posé par le modèle Nexus, son propre régime préférentiel.

Enfin lorsque la base imposable des revenus d'actifs de propriété intellectuelle éligibles est réduite pour la première fois, une imposition des « dépenses correspondantes en faveur de la recherche et du développement engagées par le contribuable pendant les périodes fiscales passées, y compris les éventuelles déductions supplémentaires au sens de l'art. 25a P-

¹⁷¹<https://www.sp-ps.ch/fr/publications/communiqués-de-presse/les-limites-sont-franchies-le-ps-lance-le-referendum-contre-la> (consulté le 15 juin 2016)

¹⁷² Message RIE III, p. 4641 : «une approche «Nexus modifiée» a été élaborée pour les patent boxes. Cette approche prescrit que les revenus issus des droits éligibles ne peuvent bénéficier d'une imposition privilégiée que sur la partie des dépenses de R&D totales qui a été effectuée dans le pays de domicile en relation avec le total des dépenses de R&D » ce qui selon l'interprétation littérale correspond à l'approche territoriale du modèle Nexus. Cette interprétation est encore renforcé par l'illustration 1 accompagnant l'explication du calcul; Message RIE III, p. 4643 : « Exigences relatives à la substance: l'approche Nexus modifiée sera appliquée ». Le choix de suivre l'action 5 du projet BEPS de l'OCDE et son modèle Nexus n'a pas été remis en cause lors des travaux parlementaires. Par ailleurs, selon la systématique de la loi une telle approche est conforme (voir art. 52 al.1 LIFD) et cela d'autant plus que lors de l'examen de la super-déduction, l'autre incitation à la R&D contenue dans la RIE III, seul les dépenses de R&D effectuées en Suisse ont été retenues malgré la volonté du Conseil national de l'élargir aux dépenses faites à l'étranger.

¹⁷³ Art. 24a al. 1 P-LHID.

¹⁷⁴ Message RIE III, p. 4642.

¹⁷⁵ Art. 24a al. 4 P-LHID.

LHID¹⁷⁶» doit intervenir et cela dans les 5 ans selon un système laissé au libre choix des cantons¹⁷⁷.

2) Conditions d'applications et mécanisme de l'allègement

Dans la présente section nous allons présenter le fonctionnement et les conditions d'application de la « patent box » et commenter les points donnant lieu à une éventuelle polémique. A cette fin nous exposons les choix du législateur et les confrontons avec le cadre imposé par le modèle Nexus, puis nous en examinons les éventuels problèmes constitutionnels.

a) À quels contribuables s'adresse le régime patent box ?

Les activités de R&D ne nécessitant pas une organisation spécifique, la « patent box » se doit de respecter le critère de la neutralité de la forme juridique¹⁷⁸. C'est pourquoi le législateur a, en plus des personnes morales, étendu l'imposition privilégiée des revenus immatériels au personne physique exerçant une activité lucrative indépendante cela afin de garantir l'égalité de traitement interne de la mesure.

Le champ d'application personnel, du modèle Nexus, comprend lui : les entreprises suisses, les établissements stables en Suisse d'entreprises étrangère, cela afin de respecter la clause de non-discrimination de l'art 23 al. 4 MC-OCDE¹⁷⁹, et les établissements stables à l'étranger d'entreprises suisses¹⁸⁰. Nous constatons que selon la systématique de notre législation indigène, cette dernière prérogative n'est pas utilisable dans la version helvétique de la « patent box » puisque ce type d'exploitation est exempté (art. 52 al. 1 LIFD). Ainsi, les revenus et les dépenses de ces établissements stables sis à l'étranger ne seront pas pris en compte. Enfin, les dépenses effectuées par les établissements stables ne peuvent être prises en considération, dans le calcul de l'avantage, que si ces derniers sont encore en activité lors de la réalisation des revenus¹⁸¹. Pour DANON¹⁸², cette exigence semble pour le moins incongrue, eu égard à l'obligation de suivi des dépenses de R&D, et partant est disproportionnée.

b) Pour quels actifs le régime patent box est-il ouvert ?

Afin d'être en adéquation avec sa volonté de soutenir les activités de R&D augmentant l'état des connaissances, l'accès à la « patent box », selon l'art. 24a al. 1 P-LHID, est réservé aux seuls revenus des brevets et droits analogues, la Confédération se réservant, dans le cadre de son ordonnance à la LHID, la possibilité de définir le contenu de cette dernière notion. L'incitation est donc exclusivement limitée aux actifs incorporels pouvant, par une procédure

¹⁷⁶ Art. 24a al. 2 P-LHID.

¹⁷⁷ Art. 24a al. 3 P-LHID.

¹⁷⁸ DANON ROBERT, *Avis de droit*, p. 77-78 ; Message RIE III, p. 4642.

¹⁷⁹ En incluant tant les entreprises que les établissements stables sis en Suisse, le modèle Nexus respecte l'égalité de traitement.

¹⁸⁰ OCDE, *Action 5*, N 33.

¹⁸¹ OCDE, *Action 5*, N 33.

¹⁸² DANON ROBERT, *La RIE III*, p. 311.

ad hoc, garantir leur caractère novateur, inventif et utile¹⁸³. Partant, sélectionner des droits de la propriété industrielle à caractère technique permet aux autorités fiscales de s'assurer qu'elles octroient bien un avantage fiscal à une innovation ayant un potentiel marchand et non à une imitation.

Cependant une pareille conception de l'innovation entraîne irrémédiablement une limitation du catalogue des droits immatériels qui peut s'avérer problématique eu égard à l'exigence constitutionnelle de neutralité des critères d'accès¹⁸⁴. Ainsi, en raison de son incapacité à obtenir un brevet ou un droit analogue, un contribuable éligible pourrait se voir refuser le régime préférentiel alors même qu'il a développé une activité de R&D ayant générés des externalités positives. Par ailleurs, une telle restriction s'avère être également contraire au principe de proportionnalité et plus précisément au critère de l'aptitude¹⁸⁵. Puisque les contribuables n'ont aucun intérêt à entreprendre des activités de R&D qui ne conduisent pas à l'obtention d'un brevet, restreignant, de fait, la palette des recherches effectuées et par conséquent la capacité de la mesure à remplir l'objectif escompté. De plus les brevets et autres droits comparables étant, en principe, l'apanage d'un petit nombre d'entreprises technologiques, pharmaceutiques et biotechnologie, l'incitation se limite donc à un secteur particulier de l'économie. Ainsi, sous l'angle des aides d'Etat, on pourrait se demander si un inventaire aussi restrictif des droits de la propriété intellectuelle n'est pas incompatible avec les règles du marché commun¹⁸⁶. A cette interrogation la Commission européenne a pour l'instant toujours répondu par la négative¹⁸⁷.

Par conséquent, afin de respecter la neutralité d'accès, le Conseil fédéral se doit, dans le cadre de son ordonnance à la LHID, d'introduire un catalogue d'actifs immatériels le plus horizontal possible. Partant, nous allons maintenant examiner ce que recouvre les notions de brevet et de droits analogue pour le droit interne et les confronter avec les possibilités offertes par le modèle Nexus.

i. Les brevets

Il s'agit d'invention qui en raison de leur caractère novateur, de leur utilité et de leur activité inventive obtienne une protection juridique contre l'imitation fixée, en Suisse, à 20 ans maximum à partir de la date du dépôt du brevet¹⁸⁸. Ainsi la nature innovante et apte à accroître la somme des connaissances est incontestable de telle sorte qu'il est un incontournable du catalogue des immatériels éligibles tant dans modèle Nexus que dans le modèle suisse¹⁸⁹. Cependant certains¹⁹⁰ s'interrogent sur l'opportunité de donner un avantage fiscal à un actif qui bénéficie déjà d'une situation de monopole. Par ailleurs, une incitation qui ne s'étendrait qu'aux seuls brevets violerait sans aucun doute la neutralité du critère d'accès rendant de fait la mesure inconstitutionnelle¹⁹¹.

¹⁸³ Art. 7 LBI.

¹⁸⁴ DANON ROBERT, *Avis de droit*, p. 78.

¹⁸⁵ DANON ROBERT, *La RIE III*, p. 317.

¹⁸⁶ DANON ROBERT, *La RIE III*, p. 311.

¹⁸⁷ DANON ROBERT, *La refonte*, p. 56 ss.

¹⁸⁸ Art. 7 et 14 LBI.

¹⁸⁹ OCDE, *Action 5*, N 34; art. 24a al. 1 P-LHID.

¹⁹⁰ Voir ci-dessus.

¹⁹¹ DANON ROBERT, *Avis de droit*, p. 85.

Ni l'art. 24a P-LHID, ni le Message du Conseil fédéral concernant la RIE III, ni les travaux parlementaires, ne se sont penchés sur une possible restriction interne du catalogue des brevets éligibles, cela afin de ne pas octroyer, à l'image de la pratique anglaise¹⁹², d'allègement au brevet de complaisance. Cependant, une telle mesure vient heurter encore plus en profondeur la neutralité des critères d'accès en restreignant d'avantage le catalogue de droits immatériels initial. De ce fait, la circonscription à l'intérieur des brevets eux-mêmes n'est pas envisageable.

Enfin, l'institut fédéral de la propriété intellectuelle n'effectue qu'un examen a priori de la demande de brevet. Leurs experts vérifient le contenu technique de la requête pour déterminer si l'invention satisfait aux exigences légales mais ne contrôlent pas les critères de nouveauté et d'activité inventive¹⁹³. Par conséquent, bien qu'un brevet ait été délivré, il peut toutefois faire l'objet d'une action en nullité auprès du Tribunal fédéral des brevets. Dans ce cas de figure, l'autorité fiscale devra se demander, si elle doit procéder à une reprise de l'avantage octroyé. L'ordonnance à la LHID devant expliciter les critères d'exécutions de la « patent box », elle doit non seulement établir des directives sur le moment de l'élection et de la révocation volontaire ou non de la mesure mais également sur les conséquences de ces derniers scénarios.

