



# Mesures d'incitation fiscale pour la R&D en Suisse



Avril 2016

[kpmg.ch](http://kpmg.ch)



# Sommaire

Synthèse du rapport	<b>04</b>
Recherche et innovation en Suisse	<b>08</b>
Méthodes d'incitation fiscale en amont pour la R&D	<b>12</b>
Encouragement fiscal de la R&D à l'étranger	<b>14</b>
Étude	<b>16</b>
Mesures d'incitation fiscale pour la R&D en amont en Suisse	<b>18</b>
Annexe I : Mesures d'incitation fiscale pour la R&D à l'étranger	<b>23</b>
Annexe II : Complément de l'étude	<b>35</b>
Bibliographie	<b>37</b>

**Stefan Kuhn**Partner  
Corporate Tax  
Zürich

## Des mesures fiscales d'encouragement ciblées renforcent la force d'innovation de la Suisse.

La recherche et le développement (R&D) sont les bases essentielles pour l'innovation et donc pour le développement de nouveaux produits, de nouveaux services, de nouvelles technologies et indirectement pour la poursuite de la croissance économique suisse. Grâce à une politique ciblée en matière de formation, de recherche et d'innovation, la Suisse s'efforce ainsi depuis des années d'améliorer les conditions cadres de l'attractivité de la place suisse et de son économie par des investissements stratégiques ciblés. Un élément important a cependant été négligé : la mise en place de mesures fiscales visant à encourager la R&D. Il convient de distinguer ce type de mesure des subventions qui sont versées indépendamment des résultats d'une entreprise et qui peuvent conduire à des distorsions de la concurrence et à des interventions disproportionnées sur le marché.

La Suisse jouit de la réputation d'un pays à forte capacité d'innovation et se trouve depuis des années parmi les premiers du classement de l'indice international de l'innovation. Récemment, les premiers signes d'un possible revirement s'intensifient en raison d'un renforcement de la concurrence en matière d'attractivité des pôles de recherche. De plus en plus, les petites et les moyennes entreprises (PME), particulièrement bien implantées en Suisse, ressentent ce changement.

Il y a quatre ans, KPMG, en coopération avec la Chambre de commerce américano-suisse, avait déjà organisé une étude similaire bien

qu'elle se limitât à l'époque à un échantillon de participants plus restreint. L'étude actuelle, élaborée conjointement avec l'Union suisse des arts et métiers et l'association faitière economiesuisse, comprend, outre d'importantes entreprises internationales, un grand nombre de PME. On constate, au sein de ces dernières, la même évolution au niveau de l'internationalisation des activités de R&D que dans les grandes entreprises.

La comparaison avec les juridictions étrangères montre que les mesures d'incitation fiscale pour la R&D sont devenues indispensables à des politiques économiques et de formation tournées vers l'avenir, ce qui est corroboré par les résultats de l'étude. La présente publication doit être considérée comme une contribution au débat politique. Outre l'analyse des résultats de l'enquête, les experts en fiscalité de KPMG SA montrent, d'une part, comment compléter la proposition actuelle du Conseil fédéral et, d'autre part, comment les cantons doivent tirer parti de leurs marges de manœuvre au regard des évolutions internationales actuelles pour offrir aux entreprises des solutions pratiques et adaptées à la concurrence.

A handwritten signature in blue ink, appearing to be 'J. Kuhn', written in a cursive style.

# Synthèse du rapport

---

La Suisse dispose d'une grande force d'innovation et compte parmi les économies nationales les plus innovantes du monde.<sup>1</sup> Elle doit cette position importante aux multinationales domiciliées dans le pays, aux grandes entreprises ainsi qu'aux nombreuses PME prospères, qui contribuent largement à la force d'innovation locale. Un grand nombre de ces entreprises réalisent d'ores et déjà, et de plus en plus, leur recherche et leur développement à l'étranger, que ce soit pour des raisons de proximité avec leurs marchés ou leurs sites de production ou en raison de meilleures conditions cadres. Au vu de la concurrence internationale, il convient de combattre cette tendance. Des conditions générales propices à l'innovation sont nécessaires pour maintenir, étoffer et renforcer le pôle de recherche que constitue la Suisse ainsi que sa force d'innovation. Les mesures d'incitation fiscale en amont s'avèrent donc être un moyen adéquat qui bénéficient également d'une grande acceptation au niveau international.<sup>2</sup>

Dans ce contexte, la proposition du Conseil fédéral du 5 juin 2015 est la bienvenue même si sa portée est limitée aux seuls impôts cantonaux et communaux. Les résultats de l'enquête confirment l'importance d'avoir des conditions cadres et de mesures incitatives adaptées pour promouvoir les activités de R&D.

Les résultats clés de l'enquête peuvent être résumés comme suit :

- Au cours des cinq dernières années, seules un quart des entreprises interrogées ont établi de nouveaux centres de recherche en Suisse. Les nouveaux centres sont donc surtout situés à l'étranger.
- Dans le choix de site pour les activités de R&D, 72 % des entreprises interrogées ont jugé les mesures d'incitation fiscale comme

importantes ou très importantes. Seuls les possibilités de coopération avec les universités ou des organismes similaires (85 %), l'accès à du personnel international qualifié (94 %) ainsi que la stabilité politique et économique (95 %) ont été considérés comme plus importants.

- La majorité des entreprises interrogées s'est montrée indifférente quant au choix de l'implantation de leurs futurs centres de R&D. Parmi les entreprises qui envisagent une réduction de leur activité de R&D en Suisse, 95 % ont indiqué que l'introduction de mesures d'incitation fiscale pour la R&D en Suisse pourrait influencer positivement leur décision concernant le choix du site – et ce en faveur de la Suisse.

Dans son message du 5 juin 2015, le Conseil fédéral a accordé aux cantons la possibilité de favoriser la R&D au moyen d'une déduction accrue des dépenses de R&D. Nous nous en félicitons. Le projet du Conseil fédéral a défini les principes de base et laisse une marge de manœuvre décisionnelle relativement élevée aux cantons. Certains principes de base devraient néanmoins être redéfinis ou spécifiés afin de ne pas limiter de manière excessive les cantons dans leur approche.

Les points suivants devraient selon nous être précisés ou revus lors des débats parlementaires :

## 1 Dépenses éligibles

Le projet ne définit pas en détail les dépenses de R&D ouvrant droit à une déduction fiscale accrue. Toutefois, une restriction est prévue pour les dépenses de R&D encourues à l'étranger. Cette restriction n'est justifiée que si elle ne vise pas les activités de R&D réalisées ou acquises à l'étranger dans le cadre d'un projet de R&D supervisé depuis la Suisse. Il en va de même pour les acquisitions de biens ou de prestations



de service à l'étranger en vue d'être intégrées dans un projet de R&D en Suisse. A notre sens, cette restriction est contraire à l'art. 64 al. 1 de la Constitution fédérale.

*Suggestion : les dépenses de R&D encourues à l'étranger devraient également donner droit à une déduction fiscale privilégiée si la direction générale et le contrôle du projet de R&D, dans sa globalité, se situent en Suisse.*

## **2 Choix du système d'encouragement**

Dans son projet, le Conseil fédéral s'est limité au système de déduction accrue. Cette limitation empêche ainsi les cantons de considérer les besoins spécifiques de certains contribuables et l'application d'un autre traitement comptable aux mesures d'incitation fiscale.

72 % des entreprises  
interrogées estiment que  
les mesures d'incitation  
fiscale lors du choix de leur  
implantation sont  
importantes ou très  
importantes.

Il convient de relever que l'introduction de mesures correspondantes au niveau fédéral serait laborieuse et nécessiterait des adaptations législatives chronophages. C'est pourquoi nous sommes d'avis qu'une introduction au niveau cantonal doit être privilégiée. Une introduction rapide de ces mesures est souhaitable, notamment au regard de la concurrence internationale. L'absence de déduction accrue au niveau fédéral devrait toutefois être prise en compte lors de la détermination de la quote-part de déduction supplémentaire.

*Suggestion : les cantons devraient demeurer libres de décider du système d'encouragement à retenir.*

## **3 Report des pertes**

Le projet du 5 juin 2015 ne mentionne pas explicitement si les cantons ont la possibilité de reporter les dépenses accrues sur une période plus longue en dérogation à l'art. 25 al. 2 de la Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID). Une précision de cet aspect au niveau de la LHID qui garantirait cette latitude aux cantons serait par conséquent souhaitable et assurerait une certaine sécurité quant à la compatibilité des législations cantonales avec le droit fédéral.

Il nous apparaît ainsi judicieux de préciser dans la LHID que la disposition générale de report des pertes sur une période de sept exercices vaut également aux déductions accrues liées à la R&D prévues au niveau cantonal. Dans le cadre de la marge de manœuvre accordée aux cantons, il serait également opportun de laisser la possibilité aux législations cantonales de prévoir des périodes de report de pertes plus longues pour ce type de déduction.

*Suggestion : les reports de pertes liés aux dépenses de R&D privilégiées ne doivent pas être limités dans le temps.*

#### 4 Combinaison avec la patent box

Selon le projet du Conseil fédéral, les privilèges accordés dans le cadre de la patent box et les mesures d'incitation en amont pour la R&D ne peuvent être combinés ; ceci est regrettable de par le fait qu'aucun allègement direct n'est prévu dans la patent box pour les nouveaux développements et pour la poursuite de développements existants.

Suggestion : Une déductibilité privilégiée des dépenses de R&D doit également être possible au sein de la patent box.

Les cantons devraient utiliser la marge de manœuvre qui leur est accordée dans les domaines suivants :

##### 1 Définition des dépenses de R&D éligibles

Le Conseil fédéral ne s'est pas prononcé sur la définition des dépenses de R&D éligibles. Dans son message, il évoque à différentes reprises l'encouragement de l'innovation<sup>3</sup> en tant que telle. En vue de promouvoir l'innovation, les cantons ont ainsi la liberté de ne pas adopter une approche trop restrictive et de se reporter par exemple aux définitions données par le Manuel d'Oslo.<sup>4</sup> De plus, la possibilité devrait être donnée aux cantons de privilégier les frais généraux et de financement affectés indirectement aux activités de R&D, en plus des coûts directement affectés (coûts salariaux et charges sociales, amortissements des biens d'investissement, matériels, infrastructures).

Suggestion : les cantons doivent utiliser leur marge de manœuvre pour définir de manière large le périmètre des dépenses de R&D privilégiées.

##### 2 Ampleur des déductions accrues

Dans le projet du 5 juin 2015, aucun principe quant à l'ampleur des déductions supplémentaires n'est défini. Comme cet encouragement n'est applicable qu'au niveau cantonal, la déductibilité accrue devrait être environ deux fois plus élevée que celle observée dans les comparaisons internationales. Les réductions de taux d'imposition cantonaux jouent un rôle secondaire étant donné que l'avantage de la déductibilité accrue s'en trouverait d'autant réduit.

Nous sommes d'avis que les cantons devraient avoir la liberté de fixer leur propre quote-part. À défaut de mesures similaires au niveau de l'impôt fédéral direct, la quote-part de déduction

accrue applicable par les cantons devrait être prévue au moyen d'une large fourchette.

Suggestion : compte tenu des comparaisons internationales, une déductibilité accrue de 160 % à 200 % nous paraît indiquée pour maintenir la compétitivité au niveau international.

##### 3 Obstacles administratifs

La déductibilité accrue ne doit pas être entravée par des obstacles administratifs non nécessaires.

Suggestion : dans l'intérêt d'une mise en œuvre réussie, un modèle transparent et pratique devrait être construit.

Depuis la décision de la Banque nationale suisse d'abolir le cours plancher du franc suisse, l'économie suisse et en particulier les entreprises actives dans la production souffrent de la force du franc. De manière indirecte, ceci a pour effet d'augmenter les coûts de production et de renchérir également les coûts de R&D y relatifs, ce qui accroît ainsi le risque pour les nouveaux investissements. Dans la mesure où les entreprises se voient forcées de déplacer leurs activités de R&D à l'étranger, le risque est grand de voir également leurs unités de production quitter la Suisse. Une délocalisation de la R&D ainsi que de la production hors de Suisse pourrait compromettre un grand nombre d'emplois en Suisse.

Les mesures incitatives proposées augmenteraient l'attractivité de la Suisse comme pôle de recherche auprès des entreprises étrangères, ce qui conduirait à une hausse du nombre d'implantations d'entreprises et donc à un renforcement du rôle de la Suisse en tant que centre d'innovation. Comme l'encouragement fiscal de la R&D est mis en œuvre par la plupart des pays membres de l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques (OCDE), ces mesures incitatives sont largement acceptées au niveau international. Grâce aux mesures proposées, la Suisse peut maintenir son attractivité économique dans la concurrence fiscale internationale et continuer d'attirer de la main d'œuvre et des spécialistes étrangers qualifiés qui accroîtront alors davantage le potentiel d'innovation de la Suisse.



# Recherche et innovation en Suisse

Historiquement, la Suisse est considérée comme un pays compétitif dont le succès dans le domaine de la recherche et de l'innovation est mondialement reconnu. L'innovation est elle-même considérée comme la principale source de la croissance économique et du bien-être de la Suisse. Au niveau international, la Suisse a la réputation – justifiée – d'être un îlot de cherté. En conséquence, le pays a dû se concentrer depuis longtemps sur le développement et la production de produits ainsi que sur les prestations de services à haute valeur ajoutée. La recherche et l'innovation se situent donc à l'avant-plan, position qu'elles doivent continuer à occuper à l'avenir. En cette période de franc fort, ce constat prend une forme encore plus prononcée.

Comme les coûts de production de produits de masse en Suisse sont trop élevés, qu'elle n'est donc pas compétitive et qu'elle ne dispose d'aucune réserve significative de matières premières, seules des idées innovantes pour de nouveaux produits, de nouveaux procédés et de nouvelles technologies peuvent garantir le succès économique du pays. Bien que la Suisse jouisse actuellement d'un potentiel élevé d'innovation, son maintien futur n'est en aucun cas garanti, en particulier compte tenu des évolutions politiques récentes. La Suisse se trouve de plus en plus en situation de concurrence internationale dans le domaine de la recherche. Il est donc nécessaire de créer les conditions encourageant l'innovation pour conserver et consolider le pouvoir d'innovation et le potentiel économique de la Suisse. Le législateur a fait le même constat et a pris la disposition suivante dans l'article 64 de la Constitution fédérale : « La Confédération encourage la recherche scientifique et l'innovation. » Tous les instruments et toutes les incitations possibles doivent être considérés et mis en œuvre à cet effet dans la mesure où ils sont applicables. Toutefois, la Suisse n'a

intégré jusqu'à présent aucune mesure d'incitation fiscale à sa législation fédérale dans le domaine de la R&D. De telles incitations seraient pourtant un moyen adapté de renforcer durablement le pouvoir d'innovation de la Suisse comme le prouve l'expérience d'autres juridictions. Ces incitations auraient pour but, d'une part, de soulager les entreprises innovantes en Suisse et, d'autre part, de prévenir la délocalisation des activités de R&D à l'étranger, voire de favoriser l'implantation d'activités de R&D en Suisse.

