



13 novembre 2019

Ordonnance relative à l'imposition réduite des bénéfices provenant de brevets et de droits comparables (Ordonnance relative à la *patent box*)

Commentaire

Les explications ci-après sont tirées du rapport explicatif rédigé dans le cadre de la consultation relative au Projet fiscal 17¹. Elles ont été révisées en fonction des résultats de la procédure de consultation. Pour ce qui est notamment de la base légale et des conséquences, nous renvoyons aux explications du rapport précité.

Art. 1 Début et fin

Al. 1: l'imposition réduite pourrait théoriquement être accordée lors du dépôt de la demande ou lors de la délivrance du brevet ou du droit comparable². Cependant, au moment du dépôt de la demande, il n'est pas sûr qu'un brevet soit effectivement délivré pour l'invention faisant l'objet de la demande. C'est pourquoi l'on se fonde sur la période fiscale au cours de laquelle le brevet a été délivré. L'imposition réduite peut être demandée pour toute cette période fiscale.

Il est également possible qu'un contribuable demande l'application de la *patent box* après l'année au cours de laquelle le brevet a été délivré. Ce sera notamment le cas au moment de l'entrée en vigueur de l'ordonnance.

Al. 2: l'imposition réduite est en lien avec un brevet existant. Il est donc logique qu'une imposition réduite se termine à la fin de la période fiscale au cours de laquelle le brevet sous-jacent s'éteint. Il est également possible qu'un contribuable renonce à l'application de la *patent box* avant l'expiration de la protection conférée par un brevet. Étant donné qu'une adjonction des dépenses de recherche et de développement a lieu au moment de l'entrée dans la *patent box* (première imposition réduite) selon l'art. 24b, al. 3, LHID, et qu'une réserve latente imposée d'un montant égal est alors constituée, la sortie de la *patent box* n'entraîne aucune conséquence fiscale particulière. Si la réserve latente imposée n'a pas pu être amortie dans la *patent box*, son amortissement peut également se poursuivre après la sortie de la *patent box*. On s'assure ainsi de ne pas en arriver à une surimposition.

Al. 3: si un brevet délivré est attaqué avec succès, la protection conférée par le brevet s'éteint avec effet rétroactif. Du point de vue fiscal, la question se pose de savoir s'il n'y aurait pas lieu d'ouvrir une procédure de rappel d'impôt et d'annuler l'imposition réduite des périodes fiscales antérieures. Une telle procédure serait au détriment du contribuable. Cependant, l'adjonction des dépenses de recherche et de développement prévue à l'art. 24b, al. 3, LHID serait également annulée par la même occasion. La charge administrative liée à ces opérations rétroactives serait considérable. Dans le cas notamment des produits qui incluent un brevet, la déduction de 6 % des coûts attribués aux produits (cf. art. 24b, al. 2, LHID) permet en outre de garantir que seuls les revenus qui reposent sur une innovation font l'objet d'une imposition réduite. C'est pourquoi l'al. 3 dispose qu'une contestation couronnée de succès du brevet n'a aucune conséquence sur les périodes fiscales antérieures. Cela signifie qu'il n'y a pas de procédure de rappel d'impôt dans ce cas. L'imposition réduite n'est plus accordée pour l'ensemble de la période fiscale en cours et les périodes fiscales suivantes.

Art. 2 Principe de calcul

Cet article décrit de façon condensée le calcul du bénéfice devant faire l'objet d'une imposition réduite. Les éléments de ce calcul sont ensuite décrits de manière détaillée dans les art. 3 à 5.

¹ Peut être consulté à l'adresse: <https://www.admin.ch/ch/f/gg/pc/ind2017.html#DFE>

² Pour simplifier, il ne sera question ci-après que de «brevets», les droits comparables étant à chaque fois sous-entendus.

L'exemple ci-après montre comment fonctionne le calcul du bénéfice devant faire l'objet d'une imposition réduite. Les chiffres figurant dans cet exemple (y c. les quotients Nexus) constituent des hypothèses visant à illustrer le mode de fonctionnement de la réglementation³. Étant donné que dans cet exemple l'imposition réduite est calculée par brevet, la valeur zéro est indiquée pour chaque produit.