Ainsi lorsque l'autorité judiciaire déclare la nullité du brevet, le contribuable ne peut, d'une part, plus prétendre au régime de « patent box » les conditions matérielles à son obtention n'étant plus remplies. Et d'autre part, les autorités fiscales se doivent, sous l'angle de l'abus de droit sous réserve d'une disposition spécifique réglant cette éventualité dans l'ordonnance de la LHID, d'effectuer une reprise de l'allègement antérieur au motif que celui-ci a utilisé abusivement de la forme juridique du brevet afin d'éviter l'impôt sur ses actifs intangibles en sollicitant le mécanisme d'allègement prévu dans la « patent box ». Nous relevons que la Belgique, qui connaît un allègement similaire dans son fonctionnement à celui voulu par la Suisse, reprend l'avantage fiscal octroyé en cas d'annulation de l'actif immatériel¹⁹⁴.

En conséquence, il est adéquat d'ouvrir la « patent box » au brevet mais afin de respecter le critère de neutralité d'accès il faut étendre le régime préférentiel à d'autres actifs immatériels. Enfin, la question de la nullité du brevet et des autres droits analogues en général se doit d'être réglé dans l'ordonnance de la LHID.

ii. Les droits analogues

Par droits analogue, le Message de la RIE III comprend, par exemple, les certificats complémentaires de protection délivré, sur demande, par l'institut fédéral de la propriété intellectuelle pour des principes actifs ou des compositions de principes actifs de médicaments (art. 140a LBI) ou de produits phytosanitaires (art. 140n LBI) et la protection du premier requérant d'après l'art. 12 de la Loi sur les produits thérapeutiques du 15 décembre 2000 (RS 812.21). On constate donc qu'en la matière, le Conseil fédéral interprète strictement les prescriptions du modèle Nexus, puisque seul les actifs qui sont juridiquement

¹⁹² Corporate Intangibles Research and Development HRM Manual, CTA10/S357BB.

¹⁹³ https://www.ige.ch/fileadmin/user_upload/Juristische_Infos/f/dirpat.pdf . (consulté le 20 mai 2016)

¹⁹⁴ FELDER MARCO, p. 26.

protégés et soumis à des procédures similaires d'autorisation et d'enregistrement sont considérés comme assimilables aux brevets.

Souhaitant exhorter le Confédération à utiliser pleinement l'élargissement du champ d'application matériel de l'approche Nexus, les parlementaires ont enjoint le Conseil fédéral à interpréter cette notion de façon moins restrictive. A cette fin, ils lui ont offert la possibilité d'intégrer dans son ordonnance à la LHID, les logiciels et les inventions non brevetées de petites et moyennes entreprises¹⁹⁵. Nous allons donc, en fonction du catalogue Nexus des droits analogues, examiner quels actifs immatériels sont implantables dans la « patent box » suisse.

- Les modèles d'utilités

Les modèles d'utilités¹⁹⁶ sont des brevets dits mineurs pour lesquels les conditions d'enregistrement en termes d'activité inventive sont moins strictes, simplifiant de fait leur procédure d'enregistrement. Toutefois la durée de leur protection est plus courte que pour un brevet. Si la priorité du modèle d'utilité peut être revendiquée dans le cadre d'une demande de brevet à l'étranger, il n'est cependant pas protégé en droit suisse.

Nous remarquons que bien que proposé par le modèle Nexus, le parlement n'a pas invité les autorités à les prendre en considération, au rang des droits analogues. Si cette vision devait se confirmer dans l'ordonnance de LHID, la « patent box » suisse perdrait alors d'une part une opportunité d'avancer vers une égalité de traitement interne et d'autre part de la compétitivité. Car, bien que le droit interne n'offre pas de protection aux modèles d'utilité, à l'instar de plusieurs pays européens, ceux-ci sont tout de même plébiscités notamment dans les domaines de la mécanique (montres, machines, équipements électriques et métaux) qui sont les fers de lance de notre industrie d'exportation.

Ainsi, la Confédération se doit, au regard des principes constitutionnelles, d'inclure dans son catalogue de droits analogues les modèles d'utilité. Car même sans être juridiquement protégés, ils sont le fruit d'une activité de R&D innovante. Ainsi, le contribuable éligible peut avoir effectué sa R&D sur le sol helvétique et décidé, pour des raisons de rapidité de la procédure et de coût, de requérir un modèle d'utilité à l'étranger, par conséquent son innovation remplit l'objectif escompté par la « patent box », à savoir favoriser l'activité de R&D sur le territoire suisse afin d'augmenter le stock des connaissances et est donc constitutionnellement apte à atteindre le but visé par la mesure.

Enfin, en vertu du Traité sur les brevets conclu entre la Suisse et le Liechtenstein, ces deux pays constituent un territoire unitaire de protection aux fins du droit des brevets par

¹⁹⁵ Art. 24a al. 4 P-LHID.

¹⁹⁶ « Dans certains pays, les inventions peuvent aussi être protégées par des modèles d'utilité, qui sont aussi connus sous le nom "petits brevets" ou "certificats d'utilité". Les conditions d'enregistrement des modèles d'utilité sont généralement moins strictes (puisque aucune activité inventive n'est requise, ou seulement une activité inventive moins importante), la procédure d'enregistrement est plus rapide (puisque la nouveauté et l'activité inventive font généralement l'objet d'un examen avant l'enregistrement) et les taxes d'obtention et de maintien en vigueur sont généralement moins élevées que celles applicables aux brevets. Les demandes doivent généralement être déposées auprès de l'office national de propriété intellectuelle. », http://www.wipo.int/sme/fr/ip_business/utility_models/index.htm (consulté le 16 novembre 2015)

conséquent un brevet valable sur le territoire suisse le sera également sur le territoire du Liechtenstein et inversement¹⁹⁷. Partant, tout comme la Suisse, le Liechtenstein n'offre pas de protection des modèles d'utilités. Cependant, ceux-ci sont tout de même intégrés dans le catalogue des droits de la propriété intellectuelle éligibles à la « patent box » liechtensteinoise¹⁹⁸. Dès lors, une telle incorporation dans le modèle suisse se doit d'être sérieusement considérée.

- Les logiciels soumis au droit d'auteur

Le droit suisse reconnaissant les logiciels comme des œuvres¹⁹⁹, ils sont donc protégés par la législation sur le droit d'auteur²⁰⁰. Ces droits appartiennent en principe à la personne physique qui les a créés²⁰¹. La protection s'acquiert automatiquement dès que le logiciel est créé, sans autre formalité²⁰². La mention © suivie de l'année de première publication n'est pas nécessaire pour l'acquisition des droits d'auteur, mais elle est utile pour prévenir les tiers que l'auteur entend se prévaloir de ses droits. Seuls, les codes sources et les versions exécutables, ainsi que l'éventuelle documentation relative au logiciel bénéficient de cette protection²⁰³. Les idées et concepts de base ainsi que les algorithmes du logiciel ne bénéficient eux d'aucune protection. Ainsi, il est licite de reprendre les mêmes principes de solutions qu'un logiciel existant à condition que le nouveau logiciel soit totalement différent dans son architecture et son codage. On peut donc reprendre l'idée et la solution mais pas la manière de la résoudre. La simple modification de quelques lignes de codes n'est pas suffisante.

Nous constatons que les chambres souhaitent que la Conseil fédéral ouvre la « patent box » à ce type d'actif²⁰⁴. Cette élection, eu égard au modèle Nexus, n'est possible que s'il s'agit d'un logiciel protégé par le droit d'auteur²⁰⁵. Cela afin qu'il partage les caractéristiques fondamentales d'un brevet, la nouveauté, l'activité inventive et l'utilité. L'introduction d'un actif supplémentaire au catalogue des actifs immatériels permet d'augmenter la neutralité des critères d'accès de la « patent box » la rendant constitutionnellement plus acceptable²⁰⁶. Devenus essentiels à presque tous les secteurs économiques, les logiciels se montrent particulièrement aptes à générer des externalités positives et par conséquent à remplir l'objectif escompté par une telle mesure d'incitation fiscale. D'ailleurs, nos voisins et concurrents ne s'y sont pas trompés, puisque la majorité des onze pays européens qui ont une « patent box » reconnaissent déjà les logiciels protégés par le droit d'auteur comme des droits comparables aux brevets²⁰⁷.

¹⁹⁷ Traité entre la Confédération suisse et la Principauté de Liechtenstein sur la protection conférée par les brevets d'invention du 22 décembre 1978 (RS 0.232.149.514).

¹⁹⁸ FELDER MARCO, p. 196.

¹⁹⁹ Art. 2 al. 3 LDA.

²⁰⁰ Art. 1 LDA.

²⁰¹ Art. 6 LDA.

²⁰² Art. 8 LDA.

²⁰³ Art. 2 al. 1 LDA.

²⁰⁴ Art. 24a al. 4 P-LHID.

²⁰⁵ OCDE, *Action 5*, N 36 ; la Suisse octroie le droit d'auteur au logiciel selon l'art. 2 al. 3 LDA.

²⁰⁶ DANON ROBERT, *La RIE III*, p. 316-317.

²⁰⁷ EVERS LISA / MILLER HELEN / SPENGLER CHRISTOPH, *Intellectual Property Box Regimes*, p. 8.

- Les inventions non-brevetées des PME

En troisième lieu, en raison de son inclusion dans le catalogue des actifs de propriété intellectuelle éligibles du modèle Nexus²⁰⁸, il est demandé à l'ordonnance LHID d'insérer dans sa définition des droits analogue les inventions non-brevetées des PME²⁰⁹. Intégrer ces types d'actifs est la réponse de l'OCDE aux nombreuses critiques reçues sur l'étroitesse de son modèle en termes de droits de la propriété intellectuelle éligibles²¹⁰. Car, comme nous l'avons déjà exposé, une « patent box » limitée au seul brevet est susceptible de désavantager des contribuables ayant effectuée une activité de R&D mais ne possédant pas de brevet. C'est pourquoi, il a été décidé d'élargir le champ d'application du modèle aux actifs qui ne sont juridiquement pas protégés mais qui possèdent les caractéristiques des brevets, à savoir la nouveauté, l'activité inventive et l'utilité et dont ces dernières sont certifiées par un organisme indépendant de l'administration fiscale²¹¹. Cependant, ne souhaitant relâcher que parcimonieusement ses conditions, l'OCDE n'a ouvert son approche qu'aux actifs non-brevetés d'entreprise dont le chiffre d'affaire mondial ne dépasse pas 50 millions d'euros et dont le bénéfice brut individuel provenant de droits immatériels n'excède pas 7,5 millions d'euros sur une moyenne quinquennale²¹². Ainsi sans le dire clairement, l'OCDE circonscrit cette nouvelle facilité aux seules PME. La stratégie de l'OCDE sur ce point nous laisse perplexe car, que cela soit pour la Suisse ou l'Union européenne, la définition de la PME se base avant tout sur son nombre d'employé²¹³.