## Les chiffres et les faits<sup>5</sup>

### Les points forts de la Suisse dans le domaine de l'innovation

La Suisse dispose d'une grande force d'innovation comme en témoigne la dépense privée totale de R&D en pourcentage du PIB. En 2012, les entreprises privées en Suisse ont consacré 13 milliards de francs à l'effort de R&D intramuros<sup>6</sup> (soit environ 2,2 % du PIB comme ce fut déjà le cas en 2008). Dans les comparaisons internationales, la Suisse appartient donc au groupe de tête (en 6ème position, devant les États-Unis et l'Allemagne comme ce fut déjà le cas en 2008).

D'après le « Global Innovation Index 2014 »,<sup>7</sup> la Suisse est même le pays le plus innovant au monde. Le « Global Innovation Index » rend compte, d'une part, des conditions générales et, d'autre part, des performances effectives d'un pays en matière d'innovation. Au niveau du critère individuel de l'« Innovation Output Sub-Index »,<sup>8</sup> la Suisse a réalisé le meilleur score et se distingue également sur les autres critères individuels par de bons résultats.

### Évolutions (cachées) dans le domaine de l'innovation et de la recherche.

La solide position précédemment évoquée est due avant tout aux grandes multinatio-



nales domiciliées en Suisse qui affichent une intense activité de recherche. Une considération purement fiscale des dépenses de R&D des entreprises permet de distinguer un tout autre paysage pour les PME :<sup>9</sup> Seules 18 % des dépenses intramuros de R&D sont réalisées par les PME bien que celles-ci représentent 73 % des entreprises ayant des activités de R&D en Suisse.

Ceci révèle les limites d'une considération fiscale : dans beaucoup de PME, le développement et l'innovation sont des activités qui font partie intégrante des autres processus de l'entreprise. Ce développement incrémental n'est pas reflété dans les comptes de R&D.

Depuis 2004, les dépenses de R&D des grandes entreprises n'ont eu de cesse de diminuer pour se stabiliser au niveau de 82 % des dépenses intramuros de R&D en Suisse. Les investissements des PME ont pourtant connu une augmentation constante entre 2004 et 2012 et ont atteint un total d'environ 2,35 milliards de francs en 2012. L'augmentation est deux fois plus élevée que pour l'ensemble des entreprises suisses.<sup>10</sup>

Ceci démontre clairement, en particulier pour les PME, que l'innovation revêt une importance primordiale et que les investissements correspondants sont réalisés. La volonté d'investissement demeure malgré tout limitée en raison de coûts très élevés et de possibilités de financement restreintes.

#### Financement de la R&D en Suisse

En 2012, le financement de projets de R&D (dépenses intramuros de R&D) considéré sur l'ensemble des entreprises était réalisé à 79 % par des moyens internes à l'entreprise, ce qui correspond à une réduction de 4 % par rapport à 2008 concernant les dépenses de R&D (2008 : 87 %). Les entreprises financent

de plus en plus leur R&D grâce à des fonds étrangers. Par rapport à 2008, la part de financement étranger est passée de 7 % à 15 % en 2013. Les quelque 6 % d'investissements restants ont été réalisés par le secteur public ou par d'autres organismes à l'intérieur de la Suisse. Les financements publics ont considérablement diminué au cours des dernières années et ont totalisé environ 106 millions de franc en 2012 (198 millions de francs en 2008).<sup>11</sup>

Compte tenu des coûts élevés en Suisse, il est préférable de favoriser un financement interne aussi élevé que possible étant donné que plus les coûts de financement externe sont élevés, plus les dépenses totales de R&D augmentent, ce qui conduit à un accroissement des prix de vente des produits. Les PME en particulier devraient donc afficher une quote-part de financement interne élevée pour demeurer compétitives.

Comme évoqué précédemment, le secteur public n'a investi que 106 millions de francs dans des projets de recherche. Ceci ne correspond qu'à une proportion d'environ 1 %.<sup>12</sup> La Commission pour la technologie et l'innovation (CTI) joue à cet effet un rôle important en tant qu'agence de promotion de l'innovation de la Confédération. Elle est composée de 59 membres qualifiés provenant de l'économie, de la recherche et de l'enseignement.<sup>13</sup> En 2012, 343 projets ont été soutenus ; ils ont engendré des dépenses de R&D d'environ 235 millions de francs dont environ 100 millions de francs supportés par la Confédération.<sup>14</sup> Entre 2008 et 2011, le budget total de la CTI s'élevait à environ 532 millions de francs.<sup>15</sup> Pour obtenir une aide financière, il est requis que l'entreprise collabore avec un institut de recherche reconnu et que le partenaire commercial couvre au moins 50 % des coûts du projet.

### Une concurrence internationale en progression

La Suisse est confrontée à une concurrence internationale de plus en plus forte pour attirer les fonctions de R&D et les sites de production des entreprises internationales mobiles. Ceci contribue à l'accroissement des efforts de recherche des grandes entreprises suisses à l'étranger par l'intermédiaire de succursales ou de filiales. Les activités de R&D intramuros des entreprises suisses à l'étranger s'élevaient à 15 milliards de francs en 2012 comparés à seulement 12,8 milliards de francs en Suisse.<sup>16</sup> Dès 1992, les investissements en R&D intramuros à l'étranger dépassaient ceux réalisés en Suisse. La recherche et l'innovation suivent donc la tendance à la mondialisation et s'internationalisent ainsi de plus en plus. Les raisons de l'expansion de la R&D intramuros à l'étranger sont multiples. Les coûts et l'accès aux marchés en sont deux aspects importants.

Bien que les investissements en R&D à l'étranger aient été supérieurs à ceux effectués en Suisse par le passé, la tendance des activités de R&D intramuros s'inverse en 2012 par rapport à 2008. Les dépenses à l'étranger ont diminué de 5 % sur la période en question tandis que les dépenses de R&D intramuros en Suisse ont augmenté de 7 %.<sup>17</sup> Jusqu'à un certain point, ceci est inhérent au fait que les dépenses de R&D extramuros à l'étranger en 2012 ont augmenté de 3 % par rapport à 2008.

### Évolutions politiques en Suisse : Initiative populaire contre l'immigration de masse

Par la votation populaire du 9 février 2014, le peuple suisse a décidé d'adopter l'initiative populaire du 14 février 2012 « Contre l'immigration de masse » bien que le Conseil fédéral ait conseillé de rejeter l'initiative.<sup>18</sup> L'initiative comprend une réorientation fondamentale de la politique migratoire suisse au travers d'une réglementation détaillée bien que la solution proposée ne fasse l'objet d'aucun accord avec l'Union Européenne (UE) ni avec l'Association européenne de libre-échange (AELE).

D'après le Conseil fédéral et d'après de nombreux représentants de l'industrie, l'adoption de cette initiative nuit à l'économie suisse. L'approche bilatérale en vigueur jusque-là est ainsi remise en question. Bien que l'impact de la mise en œuvre de l'initiative et de la révocation de l'accord entre la Suisse et, respectivement, l'UE et l'AELE, ne soit pas à ce stade évaluable,

de sérieuses conséquences pour l'économie du pays sont néanmoins à craindre. L'ouverture du marché du travail suisse aux ressortissants des états membres de l'UE/AELE, en vertu du principe de libre circulation des personnes, a assuré à l'économie suisse une croissance de son PIB et de son activité supérieure à la moyenne au cours des dernières années. En raison de l'attractivité du marché du travail suisse et de la procédure facilitée d'autorisation dans le cadre de l'accord de libre circulation, la Suisse peut faire appel à de la main d'œuvre spécialisée étrangère en complément de sa main d'œuvre intérieure bien formée. Pour la place économique suisse, l'accès à la main d'œuvre spécialisée européenne revêt une signification particulière.

Les entreprises suisses dont l'activité est orientée, au moins partiellement, sur la R&D dépendent de spécialistes étrangers et de leurs connaissances spécialisées. Selon la mise en œuvre concrète de l'initiative, le recrutement de main d'œuvre spécialisée pourrait s'avérer bien plus difficile dans un système d'immigration plus contingenté. La Suisse pourrait perdre une partie de son attractivité comme pôle pour exercer des activités de R&D. Compte tenu également du programme de recherche Horizon 2020, la mise en retrait de la Suisse en raison de l'initiative contre l'immigration de masse pourrait conduire à une détérioration notable du pôle de recherche local.

### Changement lié à la Réforme de l'imposition des entreprises III (RIE III)

Le débat politique thématise depuis quelque temps le besoin d'attractivité fiscale de la Suisse pour les activités privées de R&D et le danger de relocalisation de ces activités à l'étranger.<sup>19</sup> Au cours des dernières années, l'UE et l'OCDE ont en outre mis la pression sur les régimes fiscaux privilégiés de la Suisse qui avaient largement fait leurs preuves. La Confédération et les cantons ont réagi en élaborant des mesures adaptées pour remplacer ces régimes. Lors de la prise en compte d'autres limitations internationales telles que BEPS et la transparence fiscale, le Conseil fédéral a rendu public en 2013 le rapport « Mesures visant à renforcer la compétitivité fiscale de la Suisse (Réforme de l'imposition des entreprises III) ». Après la fin de la procédure de consultation du projet de loi, le Conseil fédéral a soumis le 5 juin 2015 au parlement le « Message relatif à la loi fédérale sur l'amélioration des conditions

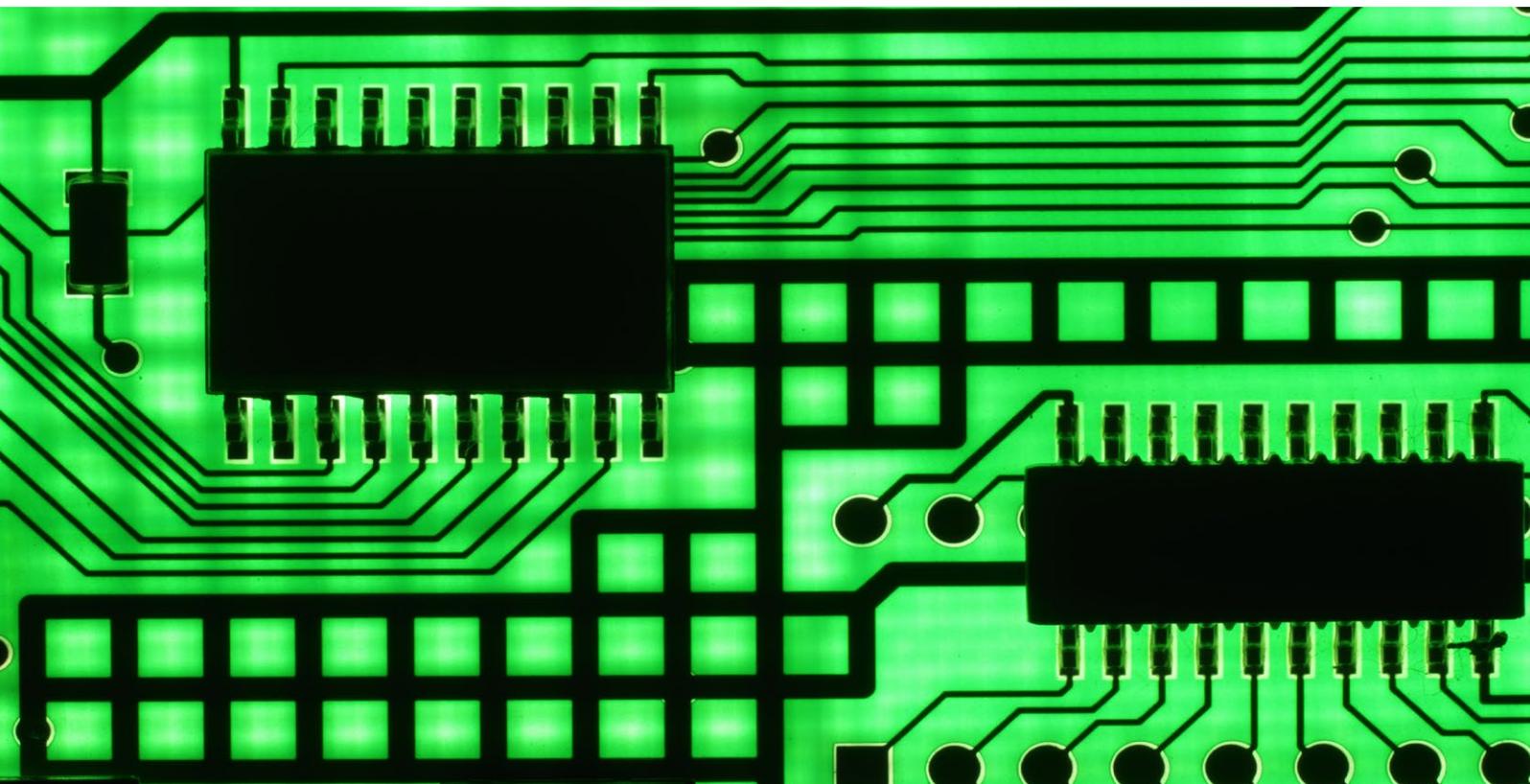
fiscales en vue de renforcer la compétitivité du site entrepreneurial suisse ». Le Conseil fédéral y propose, d'une part, l'abrogation des statuts fiscaux et, d'autre part, l'introduction d'une patent box, une possibilité de réduire l'impôt cantonal sur le capital, un système de déclaration des réserves latentes, l'abolition du droit de timbre d'émission ainsi qu'une augmentation de la quote-part d'imposition partielle. Outre les mesures précédemment citées, le Conseil fédéral prévoit d'octroyer aux cantons la possibilité d'introduire des déductions accrues pour les dépenses de R&D. Tant la patent box que la déductibilité accrue des dépenses de R&D sont susceptibles d'offrir une incitation fiscale pour les activités de R&D en Suisse.

#### Importance du système d'incitation proposé

L'effort tendant à avoir une économie très innovante, dominée avant tout par de grandes entreprises réalisant des activités de R&D à l'étranger, ainsi que l'énorme pression sur les coûts de R&D, surtout dans les PME, obligent la Suisse à améliorer davantage son attractivité malgré un niveau déjà élevé ou au minimum de le maintenir en vertu de l'abrogation des statuts fiscaux. Le législateur dispose à cet effet de différents instruments et mesures. Par rapport au grand nombre d'États<sup>20</sup> en concurrence directe avec la Suisse, cette der-

nière n'a jusqu'à présent mis en œuvre aucune mesure d'incitation fiscale en faveur de la R&D alors même que ces États appliquent de telles mesures depuis longtemps. C'est pourquoi la Suisse en tant que pôle pour les activités de R&D subit un désavantage concurrentiel non négligeable. Les mesures envisagées actuellement permettraient à la Suisse de conserver et de consolider la R&D existante tout en attirant des activités supplémentaires de l'étranger.<sup>21</sup>

Par le passé, d'autres mesures d'incitation fiscale étaient appliquées en Suisse (sociétés principales, statuts cantonaux, etc...) ainsi que dans d'autres pays (p. ex. au Benelux, en Irlande, sur des places offshore typiques, etc...) si bien que la question d'incitations supplémentaires pour la R&D ne se posait pas. En raison des différents développements nationaux et des discussions relatives à BEPS au niveau de l'OCDE, les structures fiscales jusqu'alors typiques sont sur le point de relever du passé. Ceci conduira à une consolidation des fonctions exercées par les entreprises, en particulier dans le domaine de la R&D. Les mesures d'incitation fiscale en amont pour la R&D contribuent ainsi au regroupement des fonctions de R&D; ce qui va également dans le sens de l'approche Nexus (relation entre l'activité de R&D effective et l'allocation des bénéfices au sein d'un groupe).



