

7^{ème} journée des Start-up, des PME et de l'innovation

Présentation du 18 février 2016

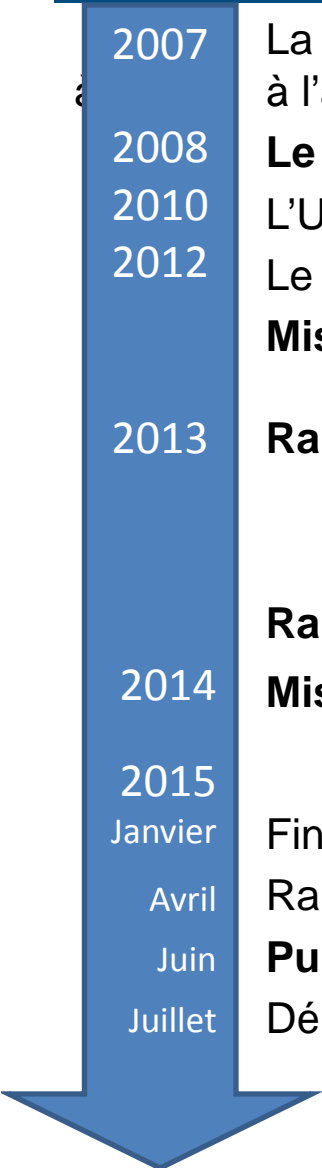
Droit fiscal : la réforme de l'imposition des entreprises III et la patent box

Thierry Obrist

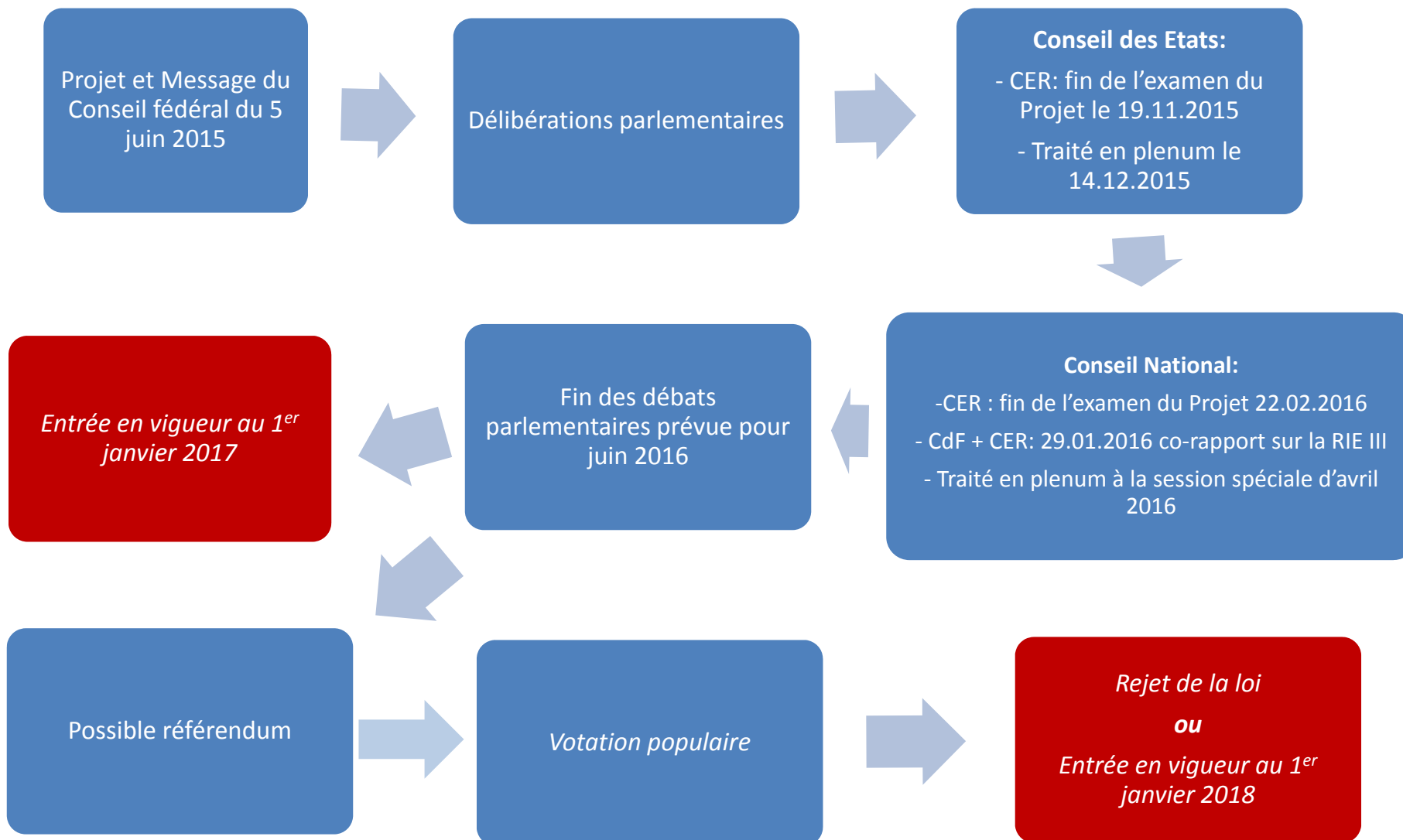
Avocat et Professeur, Université de Neuchâtel