Mais que l'incitation soit ouverte aux PME en fonction de leur nombre d'employé ou de leur chiffre d'affaire ne change pas le problème constitutionnel que pose un tel critère²¹⁴. En effet, certains contribuables éligibles se verraient empêcher d'accéder à la « patent box » sur le seul motif que leurs activités économiques sont trop importantes alors même qu'ils remplissent l'objectif escompté de celle-ci²¹⁵. Le préjudice serait encore accentué si basé sur ce même critère leurs concurrents directs peuvent bénéficier de l'allègement²¹⁶. Partant, l'introduction d'un tel actif dans le catalogue des droits immatériels éligibles de l'ordonnance de la LHID serait une violation du principe de l'égalité de traitement et de la liberté économique²¹⁷.

Par ailleurs, ce cantonnement aux PME n'est pas sans impact du point des aides d'Etat²¹⁸. En effet une telle limitation octroie un avantage distinct à une branche de l'économie, les PME. C'est alors une individualisation de l'allègement proscrite par l'art. 107 al. 1 du Traité de fonction de l'Union européenne. Cependant, selon l'art. 107 al. 3 lit. c du Traité de

²⁰⁸ OCDE, *Action 5*, N 34 et 37.

²⁰⁹ Art. 24a al. 4 P-LHID.

²¹⁰ Council Document du 11 décembre 2014, note de bas de page 4.

²¹¹ OCDE, *Action 5*, N 37 : de plus les juridictions qui offrent des avantages à ce type d'actifs de propriété intellectuelle devront en informer le Forum of harmful tax practices et fournir des informations sur le cadre législatif et administratif en vigueur. Elles devront également reportés le nombre d'actifs et de contribuables qui bénéficient de cette pratique. Enfin, elles devront échanger spontanément des informations sur les contribuables bénéficiant de la possibilité.

²¹² OCDE, *Action 5*, N 37.

²¹³ ROTH PHILIPP / HAUSMANN RAINER / MEYER-NANDI SATHI, *KMU*, p. 189-191.

²¹⁴ DANON ROBERT, *La RIE III*, p. 317.

²¹⁵ DANON ROBERT, *La RIE III*, p. 317.

²¹⁶ DANON ROBERT, *La RIE III*, p. 317.

²¹⁷ DANON ROBERT, *La RIE III*, p. 317.

²¹⁸ DANON ROBERT, *La RIE III*, p. 312.

fonctionnement de l'Union européenne, un tel avantage sélectif peut être approuvé par la Commission européenne. Ce faisant, par le biais de l'art. 23 al. 1 lit. iii ALE, la Suisse pourrait, sous l'angle des aides d'Etat implanter une telle possibilité dans son droit interne, la question de la constitutionnalité restant alors réservée.

Enfin, cette inégalité de traitement est encore intensifiée si on conjugue la potentielle non inclusion des modèles d'utilité dans le catalogue suisse des immatériels éligibles avec le statut spécial des PME. Ainsi une entreprise qui, en raison de son chiffre d'affaires, est considérée comme une PME et détient un modèle d'utilité, c'est-à-dire un actif possédant certaines caractéristiques du brevet dont ces dernières sont certifiées par un organisme indépendant, peut obtenir les avantages du régime préférentiel alors que sa concurrente détenant également un modèle d'utilité et ayant un chiffre d'affaires la disqualifiant ne peut pas obtenir l'allègement d'une part car son actif intangible n'est pas reconnu et d'autre part parce qu'elle ne peut pas le faire valoir dans le cadre du statut spécial de PME.

- Les médicaments orphelins et les actifs de propriétés intellectuelles qui accordent une protection aux végétaux et aux matériels génétiques

En dernier lieu, il nous faut présenter les deux autres possibilités offertes par le modèle Nexus²¹⁹ et dont le parlement n'a pas fait mention dans sa requête au Conseil fédéral, les médicaments orphelins²²⁰ et des actifs de propriétés intellectuelles qui accordent une protection aux végétaux et aux matériels génétiques²²¹. Au vu du caractère innovant de ces deux droits et au besoin de créer un catalogue le plus horizontale possible cela afin de respecter la neutralité d'accès, il faudrait en conséquence les y insérer.

Pour conclure, nous rappelons que les actifs de propriété intellectuelle à caractère commercial, tels que les marques, ne peuvent jamais prétendre à l'octroi du régime préférentiel²²².

Ainsi si l'ouverture du régime « patent box » aux logiciels soumis au droit d'auteur ne fait aucun doute, on peut cependant nourrir plus de réserve s'agissant des inventions non-brevetées des PME en raison de leurs caractères constitutionnellement discutables. Enfin, la Confédération devra également s'interroger sur l'opportunité d'étendre le régime préférentiel au modèle d'utilité. Le catalogue des actifs éligibles du modèle Nexus étant

²¹⁹ OCDE, *Action 5*, N 35.

²²⁰ Il s'agit de médicament développé pour le traitement de maladie orpheline qui bénéficie entre autre de brevet spécifique afin de compenser le manque de rentabilité de ce type de recherche. Si les USA, le Japon, l'Australie et l'UE reconnaissent les « orphan drugs » et leur offrent un statut spécial en matière de brevet qui consiste le plus souvent en une extension de sa durée de vie, la Suisse, elle, n'a pas mis en œuvre une telle incitation. Au moyen de l'art. 14 de la Loi sur les produits thérapeutiques du 15 décembre 2000 (RS 812.21) et l'Ordonnance de l'Institut suisse des produits thérapeutiques sur l'autorisation simplifiée de médicaments et l'autorisation de médicaments sur annonce du 22 juin 2006 (RS 812.212.23), elle a préféré simplifier la reconnaissance et l'autorisation de mise sur le marché de ces médicaments.

²²¹ Par exemple le certificat d'obtention végétal qui est protégé par la Convention internationale du 2 décembre 1961 pour la protection des obtentions végétales que la Suisse a ratifié et inclus dans sa législation nationale via la Loi fédérale sur la protection des obtentions végétales du 20 mars 1975 (RS 232.16). En Suisse pour obtenir un tel certificat il faut adresser sa demande au Bureau de la protection des variétés de l'Office fédéral de l'agriculture à Berne.

²²² OCDE, *Action 5*, N 38 et note de bas de page 9.

exhaustif, elle se doit de saisir toute les opportunités pour garantir l'horizontalité et la compétitivité de l'incitation.

- iii. Peut-on avoir une approche territoriale de la notion de brevets et droits analogues ?

Nous devons également nous interroger sur l'opportunité de circonscrire la « patent box » uniquement au seul brevet et droit analogue délivré en Suisse. A cela, nous répondons par la négative. Une telle limitation serait peu à même de résoudre le problème de la neutralité d'accès. Par ailleurs, en vertu de la Convention sur le brevet européen²²³, l'inventeur peut également, en déposant une demande dans l'un des 30 pays signataires, obtenir un brevet/droit analogue en Suisse²²⁴. Ainsi ne pas ouvrir la « patent box » au brevet étranger alors même que le brevet de la convention lui donne se droit contreviendrait à la neutralité entre concurrents directs. Cependant, il nous faut tout même constater qu'une approche territoriale se justifie en termes d'aptitude de la mesure à atteindre le but escompté. Car n'élire que les actifs de propriété intellectuelle suisses permet, théoriquement, de localiser la recherche sur le territoire nationale et partant déployer des externalités positives en Suisse. Mais une telle conception nous semble peu convaincante, étant donné que le brevet/droit analogue n'est en soi qu'une procédure visant à protéger une innovation. Par conséquent, elle n'implique en aucun cas qu'une activité de R&D ait été menée en Suisse. C'est donc pour ces raisons et afin que le modèle suisse reste compétitif que nous estimons que sa « patent box » doit être ouverte à tous les brevets sans restriction territoriale. Enfin nous relevons, qu'à l'image du Liechtenstein²²⁵, la plus part des juridictions ayant mis en œuvre ce type d'incitation output, ne l'ont pas circonscrite à leur seul droits de la propriété intellectuelle indigène.

Par respect de la neutralité d'accès, le Conseil fédéral se doit, dans le cadre de son ordonnance à la LHID, d'introduire un catalogue d'actifs immatériels le plus horizontal possible et cela sans aucune restriction territoriale. Partant, nous allons maintenant examiner à partir de quand le régime préférentiel peut être accordé.

- iv. À partir de quelle date l'avantage du régime «patent box » peut-il être octroyé ?

Par ailleurs, il nous faut également réfléchir à partir de quand nous pouvons concéder l'incitation. A cette fin, nous allons examiner le cas sous l'angle du brevet sachant que le fonctionnement est similaire pour les autres droits analogues puisque dans les deux cas il est question de droits de la propriété intellectuelle dont la protection est soumise à une procédure d'acceptation. Il s'agit donc de déterminer si l'avantage sera octroyé au moment du dépôt de la demande de brevet ou à l'obtention de celui-ci, sachant qu'en Suisse, à

²²³ Convention sur le brevet européen conclue à Munich le 5 octobre 1973 approuvée par l'Assemblée fédérale le 29 novembre 19761, instrument de ratification déposé par la Suisse le 20 avril 1977 et entrée en vigueur pour la Suisse le 7 octobre 1977 puis révisée à Munich le 29 novembre 20002, approuvée par l'Assemblée fédérale le 16 décembre 20053, instrument de ratification déposé par la Suisse le 12 juin 2006 et entrée en vigueur pour la Suisse le 13 décembre 2007, RS 0.232.142.2.