# Méthodes d'incitation fiscale en amont pour la R&D

Les systèmes d'incitation fiscale pour la R&D peuvent être classés par types d'incitation dits « en amont » ou « en aval ». Alors que les mesures « en amont » concernent les dépenses liées aux activités de R&D, en ce sens que les dépenses de R&D sont par exemple fiscalement déductibles de manière accrue ou que des crédits d'impôts sont accordés, les incitations « en aval » privilégient en revanche les revenus générés par des droits de propriété intellectuelle au moyen d'une fiscalité plus basse. Pour améliorer son attractivité fiscale, le canton de Nidwald a par exemple décidé, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011, d'imposer plus favorablement les revenus liés à des brevets que les autres revenus dans le cadre d'une licence box.

Les deux systèmes sont d'importance, d'une part, pour soulager financièrement les PME suisses impliquées dans la recherche et, d'autre part, pour éviter que les bénéficiaires résultant d'activités de R&D abouties ne quittent le pays. Le Conseil fédéral a lui-même reconnu cette importance et a proposé au Parlement tant la mise en place d'une patent box (incitation en aval) que l'introduction volontaire d'une déductibilité accrue des dépenses de R&D (incitation en amont) au niveau cantonal.

Au cours des dernières années, les prérequis pour une imposition privilégiée dans le cadre d'une patent box se sont toutefois accentués. Pour que la patent box suisse soit acceptée d'un point de vue international, sa forme doit être en ligne avec les systèmes d'imposition prévus au niveau international pour les revenus issus de droits de propriété intellectuelle. En raison de l'évolution actuelle de l'environnement fiscal mondial, l'introduction de restrictions supplémentaires pour la patent box ne peut être exclue, ni même une requalification de cette structure comme dommageable. En conséquence, les discussions se focalisent davantage sur l'incitation fiscale pour la R&D en amont. C'est pour cette raison que nous avons décidé de concentrer ce chapitre sur les incitations en amont.

## Types de méthode

Les méthodes les plus courantes à l'heure actuelle concernent la diminution soit de la charge fiscale frappant les bénéficiaires soit des dépenses en personnel de R&D. La réduction de l'impôt sur les sociétés s'effectue grâce à une déductibilité accrue des dépenses de R&D de la base de calcul de l'impôt (« super-déduction ») ou de la dette fiscale (« crédit d'impôt »). En revanche, la promotion de la R&D peut également s'effectuer au travers d'une réduction générale des coûts de personnel de R&D. Ceci se produit en particulier par la réduction de l'impôt sur le revenu des employés et des cotisations d'assurance sociale dues.

### Déduction fiscale accrue (super-déduction)

Des déductions fiscales sont appliquées pour bénéficier d'une réduction de plus de 100% des coûts de R&D éligibles. D'un point de vue pratique, ceci se produit généralement par une déductibilité fiscale accrue. Les multiplicateurs en vigueur dans d'autres juridictions se situent pour la plupart entre 130% et 210%. En conséquence, et du point de vue fiscal, ces frais accrus de R&D peuvent être transformés en dépenses supplémentaires pour ainsi réduire le bénéfice imposable correspondant.

### Crédit d'impôt

Les incitations fiscales pour la promotion de la R&D peuvent prendre la forme de crédit d'impôt. Pour cela, la part éligible des dépenses de R&D est essentiellement imputée à la dette fiscale. En l'absence de dette fiscale, la dépense éligible de R&D peut faire l'objet d'un remboursement en numéraire. Bien que les frais de R&D correspondants soient déduits de la dette fiscale, ils demeurent toutefois intégralement déductibles pour la détermination du bénéfice imposable dès lors qu'ils sont comptabilisés en tant que dépenses dans le compte de résultat (principe de déterminance).

### Promotion de volume ou de croissance

Les incitations fiscales pour la promotion de la R&D peuvent soit se rapporter à l'ensemble des



dépenses de R&D (promotion de volume), soit être limitées aux dépenses de R&D réalisées en plus dans les années précédentes (promotion de croissance ou incrémentale).

### **Définition des projets de R&D éligibles et des dépenses de R&D éligibles**

#### **Projets de R&D éligibles**

Dans la plupart des juridictions, il n'existe pas de définition de la notion d'activités de R&D ni dans le droit civil ni dans le droit fiscal. La plupart des juridictions se sont donc orientées vers le manuel dit de Frascati de l'OCDE<sup>22</sup> pour la base de la définition de la R&D. Celui-ci définit l'activité de R&D comme suit : « La recherche et le développement expérimental englobent les travaux de création entrepris de façon systématique en vue d'accroître ou d'approfondir la somme des connaissances, y compris la connaissance de l'homme, de la culture et de la société, ainsi que l'utilisation de cette somme de connaissances pour de nouvelles applications. On distingue trois grandes composantes de la recherche et développement : la recherche fondamentale, la recherche appliquée et le développement expérimental. » Étant donné que le manuel de Frascati ne se rapporte pas aux impôts mais plutôt à la collecte de données spécifiques à chaque pays dans le domaine de la R&D, divers États ne suivent pas intégralement la définition précédente. La

Commission Européenne a ainsi réagi et arrêté le cadre communautaire pour les aides fiscales en matière de recherche, de développement et d'innovation en vue d'aboutir à une définition de base commune. Cet arrêt fait une distinction entre la recherche fondamentale, la recherche industrielle et le développement expérimental. Une définition de l'innovation peut quant à elle être trouvée dans le Manuel d'Oslo. L'innovation y est décrite comme l'introduction de produits nouveaux ou considérablement améliorés (biens ou services) ou de processus ainsi que de nouvelles méthodes de marketing, d'organisation des activités de l'entreprise, d'organisation des postes de travail ou de relations extérieures.<sup>23</sup>

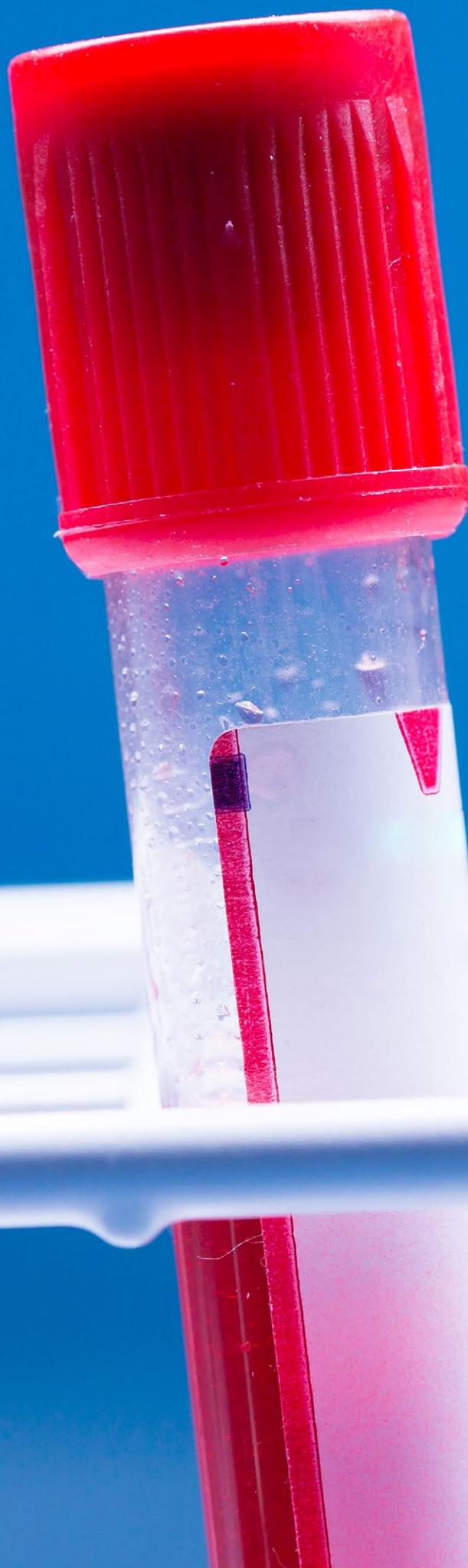
#### **Dépenses de R&D éligibles**

Comme pour les projets de R&D éligibles, les dépenses de R&D bénéficiant d'un privilège fiscal sont également sujettes à controverse au niveau international. Dans presque toutes les juridictions connaissant des systèmes d'incitation correspondants, les dépenses de personnel de R&D sont des dépenses éligibles. Dans un grand nombre d'États, il est toutefois également possible de prendre en compte d'autres coûts connexes à la R&D. Ceux-ci comprennent les amortissements des biens d'investissements, les matières premières et consommables, les dépenses de financement, certaines parties des frais généraux, les coûts relatifs à la R&D sous contrat ainsi que les coopérations.

Les incitations en amont et en aval sont des éléments importants permettant d'empêcher la fuite à l'étranger des bénéficiaires des entreprises qui réussissent.

# Encouragement fiscal de la R&D à l'étranger

Dans le cadre de la discussion portant sur l'introduction de mesures d'incitation fiscale pour la R&D, il apparaît judicieux de prendre en considération les mesures incitatives déjà établies dans d'autres pays ainsi que leurs mesures innovantes. Les mesures d'incitation fiscale d'autres pays dont l'approche est donnée en exemple sont à cet effet indiquées dans le tableau suivant.<sup>24</sup> L'analyse approfondie des mesures incitatives des différents pays servant de base à ce tableau est donnée à l'Annexe I. La compréhension des effets et de la praticabilité des modèles existants est absolument nécessaire à la conception d'un modèle suisse détaillé et pratique.

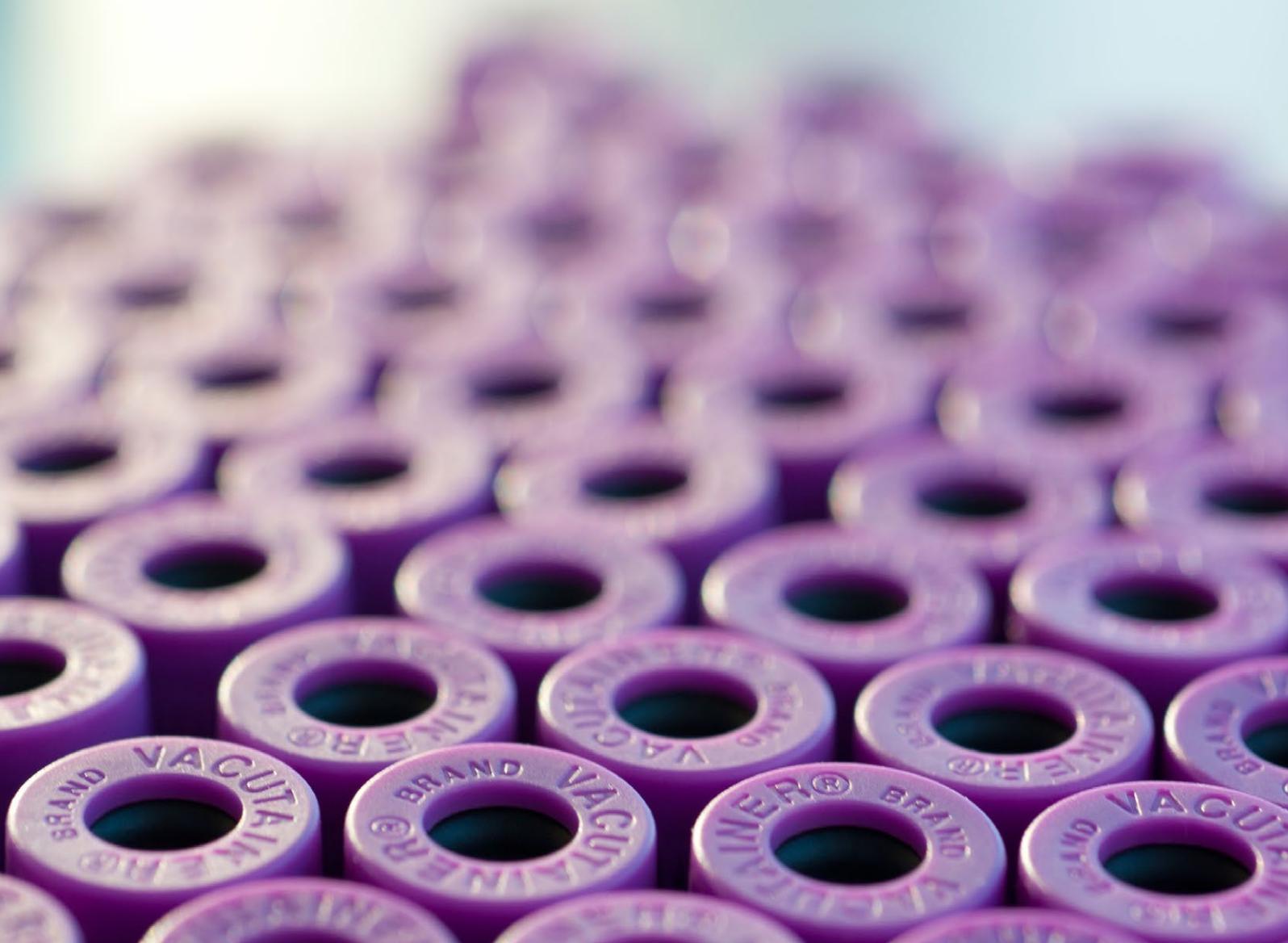


Pays	Déductibilité générale des frais de R&D (100 %)	Déductibilité accrue des frais de R&D (>100 %)	Crédit d'impôt	IP-Box (propriété intellectuelle)	Autres incitations fiscales (p. ex. amortissements accélérés, exonération fiscale temporaire)	Définition basée sur le/similaire* au Manuel de Frascati
France	■		■	■	■	■
Espagne	■		■	■	■	■
Royaume-Uni	■	■	■	■		■
République tchèque	■	■			■	■
Chine	■	■			■	
Inde	■	■			■	■
Singapour	■	■			■	■
USA	■		■			■
Canada	■		■		■	■

\* sous réserve de modifications minimales spécifiques au pays

# Étude

Dans le cadre de la Réforme de l'imposition des entreprises III et des discussions connexes sur les incitations fiscales pour la R&D, il convient également de prendre en compte les opinions des entreprises directement concernées de par leur activité. KPMG, en collaboration avec la Chambre de commerce américano-suisse, a ainsi interrogé de nombreuses entreprises grâce à un questionnaire en ligne et a conduit plus de vingt entretiens avec les représentants d'entreprises engagées dans la R&D. Alors que le sondage en ligne avait pour but de prendre connaissance de la situation actuelle des entreprises suisses engagées dans la R&D, nous avons tenté d'obtenir grâce aux nombreux entretiens une impression aussi globale que possible des vues et des opinions de ces entreprises concernant l'encouragement fiscal pour la R&D. Les résultats du sondage effectué en langues anglaise, allemande et française sont détaillés dans l'Annexe I. Le nombre d'entretiens et de questionnaires remplis n'est cependant pas statistiquement représentatif. Il est toutefois possible de distinguer certaines tendances.