Exemple 1: bénéfice provenant des brevets

	<u>Bénéfice net imposable</u>	<u>Box</u>				<u>Bénéfice net imposable</u>
Bénéfice net imposable total	900	900				
Impôts sur le bénéfice et sur le capital		100				
Résultat financier	-10	-10				10
Résultat immobilier	0	0				0
Résultat des participations	0	0				0
Autres résultats non imputables à des brevets	-90	-90				90
	800	900				100
			<u>Brevet ou produit A</u>	<u>Brevet ou produit B</u>	<u>Brevet ou produit C</u>	
Bénéfice net par brevet		900	600	200	100	
Bénéfice net par produit		0	0	0	0	
6 % des coûts attribués au produit		0	0	0	0	0
Rémunération de la marque		0	0	0	0	0
Bénéfice éligible à la box avant pondération Nexus		900	600	200	100	
Quotient Nexus			80.00%	60.00%	20.00%	
Bénéfice éligible à la box soumis à une imposition réduite		620	480	120	20	280
Impôts sur le bénéfice et sur le capital						-100
Report des pertes de la box sur la période suivante						0
Total de la réduction de l'imposition de la box 90 %		558				62
Bénéfice imposable total						342
Ordonnance, art. 2						
Ordonnance, art. 3, al. 3, let. a à e						
Ordonnance, art. 3, al. 1						
Ordonnance, art. 5						

Art. 3 Calcul applicable lorsque des brevets et droits comparables sont inclus dans des produits

D'après l'art. 24b, al. 2, de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID)⁴, c'est la méthode dite «résiduelle» qui est utilisée pour le calcul du bénéfice net imputable aux brevets inclus dans des produits. Selon cette méthode, le bénéfice net imposable total de l'entreprise sert de point de départ; on extrait ensuite de la *patent box* toutes les parties du bénéfice qui n'ont rien à voir avec des brevets.

Al. 1: les entreprises qui tiennent une comptabilité détaillée par produit peuvent directement passer à l'échelon du produit. Il est nécessaire de répartir le bénéfice sur les différents produits, car le quotient Nexus visé à l'art. 5 n'est pas identique pour tous les produits. Le bénéfice par produit est ensuite diminué de 6 % des coûts attribués au produit. Le terme «coûts» s'entend des coûts complets, soit les coûts de matériel, de production et d'administration. Cette étape vise à garantir que le bénéfice résultant de fonctions de routine et le bénéfice qui n'a pas été réalisé sur la base d'une innovation exploitable économiquement soient soumis à l'imposition ordinaire. Pour des raisons pratiques, on se fonde à cet effet sur les coûts en tant que valeur auxiliaire. Si ces produits comportent ensuite encore une rémunération de

³ Dans cet exemple et les exemples suivants, la charge d'impôt est ajoutée au bénéfice net imposable dans la *patent box*, puis de nouveau déduite en tant que charge d'impôt à la fin des calculs. Cette façon de procéder entraîne à chaque fois une plus forte réduction de l'imposition des bénéfices dans la *patent box*.

⁴ RS 642.14

marque, celle-ci, conformément à la norme de l'OCDE⁵, doit également être extraite de la *patent box*. Toutes les parties du bénéfice qui sont extraites sont elles aussi soumises à l'imposition ordinaire.

Al. 2: les bénéfices calculés conformément à l'al. 1 sont ensuite multipliés par le quotient Nexus correspondant (cf. art. 5).

Al. 3 et 4: si le bénéfice par produit n'est pas connu, le bénéfice net total de l'entreprise sert de point de départ. Le résultat financier, le résultat immobilier, le résultat des participations et les autres résultats qui sont imputables à des produits n'incluant pas de brevets ou pour lesquels le contribuable ne demande pas la *patent box* sont déduits de ce bénéfice. Le bénéfice résiduel est ensuite réparti proportionnellement par produit, puis la méthode des al. 1 et 2 est appliquée.

Art. 4 Calcul fondé sur les familles de produits

L'al. 1 permet pour des raisons pratiques d'utiliser la méthode résiduelle pour les familles de produits et d'établir la documentation visée aux art. 8 et 9 par famille de produits. Le calcul par famille de produits est réglementé à titre d'exception dans la norme de l'OCDE relative à la *patent box*. Les exigences posées sont dès lors élevées. Les produits réunis dans une famille de produits ne doivent présenter que de faibles différences entre eux et doivent être fondés sur les mêmes brevets. C'est par exemple le cas des médicaments qui sont proposés en différents dosages.

Si le calcul basé sur les familles de produits est choisi, il faut l'appliquer pendant toute la durée des brevets. Cela signifie notamment que l'adjonction des dépenses de recherche et de développement prévue à l'art. 24b, al. 3, LHID se réfère elle aussi à la famille de produits.