²²⁴ Art. 3 Convention de brevet européen.

²²⁵ Art. 55 al. 1 de la loi d'impôt Liechtensteinoise; FELDER MARCO, p. 15, 50 et 194.

condition que les annuités soient acquittées, la durée maximale de protection d'un brevet est de 20 ans à compter de la date de dépôt de celle-ci²²⁶. L'invention est donc protégée à titre provisoire à compter de ce jour de sorte que le demandeur ne subit aucun tort direct²²⁷. Cette question est d'autant plus importante que l'institut fédéral de la propriété intellectuelle met, en général, trois à cinq ans pour évaluer quant au fonds la demande de brevet, sous réserve de l'obtention d'une procédure accélérée. Ainsi durant ce laps de temps, l'invention peut déjà avoir généré des revenus qui dans les faits relèvent de l'activité de R&D que souhaite promouvoir la « patent box ». Par conséquent, afin de préserver l'égalité de traitement, il doit être envisagé d'octroyer le régime préférentiel dès la date de dépôt pour autant que le contribuable ait obtenu le certificat de dépôt de sa demande de brevet. Du point de vue de l'approche Nexus²²⁸, cette interprétation est également probante puisque à la date du dépôt, le futur brevet est protégé à titre provisoire, enregistré et fait l'objet d'une publication dans les 18 mois. Ainsi il se pare de l'ensemble des caractéristiques d'un brevet si ce n'est qu'il ne peut agir pour faire valoir sa protection qu'après l'obtention formelle de celui-ci. Nous relevons qu'en la matière, tant la Belgique, que les Pays-Bas n'octroient l'allégement qu'à partir de l'obtention effective du droit de la propriété intellectuelle²²⁹. Le Liechtenstein suit la même logique, mais prévoit un mécanisme, lors de la première utilisation, afin de tenir compte des revenus de propriété intellectuelle perçus avant la délivrance du l'actif immatériel²³⁰.

A des fins de respecter de la neutralité d'accès, le Conseil fédéral se doit, dans le cadre de son ordonnance à la LHID, d'introduire non seulement un catalogue d'actifs immatériels le plus horizontal possible sans aucune restriction territoriale mais également faire de sorte que celui-ci procure ses avantages dès la date de dépôt de la demande de protection du droit de la propriété intellectuelle. Partant, le régime préférentiel doit être rendu accessible soit dès l'obtention du certificat de dépôt de la demande de protection soit à la délivrance du brevet mais accompagné d'un mécanisme permettant de tenir compte des revenus générés par l'actif durant la période d'examen de celui-ci cela afin d'être en cohérence avec la durée de la protection octroyé par le brevet/droit analogue.

c) Comment détermine-t-on les revenus pouvant bénéficier du régime patent box ?

Bien que ne figurant pas explicitement à l'art. 24a P-LHID, le Conseil fédéral envisage dans son Message sur la RIE III, sous réserve qu'une autre option ne soit pas implantée dans l'ordonnance de la LHID²³¹, d'utiliser la méthode résiduelle pour déterminer le revenu qui pourra bénéficier de la fiscalité privilégiée préconisé par la « patent box »²³². Cette méthode consiste à partir du bénéfice annuel total avant impôt et d'en bannir tous les revenus et charges non liés directement aux brevets et droits analogues éligibles²³³. De cette façon sont

²²⁶ Art. 14 LBI.

²²⁷ Art. 14, 58a et 73 al. 3 LBI.

²²⁸ OCDE, *Action 5*, N. 34.

²²⁹ FELDER MARCO, p. 26 et 83.

²³⁰ FELDER MARCO, p. 184.

²³¹ Art. 24a al. 4 P-LHID.

²³² Rapport explicatif 2014, p. 4643

²³³ Du bénéfice total avant impôt tel qu'il figure dans les comptes commerciaux, on soustrait l'ensemble des produits qui n'ont aucun lien avec les actifs de propriété intellectuelle et on ajoute les charges qui présentent

exclus du revenu pouvant bénéficier de la patent box les produits financiers, tels que les dividendes, les amortissements sur les placements financiers et les intérêts, l'ensemble des revenus et des charges issu de produits et/ou de prestations qui se sont avérés inéligibles à la « patent box »²³⁴, les revenus provenant de fonction de routine²³⁵ et les rémunérations concernant des biens intangibles commerciaux²³⁶ comme les marques. Ainsi, c'est uniquement la chaîne de création de valeur qui jouit de l'allègement fiscal puisque les éléments qui n'y sont pas directement attachés sont proscrits. Ce procédé présente l'avantage, contrairement à la méthode directe, de restreindre l'examen des prix de transfert aux seuls actifs non éligibles. Ceci évite, par conséquent, un fastidieux travail d'analyse des prix de transfert des biens immatériels éligibles²³⁷. Par ailleurs, il permet d'inclure, dans les revenus admissibles, les effets de synergie alors que ceux-ci ne sont clairement pas des actifs éligibles ni selon l'action 5 ni selon les prix de transfert des actifs intangibles²³⁸.

Ainsi, à condition que le bénéfice annuel total soit conforme aux règles en matière de prix de transfert, le dispositif du Conseil fédéral est conciliable avec l'approche développée par l'OCDE. Car il respecte, d'une part, le principe de proportionnalité²³⁹ en utilisant comme base de calcul le résultat total avant impôt²⁴⁰ et, d'autre part, il se limite au revenu provenant d'actifs immatériels éligibles tels que les redevances, les plus-values et autres revenus provenant de la vente d'un actif de propriété intellectuelle ainsi que les redevances notionnelles (« embedded IP income » ou redevance d'actif intangible incorporé) qui sont, elles, liées à l'utilisation de l'intangible par la société elle-même dans le cadre d'un processus ou encore d'un produit²⁴¹. Sur ce dernier point, le rapport final de l'action 5 du projet BEPS relève que les gouvernements ont l'obligation de mettre en place une procédure permettant de séparer, pour ces types de revenus, la part qui est générée par l'actif de PI incorporé éligible²⁴². Pour cela, l'OCDE suggère d'utiliser un processus fondé sur la méthode des prix de transfert. A ce sujet, nous pouvons dire que la méthode résiduelle, en excluant le prix de pleine concurrence de la marque et tous les revenus et charges ne reposant pas sur un actif immatériel éligible, permet de ne garder, dans ce cas de figure, que la redevance générée par l'actif intangible incorporé. Rendant de fait cette approche Nexus compatible.

ces mêmes caractéristiques de telle façon à n'obtenir à la fin que le revenu net en lien avec les actifs éligibles. Pour un exemple et un schéma de ce calcul voir ROTH PHILIPP / HAUSMANN RAINER / MEYER-NANDI SATHI, *KMU*, p. 191.

²³⁴ Message RIE III, p. 4643 : « Tous les revenus et les charges qui ne reposent pas sur des brevets et des droits analogues ou la vente d'un produit ou d'un service basé sur un droit incorporel éligible sont extraits et soumis à l'imposition ordinaire. »

²³⁵ Message RIE III, p. 4643 : Les fabricants à façon, les commissionnaires, les distributeurs à bas risque et les sociétés de service sont des entités qui exercent notamment des fonctions de routine.

²³⁶ Message RIE III, p. 4643 : Il s'agit de la part de la marque comprise dans le prix de vente d'un produit.

²³⁷ Rapport de décembre 2013, p. 30.

²³⁸ Rapport de décembre 2013, p. 31.

²³⁹ OCDE, *Action 5*, N 48.

²⁴⁰ En se basant sur le bénéfice/résultat total avant impôt, c'est-à-dire le chiffre d'affaire du contribuable éligible auquel on soustrait les charges, on obtient le bénéfice/résultat net avant impôt. En appliquant la méthode indirecte, on soustrait l'ensemble des produits qui n'ont aucun lien avec les actifs de propriété intellectuelle et on ajoute les charges qui présentent ces mêmes caractéristiques de telle façon à n'obtenir à la fin que le revenu net en lien avec les actifs éligibles.

²⁴¹ OCDE, *Action 5*, N 48.

²⁴² Il s'agit de disséquer ce qui constitue le prix de vente d'un produit/prestation/processus pour ne garder comme revenu éligible que la part générée par le bien intangible éligible.

Sur le plan constitutionnel la méthode indirecte et l'approche Nexus du revenu éligible s'avèrent conformes au principe de l'égalité de traitement puisqu'elles prennent en considération non seulement les redevances et les gains en capitaux des actifs immatériels éligibles mais également les redevances notionnelles de ceux-ci. Elles traitent donc semblablement les revenus des actifs immatériels provenant de tiers et ceux résultant de l'utilisation des actifs immatériels par l'entreprise elle-même²⁴³. Par ailleurs, sachant que les contribuables éligibles à la « patent box », c'est-à-dire les personnes morales et les individus exerçant une activité lucrative indépendante, sont toutes des entités ayant des revenus commerciaux soumis à la théorie subjective des rendements, il est adéquat, au regard de la systématique fiscale suisse, que les revenus périodiques des droits immatériels éligibles et les gains en capitaux sur ceux-ci soient traités indistinctement²⁴⁴, car rien ne justifierait un traitement différencié de ces derniers.

En conclusion, la méthode résiduelle s'avérant compatible avec l'approche Nexus et constitutionnellement conforme, il est par conséquent peu probable qu'elle ne figure pas dans l'ordonnance d'application de la LHID.

d) Comment se calcule le ratio Nexus ?

i. Présentation du ratio Nexus

Le ratio Nexus est la transposition aux régimes préférentiels d'imposition des droits de la propriété intellectuelle de la substantialisation prescrit par le projet BEPS de l'OCDE²⁴⁵. Il permet de lier l'étendu de l'avantage fiscal octroyé à l'importance des activités de R&D effectuée. Cette corrélation s'exprime au moyen de la proportion des dépenses en R&D entreprises pour développer le droit de propriété intellectuelle éligible à l'incitation²⁴⁶. A cette fin, l'OCDE a développé deux approches, l'une basée sur les dépenses faites sur un territoire donné, c'est-à-dire sur l'activité de R&D déployée à partir de ce territoire²⁴⁷(approche territoriale du modèle Nexus) et l'autre fondée sur l'identité du contribuable éligible qui a fait la dépense, en l'occurrence sur l'activité de R&D développée par le contribuable lui-même²⁴⁸ (l'approche de l'entité du modèle Nexus, obligatoire pour l'ensemble des pays de l'Union européenne).