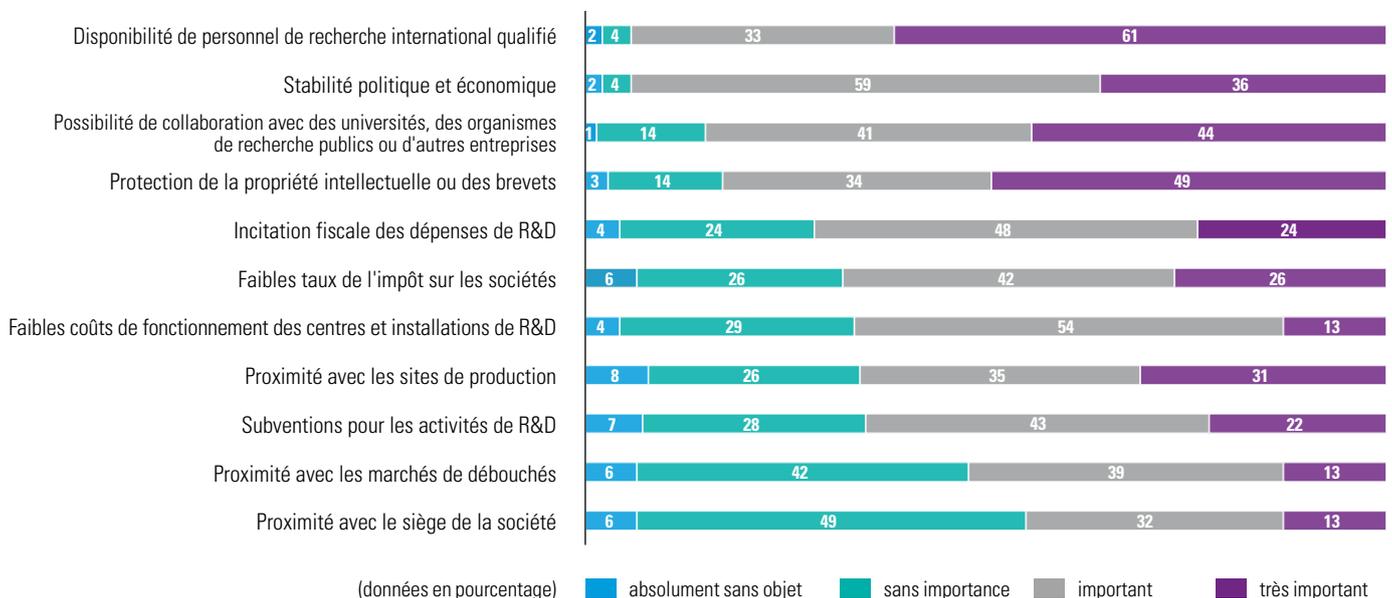
Le spectre des participants s'étend des micro-entreprises à de grandes entreprises internationales. Les entreprises sont majoritairement impliquées dans les domaines de la production et des sciences biologiques (industrie pharmaceutique, industrie des technologies médicales, etc...).<sup>25</sup> Bien que la majorité des entreprises engagées dans la R&D que nous avons interrogées aient leur dispositif (ou une partie de celui-ci) de R&D en Suisse, le sondage montre que les entreprises se rabattent de plus en plus vers l'étranger dans leur recherche de site de R&D. Outre les USA, les sites en Chine, en Inde et au Brésil ont particulièrement vu leur importance s'accroître.

72 % des entreprises interrogées ont estimé que les mesures d'incitation fiscale sont importantes ou très importantes en ce qui concerne le choix du site de R&D. Seuls la possibilité de collaboration avec des universités ou des organismes similaires (85 %), l'accès à une main d'œuvre internationale qualifiée (94 %) et la stabilité politique et économique (95 %) jouissent d'une importance encore plus élevée. Au regard de ces résultats, il est d'autant plus important d'influencer positivement chacun de ces paramètres qui peuvent eux-mêmes influencer un pays aussi petit que la Suisse et qui nous différencient réellement d'autres pays. Dans ces conditions, l'incertitude concernant la libre circulation des personnes ressort de manière clairement négative.

Dans pratiquement tous les entretiens, les participants nous ont confirmé que les éventuels avantages fiscaux sont pris en compte lors de l'évaluation du choix des sites. Le département fiscal des entreprises est la plus part du temps chargé de chiffrer l'effet de l'avantage, chiffrage qui est ensuite intégré au budget du projet de R&D.

Seules 12 % des entreprises interrogées ont indiqué avoir prévu une réduction de leurs activités de R&D en Suisse au cours des cinq prochaines années. Par ailleurs, 55 % des entreprises interrogées se déclarent indifférentes à la possibilité d'étendre ou de réduire leurs activités de R&D au cours des cinq prochaines années. Il convient toutefois de prendre en considération le fait que les projets de R&D ont des horizons à long terme pouvant souvent dépasser les cinq ans. Les tendances devraient donc faire l'objet de davantage d'attention, ne serait-ce que pour stimuler la volonté de maintenir le pôle de recherche pendant les cinq prochaines années.

Il nous apparaît particulièrement important de souligner que près de 95 % des entreprises prévoyant de réduire leurs activités de R&D en Suisse et 70 % des entreprises se déclarant indifférentes à cette question indiquent que l'introduction de mesures d'incitation fiscale pour la R&D en Suisse a une influence sur cette décision.



# Mesures d'incitation fiscale pour la R&D en amont en Suisse

## Proposition du Conseil fédéral pour le débat parlementaire (Réforme de l'imposition des entreprises III)

Conformément au message concernant la Réforme de l'imposition des entreprises III publié le 5 juin 2015, le Conseil fédéral propose d'octroyer la possibilité aux cantons d'introduire, sur une base volontaire, des déductions accrues pour les dépenses de R&D. En l'absence de mesures au niveau fédéral, les cantons sont relativement libres dans leur organisation. L'introduction volontaire des mesures permet aux cantons d'ajuster celles-ci à leurs besoins. Alors que l'objectif du site de R&D se trouve au premier plan pour certains cantons, pour d'autres cantons, le lien entre la patent box et l'incitation en amont est important. Pour garantir une marge de manœuvre décisionnelle aussi large que possible aux cantons, le Conseil fédéral propose de fixer uniquement les principes de base suivants en matière de mesures d'incitation fiscale en amont :

- **Mandant :** Comme les universités sont souvent impliquées, en particulier dans les activités de recherche fondamentale, les incitations fiscales doivent s'appliquer au mandant. Lors d'une collaboration avec des organismes universitaires, l'incitation du mandataire serait sans effet.
- **Territorialité :** Seules les dépenses de R&D effectuées en Suisse peuvent bénéficier d'un privilège fiscal.
- **Cas des pertes :** Les systèmes d'incitation mis en place par les cantons ne doivent pas prévoir de paiement en cas de pertes pour éviter une requalification en subvention.
- **Déductibilité accrue :** Les systèmes d'incitation cantonaux doivent être organisés sur la base d'une déductibilité accrue. Ceci permet de garantir que les mesures ne dépendent pas du niveau du taux d'imposition marginal.

## Formes possibles d'incitation fiscale en amont pour la R&D

L'organisation concrète d'un modèle incitatif pour la R&D doit prendre en compte la contribution tant des petites et moyennes que des grandes entreprises à la création de valeur ajoutée suisse. Il va de soi que la contribution effective en termes de montant des PME ne peut être comparée à celle des grandes entreprises. Des technologies et des développements de produits particulièrement innovants sont toutefois souvent le fait de PME. Il est donc justifié à ce titre que les efforts d'innovation des PME soient encouragés de manière adaptée.

### Définition des activités de R&D éligibles

La définition des activités de R&D éligibles constitue un point important pour l'introduction de mesures d'incitation fiscale. Comme mentionné précédemment, diverses juridictions suivent les préconisations du Manuel de Frascati. Il existe par ailleurs d'autres règlements définissant la R&D. Par conséquent, la R&D englobe les travaux de création entrepris de façon systématique en vue d'accroître la somme des connaissances, y compris la connaissance de l'homme, de la culture et de la société, ainsi que l'utilisation de cette somme de connaissances pour de nouvelles applications. Cette définition comprend aussi bien la recherche fondamentale, la recherche appliquée que le développement expérimental. En raison de la pression internationale exercée par le passé par l'OCDE et l'UE sur la Suisse en matière de fiscalité, la Suisse serait avisée de lier sa définition des activités de R&D éligibles à un règlement existant.

Les préconisations du Manuel de Frascati s'avèrent toutefois insuffisantes dans la mesure où il n'encourage pas toutes les formes d'innovation.

En particulier, les innovations dans le domaine des services ou celles provenant du secteur de



biens de consommation ne sont traitées que de manière limitée dans le Manuel de Frascati. Un élargissement de la définition par un recours au Manuel d'Oslo accorderait une plus grande marge de manœuvre aux cantons pour créer des incitations correspondantes pour des secteurs spécifiques qui mettent en œuvre la R&D au sens large du terme.

En principe, il est possible de prescrire que seule une activité de R&D vérifiable et descriptible peut bénéficier de mesures incitatives. Il faut alors en conclure que les entreprises concernées doivent décrire et documenter leurs activités de R&D concernées sur demande.

L'introduction d'incitations fiscales pour la R&D vise en principe à promouvoir la Suisse comme pôle d'innovation et donc de sécuriser les emplois existants et d'en créer de nouveaux. Pour atteindre cet objectif fondamental, seules les activités de R&D réalisées en Suisse doivent pouvoir bénéficier d'une fiscalité privilégiée. À l'inverse, cela signifie que les entreprises dont le siège ou leur gestion effective se situe en Suisse et qui entretiennent des sites de R&D uniquement à l'étranger seraient imposées comme elles le sont à présent et ne pourraient donc bénéficier d'aucune incitation en amont.

#### Encouragement basé sur le volume

Comme expliqué précédemment, il existe une distinction entre les encouragements basés sur le volume et les encouragements basés sur la croissance. Alors que l'encouragement basé sur le volume favorise le montant de dépenses de R&D, l'encouragement de croissance privilégie uniquement la variation des dépenses de R&D par rapport à la période précédente. Seul l'encouragement basé sur le volume est adapté pour maintenir les activités de R&D existantes dans un pays. D'un point de vue purement pratique, l'encouragement basé sur la croissance

souffre de divers inconvénients administratifs. À titre d'exemple, les coûts de R&D de l'année en cours doivent être comparés avec ceux des années écoulées. En outre, l'encouragement basé sur la croissance pour les grandes entreprises aux coûts de R&D élevés est désavantageux et entraîne une organisation discontinue des activités de R&D. L'encouragement basé sur le volume doit donc lui être préféré.

#### Dépenses éligibles

Outre les dépenses de personnel pures pour les chercheurs et les spécialistes, d'autres dépenses connexes à la R&D doivent pouvoir être classées en dépenses éligibles. En sus des salaires, les dépenses de personnel éligibles doivent également comprendre les primes, les gratifications, la participation au chiffre d'affaires et au bénéfice ainsi que les cotisations aux assurances sociales. Comme le personnel de R&D doit d'abord être engagé avant que les activités de recherche propres ne puissent commencer, les coûts de formation, de recrutement et d'information liés aux conditions d'engagement des spécialistes devraient également être couverts. En outre, la R&D requiert le déploiement de biens d'investissement (amortissements) ainsi que de matières premières, auxiliaires, productives et consommables si bien que ces coûts devraient également être éligibles. En particulier pour les PME, le financement de la R&D peut poser des difficultés. La R&D doit donc souvent être financée par des tiers. Les frais de financement sont alors également considérés en proportion comme des dépenses éligibles. Tout comme les autres domaines de l'entreprise, les départements de R&D nécessitent leur propres ressources et un soutien administratif comme par exemple des locaux, une comptabilité salariale, etc... Les frais généraux proportionnels doivent donc eux aussi être considérés comme des dépenses de R&D éligibles à des fins de traitement fiscal privilégié.

En pratique, la R&D est très souvent externalisée à des tiers au moyen de contrats de recherche. Les frais de projets de R&D facturés entièrement ou partiellement par une tierce entreprise ou par une société appartenant à un groupe engagée par contrat doivent également être éligibles à des fins de traitement fiscal privilégié. Le Conseil fédéral veut actuellement limiter cette possibilité de traitement fiscal privilégié aux seuls projets de R&D pour lesquels l'entreprise mandataire exerce ses activités de R&D en Suisse. Dans son message du 5 juin 2015, le Conseil fédéral a de plus précisé que le mandant, et non le mandataire, doit bénéficier de la remise d'impôts. On peut en conclure que le Conseil fédéral considère lui-même la recherche sur contrat comme une forme de R&D éligible et qu'il souhaite la faire bénéficier d'un traitement fiscal privilégié.

D'un point de vue économique, il nous paraît correct d'accorder le privilège fiscal au mandant. D'une part, le mandant prend en charge le risque économique lié à l'éventuelle absence de résultat de la recherche sur contrat. D'autre part, les résultats de la recherche sur contrat sont la propriété du mandant. Le mandataire n'est pas le propriétaire de la propriété intellectuelle bien qu'il lui donne naissance. En ce qui concerne l'acquisition de prestations de R&D à l'étranger, la limitation du Conseil fédéral va trop loin. Pour divers motifs (proximité avec les sites de production et les marchés, coûts, savoir-faire spécifiques, etc...), certains contrats de R&D sont attribués à des sociétés/institutions étrangères. Parfois, ces contrats/coûts font partie intégrante d'un projet de R&D supervisé et conduit depuis la Suisse. Par conséquent, les prestations de R&D acquises à l'étranger, en relation avec des activités suisses de R&D, devraient être également privilégiées, si ces coûts sont directement liés à ladite activité et que la supervision et la conduite du projet sont réalisées depuis la Suisse. Une discrimination de ces prestations ne conduirait guère à ce qu'elles soient dorénavant acquises en Suisse. Elle pourrait cependant provoquer le transfert de la supervision du projet de R&D à l'étranger.

#### Choix de la méthode

Les incitations fiscales en amont peuvent soit être traitées sous forme de déduction de la base de calcul (super-déduction) soit par une déduction de la dette fiscale (crédit d'impôt). Dans le cadre des entretiens qualitatifs comportant environ 25 participants à l'étude R&D,

environ la moitié des entreprises interrogées se sont déclarées indifférentes, environ un quart des entreprises ont affirmé préférer la méthode de la déductibilité accrue (ou super-déduction) et l'autre quart le crédit d'impôt. En particulier, ces dernières ont exprimé le besoin que le crédit d'impôt n'influence pas les taux d'imposition effectifs et qu'il puisse être représenté par une réduction des dépenses de R&D d'un point de vue comptable (« above the line »).

Ceci est généralement le cas lorsque le crédit d'impôt peut être qualifié d'allocation d'État.

La « Best Practice » de l'UE propose de donner la préférence au crédit d'impôt. Dans son message du 5 juin 2015, le Conseil fédéral a toutefois proposé aux cantons en guise de principe général un système d'incitation portant sur la base de calcul par une déductibilité accrue des dépenses de R&D. La prise en compte d'une déduction accrue de la base fiscale au lieu d'un crédit d'impôt permet de s'assurer que les entreprises ne peuvent bénéficier d'allègements fiscaux que si elles réalisent des bénéfices imposables effectifs en Suisse.

D'un point de vue économique, les deux méthodes conduisent en principe au même résultat. Un crédit d'impôt avec un effet « above the line » peut être avantageux pour les entreprises cotées en bourse du point de

L'introduction  
d'incitations fiscales  
pour la R&D vise à  
promouvoir la Suisse  
comme pôle  
d'innovation.

vue de la présentation comptable. D'un point de vue politique, cette méthode recèle cependant l'inconvénient que son traitement comptable est exactement identique à ce à quoi elle ne doit pas être comparée : une subvention. En conséquence, la méthode proposée par le Conseil fédéral, c.-à-d. la promotion du pôle de R&D suisse par une déductibilité accrue ou une super-déduction, n'est pas déraisonnable bien qu'il existe de bons arguments en faveur d'un autre modèle.