- **La réforme de l'imposition des entreprises III (RIE III)**
 - Aperçu historique et état actuel des travaux législatifs
 - Les principales mesures proposées
 - L'importance de la recherche et développement dans la RIE III
 - La déduction multiple
 - La patent box
 - Les allègements prévus pour l'impôt sur la fortune et le capital
 - Conclusion et appréciation

APERÇU HISTORIQUE DE LA RIE III

- 
- 2007 La Commission Européenne décide que les régimes fiscaux cantonaux sont contraires à l'accord de libre-échange de 1972 entre la Suisse et l'UE
- 2008 **Le Conseil fédéral charge le DFF d'élaborer un projet de RIE III**
- 2010 L'UE demande à la CH d'accepter le code of conduct (CoC)
- 2012 Le CF accepte le mandat de dialogue
Mise en place d'une organisation chargée de poursuivre les travaux sur la RIE III
- 2013 **Rapport intermédiaire de l'organe de pilotage**
→ Annonce de l'intention de l'abolition des régimes fiscaux cantonaux
→ Consultation avec les milieux professionnels et les cantons
Rapport final de l'organe de pilotage
- 2014 **Mise consultation de l'Avant-Projet**
- 2015
Janvier Fin de la procédure de consultation
Avril Rapport sur les résultats de la consultation
Juin **Publication du Projet et du Message du Conseil fédéral**
Juillet Début des travaux parlementaires

LA RIE III DANS LE TEMPS



| RIE III: | Av. - Projet | Projet | Statut actuel |
|---|--------------|--------|---------------|
| Abolition des régimes fiscaux cantonaux | ✓ | ✓ | ✓ |
| Licence box (cantonal) | ✓ | ✓ | ✓ |
| Super-déduction (cantonal) | - | ✓ | ✓ |
| Réduction impôt sur la fortune et le capital (cantonal) | - | ✓ | ✓ |
| NID | ✓ | X | En discussion |
| Compensation des pertes sans limite temporelle | ✓ | X | X |
| Suppression du droit de timbre d'émission | ✓ | ✓ | En discussion |
| Modification réduction pour participations | ✓ | X | X |
| Harmonisation de l'imposition partielle | - | ✓ | En discussion |
| Imposition des gains en capital réalisés sur des titres | ✓ | X | X |
| Elargissement de l'imputation forfaitaire | - | ✓ | ✓ |
| Modification péréquation financière | - | ✓ | ✓ |

LES INCITATIONS FISCALES À LA R&D



Art. 25a Déduction des dépenses de recherche et de développement

¹ Les cantons peuvent autoriser une déduction des dépenses de recherche et de développement supérieure aux charges justifiées par l'usage commercial.