Alors que l'art. 24 al. 4 P-LHID nous renvoie à son ordonnance pour en connaître les modalités, une interprétation littérale du Message du Conseil fédéral²⁴⁹ nous permet d'en

²⁴³ DANON ROBERT, *La RIE III*, p. 317 ; MATTEOTTI RENÉ / ROTH PHILIPP, *USR III*, p. 707.

²⁴⁴ DANON ROBERT, *La RIE III*, p. 317 ; MATTEOTTI RENÉ / ROTH PHILIPP, *USR III*, p. 707.

²⁴⁵ OCDE, *Action 5*, N 29.

²⁴⁶ OCDE, *Action 5*, N 29.

²⁴⁷ OCDE, *Action 5*, p. 45 note de bas de page 16 et 19 ; ROTH PHILIPP / HAUSMANN RAINER / MEYER-NANDI SATHI, *KMU*, p. 192 : pour une illustration des deux approches.

²⁴⁸ OCDE, *Action 5*, N 31.

²⁴⁹ Message RIE III, p. 4641 et 4643: Une approche Nexus modifiée sera utilisé pour respecter le besoin de substance. Et pour le Message cela correspond à cela : « Une approche «Nexus modifiée» a été élaborée pour les patent boxes. Cette approche prescrit que les revenus issus des droits éligibles ne peuvent bénéficier d'une imposition privilégiée que sur la partie des dépenses de R&D totales qui a été effectuée dans le pays de domicile en relation avec le total des dépenses de R&D » pour la suite de cette contribution nous avons nommé le modèle Nexus modifié, le modèle Nexus afin de l'appeler d'être en cohérence avec les termes utilisées dans le

déduire que c'est vers l'approche territoriale du modèle que va son intérêt. Eu égard à la nature des débats parlementaires entourant la super-déduction et la systématique du droit fiscal suisse, une telle conception se justifie à des fins d'harmonisation.

Dès lors, l'assujetti se doit d'exécuter, pour l'immatériel éligible en question, une partie proportionnellement importante des activités de R&D en Suisse s'il souhaite qu'une proportion correspondante des revenus tirés de l'actif éligible bénéficie des avantages du régime préférentiel²⁵⁰. La simple détention d'un brevet ou de droits analogues, sans participation du contribuable dans la dépense de recherche et développement, n'est pas suffisante pour profiter de l'incitation²⁵¹. Ainsi c'est le ratio Nexus qui détermine quelle part du revenu éligible peut jouir de l'allègement fiscal proposé par la « patent box ». Ce ratio est, selon l'approche territoriale, le rapport entre les dépenses éligibles effectuées en Suisse pour développer le brevet ou le droit analogue et les dépenses totales engagées par le contribuable pour créer ce même brevet ou droit analogue²⁵². Il peut varier de 0 à 1. Zéro signifiant qu'il n'y a pas eu de travaux de R&D effectués en Suisse pour développer l'actif de propriété intellectuelle et par conséquent qu'aucun revenu de l'immatériel ne peut bénéficier du régime préférentiel. Un démontrant au contraire que l'ensemble de l'activité de R&D déployé pour développer l'actif de propriété intellectuelle a été effectué en Suisse, lui permettant ainsi de voir l'entier des revenus liés à cet actif bénéficier de la « patent box ». Nous rappelons par ailleurs que pour des raisons de proportionnalité de la mesure, le ratio Nexus ne peut jamais aller au-delà de 1²⁵³.

$$\frac{\text{Dépenses admissibles engagées pour développer l'actif de PI}}{\text{Dépenses totales engagées pour développer l'actif de PI}} \times \text{Revenu total tiré de l'actif de PI} = \text{Revenu donnant droit aux avantages fiscaux}$$

²⁵⁴ Source : OCDE, *Rapport final de l'action 5*, N 30.

- Les dépenses éligibles

Les dépenses éligibles comprennent, en premier lieu, la somme de l'ensemble des dépenses nécessaires assumées par le contribuable éligible pour les activités de R&D exécutées par ses soins sur le sol national et qui ont un lien direct avec le brevet ou le droit analogue²⁵⁵. Cela

rapport final de l'action 5 ; ROTH PHILIPP / HAUSMANN RAINER / MEYER-NANDI SATHI, *KMU*, p. 192 : l'approche de l'entité étant obligatoire pour les pays européens, ils considèrent donc que la Suisse n'étant pas un pays européen, elle utilisera l'approche territoriale. Cette interprétation se heurte au fait que l'action 5 p. 45 note de bas de page 16 et 19 utilise l'emploi du conditionnel présent « pourraient », par conséquent il n'y a bien pour la Suisse, en tant qu'Etat tiers, un choix à faire entre les deux approches.

²⁵⁰ OCDE, *Action 5*, N 29.

²⁵¹ OCDE, *Action 5*, N 31.

²⁵² OCDE, *Action 5*, N 30 et p.45 note de bas de page 16 et 19 : La formule est à modifier selon l'approche territoriale.

²⁵³ OCDE, *Action 5*, N 31.

²⁵⁴ OCDE, *Action 5*, N 30.

²⁵⁵ OCDE, *Action 5*, N 39 à adapter en fonction de l'approche territoriale contenue à la p.45 note de bas de page 16 et 19.

exclut par conséquent les paiements d'intérêts, les coûts de construction²⁵⁶, les coûts d'acquisition d'un actif éligible conçu à l'étranger²⁵⁷ et tous les autres coûts qui ne pourraient pas être directement et spécifiquement attribuables à un actif de propriété intellectuelle développé à partir des recherches menées sur le sol helvétique²⁵⁸. Ces dépenses éligibles se composeront donc principalement des salaires, des coûts directs, des frais généraux, des coûts de matière première et des amortissements qui sont nécessaire à développer le savoir en Suisse²⁵⁹.

A ces dépenses éligibles assumées par le contribuable, on y ajoute celles engendrées par les activités de R&D qu'il a sous-traité à des tiers en Suisse ou à l'étranger ainsi que celles engendrées par les activités de R&D qu'il a externalisées à des parties liées en Suisse²⁶⁰ cela afin d'obtenir la somme des dépenses éligibles déployées pour développer l'actif immatériel éligible sur le territoire helvétique²⁶¹. On constate que le rapport du ratio Nexus reste à 1 alors même que des activités ont été sous-traitées à une entité tierce à l'étranger et cela bien que l'approche se veut confiner à un territoire donné, celui où réside le contribuable éligible.

Conformément à l'approche territoriale du modèle Nexus, il est également possible de rajouter à ces dépenses éligibles un « *Up-lift* »²⁶² mais cela uniquement si le contribuable a enregistré des dépenses non éligibles, telles que celles afférentes aux activités de R&D sous-traitées à des parties liées sis à l'étranger²⁶³ ainsi que les coûts d'acquisition d'actifs de propriété intellectuelle développés par une recherche menée hors du territoire national²⁶⁴. Dans ce cas de figure, le bénéficiaire est alors autorisé à majorer ses dépenses éligible de 30%. Cependant, afin que la mesure ne soit pas disproportionnée, le total des dépenses éligibles et de l'« *Up-lift* » ne doit pas dépasser le montant total des dépenses faites par le contribuable pour développer l'actif immatériel²⁶⁵.

Du point de la méthodologie, il faut par conséquent en premier lieu déterminer si le contribuable à des dépenses non éligibles, dans l'affirmative il peut alors majorer ses dépenses éligibles d'un « *Up-lift* ». Il faut alors calculer le montant de cet « *Up-lift* » (30% des dépenses éligibles) et l'ajouter au montant des dépenses éligibles. Puis, afin que la mesure ne soit pas démesurée il faut comparer le montant total des dépenses avec les dépenses éligibles majorées. Si les dépenses totales sont supérieures alors les dépenses éligibles majorées non pas à être corrigées. Par contre si les dépenses totales sont inférieures aux dépenses éligibles majorées celles-ci doivent être réduites afin d'atteindre le montant des dépenses totales et par conséquent garantir que le ratio Nexus ne soit jamais supérieur à un rapport de 1.

²⁵⁶ Pour plus d'explication sur la notion voir OCDE, *Action 5*, p. 44 note de bas de page 11.

²⁵⁷ OCDE, *Action 5*, p.45 note de bas de page 19 : L'approche territoriale permet de prendre en compte les coûts d'acquisition d'actifs éligibles développés par une activité de R&D menée en Suisse.

²⁵⁸ OCDE, *Action 5*, N 39 à adapter en fonction de l'approche territoriale contenue à la p.45 note de bas de page 16 et 19.

²⁵⁹ OCDE, *Action 5*, p. 44 note de bas de page 10.

²⁶⁰ On parle ici des coûts des contrats de R&D passés avec des tiers en Suisse ou à l'étranger et des parties liés en Suisse.

²⁶¹ OCDE, *Action 5*, N 30 et p.45 note de bas de page 16 et 19.

²⁶² OCDE, *Action 5*, N 40.

²⁶³ En relation avec OCDE, *Action 5*, p.45 note de bas de page 16.

²⁶⁴ En relation avec OCDE, *Action 5*, p.45 note de bas de page 19.

²⁶⁵ OCDE, *Action 5*, N 40.

- Les dépenses totales

Quant aux dépenses totales il s'agit là de l'ensemble des dépenses de R&D assumées par le contribuable pour développer l'actif immatériel éligible²⁶⁶.