#### Quote-part de la déduction accrue

Les benchmarks internationaux, compris entre 130 % et 150 %, devraient servir de référence pour la définition de la quote-part de la déduction accrue. Il faut toutefois noter à ce sujet que ces valeurs se rapportent à la totalité de charge fiscale. Comme le projet du Conseil fédéral se limite actuellement aux incitations cantonales, les valeurs devraient être plus élevées pour être en mesure d'obtenir des effets comparables. Une déduction accrue entre 160 % et 200 % semble par conséquent parfaitement adaptée. Les cantons doivent avoir suffisamment de marge de manœuvre à l'intérieur de cette fourchette compte tenu des niveaux différents des taux d'imposition cantonaux après introduction de la réforme fiscale et d'autres mesures fiscales qui peuvent éventuellement entrer en vigueur.

Bien que les PME contribuent grandement à l'innovation en Suisse, elles éprouvent en règle générale des difficultés à financer leur R&D. Par conséquent, elles devraient bénéficier de mesures d'incitation fiscale plus favorables. Une déductibilité accrue augmentée de plus de 200 % pour des dépenses annuelles de R&D de 10 millions de francs suisses au maximum serait souhaitable pour les PME. Pour les dépenses dépassant cette limite, le taux normal de déduction serait appliqué. La description des PME doit suivre la définition générale de la Commission Européenne dans ce domaine.<sup>26</sup>

#### Interdépendance avec la patent box

Dans le cadre de la Réforme de l'imposition des entreprises III, le Conseil fédéral propose d'introduire une patent box cantonale (incitation en aval). En raison des évolutions internationales, nous craignons que le périmètre d'applicabilité de la patent box ne soit soumis à des limitations supplémentaires au lieu d'être élargi. Certains revenus liés aux dépenses de R&D privilégiées bénéficieraient ainsi d'une imposition

privilegiée supplémentaire. Outre l'attractivité de l'incitation pour les activités de R&D, la simplicité de mise en œuvre pour les contribuables et les autorités fiscales devrait également être prise en compte à cet effet.<sup>27</sup> Dans son projet du 5 juin 2015, le Conseil fédéral s'est prononcé contre le cumul des mesures d'incitation en amont et en aval,<sup>28</sup> ce qui est regrettable dans la mesure où aucune incitation immédiate n'est prévue dans la patent box pour les nouveaux développements et les développements existants faisant l'objet d'extensions.

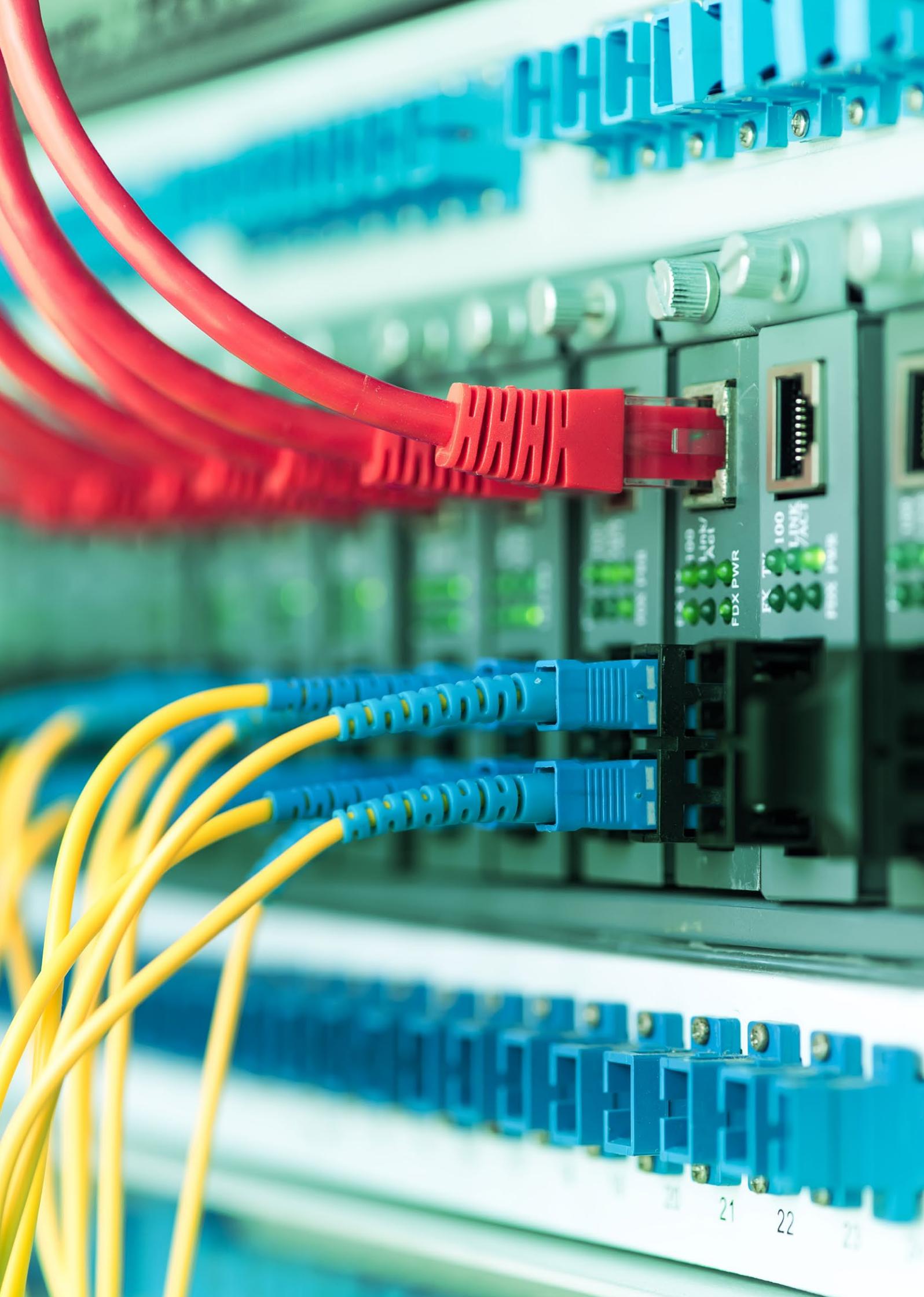
#### Traitement en cas de pertes

Selon le projet du Conseil fédéral, la déductibilité accrue des dépenses de R&D ne représente une mesure d'incitation fiscale que si les entreprises réalisent des bénéfices imposables. En d'autres termes, le Conseil fédéral s'est prononcé contre des paiements en cas de pertes car ils constitueraient une subvention.<sup>29</sup> L'incitation perd ainsi son effet d'encouragement lorsque des entreprises investissent dans la R&D sur une longue période si bien que les résultats potentiels ne se manifestent qu'après plusieurs années sans que les investissements initiaux puissent être comptabilisés avec les bénéfices imposables à l'avenir. Cette situation se rencontre dans un grand nombre de secteurs et affecte plus fortement les jeunes entreprises de par le fait qu'elles n'ont en principe pas encore d'autres sources de revenus contre lesquelles elles pourraient compenser les dépenses de R&D (accrues).

Le projet du 5 juin 2015 ne mentionne pas explicitement si les cantons auront la possibilité de reporter les dépenses accrues sur une période plus longue en dérogation de l'art. 25 al. 2 de la LHID. Une clarification correspondante au niveau de la LHID qui accorderait aux cantons cette marge de manœuvre serait donc la bienvenue.

#### Limitations

Il convient de renoncer à définir des montants minimaux et maximaux. L'incitation devrait en principe s'appliquer à tous les secteurs quelle que soit la taille de l'entreprise. En particulier, il n'est pas judicieux de définir des montants maximaux en vue de limiter les risques fiscaux. Ceci désavantagerait les grandes entreprises qui contribuent proportionnellement davantage à l'innovation et qui créent des emplois également en proportion. Il convient aussi de s'en abstenir en raison de la concurrence internationale.



1000  
Auto  
Auto  
FDX PWR

100  
LINK  
/ACT

Link Pwr

21 21 22 23

# Annexe I : Mesures d'incitation fiscale pour la R&D à l'étranger

Les différentes mesures d'incitation fiscale des pays énumérés dans l'aperçu sont présentées en détail ci-dessous.

## France

### Vue d'ensemble

Avec l'introduction du crédit d'impôt recherche (CIR), la France accorde des crédits d'impôt aux activités de R&D depuis 1983. Le dispositif a été entièrement remanié en 2008 puis complété en 2013 par le crédit d'impôt innovation (CII). Par ailleurs, un statut spécial pour jeune entreprise engagée dans la R&D a été introduit en 2005 (Jeune Entreprise Innovante ou JEI). De plus, la France dispose d'un régime de patent box.

### Type d'encouragement fiscal de la R&D

#### Incitation fiscale en amont (CIR et CII)

En France, les dépenses de R&D sont déductibles dans l'année au cours de laquelle elles ont été réalisées. De plus, les entreprises en France peuvent bénéficier d'un crédit de 30 % sur les 100 premiers millions d'euros et un crédit de 5 % au-delà sur les dépenses de R&D éligibles. Ce crédit d'impôt basé sur les volumes est comptabilisé avec l'impôt sur les sociétés de l'année correspondante et des trois années suivantes. Si, après la fin de cette période, la totalité du crédit d'impôt ne peut être comptabilisé, le montant en suspens est remboursé à l'entreprise (dans certains cas, le crédit d'impôt non comptabilisé peut être remboursé plus tôt).

Avec le CII, les PME (les entreprises de moins de 250 collaborateurs et dont le chiffre d'affaires est inférieur à 50 millions d'euros) ont de plus la possibilité d'obtenir un crédit d'impôt de 20 % pour les activités de R&D telles que le développement de prototypes et la réalisation d'études

expérimentales (activités qui ne sont en principe pas considérées comme des dépenses de R&D éligibles). Ceci s'applique uniquement pour des dépenses inférieures à 400'000 euros.

#### Incitations fiscales en aval (patent box)

Grâce au régime de la patent box, les gains de licence ou les gains réalisés par la vente de brevets par une entreprise française sont imposés au taux réduit de 15 % dès lors que certaines conditions sont remplies (cf. infra).

#### Autres incitations fiscales

Le statut des jeunes entreprises engagées dans la R&D (JEI) permet l'exonération totale de l'impôt sur les sociétés la première année ainsi qu'une exonération de 50 % la deuxième année. La société est également exonérée d'une multitude d'autres impôts ainsi que des charges sociales.

Par ailleurs, il existe en France la possibilité d'amortissements accélérés d'équipements et d'installations utilisés pour les activités de R&D. Les coefficients sont compris entre 1,5 et 2,5 selon les durées d'amortissement habituelles des matériels en question.

### Dépenses/activités de R&D éligibles

#### Généralités

La France a opté pour la définition des dépenses de R&D éligibles du Manuel de Frascati de l'OCDE. Sur la base de cette définition, les dépenses énumérées ci-dessous sont considérées comme éligibles :

- les dépenses de personnel des collaborateurs de R&D,
- les frais d'amortissement d'équipements et d'installations qui sont utilisés en France pour des activités de R&D,
- les frais relatifs à l'entretien et au développement de brevets,

- les dépenses relatives à la surveillance de développements techniques.

Les frais administratifs et généraux qui correspondent à 50% des dépenses de personnel et à 75% des frais d'amortissement sur les actifs utilisés en France pour des activités de R&D.

En outre, les dépenses de R&D externalisées peuvent faire l'objet de déductions dès lors que le partenaire contractuel dispose d'un certificat d'approbation délivré par le Ministère français de la recherche. Depuis 2011, de telles dépenses ne sont toutefois éligibles que si elles correspondent au triple des dépenses de R&D éligibles de l'entreprise mandante ou si elles atteignent les 10 millions d'euros (ou les 2 millions d'euros dans le cas où les entreprises sont liées entre elles). L'activité de R&D doit être réalisée dans un État membre de l'Union Européenne.

La possibilité de bénéficier de dépenses de R&D éligibles ne dépend ni de la branche d'activité ni de la forme juridique de l'entreprise.

#### **Prérequis pour la patent box**

L'application du taux d'imposition réduit englobe les gains réalisés en lien avec des brevets, des investissements brevetables ou des procédés de fabrication nécessaires au développement de brevets. De plus, le brevet ou l'investissement brevetable doit être activable et être détenu pendant au moins deux années (cette période minimale ne s'applique pas si le brevet ou l'investissement brevetable est né de l'activité de R&D propre à l'entreprise).

#### **Prérequis complémentaires pour les JEI**

Pour obtenir le statut de jeune entreprise engagée dans la R&D, les conditions suivantes doivent par ailleurs être remplies :

- l'entreprise doit avoir moins de 8 ans,
- il doit s'agir d'une PME conformément à la définition de la Commission Européenne (moins de 250 collaborateurs et chiffre d'affaires inférieur à 50 millions d'euros),
- les dépenses de R&D éligibles,
- doivent représenter au moins,
- 15 % des dépenses totales,
- l'entreprise doit être indépendante et elle ne doit pas réaliser les activités de R&D sur contrat au profit d'une autre entreprise.



## Royaume-uni

### Vue d'ensemble

Le Royaume-Uni offre différents types d'encouragements fiscaux. Il existe d'une part la possibilité de déduire certaines dépenses de R&D de manière accrue. D'autre part, un système de crédit d'impôt ainsi qu'un régime de patent box ont été introduits en avril 2013.

### Type d'encouragement fiscal de la R&D

#### Incitations fiscales en amont

L'ampleur de la déductibilité accrue des dépenses de R&D éligibles dépend de la taille de l'entreprise. Les PME (moins de 500 collaborateurs et un chiffre d'affaires brut de moins de 100 millions d'euros ou un total de bilan inférieur à 86 millions d'euros) peuvent déduire les dépenses de R&D éligibles à hauteur de 230 % (à partir d'avril 2015 ; 225 % jusqu'à cette date). Les entreprises qui ne correspondent pas à ces catégories (c.-à-d. les grandes entreprises) peuvent déduire leurs dépenses de R&D éligibles à hauteur de 130 %.

Depuis 2013, il leur est de plus possible de renoncer irrévocablement à la déductibilité accrue et d'obtenir plutôt un crédit d'impôt sur 100 % des dépenses de R&D éligibles. Il convient de noter à ce sujet que le crédit d'impôt est intégré au compte de résultat de l'entreprise avant le calcul de l'impôt (« above the line »). À partir de 2016, ce système de déductibilité accrue pour les grandes entreprises sera entièrement remplacé.

Tant les PME que les grandes entreprises peuvent reporter les avantages inutilisés aux exercices suivants de manière illimitée (par exemple en raison de pertes). Il existe en outre pour les PME en situation de pertes la possibilité de remboursement effectif en numéraire à hauteur de 32,63 % des dépenses de R&D éligibles. En vertu du nouveau système de crédit d'impôt, les grandes entreprises peuvent également obtenir un remboursement en numéraire sous certaines conditions.

#### Incitations fiscales en aval

Le système de patent box nouvellement introduit permet depuis peu un taux d'imposition réduit de 10 % sur les gains générés après



mars 2013 en lien avec des immobilisations incorporelles.