² Les dépenses de recherche et de développement sont déductibles dans la mesure où elles ont été consenties en Suisse directement par le contribuable ou indirectement par l'intermédiaire d'un tiers.

³ Si la personne qui confie un mandat de recherche et de développement peut bénéficier de la déduction, le mandataire n'a droit à aucune déduction.

Super-déduction

Traitement de
l'externalisation

Art. 10a Déduction des dépenses de recherche et de développement en cas d'activité lucrative indépendante

Pour la déduction des dépenses de recherche et de développement en cas d'activité lucrative indépendante, l'art. 25a s'applique par analogie.

- **Description générale**

- Super-déduction : Déduction à plus de 100% des dépenses de R&D de la base imposable
- Pas un crédit d'impôt
- Au niveau cantonal (pas prévu au niveau fédéral)
- Mesure facultative
- Contribuables éligibles: personnes physiques et morales
- Applicable à la R&D effectuée en CH

Exemple de super-déduction basée sur le volume

| Projet de R&D | | | |
|--|------|------|------------|
| Année | 2012 | 2013 | 2014 |
| Dépenses de R&D | 400 | 600 | 1000 |
| Dépenses bénéficiant de la super-déduction | | | 1000 |
| Taux de la super-déduction | | | 150% |
| Super-déduction | | | 500 |

| Calcul de l'impôt sur le bénéfice | |
|--|------------|
| Année | 2014 |
| Bénéfice (après déduction des charges) | 1500 |
| Super-déduction | 500 |
| Bénéfice imposable | 1000 |
| Taux d'imposition | 15% |
| Impôt dû | 150 |

Exemple de super-déduction basée sur l'accroissement

| Projet de R&D | | | |
|--|------|------|------------|
| Année | 2012 | 2013 | 2014 |
| Dépenses de R&D | 400 | 600 | 1000 |
| Dépenses bénéficiant de la super-déduction | | | 400 |
| Taux de la super-déduction | | | 150% |
| Super-déduction | | | 200 |

| Calcul de l'impôt sur le bénéfice | |
|--|------------|
| Année | 2014 |
| Bénéfice (après déduction des charges) | 1500 |
| Super-déduction | 200 |
| Bénéfice imposable | 1300 |
| Taux d'imposition | 15% |
| Impôt dû | 195 |

- **Points discutés au parlement**
 - Limitation à 150 % de la super-déduction
 - Super déduction pour R&D effectuée à l'étranger
 - Limitation du report de pertes
 - Coordination avec la patent box
- **Autres points ouverts**
 - Définition de la recherche
 - Limitation à certains secteurs d'activité ?
 - Limitation à un certain montant annuel ?
 - Accroissement ou volume ?

INCITATION OUTPUT

Art. 24a Résultat de l'exploitation et de la cession de brevets et de droits comparables

¹ La part du résultat de l'exploitation et de la cession de brevets et de droits comparables attribuable à des dépenses engagées par le contribuable en faveur de la recherche et du développement est imputée sur les bénéfices net imposables avec une réduction de 90 %. Les cantons peuvent prévoir une réduction moindre.

² Lorsque le résultat visé à l'al. 1 est réduit pour la première fois, les dépenses correspondantes en faveur de la recherche et du développement engagées par le contribuable pendant des périodes fiscales passées, y compris les éventuelles déductions supplémentaires au sens de l'art. 25a, sont ajoutées au bénéfice net imposable. Une réserve latente imposée doit être constituée dans la mesure du montant additionné.