Art. 5 Quotient Nexus

Al. 1: cette disposition précise l'approche Nexus modifiée telle qu'elle a été définie par l'OCDE. L'approche Nexus modifiée vise à garantir qu'une imposition réduite ne soit accordée que lorsque l'entreprise concernée possède suffisamment de substance. Pour déterminer cette substance, on se fonde sur les travaux de recherche et de développement sur lesquels est basé le brevet correspondant. Sont éligibles les dépenses engagées pour les travaux de recherche et de développement que le contribuable lui-même, des sociétés du groupe sises en Suisse ou des tiers établis en Suisse ou à l'étranger ont effectués. Ces dépenses de recherche et de développement sont comprises dans le numérateur et le dénominateur du quotient Nexus et correspondent aux facteurs a et b de la formule figurant à l'al. 1. Ne sont pas éligibles les dépenses engagées pour les travaux de recherche et de développement que des sociétés du groupe, des entreprises ou des établissements stables ont effectués à l'étranger, ainsi que les dépenses d'acquisition des brevets. Ces dépenses ne sont comprises que dans le dénominateur du quotient Nexus et correspondent aux facteurs c et d de la formule figurant à l'al. 1.

Conformément à la norme de l'OCDE, le contribuable peut en plus faire valoir un allègement supplémentaire (*uplift*) correspondant à 30 % des dépenses éligibles. Le quotient Nexus ne peut cependant pas être supérieur à 100 %, si bien qu'il faut que des dépenses de recherche et de développement au sens des facteurs c et d aient effectivement été engagées à hauteur de cet allègement supplémentaire.

⁵ OCDE, Action 5, lien: voir note de bas de page 3 du rapport explicatif relatif au PF 17.

L'al. 2 dispose que ce sont à chaque fois les dépenses de recherche et de développement de la période fiscale en cours et des dix périodes fiscales précédentes qui doivent être prises en compte. Cette durée correspond à celle de l'obligation de conserver les livres visée à l'art. 958f CO. Le contribuable est libre de faire valoir en outre des dépenses de recherche et de développement antérieures pour le calcul du quotient Nexus.

L'al. 3 dispose que pour le calcul du quotient Nexus lors des périodes fiscales suivantes, les dépenses de recherche et de développement qui relèvent de la *patent box* sont ajoutées aux dépenses déjà engagées. Les dépenses qui remontent à plus de 20 périodes fiscales sont retirées du calcul, car la protection du brevet ne s'applique plus après 20 ans. Pour l'application des 20 périodes fiscales, la totalité des dépenses de recherche et de développement prises en compte lors de la première imposition réduite est réputée engagée au cours de la période fiscale de la première imposition réduite.

Al. 4: conformément à la norme de l'OCDE, les dépenses d'intérêts et de loyer et les dépenses immobilières ne sont pas prises en compte dans le calcul du quotient Nexus.

Art. 6 Pertes

Al. 1: lors du calcul du bénéfice net éligible provenant de brevets, des pertes peuvent se produire à trois échelons différents. Il s'agit alors de déterminer s'il s'agit de pertes effectives ou au contraire de pertes comptables résultant de l'utilisation de la méthode résiduelle.

Les quatre exemples ci-après illustrent cette problématique. Les exemples 2a et 2b illustrent le principe selon lequel la *patent box* doit à chaque fois être appliquée à tous les brevets ou produits pour lesquels une imposition réduite a été demandée. Dans le contexte des pertes, ce principe apparaît dans le fait que, pour le calcul de l'exemple 2a, le produit B est également pris en compte bien qu'il soit affecté d'une perte effective. Ce n'est que lorsque tous les produits considérés dans leur globalité sont affectés d'une perte (exemple 2b) qu'il n'y a pas d'imposition réduite.

Exemple 2a: bénéfiques et pertes résultant des produits

	<u>Bénéfice net imposable</u>	<u>Box</u>				<u>Bénéfice net imposable</u>
Bénéfice net imposable total	900	900				
Impôts sur le bénéfice et sur le capital		100				
Résultat financier	-10	-10				10
Résultat immobilier	-20	-20				20
Résultat des participations	-70	-70				70
Autres résultats non imputables à des brevets	-100	-100				100
	700	800				200
			<u>Brevet ou produit A</u>	<u>Brevet ou produit B</u>	<u>Brevet ou produit C</u>	
Bénéfice net par brevet	0	0	0	0	0	
Bénéfice net par produit	800	900	-200	100		
6 % des coûts attribués au produit	-170	-120	-25	-25		170
Rémunération de la marque	-220	-200	0	-20		220
Bénéfice éligible à la box avant pondération Nexus	410	580	-225	55		
Quotient Nexus			80.00%	60.00%	20.00%	
Bénéfice éligible à la box soumis à une imposition réduite		340	464	-135	11	70
Impôts sur le bénéfice et sur le capital						-100
Report des pertes de la box sur la période suivante						0
Total de la réduction de l'imposition de la box 90 %		306				34
Bénéfice imposable total						594
Ordonnance, art. 2						
Ordonnance, art. 3, al. 3, let. a à e						
Ordonnance, art. 3, al. 1						
Ordonnance, art. 5						