### Dépenses/activités de R&D éligibles

Par projets de R&D, le Royaume-Uni entend les projets visant à réaliser des progrès scientifiques ou technologiques, de manière directe ou indirecte.

Sur la base de cette définition, les dépenses énumérées ci-dessous sont considérées comme éligibles :

- les frais de personnel des personnes impliquées directement dans les activités de R&D,
- les frais de matériaux engendrés directement par les activités de R&D,
- les paiements aux participants à des études scientifiques,
- les frais généraux engendrés directement par les activités de R&D.

Les PME peuvent de plus faire valoir 65 % des dépenses survenues en lien avec des activités de R&D externalisées. En revanche, les grandes entreprises ne peuvent faire valoir que les dépenses survenues lors de collaboration avec des instituts de recherche publics ou des organismes similaires. Les activités de R&D réalisées à l'étranger ne sont généralement éligibles que si l'activité est réalisée sous la supervision d'une entreprise domiciliée dans le pays.

Si une grande entreprise réalise des activités de R&D sous contrat au profit d'une autre entreprise, elle peut elle-même faire valoir les dépenses associées dès lors que les autres entreprises ne sont pas soumises à la souveraineté fiscale du Royaume-Uni. Il convient de noter à ce sujet que les PME ne peuvent utiliser les avantages liés à leur taille si l'activité de R&D est réalisée contractuellement au profit d'une autre entreprise.

## Canada

### Vue d'ensemble

Le Canada a été l'un des premiers pays à introduire un modèle de crédit d'impôt avec son programme de « recherche scientifique et de développement expérimental » (RS&DE). Depuis, ce

programme a été plusieurs fois remanié et fait aujourd'hui figure d'exemple pour la Commission Européenne. Outre ce modèle de crédit d'impôt, il existe également la possibilité d'un amortissement accéléré sur certains actifs de R&D.

### Type d'encouragement fiscal de la R&D

#### Incitations fiscales en amont (RS&DE)

Le Canada opère au niveau fédéral un système de crédit d'impôt non remboursable de 15 % des dépenses de R&D éligibles. Au-delà de cette limite, les petites « sociétés privées sous contrôle canadien » (SPCC) ont la possibilité d'obtenir un crédit d'impôt (partiellement) remboursable de 35 % des dépenses de R&D éligibles jusqu'à un maximum de 3 milliards de dollars canadiens par an. Les crédits d'impôts inutilisés peuvent être comptabilisés sur les 20 années suivantes ainsi que sur les trois années passées.

Au niveau provincial, il est toutefois possible de demander des crédits d'impôt (partiellement) remboursables de 4,5 % à 37,5 % des dépenses de R&D éligibles.

Pour certaines branches d'activité (p. ex l'informatique, les jeux vidéo, les médias), il existe des crédits d'impôt spécifiques tant au niveau fédéral que provincial.

#### Autres incitations fiscales

Depuis 2014, il n'est plus possible d'amortir immédiatement les actifs de R&D éligibles. Il existe cependant la possibilité d'un amortissement accéléré de certains de ces actifs.

### Dépenses/activités de R&D éligibles

La définition des dépenses de R&D éligibles est fondamentalement comprise au sens large et est basée sur le Manuel de Frascati. Il faut toutefois noter que les dépenses de R&D ne sont éligibles que si elles sont réalisées à l'intérieur du Canada.

Partant du Manuel de Frascati, les dépenses suivantes, entre autres, sont considérées comme des dépenses éligibles :

- les dépenses de personnel des collaborateurs de R&D,
- les frais liés aux équipements de R&D,
- les frais de matériaux,

- les paiements liés à la R&D à des universités ou à des organismes similaires,
- 80 % des dépenses de R&D externalisée, le « Double-Dip » n'étant pas possible,
- les frais généraux en proportion.

## Espagne

### Vue d'ensemble

Le système espagnol d'encouragement fiscal de la R&D est également montré en exemple par la Commission Européenne. Outre une multitude de crédits d'impôts, l'Espagne dispose également d'un régime de patent box. Le système de crédit d'impôt de l'Espagne a été récemment complété pour permettre désormais le report aux exercices suivants et même le remboursement de crédits inutilisés.

### Type d'encouragement fiscal de la R&D

#### Incitations fiscales en amont (système de crédit d'impôt)

L'Espagne dispose d'une multitude d'incitations fiscales sous la forme de crédits d'impôts :

- Pour le moment, une entreprise engagée dans la R&D obtient un crédit d'impôt de 25 % (35 % dès 2016) des dépenses de R&D éligibles survenues la même année. Si les dépenses de R&D d'une année dépassent la moyenne annuelle des deux dernières années, il est possible de réclamer un crédit d'impôt de 42 % de la part dépassant les dépenses de R&D moyennes.
- Il existe de plus la possibilité d'obtenir un crédit d'impôt de 17 % des frais de personnel pour le personnel de recherche qui est exclusivement impliqué dans des activités de R&D éligibles.
- Pour les innovations technologiques concernant des produits existants, il est également possible de réclamer un crédit d'impôt de 12 % des dépenses associées à ces innovations.
- Il existe en outre la possibilité de faire valoir un crédit d'impôt de 8 % de l'investissement en immobilisations corporelles et incorporelles qui sont utilisées exclusivement pour l'activité de R&D éligible.

Certains plafonnements s'appliquent dans la cadre de cette multitude de crédits d'impôts.

Si les dépenses de R&D éligibles dépassent le niveau de 10 % de la dette fiscale (après déduction des crédits d'impôts), les crédits d'impôts ne peuvent être imputés qu'à hauteur de 50 % maximum de la dette fiscale (60 % dès 2016) avant déduction des crédits d'impôts. Si ce niveau de 10 % n'est pas atteint, les crédits d'impôts peuvent être imputés à hauteur de 25 % maximum (35 % dès 2016) de la dette fiscale (avant déduction des crédits d'impôts).

Depuis 2013, il existe également la possibilité de dépasser les plafonds précités dès lors que certaines conditions sont remplies. Il est alors possible de faire valoir 80 % des crédits d'impôts et de les imputer à la dette fiscale. Il existe toutefois ici un plafond de 3 millions d'euros si le crédit d'impôt est lié à des dépenses de R&D éligibles et de 1 million d'euros si le crédit d'impôt a été réclaté au titre du développement technologique.

Un crédit d'impôt inutilisé peut être reporté sur une période de 18 ans. Depuis 2013, il est également possible d'obtenir un remboursement prématuré sous certaines conditions.

#### Incitations fiscales en aval (régime de la patent box)

Le chiffre d'affaires généré à partir de propriété intellectuelle développée avant le 29 septembre 2013 bénéficie d'une exonération d'impôt de 50 %. L'avantage patrimonial est limité à un multiple de 6 fois les coûts de propriété intellectuelle dans ce cas. Pour la propriété intellectuelle développée après cette date, une exonération de 60 % s'applique aux bénéfices liés à cette propriété intellectuelle (différence entre les gains de propriété intellectuelle et les coûts de propriété intellectuelle). Dans ce cas, il n'y a pas de plafonnement au niveau des 6 fois les coûts de propriété intellectuelle.

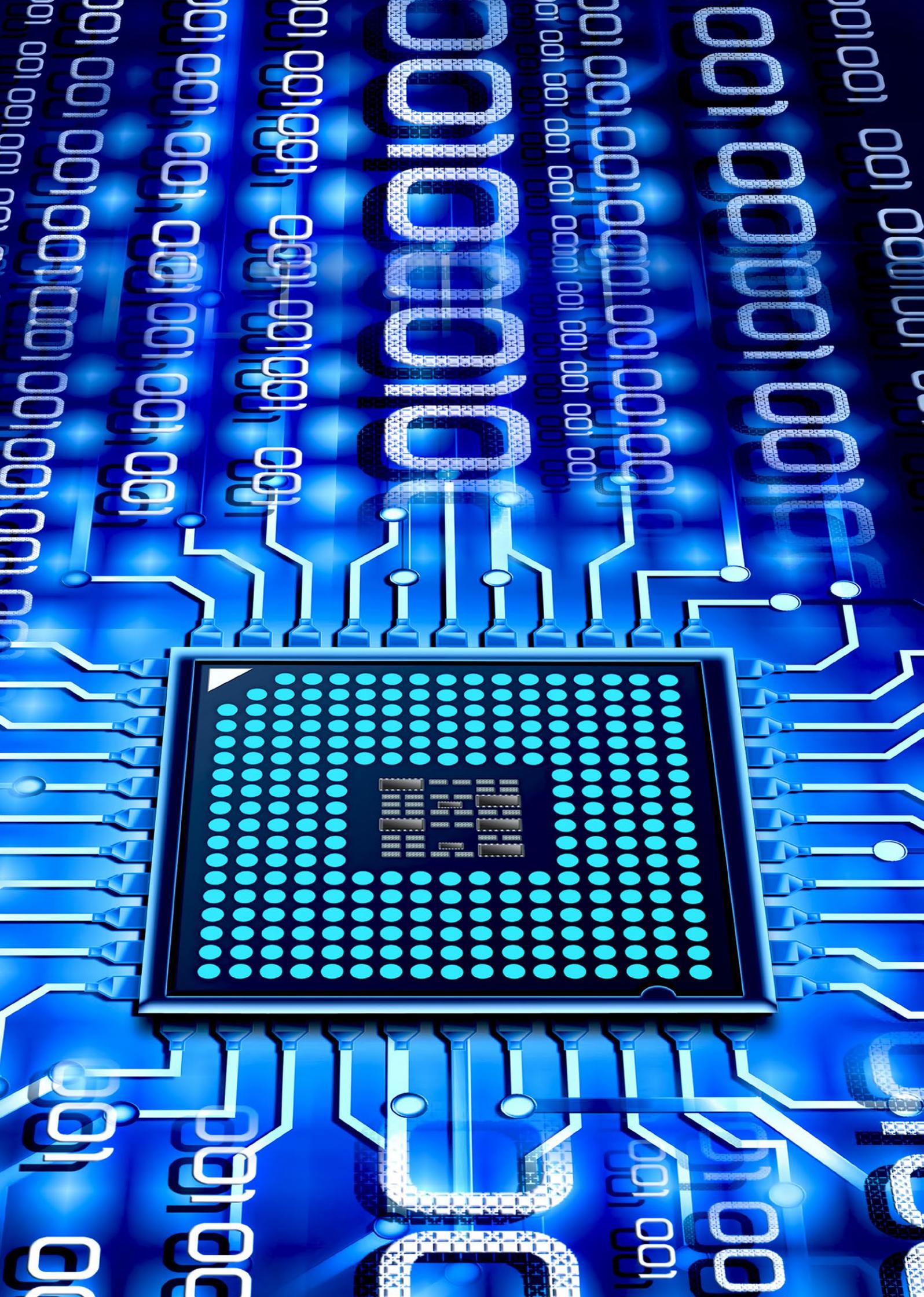
#### Autres incitations fiscales

Outre le système de crédit d'impôt et le régime de la patent box, il existe la possibilité d'un amortissement accéléré d'actifs utilisés pour des activités de R&D éligibles ou pour des développements technologiques.

### Dépenses / activités de R&D éligibles

#### Généralités

Les activités de R&D sont considérées comme éligibles si elles contribuent à l'obtention de nouvelles connaissances ou à l'élargissement



de connaissances existantes dans des domaines scientifiques ou technologiques. Par développement, on entend l'application de connaissances existantes à la fabrication de nouveaux produits ou de nouveaux procédés de fabrication.

Sur la base de cette définition, les dépenses énumérées ci-dessous sont considérées comme éligibles :

- les dépenses de personnel des collaborateurs de R&D,
- les frais liés aux investissements dans des actifs qui sont exclusivement utilisés pour des activités de R&D éligibles,
- les coûts d'amortissement d'actifs de R&D dès lors qu'ils sont directement associés à un projet de R&D spécifique et qu'ils sont identifiés comme tels.

De plus, les coûts d'innovation technologique sont considérés comme éligibles s'ils sont directement liés à un projet d'innovation technologique et qu'ils sont identifiés comme tels.

Pour qu'une entreprise immatriculée en Espagne puisse réclamer les crédits d'impôts, les dépenses de R&D éligibles doivent être réalisées en Espagne même ou dans un État membre de l'UE ou à l'intérieur de l'Espace économique européen. Les dépenses liées à des activités de R&D externalisées peuvent également être déduites dès lors que la R&D est réalisée dans un État membre de l'UE ou à l'intérieur de l'Espace économique européen.

La possibilité de bénéficier de dépenses de R&D éligibles ne dépend ni de la branche d'activité ni de la forme juridique de l'entreprise.

### Prérequis pour la patent box

Pour que les bénéfices de l'utilisation ou de la transmission de la propriété intellectuelle puissent être imposés au taux réduit, ils doivent être associés à des immobilisations incorporelles éligibles. Celles-ci comprennent en particulier les brevets, les plans, les formules et les modèles.

## Republique tcheque

### Vue d'ensemble

Exemple d'économie plutôt jeune, la République Tchèque a introduit tant une déductibilité accrue

pour certaines dépenses de R&D qu'un système d'incitations pour des investissements dans des centres de R&D.

### Type d'encouragement fiscal de la R&D

#### Incitations fiscales en amont

L'incitation fiscale proprement dite pour les activités de R&D permet de faire valoir une déduction de 200 % à 210 % pour les dépenses de R&D éligibles. Si cette déductibilité accrue ne peut être utilisée pendant l'année correspondante, elle peut être réclamée au cours des trois années suivantes.

#### Autres incitations fiscales

La République Tchèque a introduit diverses mesures d'encouragement pour promouvoir les investissements dans des centres de R&D. Outre des subventions et des avantages, celles-ci comprennent également une exonération fiscale temporaire. Les investissements dans des équipements technologiques sont ainsi exonérés de l'impôt sur les sociétés pendant 10 années.

### Dépenses/activités de R&D éligibles

Les activités de R&D se différencient essentiellement des autres activités en ce sens qu'elles permettent d'engendrer des nouveautés ou d'apporter des clarifications aux problèmes inexplicables. La définition des activités de R&D éligibles s'apparente ici très fortement à celle du Manuel de Frascati.

Sur la base de cette définition, les dépenses énumérées ci-dessous sont considérées comme éligibles :

- les frais de personnel (y compris les cotisations aux assurances sociales) des personnes impliquées dans la R&D,
- les amortissements des actifs utilisés pour la R&D,
- les frais généraux qui sont directement liés aux activités de R&D (frais de déplacement liés aux projets, frais de matériaux, eau, frais énergétiques, etc...),
- les installations qui ont été mises en place lors de la collaboration avec des institutions publiques de R&D (dès 2014).

Alors que les dépenses liées aux activités de R&D externalisées ne peuvent être déduites, il est possible de déduire la R&D réalisée par les

clients eux-mêmes. De plus, l'activité éligible peut avoir lieu hors de la République Tchèque tant que les dépenses sont imputées au contribuable tchèque.

## États-unis

### Vue d'ensemble

Au niveau fédéral, il existe depuis 1981 un modèle incrémental de crédits d'impôts qui expire tous les trois ans environ et qui est alors constamment prorogé (rétroactivement la plupart du temps). De nombreux États membres de l'Union ont par ailleurs mis en œuvre leurs propres modèles de crédits d'impôts qui sont dans certains cas très différenciés.