³ Le Conseil fédéral édicte les dispositions d'exécution, notamment au sujet des droits comparables et de la détermination du résultat de l'exploitation et de la cession de brevets et de droits comparables. → **Pour tenir compte des développements internationaux**

Art. 8a Résultat de l'exploitation et de la cession de brevets et de droits comparables en cas d'activité lucrative indépendante

Pour l'imposition du résultat de l'exploitation et de la cession de brevets et de droits comparables en cas d'activité lucrative indépendante, l'art. 24a s'applique par analogie. → **Utilisable aussi pour les personnes physiques**

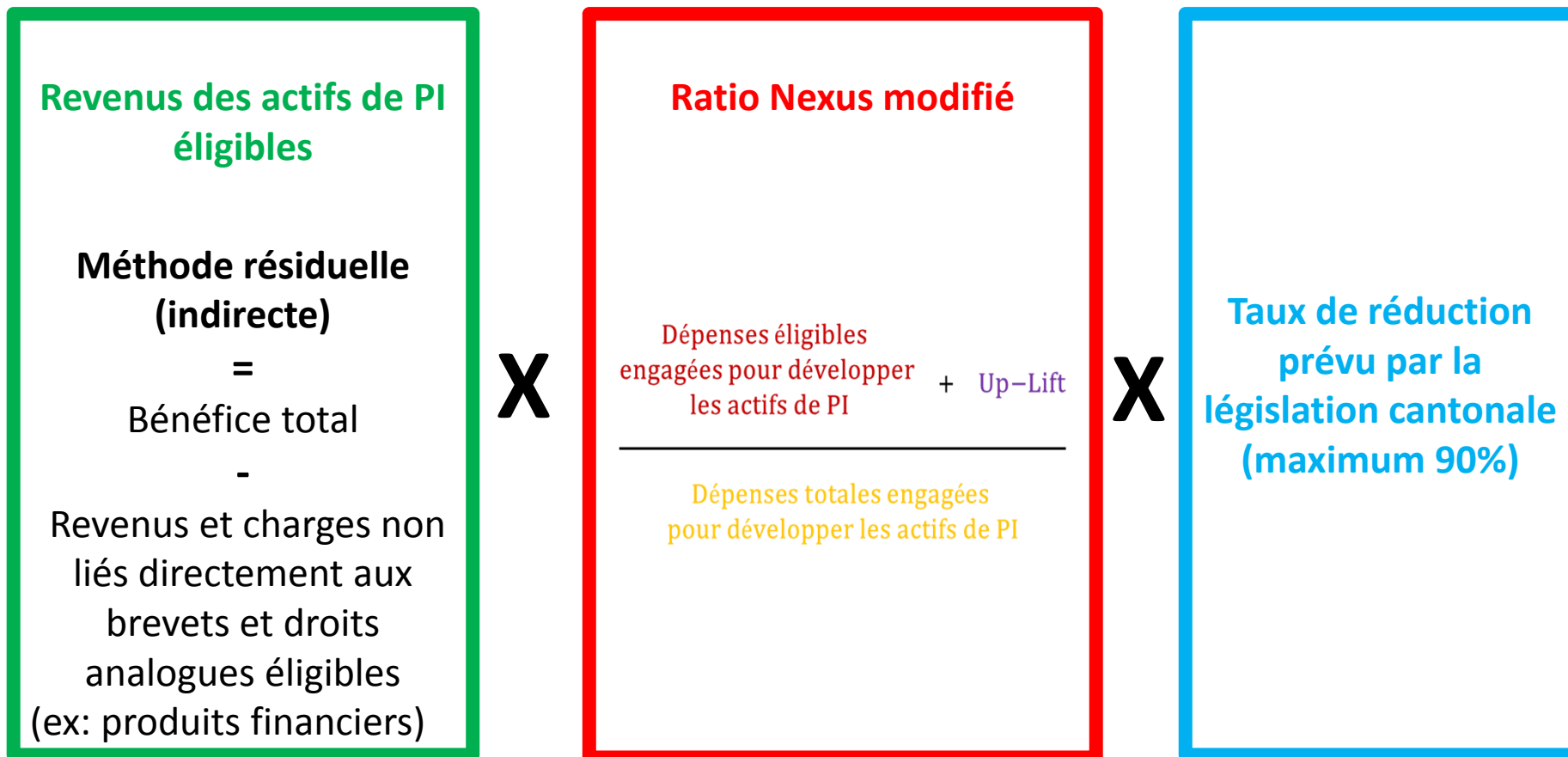
Utilisation de la box
pour la 1^{ère} fois