En conclusion, si le modèle Nexus permet de substantialiser l'avantage fiscal octroyé en faisant dépendre le revenu de la propriété intellectuelle pouvant entrer dans la « patent box » de l'ampleur des activités de R&D effectuées en Suisse, il est également conçu de telle manière à ce que le ratio Nexus ne dépasse pas un rapport de 1. De cette façon, l'allègement fiscal ne peut jamais s'appliquer sur plus de 100% du revenu et partant accroître démesurément les effets de ce dernier. Ainsi, il ne peut en aucun cas servir à créer un effet de levier. Enfin, bien que le modèle assure proportionnalité et substantialité, il garantit également un grand niveau de complexité d'autant que le principe sous-jacent de l'approche veut que l'on individualise le calcul pour chaque actif de propriété intellectuelle éligible. Cette même complexification exclura donc une partie des contribuables éligibles à un tel régime. En conséquence, par les coûts supplémentaires qu'il engendrera le modèle Nexus atténuera la rentabilité intrinsèque de la « patent box ».

ii. Constitutionnalité de l'approche Nexus

D'un point de vue constitutionnel le modèle Nexus ne semble pas heurter le principe de l'égalité de traitement²⁶⁷. Car en liant l'étendue de l'avantage octroyé à l'importance des activités de R&D déployées, il se montre d'une part apte à stimuler les activités de recherches menées sur le territoire Suisse et d'autre part il ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre le but escompté par l'incitation²⁶⁸. En effet, ce n'est pas l'ensemble des revenus de la propriété intellectuelle qui bénéficie de l'avantage octroyé par la « patent box » mais seulement la part générée par les travaux de R&D. Ainsi, pour que le contribuable puisse obtenir un ratio de 100% et voir ainsi l'ensemble de ses revenus éligibles bénéficier de l'allègement, il faut que l'ensemble des travaux de recherche soit effectué sur le sol indigène (si on prend le cas de l'approche territoriale).

MATTEOTTI²⁶⁹ lui observe que l'approche territoriale du modèle Nexus empêche les activités de R&D menées à l'étranger d'accéder au régime préférentiel. Se basant sur une décision du Tribunal fédéral²⁷⁰ concernant le traitement différencié des dividendes de source étrangère et domestique en cas d'imposition partielle, il en conclut que le modèle Nexus crée une inégalité de traitement inadmissible entre les activités de R&D menées à l'étranger et celles exécutées en Suisse ce qui contrevient à la neutralité concurrentielle et à la liberté économique. Ainsi cette approche devient une mesure protectionniste qui, pour être constitutionnellement acceptable, doit se baser sur une dérogation, tels que les art. 101 et 103 Cst.

²⁶⁶ OCDE, *Action 5*, N 30.

²⁶⁷ DANON ROBERT, *La RIE III*, p. 316.

²⁶⁸ DANON ROBERT, *La RIE III*, p. 316.

²⁶⁹ MATTEOTTI RENÉ / ROTH PHILIPP, *Fairness*, p. 64-67 ; GENTSCH DANIEL / MATTEOTTI RENÉ / ROTH PHILIPP, *Förderung*, p. 1060-1061 ; MATTEOTTI RENÉ / ROTH PHILIPP, *Nexus*, p. 778.

²⁷⁰ ATF 136 I 49, consid. 5.5.

DANON²⁷¹ quant à lui réfute cette lecture de la décision des juges de Mon Repos. Il considère que ceux-ci n'ont pas examiné l'égalité de traitement entre bénéficiaire eu égard à leur capacité contributive, mais en fonction du but escompté par le législateur. Ainsi « tous les contribuables se trouvant dans une situation comparable par rapport à l'objectif escompté doivent naturellement pouvoir bénéficier de la mesure et ceci indépendamment de la nature de leur revenu ²⁷²», ce qui permet donc au législateur d'opérer des distinctions si la situation n'est pas comparable compte tenu du but de l'incitation. Celui de la « patent box » étant d'accroître l'état des connaissances et de la technique en Suisse par le biais de la stimulation des activités de R&D, il faut par conséquent examiner si les travaux de R&D menés à l'étranger et ceux exercés en Suisse engendrent de potentielle externalité positive comparable. Partant des études²⁷³ faites dans le domaine, nous ne pouvons que constater que les effets de « spillovers » sont plus importants là où est menée la recherche, justifiant donc le traitement différencié des activités suisse et étrangère de R&D. Ainsi nous pouvons conclure que l'approche territoriale ne viole ni l'égalité de traitement ni la liberté économique puisque la neutralité concurrentielle interne est préservée.

Par ailleurs, selon l'avis de DANON²⁷⁴, le fait que le ratio Nexus intègre les dépenses intra-groupe occasionnées à l'étranger en majorant de 30% les dépenses éligibles n'est pas choquant du point de vue de l'égalité de traitement car cela permet de tenir compte des contraintes organisationnelles des groupes et ne représente qu'une atteinte limitée admissible bien que ces dépenses soient celles qui sont le moins susceptibles d'engendrer des externalités positives en Suisse et par conséquent de remplir l'objectif escompté de l'incitation « patent box ».

En conclusion, l'approche territoriale du modèle Nexus ne posant pas de problème constitutionnel, elle peut par conséquent être implantée dans le modèle suisse de « patent box ». Par ailleurs, l'élection d'une telle approche serait d'une part le pendant des choix discutés au parlement au sujet de l'étendue des dépenses en R&D pouvant bénéficier de la super-déduction et d'autre part serait en adéquation avec le raisonnement qui a amené le Conseil des Etats à rejeter la motion Schmid²⁷⁵.

e) Quel est le mécanisme de l'allègement ?

Une fois les revenus des brevets et autres droits analogues déterminés selon l'approche Nexus, ceux-ci sont réduits, au niveau cantonal et communal, jusqu'à maximum 90% avant d'être imposés au taux ordinaire²⁷⁶. Il s'agit donc d'un mécanisme d'allègement visant à restreindre la base imposable. Si les cantons ont l'obligation d'implémenter dans leurs lois d'impôt ce régime préférentiel, ils sont par contre libres de réduire la réduction jusqu'à 0% rendant de fait la mesure d'allègement inopérante.

L'allègement prévu est appliqué uniquement au niveau cantonal et l'impôt fédéral sur le bénéfice est prélevé au taux effectifs de 7.8 % sur l'entier de la base imposable. Ainsi si le

²⁷¹ DANON ROBERT, *La RIE III*, p. 296-297.

²⁷² DANON ROBERT, *La RIE III*, p. 297.

²⁷³ LYCHAGIN SERGEI, *Spillovers* ; ALSTADSÆTER *et al.* ; ARGINELLI, *Innovation*.

²⁷⁴ DANON ROBERT, *La RIE III*, p. 316.

²⁷⁵ WIDMER-SCHLUMPF, Bulletin officiel du Conseil des Etats, p. 1280.

²⁷⁶ Art. 24a al. 1 P-LHID.

canton de Vaud (dans une situation post réforme avec taux d'imposition effectif sur les bénéficiaires des entreprises à 13,79%) accorde la réduction maximum de 90 %, il faut compter alors sur une imposition des bénéficiaires privilégiés d'environ 8.4 %²⁷⁷.

Cependant la générosité de cet allègement est atténuée par les mécanismes inscrits à l'art. 25b P-LHID qui vise à limiter l'érosion de la base imposable au niveau cantonale. Ainsi l'allègement global obtenu grâce à la super-déduction, la « patent box » et aux intérêts notionnels déductibles ne doit pas dépasser 80% du bénéfice imposable avant déduction des pertes reportées et application des allègements susmentionnés. De plus, les cantons sont libres de prévoir un taux moindre.

Par conséquent, il faut se demander quel ait l'intérêt dans cette situation de conserver une limite de 90% pour la « patent box » sachant qu'en définitive c'est la limite maximale générale qui détermine la réduction effective de la base imposable si ce n'est de permettre aux cantons d'orienter la répartition des allègements entre la super-déduction et la « patent box » afin de se profiler comme des pro « patent box » ou pro super-déduction. En outre, l'art. 25b P-LHID, conformément à l'exigence posée par le modèle Nexus²⁷⁸, interdit de reporter les pertes induites par les allègements fiscaux, respectivement par la « patent box ».

On remarque donc que l'ensemble des restrictions de l'art. 25b P-LHID vise à éviter que les avantages accordés par les allègements fiscaux soient disproportionnés par rapport au but escompté en fixant une limite générale empêchant une érosion démesurée de la base d'imposition. Partant, selon l'avis de Danon²⁷⁹, de telles mesures sont à mêmes de coordonner les différents allègements entre eux et plus particulièrement ceux induits par la « patent box » et la super-déduction afin que l'ensemble ne conduise pas à un allègement allant au-delà de l'objectif escompté, permettant ainsi de respecter le principe de proportionnalité qui sous-tend le principe de l'égalité de traitement.

f) Quelles sont les conséquences de l'entrée dans le régime « patent box »?

La RIE III introduisant deux mesures visant à stimuler les activités de R&D, le Conseil fédéral a donc souhaité les coordonner entre elles, suivant en cela l'avis de DANON²⁸⁰, afin de ne pas accorder un avantage disproportionné par rapport au but escompté, à savoir augmenter les connaissances et l'état de la technique par le biais des activités de R&D effectuées en Suisse. A cette fin, il a été choisi d'effectuer un rattrapage des dépenses historiques de R&D lors de la première utilisation de la « patent box ».

²⁷⁷ CHATAGNY FLORIAN et al., p. 47. A partir d'un taux d'imposition effectif sur le bénéfice des entreprises de 13,79% duquel on déduit le taux effectif fédéral (7,83%), on obtient un taux d'imposition effectif au niveau cantonal de 5,96%. Ainsi s'agissant des revenus bénéficiant de la « patent box », le taux d'imposition effectif s'élève à 0,596% (10% de 5,96%) si le canton en question choisit le taux maximum d'exemption des revenus éligibles à la « patent box », soit 90%, prévu par le projet de la RIE III. En considérant l'impôt fédéral direct, la charge fiscale pesant sur les revenus bénéficiant de la « patent box » s'élève alors à 8,426%.

²⁷⁸ OCDE, *Action 5*, p. 44 note de bas de page 14 : « Les juridictions devraient également utiliser les pertes fiscales liées au revenu de la PI conformément à la législation locale et d'une manière qui ne permette pas de porter ces pertes en déduction du revenu taxé au taux ordinaire ».

²⁷⁹ DANON ROBERT, *La RIE III*, p. 318-319.

²⁸⁰ DANON ROBERT, *Avis de droit*, p. 82 et 111 ; Message RIE III, p. 4732-4733.