### Type d'encouragement fiscal de la R&D (CIR et CII)

D'une manière générale, la plupart des dépenses de R&D éligibles sont déductibles à 100 %. En complément, les États proposent un modèle de crédit d'impôt distinct qui comporte essentiellement deux variantes de calcul. Il est d'une part possible d'obtenir un crédit d'impôt de 20 % des dépenses de R&D dépassant un montant de base spécifique. En raison des calculs complexes liés à la déductibilité des frais de R&D, le crédit d'impôt effectif ne s'élève toutefois qu'à un maximum de 6,5 % des dépenses de R&D annuelles. En guise d'alternative, il est possible de faire valoir un crédit d'impôt de 14 % sur les dépenses de R&D qui dépassent 50 % des dépenses de R&D moyennes des trois années écoulées. Dans ce cas également, le crédit d'impôt effectif maximal se monte à 9,1 % des dépenses de R&D annuelles en raison du calcul.

Outre les encouragements fédéraux, un grand nombre d'États proposent également une multitude de modèles de crédits d'impôts qui se différencient fortement les uns des autres sur certains points (p. ex. au niveau du remboursement des crédits inutilisés).

### Dépenses / activités de R&D éligibles

Par R&D éligible, s'entendent en particulier les activités qui servent à développer (davantage) les composantes dites d'affaires (« business components »). Sur la base de cette définition,

les dépenses énumérées ci-dessous sont considérées comme éligibles :

- les coûts salariaux des personnes se chargeant des activités de R&D,
- les frais de matériaux qui ont été engendrés dans le cadre de l'activité de R&D,
- 65 % des dépenses engendrées par des activités de R&D externalisées.

Pour qu'une dépense soit éligible, elle doit avoir eu lieu à l'intérieur des États-Unis. La branche d'activité n'est toutefois pas pertinente au sens de l'admissibilité.

## Chine

### Vue d'ensemble

La Chine dispose d'une multitude d'incitations fiscales pour les entreprises engagées dans la R&D. Les dépenses de R&D peuvent ainsi d'une part bénéficier d'une déductibilité accrue. Il existe d'autre part des statuts fiscaux spécifiques pour les entreprises engagées dans la R&D qui ont une influence non seulement sur l'impôt sur les sociétés mais également sur la taxe professionnelle et sur la taxe sur la valeur ajoutée.

### Type d'encouragement fiscal de la R&D

#### Incitations fiscales en amont

Dans le domaine des incitations fiscales en amont, le gouvernement chinois offre aux entreprises engagées dans la R&D la possibilité de déduire les dépenses de R&D éligibles à hauteur de 150%. Les pertes survenues en lien avec cette déductibilité accrue peuvent être comptabilisées pendant les cinq années suivantes.

#### Incitations fiscales en aval

En Chine, les entreprises engagées dans la R&D peuvent soit obtenir le statut fiscal de Advanced Technology Service Enterprise (ATSE – Entreprise de services aux technologies avancées) soit de High and New Technology Enterprise (HNTE – Entreprise de nouvelles ou de hautes technologies) si elles remplissent certains critères. Dans les deux cas, les entreprises bénéficient d'un taux d'imposition réduit de 15%. Les entreprises jouissant de ces statuts peuvent par ailleurs s'exonérer partiellement de la taxe professionnelle et de la taxe sur la valeur ajoutée qui sont dues dans le cadre de cer-

taines activités de R&D. Le statut d'ATSE offre en outre la possibilité de déduire 8 % des frais de formation du personnel au lieu des 2,5 % habituellement en vigueur aux fins de l'imposition sur les sociétés. Les entreprises dotées du statut d'HNTE et situées dans certaines zones économiques peuvent demander une exonération fiscale temporaire dès la première année bénéficiaire. Celle-ci comprend une exonération de l'impôt sur les sociétés pour les deux premières années et une exonération de 50 % pour les trois années suivantes.

### Autres incitations fiscales

Outre les incitations fiscales pour la R&D déjà présentées, les technologies éligibles peuvent être exonérées de l'impôt sur les sociétés.

### Dépenses/activités de R&D éligibles

#### Généralités

En Chine, la R&D comprend le développement de nouveaux produits, les nouveaux procédés techniques ainsi que les techniques nouvelles.

Pour qu'une activité de R&D soit éligible au sens de la déductibilité accrue, elle doit être liée au développement de nouvelles technologies, à de nouveaux procédés de fabrication ou à de nouveaux produits. Les dépenses suivantes, entre autres, sont considérées comme dépenses de R&D éligibles :

- les frais de personnel des collaborateurs de recherche,
- les dépenses d'amortissement des équipements de R&D et des immobilisations incorporelles (p. ex. les brevets, les logiciels),
- les frais relatifs aux matériaux utilisés en R&D (y compris les frais généraux y afférents tels que l'électricité, etc...),
- les dépenses pour les essais-pilotes et le développement de prototypes,
- les frais d'entretien des équipements de R&D,
- les frais liés à la R&D externalisée et confiée à des tiers sur contrat.

Pour que ces dépenses soit éligibles pour la R&D, elles doivent survenir en principe en Chine (certaines exceptions s'appliquent aux entreprises dotées du statut d'HNTE).

#### Conditions d'obtention du statut d'HNTE

Pour bénéficier du statut d'HNTE, une entreprise doit au préalable obtenir un certificat

correspondant. Celui-ci est en principe valable pour trois ans et assujéti à diverses conditions. Ces conditions concernent entre autres :

- le nombre de collaborateurs de recherche qualifiés (30 % min. du personnel de R&D doit être diplômé),
- un minimum de dépenses de R&D (au min. 3–6 % du chiffre d'affaires atteint au cours de la période de trois ans),
- le chiffre d'affaires atteint grâce au développement de nouvelles technologies (min. 60 % du chiffre d'affaires total),
- la détention de la propriété intellectuelle développée en Chine.

Ce statut n'est de plus possible que pour les entreprises dont les activités ou les produits concernent les secteurs d'application définis par le gouvernement chinois (entre autres les secteurs de l'aéronautique et de l'espace, l'industrie pharmaceutique, l'électronique grand public).

#### Conditions d'obtention du statut d'ATSE

Pour qu'une entreprise puisse obtenir le statut d'ATSE, elle doit être impliquée au moins dans un des « Advanced and New Technology Services » (services avancés et de nouvelles technologies) suivants :

- externalisation de technologies de l'information (ITO/ETI),
- externalisation de processus d'entreprises (BPO/EPE),
- externalisation de processus de la connaissance (KPO/EPC) – avec des technologies de progrès et de larges activités de R&D.

D'autres conditions sont ;

- plus de 50 % des collaborateurs disposent d'un diplôme délivré par une haute école,
- plus de 50 % du chiffre d'affaires provient de « Advanced and New Technology Services »,
- plus de 35 % du chiffre d'affaires provient d'activités de R&D réalisées pour le compte d'entreprises étrangères.

Enfin, l'entreprise doit être immatriculée et en activité dans l'une des 21 villes-modèles.<sup>30</sup>

#### Conditions d'exonération fiscale du transfert de technologies éligibles

Les conditions suivantes doivent être remplies pour que le transfert soit exonéré :

- l'entreprise à l'origine du transfert doit être domiciliée en Chine,
- les transferts aussi bien à l'intérieur du pays que vers l'étranger doivent être approuvés par les autorités compétentes.
- D'autres conditions peuvent éventuellement s'appliquer selon l'autorité en question.

De plus, la technologie devant être transférée doit relever du domaine de validité défini par le ministère des finances (MOF) et par l'administration fiscale (SAT). Celui-ci comprend entre autres :

- les technologies brevetées,
- les droits d'auteurs des logiciels informatiques,
- les produits biopharmaceutiques.

## Singapour

### Vue d'ensemble

Tout comme la Suisse, Singapour est considérée comme un pôle à l'avant-garde des sciences et de l'innovation. La recette du succès consiste à étoffer les activités de R&D publiques et à encourager les R&D privées. Singapour dispose

ainsi entre autres d'un système d'incitations fiscales en amont à plusieurs niveaux pour la promotion de la R&D.

### Type d'incitation fiscale de la R&D

Le modèle d'incitations fiscales de Singapour se base sur un dispositif de déductibilité accrue de dépenses de R&D éligibles. Différents taux sont à cet effet déterminant selon le type d'activité ou de dépense éligible. Il existe de plus une déductibilité générale des dépenses de R&D de 100 %. Au-delà, les dépenses de R&D éligibles peuvent bénéficier d'une déduction complémentaire de 50 %. Cette déductibilité complémentaire a été prorogée jusqu'en 2015 dans le budget 2014.

Par ailleurs, les dépenses de R&D spécifiques survenues lors de projets de R&D approuvés par le gouvernement sont déductibles à hauteur de 200 %. Cette forme de déductibilité des dépenses de R&D éligibles n'est actuellement possible que jusqu'en 2020.

Singapour dispose en outre du modèle dit du « crédit de productivité et d'innovation » (Productivity and Innovation Credit, ou modèle PIC). Dans le cadre de ce modèle, les entreprises



peuvent déduire les dépenses de R&D éligibles inférieures à 400'000 dollars singapouriens à hauteur de 400 %. Les PME<sup>31</sup> peuvent de plus faire valoir cette déduction sur des dépenses supplémentaires de R&D éligibles de 200'000 dollars singapouriens. Pour chaque dépense de R&D éligible qui dépasse cette somme, il est en outre possible de déduire la dépense à hauteur de 100 % ou de 150 % dès lors que les conditions sont remplies. Le modèle PIC permet également aux entreprises de convertir 60 % des 100'000 premiers dollars singapouriens de dépenses de R&D éligibles en indemnités en numéraire entre 2015 et 2018. D'une manière générale les dépenses de R&D inutilisées ne peuvent être imputées aux exercices suivants.

### Dépenses/activités éligibles

Singapour définit la R&D comme des investigations systématiques et expérimentales dans le domaine des sciences et des technologies qui impliquent des risques techniques et qui visent l'acquisition de nouvelles connaissances ou le développement de connaissances existantes. Outre les frais de R&D généralement déductibles, on compte également :

- les frais salariaux liés aux activités de R&D,
- les frais de matériaux qui ont été engendrés dans le cadre de l'activité de R&D,
- la R&D externalisée sur contrat (le donneur d'ordre est dans ce cas le bénéficiaire de la déductibilité).

Pour pouvoir bénéficier de la déduction complémentaire de 50 %, les activités de R&D doivent relever d'un catalogue prédéfini. Celui-ci recense principalement les coûts salariaux ainsi que les frais spécifiques de matériaux pour le processus de R&D. D'une manière générale, nous pouvons affirmer qu'il ne s'agit pas ici d'une définition étroite en comparaison à celle de la déductibilité générale. Dans les deux cas, l'activité de R&D doit toutefois être conduite à Singapour même (qu'elle soit externalisée sur contrat ou non ne joue aucun rôle). La double déductibilité pour les frais liés aux projets de R&D comprend entre autres :

- les coûts salariaux du personnel participant,
- les frais de matériaux qui ont été engendrés dans le cadre de l'activité de R&D,
- les frais de développement,
- les frais généraux liés au projet.

Les dépenses de R&D précédemment citées sont en principe également valables au sens de l'admissibilité pour le modèle PIC. En application de ce modèle, il est toutefois également possible de déduire des frais éligibles encourus hors de Singapour.

## Inde

### Vue d'ensemble

L'Inde offre aux entreprises engagées dans la R&D une multitude de mesures d'encouragement de la R&D dont seules une partie a recours à l'encouragement fiscal. Ces incitations font l'objet d'explications plus détaillées ci-dessous.

### Type d'encouragement fiscal de la R&D

#### Incitations fiscales en amont

Pour le moment, les dépenses de R&D éligibles sont déductibles à 100 % en Inde. Cette déductibilité générale dépend de la branche d'activité et comprend également des coûts qui surviennent avant l'intégration proprement dite de l'activité de l'entreprise. Ces coûts doivent toutefois être dans tous les cas approuvés par le « Department of Scientific and Industrial Research » (DSIR - Département de la recherche scientifique et industrielle). Pour les entreprises de certains secteurs (p. ex. les biotechnologies) ainsi que pour certaines activités (p. ex. la production de certains produits), il est possible de déduire des dépenses de R&D internes à l'entreprise à hauteur de 200 %. Ces dépenses doivent elles aussi être approuvées par le DSIR. Dans les deux cas (déductibilité de 100 % et de 200 %), les dépenses de R&D inutilisées peuvent être reportées aux années suivantes.

Une incitation fiscale supplémentaire concerne les contributions aux équipements publics ou les entreprises privées axées sur la R&D. La déductibilité de ces contributions varie entre 125 % et 200 %, selon le destinataire de la contribution et de l'autorité dans laquelle le destinataire a obtenu une autorisation.

#### Autres incitations fiscales

Outre les incitations fiscales en amont, l'Inde accorde aux entreprises des exonérations fiscales temporaires sous certaines conditions.

Selon ces conditions, les entreprises doivent réaliser des activités de R&D pour le compte de mandants étrangers ou leur en exporter les résultats et elles doivent entretenir leurs propres « unités » de R&D dans des « zones économiques spéciales » (Special Economic Zones – SEZ). Les gains ainsi réalisés lors d'activités de R&D pour le compte du mandant étranger ou par l'exportation de R&D sont intégralement exonérés de tout impôt pendant les cinq premières années et à hauteur de 50% pendant les cinq années suivantes. Si ces gains sont affectés à une réserve spécialement prévue à cet effet, ils sont exonérés pendant cinq années supplémentaires.

D'autres incitations fiscales concernent les droits de douane et les droits d'accise. L'importation de certains produits par des entreprises de R&D ou par des organismes de recherche est ainsi exonérée des droits de douane ou elle est soumise à des droits réduits. Les organismes de recherche sont exonérés des droits d'accise sur leur approvisionnement en équipements de R&D indispensables à leur activité. Enfin, il est possible en Inde d'amortir certains actifs de manière accélérée.

## Dépenses/activités éligibles

### Généralités

En Inde, la R&D comprend les activités visant à élargir les connaissances dans le domaine des sciences naturelles et de la recherche appliquée. Ces catégories regroupent le développement de nouvelles technologies et de technique, l'optimisation de produits et de procédés ainsi que l'élaboration de nouvelles méthodes d'analyse et d'essai.

Dans ces conditions, les dépenses suivantes, entre autres, sont considérées comme dépenses de R&D éligibles:

- les frais salariaux liés directement aux activités de R&D,
- les frais de matériaux liés directement aux activités de R&D,
- les dépenses liées aux études cliniques dès lors qu'une attestation officielle correspondante ait été préalablement obtenue.

En revanche, les frais généraux et administratifs ainsi que les dépenses d'amortissement ne sont pas considérés comme des dépenses

de R&D éligibles. L'activité éligible doit de plus avoir lieu en Inde même.

### Double déductibilité

La déductibilité à hauteur de 200% n'est applicable, comme indiqué précédemment, que pour certains secteurs ou certaines d'activités. Pour cela, une attestation correspondante du DSIR doit être obtenue pour chaque organisme engagé dans la R&D. Pour obtenir une telle attestation, l'organisme doit disposer de son propre personnel et tenir une comptabilité distincte.