Exemple 2b: perte globale de la box

	<u>Bénéfice net imposable</u>	<u>Box</u>				<u>Bénéfice net imposable</u>
Bénéfice net imposable total	900	900				
Impôts sur le bénéfice et sur le capital		100				
Résultat financier	-10	-10				10
Résultat immobilier	-20	-20				20
Résultat des participations	-1000	-1000				1000
Autres résultats non imputables à des brevets	-100	-100				100
	-230	-130				1130
			<u>Brevet ou produit A</u>	<u>Brevet ou produit B</u>	<u>Brevet ou produit C</u>	
Bénéfice net par brevet	0	0	0	0	0	
Bénéfice net par produit	0	0	0	0	0	
6 % des coûts attribués au produit	0	0	0	0	0	0
Rémunération de la marque	0	0	0	0	0	0
Bénéfice éligible à la box avant pondération Nexus	0	0	0	0	0	
Quotient Nexus			80.00%	60.00%	20.00%	
Bénéfice éligible à la box soumis à une imposition réduite		0	0	0	0	0
Impôts sur le bénéfice et sur le capital						-100
Report des pertes de la box sur la période suivante						-130
Total de la réduction de l'imposition de la box 90 %		0				0
Bénéfice imposable total						900
Ordonnance, art. 2						
Ordonnance, art. 3, al. 3, let. a à e						
Ordonnance, art. 3, al. 1						
Ordonnance, art. 5						
Ordonnance, art. 6, al. 2						

Exemple 3: perte de la box due à la rémunération de la marque

	<u>Bénéfice net imposable</u>	<u>Box</u>				<u>Bénéfice net imposable</u>
Bénéfice net imposable total	900	900				
Impôts sur le bénéfice et sur le capital		100				
Résultat financier	-10	-10				10
Résultat immobilier	-20	-20				20
Résultat des participations	-70	-70				70
Autres résultats non imputables à des brevets	-100	-100				100
	700	800				200
			<u>Brevet ou produit A</u>	<u>Brevet ou produit B</u>	<u>Brevet ou produit C</u>	
Bénéfice net par brevet		0	0	0	0	
Bénéfice net par produit		800	900	-200	100	
6 % des coûts attribués au produit		-170	-120	-25	-25	170
Rémunération de la marque		-820	-800	0	-20	820
Bénéfice éligible à la box avant pondération Nexus		-190	-20	-225	55	
Quotient Nexus			20.00%	60.00%	20.00%	
Bénéfice éligible à la box soumis à une imposition réduite		-128	-4	-135	11	-62
Impôts sur le bénéfice et sur le capital						-100
Report des pertes de la box sur la période suivante						0
Total de la réduction de l'imposition de la box 90 %		0				-128
Bénéfice imposable total						900
Ordonnance, art. 2						
Ordonnance, art. 3, al. 3, let. a à e						
Ordonnance, art. 3, al. 1						
Ordonnance, art. 5						

Exemple 4: perte de la box due à l'application du quotient Nexus

	<u>Bénéfice net imposable</u>	<u>Box</u>				<u>Bénéfice net imposable</u>
Bénéfice net imposable total	900	900				
Impôts sur le bénéfice et sur le capital		100				
Résultat financier	-10	-10				10
Résultat immobilier	-20	-20				20
Résultat des participations	-70	-70				70
Autres résultats non imputables à des brevets	-100	-100				100
	700	800				200
			<u>Brevet ou produit A</u>	<u>Brevet ou produit B</u>	<u>Brevet ou produit C</u>	
Bénéfice net par brevet		0	0	0	0	
Bénéfice net par produit		800	900	-200	100	
6 % des coûts attribués au produit		-170	-120	-25	-25	170
Rémunération de la marque		-220	-200	0	-20	220
Bénéfice éligible à la box avant pondération Nexus		410	580	-225	55	
Quotient Nexus			20.00%	60.00%	20.00%	
Bénéfice éligible à la box soumis à une imposition réduite		-8	116	-135	11	418
Impôts sur le revenu et sur le capital						-100
Report des pertes de la box sur la période suivante						0
Total de la réduction de l'imposition de la box 90 %		0				-8
Bénéfice imposable total						900
Ordonnance, art. 2						
Ordonnance, art. 3, al. 3, let. a à e						
Ordonnance, art. 3, al. 1						
Ordonnance, art. 5						

Dans les exemples 2b, 3 et 4, une perte affectant tous les produits considérés dans leur globalité a pour conséquence qu'il n'y a pas d'imposition réduite dans la période fiscale en cours.