Aussi, l'art. 24a al. 2 P-LHID prescrit qu'à l'entrée dans la « patent box », l'ensemble des dépenses passées de R&D, y compris l'avantage accordé au titre de la super-déduction de l'art. 25a P-LHID, portées en déduction du bénéfice imposable des périodes passées, doit être rajouté au bénéfice net imposable de la période en cours et une réserve latente imposée est constituée à hauteur du montant ajouté, celle-ci étant en principe amortissable les années suivantes en déduction des revenus des droits de propriété intellectuelle éligible.

De prime abord, on constate que les dépenses qui ne sont pas venues réduire le bénéfice imposable en Suisse ne feront pas l'objet d'un rattrapage. Par conséquent, les frais passé grevant les bénéficiaires imposables des établissements stables étrangers, des branches étrangères de sociétés de domicile et de sociétés mixtes et des sociétés holding ne doivent pas être ajoutées au bénéfice²⁸¹. Par ailleurs, il nous faut vérifier si certaines des dépenses effectuées ne font pas partie de la valeur²⁸², c'est-à-dire si elles n'ont pas été activées au bilan comme par exemple le coût d'acquisition d'un séquenceur ADN utilisé dans le cadre d'une recherche précise. Dans ce cas de figure, tous les amortissements qui ont été mis à la charge du bénéfice imposable doivent être repris.

Enfin le Message accompagnant la RIE III²⁸³ précise que si la valeur vénale de l'actif immatériel éligible est inférieure au total des dépenses, c'est celle-ci qui doit être imputée au bénéfice net imposable de la période. Cette information est d'une importance significative étant donné que la super-déduction obtenue fait également partie des frais faisant l'objet du rattrapage. Elle peut donc accroître sensiblement le montant total de la dépense en R&D lié à l'actif immatériel éligible à la « patent box ». Partant, si la valeur vénale de l'intangible est inférieure à la somme des dépenses encourues pour développer l'actif en question, alors l'effet du rattrapage est circonscrit à la valeur vénale de l'incorporel.

Par conséquent le régime s'avère particulièrement avantageux si l'immatériel est un succès commercial tel qu'il génère plus de recettes que les dépenses de R&D imputées lors de l'entrée dans celui-ci, la valeur vénale de l'actif devient alors inférieure à l'impôt encouru²⁸⁴. Dans le cas contraire, l'incitation accentue les pertes du contribuable. Car non seulement il n'est en mesure de couvrir son investissement initial mais il doit s'acquitter d'un impôt supplémentaire sur des charges qui, dans le régime ordinaire, viennent réduire et non augmenter son bénéfice imposable²⁸⁵. Aussi avant de solliciter pour la première fois l'incitation, le contribuable doit, eu égard, à ses attentes de rendement décider s'il est opportun d'entrer dans la « patent box » au vu de l'imposition initiale de la dépense en R&D. Une telle analyse ex-ante est une gageure. C'est pourquoi, cette approche basée sur la capitalisation des dépenses de R&D a suscité tant de réactions mitigées²⁸⁶. Par ailleurs, un tel système pourrait également s'avérer intéressant pour les immatériels faiblement rentable à condition toujours que la valeur vénale soit nettement inférieure à l'impôt encouru.

²⁸¹ Message RIE III, p. 4697.

²⁸² Message RIE III, p. 4697.

²⁸³ Message RIE III, p. 4697.

²⁸⁴ ROTH PHILIPP / HAUSMANN RAINER / MEYER-NANDI SATHI, *KMU*, p. 194.

²⁸⁵ EVERS LISA, p. 72-73.

²⁸⁶ ROTH PHILIPP / HAUSMANN RAINER / MEYER-NANDI SATHI, *KMU*, p. 194 ; OBRIST THIERRY / YERLY DELPHINE, p. 129-130.

Face aux critiques entourant cette méthode, le parlement a, à l'art. 24a al. 3 P-LHID, laissé la possibilité aux cantons de choisir leur mode de rattrapage pour autant que l'imposition ait lieu dans les 5 ans suivant l'imposition initiale. En la matière seule deux grandes familles d'approches existent. Le mécanisme du « lower threshold » et l'approche par capitalisation proposée à l'alinéa 2 de l'art. 24a P-LHID²⁸⁷. Le mécanisme du « lower threshold », utilisé notamment par les Pays-Bas et le Liechtenstein, consiste à créer, pour l'immatériel, un stock des dépenses historiques en R&D et n'octroyer l'avantage du régime préférentiel que lorsque celui-ci a été entièrement amorti par les revenus provenant de l'actif en question. Ainsi, l'allégement n'est concédé que sur la partie des revenus qui dépassent les dépenses de R&D historique antérieurement déduites et le restant étant imposé au régime ordinaire²⁸⁸. Cette méthode étale l'imposition des coûts d'investissement en fonction de la capacité contributive de l'assujetti et permet également une optimisation de l'affiliation au régime préférentiel en fonction des revenus générés par l'intangible²⁸⁹. Elle est en l'occurrence parfaitement compatible avec une élection annuelle et une agrégation des dépenses en R&D passées de l'ensemble des actifs bénéficiant de la « patent box »²⁹⁰. Par conséquent, le mécanisme du « lower threshold » est bien plus favorable au contribuable que l'approche par capitalisation initialement choisie par la Suisse.

Exemple du mécanisme du « lower threshold » :			
Afin de développer son brevet, X SA effectue durant la 1 ^{ère} année des dépenses en R&D de l'ordre de CHF 1200. La 2 ^{ème} année, on lui délivre ce brevet pour lequel elle demande l'application du régime « patent box ». Cette même année, elle perçoit des revenus tirés de l'exploitation de ce brevet d'un montant de CHF 1'000 et l'année suivante de CHF 2'000.			
	Année 1	Année 2	Année 3
Revenu soumis au régime ordinaire	0	1000	200
+ Revenu pouvant bénéficier du régime préférentiel	0	0	1800
- Stock des dépenses historique de R&D	0	-1200	-200
- Dépense de R&D	-1200	0	0
= Total	-1200	-200	1800
Revenu pouvant bénéficier du régime préférentiel	0	0	1800
- Réduction de la base imposable (90%)	0	0	-1620
+Revenu soumis au régime ordinaire	0	1000	200
= Total du bénéfice imposable	0	1000	380
Charge de l'impôt (taux effectif : 13,79%)		137.9	52.402

²⁸⁷ EVERS LISA, p. 72 ; FELDER MARCO, p. 95-97 et 111.

²⁸⁸ EVERS LISA, p. 72 ; FELDER MARCO, p. 15, 50 et 194.

²⁸⁹ EVERS LISA, p. 73.

²⁹⁰ EVERS LISA, p. 73.

Exemple du mécanisme de capitalisation:			
Afin de développer son brevet, X SA effectue durant la 1 ^{ère} année des dépenses en R&D de l'ordre de CHF 1200. La 2 ^{ème} année, on lui délivre ce brevet pour lequel elle demande l'application du régime « patent box ». Cette même année, elle perçoit des revenus tirés de l'exploitation de ce brevet d'un montant de CHF 1'000 et l'année suivante de CHF 2'000.			
	Année 1	Année 2	Année 3
Revenu soumis au régime ordinaire	0	1200	
+ Revenu pouvant bénéficier du régime préférentiel		1000	2000
- Dépenses historique de R&D	0	-1200	0
- Dépense de R&D	-1200	0	0
= Total	-1200	1000	2000
Revenu pouvant bénéficier du régime préférentiel	0	1000	2000
- Réduction de la base imposable (90%)	0	-900	-1800
+ Revenu soumis au régime ordinaire		1200	0
= Total du bénéfice imposable	0	2200	200
Charge de l'impôt (taux effectif : 13,79%)		303.38	27.58

On peut en conclure que les cantons devraient, pour se montrer compétitif, utiliser la méthode du « lower threshold » en l'adaptant aux exigences de l'art. 24a al. 3 P-LHID. Aussi à la fin de la période de 5 ans, si le stock des dépenses historiques n'est pas épuisé celui-ci doit être ajouté au bénéfice imposable de la cinquième année.

Ainsi, afin que l'ensemble des mesures d'allègement en faveur de la R&D ne soient pas disproportionnées, un rattrapage à l'entrée du régime doit être instauré au niveau cantonal. Les cantons auront cependant le choix de la méthode²⁹¹ et les contribuables devront présenter un décompte des dépenses ayant par le passé motivé une déduction fiscale²⁹², à cette fin ils pourront présenter leur « tracking and tracing » liste qui est la concrétisation du suivi des dépenses et des revenus imposé par le modèle Nexus.

²⁹¹ Pour un exemple de méthode voir ROTH PHILIPP / HAUSMANN RAINER / MEYER-NANDI SATHI, *KMU*, p. 194 ; DANON ROBERT, *La RIE III*, p. 318-319.

²⁹² Message RIE III, p. 4732-4733.

- g) Quel type de procédure de suivi des dépenses et des revenus faut-il mettre en place (tracking and tracing) ?

La question des processus de suivi devant être trancher dans l'ordonnance de la LHID et les travaux parlementaires n'étant pas en mesure de nous indiquer quelle orientation le Conseil fédéral souhaite donner à cette exigence, nous aborderons donc cette question uniquement sous l'angle du modèle Nexus²⁹³.

Le modèle Nexus faisant dépendre l'ampleur de l'avantage octroyé des dépenses de R&D effectuées, il est donc impératif de mettre en place un système permettant le suivi de ces facteurs afin de s'assurer que le revenu de la propriété intellectuelle qui perçoit l'allégement provient bien des dépenses faites pour cet actif immatériel²⁹⁴. Dans cette optique, le modèle Nexus exige²⁹⁵ des bénéficiaires qu'ils aient suivi une procédure standardisée garantissant la traçabilité de l'ensemble des dépenses, des revenus et des actifs incorporels sous peine de se voir interdire l'entrée dans le régime préférentiel²⁹⁶. Si un tel processus peut s'avérer abordable pour un contribuable n'ayant qu'un seul immatériel, par ailleurs, développé par ses soins, la tâche devient bien plus complexe lorsque l'on a affaire à multitude d'actif intangible.