- **Description générale**

- Réduction de l'imposition des rendements de brevets ou autres droits similaires
- Au niveau cantonal (pas prévu au niveau fédéral)
- Obligatoire pour les cantons
- Jusqu'à 90% des bénéficiaires de la patent box peuvent être exclus de la base de calcul, mais les cantons peuvent réduire la réduction
- Contribuable éligible: personnes morales et physiques
- L'entreprise doit avoir elle-même engagé les dépenses de R&D (approche Nexus)
- Le Conseil fédéral règlera certains points encore ouverts par ordonnance. Il tiendra en particulier compte des travaux de l'OCDE

Revenus des actifs de PI non soumis à l'impôt sur le bénéfice

=



- **La première utilisation de la patent box**

- Lorsque les brevets et droits comparables bénéficient pour la première fois de la patent box, il faut les transférer fiscalement à la patent box à la valeur des dépenses qu'ils ont occasionnées jusqu'à ce moment et qui ont été déduites fiscalement
- Prise en compte des dépenses de recherche et développement qui ont été préalablement déduites et de la super-déduction
- Exemple:
 - En 2017, une entreprise bénéficie nouvellement de la patent box sur les revenus du brevet qu'elle a développé (valeur vénale du brevet = CHF 100 ; dépenses en R&D faites en CH sur 5ans = CHF 50 et super-déduction de CHF 25 a été accordée)
 - En 2017, on ajoute les dépenses de R&D et la super-déduction (75 CHF) au bénéfice imposable
 - Raison : Les dépenses entièrement déduites à l'époque du bénéfice imposable sont reprises et imposées après coup car les revenus ne seront plus entièrement imposables ultérieurement en raison de l'application de la patent box

- **Les questions discutées au parlement**
 - Coordination incitations input et output à maximum 80%
 - Entrée dans la box avec une imposition différée sur 5 ans ?
 - Application aux logiciels ?
- **Les questions ouvertes**
 - Réduction de la réduction par les cantons ?
 - Limitation au territoire cantonal ?
 - Condition du tracking and tracing des dépenses de R&D

RÉDUCTION IMPÔT SUR LA FORTUNE ET LE CAPITAL

Art. 29, al. 2, let. b, et al. 3

² Le capital propre imposable comprend:

b. *abrogée*

³ Les cantons peuvent prévoir une imposition réduite pour le capital propre afférent aux droits de participation visés à l'art. 28, al. 1, et aux droits visés à l'art. 24a.

→ Concerne l'impôt sur le capital des personnes morales

Art. 14, al. 3, 2^e phrase

³ ... Les cantons peuvent prévoir une imposition réduite pour le patrimoine afférent aux droits visés à l'art. 8a.

→ Concerne l'impôt sur la fortune des personnes physiques

- **Description générale**

- Au niveau cantonal (pas prévu au niveau fédéral car pas d'impôt sur le capital et sur la fortune)
- Mesure facultative
- Contribuables éligibles: personnes physiques et morales
- Applicable à la R&D qui bénéficie de la patent box

- Marge de manœuvre des cantons
- Entrée dans la patent box
- Tracking et tracing des dépenses R&D
- Emploi de la patent box sur la R&D externalisée

MERCI DE VOTRE ATTENTION !

Prof. Thierry Obrist

Faculté de droit

CH-2000 Neuchâtel

thierry.obrist@unine.ch

www.unine.ch/droit