La *patent box* n'est affectée cependant d'une perte effective que dans l'exemple 2b. Une pondération de cette perte avec le quotient Nexus suivie d'une réduction de cette perte à raison de 90 % au plus aurait pour conséquence qu'il faudrait imposer un bénéfice net supérieur au bénéfice net imposable déterminé avant l'application de la *patent box*. Une telle imposition serait en contradiction avec le principe de l'imposition en fonction de la capacité économique. C'est pourquoi cette perte effective est déduite des autres bénéfices. Afin d'éviter un allègement excessif, l'al. 2 dispose que, au cours des années suivantes, il faut tout d'abord que des bénéfices égaux à cette perte soient atteints dans la *patent box* avant qu'une imposition réduite ne soit appliquée.

Les autres pertes (exemples 3 et 4) sont des pertes purement comptables résultant de l'application de la méthode résiduelle. Ces pertes ont également pour conséquence que, lors de la période fiscale en cours, il ne reste dans la *patent box* plus aucun bénéfice pouvant faire l'objet d'une imposition réduite. Une compensation lors des années suivantes n'est cependant pas nécessaire, car les pertes purement comptables ne conduisent pas à un allègement excessif.

Art. 7 Adjonction, lors de la première imposition réduite, des dépenses de recherche et de développement déjà engagées

Cet article précise les dispositions de l'art. 24b, al. 3, LHID. Selon l'al. 1, lors de l'adjonction des dépenses de recherche et de développement, il faut prendre en compte du point de vue temporel en principe les mêmes dépenses que lors du calcul du quotient Nexus. Du point de vue matériel, seules les dépenses de recherche et de développement qui ont effectivement été invoquées sur le plan fiscal sont prises en compte. Étant donné que certaines dépenses de recherche et de développement ne peuvent pas être attribuées à un brevet ou à un produit en particulier, elles font l'objet d'une répartition proportionnelle.

L'al. 2 dispose que, comme lors du calcul du quotient Nexus, les dépenses d'intérêts et de loyer et les dépenses immobilières ne sont pas prises en compte lors de l'adjonction des dépenses de recherche et de développement.

Art. 8 Attribution des dépenses aux différents droits, produits ou familles de produits

Les obligations en matière de documentation qui incombent au contribuable en vertu de l'al. 1 visent à garantir un calcul correct du quotient Nexus. Elles font partie de la norme que l'OCDE a définie pour les *patent boxes*. La documentation du contribuable doit se référer individuellement à chaque brevet. D'après la dernière phrase de l'al. 1, le contribuable ne doit pas joindre cette documentation à la déclaration d'impôt. L'autorité fiscale peut cependant réclamer cette documentation en cas de besoin.

L'al. 2 autorise une répartition des dépenses de recherche et de développement et du bénéfice net y afférent sur les différents produits. Une telle répartition ne peut avoir lieu que si une répartition détaillée sur les différents brevets n'est pas judicieuse. Tel est le cas lorsqu'une répartition sur les brevets n'est pas réaliste en raison de la complexité de l'activité du contribuable ou conduit à des résultats arbitraires.

Art. 9 Calcul du quotient Nexus en cas d'absence d'attribution

L'art. 9 règle les cas dans lesquels un contribuable n'est pas en mesure de répartir les dépenses de recherche et de développement sur les différents brevets, produits ou familles de produits. En pareil cas, la totalité des dépenses de recherche et de développement engagées par le contribuable lors de la période fiscale en cours et des quatre périodes fiscales

précédentes est intégrée au calcul du quotient Nexus (al. 1). Dès que le contribuable recourt à la *patent box*, il est soumis aux obligations en matière de documentation visées à l'art. 8. Lors des périodes fiscales suivantes, ce sont donc à chaque fois les dépenses de recherche et de développement engagées pour chaque brevet, produit ou famille de produits qui sont intégrées au calcul du quotient Nexus (al. 2). Cette détermination globale du quotient Nexus fait partie de la norme internationale de l'OCDE.

Art. 10 Entrée en vigueur

Cet article fixe la date d'entrée en vigueur de l'ordonnance. Celle-ci entrera en vigueur en même temps que les art. 24a et 24b LHID, le 1^{er} janvier 2020.