Le principe sous-jacent du modèle Nexus commande que le suivi des actifs immatériels se fasse de manière individualisée, en l'occurrence brevet par brevet (approche basé sur l'actif de propriété intellectuelle)²⁹⁷. Toutefois, il est permis, à condition qu'une telle traçabilité soit irréalisable et fasse appel à des jugements arbitraires, d'appliquer une procédure fondée sur les produits découlant de ces actifs (approche basé sur le produit)²⁹⁸. Cette approche oblige le bénéficiaire à déterminer, en premier lieu, qu'elles sont l'ensemble des actifs incorporels qui ont contribué au développement du produit cela afin de lui permettre dans un second lieu d'agrèger toutes les dépenses éligibles en lien avec les actifs précédemment identifiés²⁹⁹. La même méthodologie doit être employée pour la détermination des dépenses totales. Ce ratio agrégé est alors appliqué au revenu total du produit directement en lien avec l'ensemble des actifs sous-jacents identifiés³⁰⁰. Enfin la définition des produits se doit d'être ni trop large, de telle sorte à ne pas englober l'ensemble des actifs immatériels du contribuable, ni trop étroite afin de pas entrer dans un niveau de détail trop élevé³⁰¹.

Cependant comme le relève ROTH, HAUSMANN et MEYER-NANDI³⁰², l'élection de l'une ou de l'autre des méthodes n'est pas sans effet sur le niveau de l'avantage obtenu.

²⁹³ Art. 24a al. 4 P-LHID; Message RIE III, p. 4697.

²⁹⁴ OCDE, *Action 5*, N 53.

²⁹⁵ OCDE, *Action 5*, N 53 : « Le fait de ne pas procéder au suivi n'empêchera pas les contribuables de percevoir un revenu de PI dans un pays ou territoire, mais les privera du bénéfice d'un régime de propriété intellectuelle préférentiel »

²⁹⁶ OCDE, *Action 5*, N 53.

²⁹⁷ OCDE, *Action 5*, N 55.

²⁹⁸ OCDE, *Action 5*, N 55 et 56.

²⁹⁹ OCDE, *Action 5*, N 55.

³⁰⁰ OCDE, *Action 5*, N 55.

³⁰¹ OCDE, *Action 5*, N 57.

³⁰² ROTH PHILIPP / HAUSMANN RAINER / MEYER-NANDI SATHI, *KMU*, p. 195.

Abbildung 5: **PATENT- VS. PRODUKTBEZOGENER ANSATZ**
Auswirkungen bei ausländischer Auftragsforschung

Patentbezogener Ansatz		Produkt				Privilegiert steuerbar = 460
Produkt	IP A	450 (ausländische Auftragsforschung) 50 (inländische F&E)	500 (Gesamtausgaben)	2000 (Einkünfte aus IP)		
		Up-lift = 15 Qualifizierende Ausgaben = 50	Gesamtausgaben = 500	Gesamteinkünfte = 2000	= Privilegiert steuerbar = 260	
Produkt	IP B	0 (ausländische Auftragsforschung) 500 (inländische F&E)	500 (Gesamtausgaben)	200 (Einkünfte aus IP)		
		Up-lift = 0 Qualifizierende Ausgaben = 500	Gesamtausgaben = 500	Gesamteinkünfte = 200	= Privilegiert steuerbar = 200	
Produktbezogener Ansatz		Produkt				Privilegiert steuerbar = 1573
Produkt	IP A+B	450 (ausländische Auftragsforschung) 550 (inländische F&E)	1000 (Gesamtausgaben)	2200 (Einkünfte aus IP)		
		Up-lift = 165 Qualifizierende Ausgaben = 550	Gesamtausgaben = 1000	Gesamteinkünfte = 2200	= Privilegiert steuerbar = 1573	

³⁰³Source : ROTH PHILIPP / HAUSMANN RAINER / MEYER-NANDI SATHI, *KMU*, Illustration 5, p. 195.

Ainsi, en cumulant les dépenses éligibles, la majoration due à l'« Uplift » augmente également. Permettant au contribuable d'améliorer son ratio Nexus et partant le revenu pouvant entrer dans la « patent box ». Cependant ce n'est pas pour autant que nous devons en conclure que ses deux approches créent une inégalité de traitement. En l'occurrence, on ne doit pas examiner cette inégalité au regard de la capacité contributive mais en fonction de l'objectif escompté par la mesure, car tous les contribuables se trouvant dans une situation comparable par rapport à cet objectif doivent pouvoir bénéficier de la mesure³⁰⁴. De fait, l'approche basée sur le produit n'est ouverte que si celle fondée sur l'actif s'avère irréalisable et arbitraire³⁰⁵. Par conséquent, n'étant pas face à deux situations comparables, il nous faut examiner en quoi la mesure fondée sur le produit remplit le but escompté par l'incitation. La complexité du suivi entraînant des contraintes organisationnelles, l'approche basée sur le produit cherche à les réduire afin de ne pas limiter le contribuable dans l'organisation de la détention de ses droits de propriété intellectuelle et partant dans celle de ses activités de R&D. Ainsi une telle mesure est apte de manière indirecte à stimuler l'activité de R&D en diminuant les contraintes organisationnelles entourant celle-ci et par conséquent est constitutionnellement acceptable.

En conclusion, que ce soit par une approche basée sur l'actif ou fondée sur les produits, le repérage et le traçage des dépenses s'avéreront être une gageure. Car au-delà d'identifier la ventilation des charges entre les différents actifs, il s'agira également de maîtriser d'une part ce qui relève de la dépense éligible ou non et d'autre le décalage temporel entre le moment où les dépenses sont effectuées et celui où les revenus sont générés. Mais face à ce monstre

³⁰³ ROTH PHILIPP / HAUSMANN RAINER / MEYER-NANDI SATHI, *KMU*, p. 195.

³⁰⁴ DANON ROBERT, *La RIE III*, p. 296-297.

³⁰⁵ OCDE, *Action 5*, N 55.

administratif, l'OCDE se montre optimiste en tablant sur une standardisation des processus sur le long terme permettant une gestion facilitée de cette modalité³⁰⁶.

VII. Conclusion

Souhaitant faire évoluer sa fiscalité des entreprises vers un modèle plus en conformité avec les exigences internationales, la Suisse proposa, le 5 juin 2015 à l'occasion de la publication de son projet de réforme, l'introduction d'incitations fiscales à la R&D au niveau cantonal. Parmi celles-ci figure la « patent box », une mesure visant à réduire l'imposition des revenus issus de la détention de certains droits de la propriété intellectuelle.

L'intégration d'un tel allègement fiscal est cependant soumise à des contingences tant internationales qu'indigènes, aux nombres desquelles figurent le modèle Nexus concrétisation de l'exigence de substance voulu par le G20 et l'OCDE. Celui-ci impose un standard minimal auquel la Suisse ne peut déroger. Partant l'approche Nexus est « a box around the box » dans laquelle le législateur peut concevoir son propre modèle constitutionnellement acceptable. C'est donc sous cet angle que nous avons examiné le fonctionnement et les conditions d'application de la « patent box » choisi par le législateur en date du 17 juin 2016. Cette investigation dans les entrailles de la mesure nous a permis d'arriver à identifier les problématiques prépondérantes qui suivent.

De manière générale, le modèle suisse de « patent box » semble, au vu des éléments actuellement en notre possession, non seulement compatible sur le plan du modèle Nexus mais également acceptable eu égard aux principes constitutionnels. Cependant certains points doivent encore être éclaircis par le biais de l'ordonnance d'application à la LHID.

Parmi ceux-ci figure la question problématique du catalogue des droits immatériels éligibles à la « patent box ». Le carcan Nexus étant particulièrement étroit, il peut s'avérer épineux sous l'angle de la neutralité d'accès de le circonscrire plus encore. Cependant la mesure spécifique destinée aux PME montre des fragilités constitutionnelles évidentes et le modèle d'utilité n'existe pas en droit interne laissant une marge de manœuvre extrêmement faible au Conseil fédéral en la matière. Par ailleurs, l'incitation se doit d'être ouverte tant aux actifs éligibles nationaux qu'étrangers et son octroi doit avoir lieu à la date de la délivrance de l'immatériel avec un dispositif de rattrapage pour les revenus générés entre la demande de protection et la remise de celle-ci.

L'autre interrogation est de savoir quelle approche du ratio Nexus sera finalement préconisée. Car bien que l'approche de l'entité, c'est-à-dire celle fondée sur l'identité de la personne qui a effectué la dépense en R&D, soit obligatoire pour les pays membre de l'Union européenne pour des questions de respect de la liberté d'établissement, une telle analyse n'est pas opposable à un Etat tiers comme la Suisse. Par conséquent, elle est libre de son choix en la matière. En l'occurrence, l'interprétation du Message de la RIE III et des débats parlementaires montre une inclination en faveur d'une approche territoriale de la dépense en R&D suivant en cela l'avis de DANON³⁰⁷.

³⁰⁶ OCDE, *Action 5*, N 54.

³⁰⁷ DANON ROBERT, *La RIE III*, p. 295-299 et 313-314.

Enfin, il reste à déterminer comment doit être appliqué le processus de repérage et traçage des dépenses et des revenus nécessaire à l'exécution du ratio Nexus. Et c'est certainement ce point qui déterminera l'attrait sur le long terme des mesures de type « patent box ». Car le paradoxe de ce processus de suivi est qu'il est antinomique avec le concept même de la recherche. Il s'évertue à décrire les activités de R&D comme des processus linéaires sans interaction avec leur environnement extérieur où chaque acte se doit d'avoir un lien direct avec l'activité. Il ignore que la recherche se nourrit d'échange, qu'elle est évolutive et dynamique. Ainsi ce lien qu'il s'ingénue à établir s'oppose avec l'objectif même d'une incitation à la R&D, favoriser l'activité de recherche afin de générer des externalités positives permettant d'augmenter la connaissance. Conséquemment seules les organisations fonctionnant comme des organismes unicellulaires sont capables de remplir au mieux les exigences posées par le modèle Nexus. Dans ce contexte, on peut raisonnablement s'interroger sur l'avenir d'instrument tel que la « patent box ».