### Déductibilité de contributions pour la R&D

Pour que les contributions à des organismes de R&D puissent bénéficier d'une déductibilité accrue, certaines conditions doivent être remplies. Il existe ainsi une déductibilité de 125%–200% pour les contributions à des organismes publics de R&D, des universités ou dans le cadre de programmes de recherche spécifiques approuvés par l'État. De plus, les contributions à des entreprises de R&D peuvent être déduites à hauteur de 125% dès lors que le destinataire :

- est immatriculé en Inde,
- est une entreprise axée sur la R&D,
- dispose d'une approbation correspondante de l'État.

### Exonération fiscale temporaire

Pour exploiter une « unité » de R&D pouvant bénéficier d'incitations fiscales dans une SEZ, elle doit être en possession d'un courrier d'approbation du « Commissaire » pour le développement (Development Commissioner). De plus, ces mesures ne concernent que les prestations de R&D qui quittent le territoire indien.

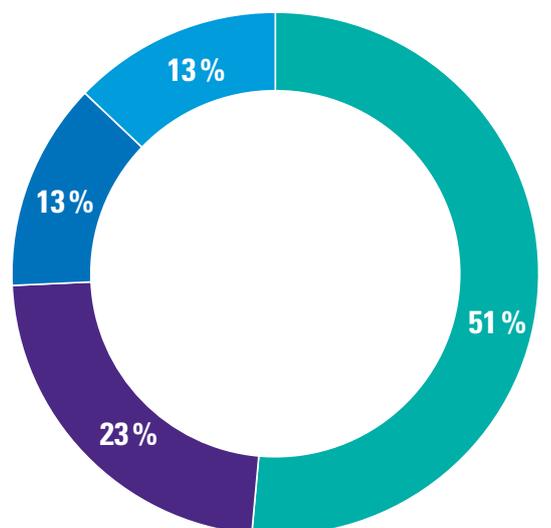
# Annexe II : Complément de l'étude

Les résultats des différentes questions qui n'ont été que brièvement évoquées au chapitre « Étude » sont présentés de manière plus précise ci-dessous.

## Informations générales concernant les entreprises participantes

Comme on peut le constater dans la présentation ci-dessous, des entreprises de toutes tailles ont participé à l'enquête (le classement est orienté selon la définition des PME de la Commission Européenne). Les grandes entreprises (avec plus de 250 emplois à plein temps) représentent toutefois la composante des participants la plus large avec une part de 51 %.

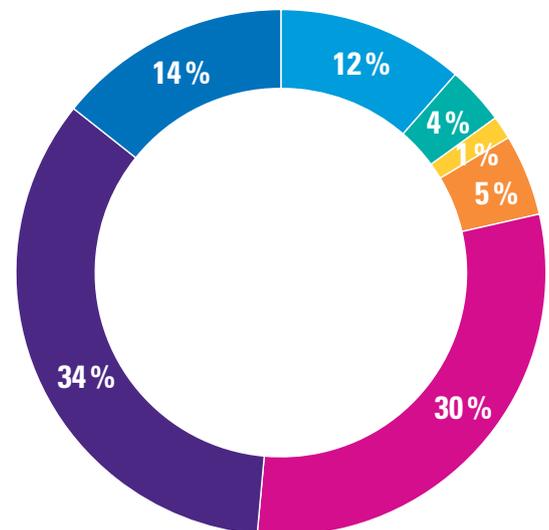
Indiquez la taille de votre entreprise compte tenu des limites (nombre de collaborateurs) de la définition d'une PME de la Commission Européenne.



Grande Moyenne Petite Très petite

Les participants évoluent essentiellement dans les biosciences (30%) et dans la production (34%).

## Dans quels secteurs évoluez-vous ?



Secteur des biens de consommation Production  
Biosciences Informatique  
Énergie et ressources naturelles Autres  
Services financiers (p. ex. banques et assurances)

En examinant les biosciences de plus près, on constate que 41 % des entreprises évoluent dans l'industrie pharmaceutique. Les 59 % restants sont également répartis sur l'industrie chimique, l'industrie médico-technologique et les biotechnologies.

## Informations sur les activités de R&D des entreprises participantes

89% des entreprises participantes sont impliquées en première lieu dans la recherche appliquée. Les 11% restants se focalisent sur la recherche fondamentale. Il convient toutefois de noter ici que les entreprises participantes sont souvent impliquées autant dans la recherche appliquée que dans la recherche fondamentale. Ces pourcentages ne décrivent d'ailleurs que l'orientation de recherche principale.

Selon les indications des participants, 65% d'entre eux disposent d'installations de R&D spécifiques. Les 35% restants pratiquent la R&D au sein d'infrastructures habituelles.

Les principaux lieux abritant ces installations de R&D se trouvent en Suisse et aux États-Unis, comme on pouvait s'y attendre et comme l'indiquait également déjà le sondage KPMG de 2011. La position croissante de la Chine comme pôle de R&D est également remarquable. 33% des entreprises participantes réalisent ainsi des activités de R&D en Chine. De plus, avec 25%, l'Allemagne est également un lieu fréquemment choisi pour abriter des activités de R&D.

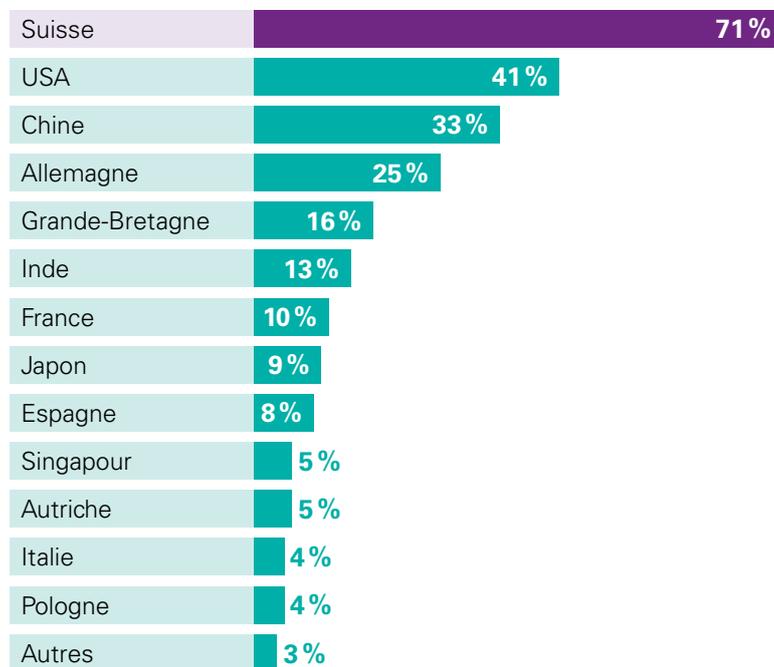
Les dépenses de R&D de 65% des entreprises interrogées sont comprises entre 1% et 15% des dépenses totales. Par ailleurs, 25% des entreprises ont indiqué que leurs dépenses de R&D représentent plus de 10% de leurs dépenses totales. Pour les 10% des entreprises interrogées restantes, les dépenses de R&D représentent moins de 1% de leurs dépenses totales.

En s'intéressant plus particulièrement à la Suisse, plus de la moitié des entreprises participantes ont indiqué que plus de 50% de leurs dépenses annuelles de R&D sont effectuées en Suisse. Seul un quart des participants effectuent moins de 10% de leurs dépenses de R&D en Suisse. Exprimées en valeurs, 39% des entreprises participantes dépensent en Suisse plus de 5 millions de francs suisses chaque année pour leur R&D. 27% des entreprises interrogées indiquent que leurs dépenses de R&D effectuées en Suisse sont comprises entre 500'000 et 5 millions de francs suisses par an. Les dépenses de R&D des 25% restants s'élèvent à moins de 500'000 francs suisses.

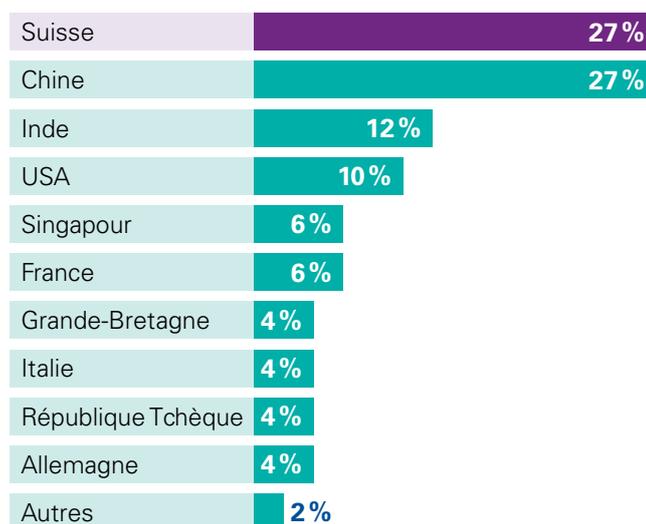
35% des entreprises interrogées ont ouvert de nouveaux centres de R&D au cours des cinq dernières années. La Suisse et la Chine ont été citées comme les lieux privilégiés pour l'implantation de nouveaux sites de R&D. Des pays tels que l'Inde, les USA, Singapour et la France sont également de plus en plus pris en considération pour l'implantation de nouveaux sites de R&D.

31% des entreprises interrogées bénéficient d'ores et déjà de mesures d'encouragement fiscales en faveur de la R&D. Avec 35%, les USA est le pays le plus cité à cet effet, suivi du Royaume Uni (25%), de la France (23%), de

### Dans quels pays se situent vos centres de R&D ?



### Où votre entreprise a-t-elle établi des centres ou des installations de R&D au cours des cinq dernières années ? (ne concerne que les entreprises qui ont effectivement construit de telles installations au cours des cinq dernières années)



l'Espagne (16%) et de la Chine (11%). 71% des entreprises participantes bénéficient principalement d'un encouragement fiscal de la R&D en amont. En revanche, seules 11% des entreprises interrogées bénéficient d'incitations fiscales en aval. Par ailleurs, 16% des participants bénéficient des deux types d'encouragements et les 2% restants bénéficient d'autres incitations fiscales pour la R&D (p. ex. d'amortissements accélérés).

# Bibliographie

- 1 Cf. p. ex. S. Dutta, B. Lanvin & S. Wunsch-Vincent (2014), Global Innovation Index 2014.
- 2 Cf. p. ex. OCDE (2013), Taxation and knowledge-based capital, in Supporting Investment in Knowledge Capital, Growth and Innovation; ou TAXUD/2013/DE315 A Study on R&D Tax Incentives, final report.
- 3 Message concernant la loi sur la réforme de l'imposition des entreprises III, BBI 2015 5081 ss. Ch. 1.1.1.1.
- 4 OCDE (2005), Manuel d'Oslo – Guidelines for Collecting and Interpreting Innovation Data, 3<sup>rd</sup> Ed.
- 5 Basé essentiellement sur l'Office fédéral de la statistique (2014), La recherche et le développement dans l'économie privée en Suisse 2012. La collecte est effectuée tous les trois ans depuis 1983 et tous les quatre ans depuis 1992.
- 6 Comprend les dépenses totales de R&D réalisées par les entreprises mêmes, c.-à-d. dans leurs propres locaux.
- 7 Cf. p. ex. S. Dutta, B. Lanvin & S. Wunsch-Vincent (2014), Global Innovation Index 2014. Ch. XXIV.
- 8 Le « résultat de l'innovation » décrit les résultats des activités d'innovation au sein de l'économie du pays.
- 9 Dans ce cas : les entreprises de moins de 100 collaborateurs.
- 10 Office fédéral de la statistique (2014), La recherche et le développement dans l'économie privée en Suisse 2012, Ch. 18.
- 11 Office fédéral de la statistique (2014), La recherche et le développement dans l'économie privée en Suisse 2012, Ch. 25.
- 12 Office fédéral de la statistique (2014), La recherche et le développement dans l'économie privée en Suisse 2012, Ch. 25.
- 13 Consulter <http://www.kti.admin.ch>.
- 14 Commission pour la technologie et l'innovation CTI, 2011, Rapport annuel de l'agence de promotion de l'innovation CTI 2010, Ch. 6.
- 15 En vue d'atténuer les conséquences du franc fort, la Confédération a limité ce montant en 2011 et 2012 à un total de 20 millions de CHF ; cf. Département fédéral de l'économie, Communiqué de presse du 16 février 2011.
- 16 Office fédéral de la statistique (2014), La recherche et le développement dans l'économie privée en Suisse 2012, Ch. 42.
- 17 Office fédéral de la statistique (2014), La recherche et le développement dans l'économie privée en Suisse 2012, Ch. 6.
- 18 Message concernant l'initiative populaire « contre l'immigration de masse » du 7 décembre 2012, BBI 2013 291 ss.
- 19 Cf. Motion Noser/fraction libérale du 17.12.2008; Motion Hurter du 19.3.2010.
- 20 Par exemple la France, le Royaume Uni, la République Tchèque, la Chine, l'Inde, Singapour, les États-Unis, l'Espagne ou le Canada ; cf. Ch. 5, Encouragement fiscal de la R&D à l'étranger.
- 21 Cf. A. Müller / R. Gramigna / T. Linder, Forschungsstandort Schweiz – mehr Attraktivität durch steuerliche Anreize, Konkreter Vorschlag für die Einführung von steuerlichen Fördermassnahmen, in: Der Schweizer Treuhänder, 2008/10, Ch. 803 ss
- 22 OCDE (2002), Manuel de Frascati – Proposed Standard Practice for Surveys on Research and Experimental Development.
- 23 OCDE (2005), Manuel d'Oslo – Guidelines for Collecting and Interpreting Innovation Data, 3<sup>rd</sup> Ed., Ch. 31 ss.
- 24 Commission Européenne (2015), A Study on R&D Tax Incentives – Final Report, Working Paper N. 52, Ch. 91 ss
- 25 Informations complémentaires à ce sujet dans l'Annexe II.
- 26 Commission Européenne (2006), La nouvelle définition des PME - Guide de l'utilisateur et modèle de déclaration.
- 27 Un système qui prévoit un « Tracking and Tracing » (la traçabilité et le suivi de certaines dépenses de R&D) doit plutôt être rejeté car il conduit à des dépenses disproportionnées auprès des contribuables et des autorités.
- 28 Cf. Projet d'Art. 24a II LHID.
- 29 BBI 2015 5100 Ch. 1.2.5.
- 30 Beijing, Tianjin, Shanghai, Chongqing, Dalian, Shenzhen, Guangzhou, Wuhan, Harbin, Chengdu, Nanjing, Xi'an, Jinan, Hangzhou, Hefei, Nanchang, Changsha, Daqing, Suzhou, Wuxi et Xiamen.
- 31 Sous cette catégorie se trouvent des entreprises dont le chiffre d'affaires annuel est inférieur à 100'000 dollars singapouriens et qui emploient moins de 200 collaborateurs.
- \* Les auteurs remercient sincèrement Joshua Lehmann pour son précieux soutien.

# Contact

Pour des informations complémentaires :

## **Stefan Kuhn**

Associé

Head of Corporate Tax

**T:** +41 58 249 54 14

**E:** stefankuhn@kpmg.com

## **Janick Pochon**

Director

Corporate tax

**T:** +41 58 249 46 45

**E:** jpochon@kpmg.com

[www.kpmg.ch](http://www.kpmg.ch)

[kpmg.com/socialmedia](http://kpmg.com/socialmedia)



[kpmg.com/app](http://kpmg.com/app)



L'information contenue ici est de nature générale et ne prétend en aucun cas s'appliquer à la situation d'une personne physique ou morale quelconque. Même si nous mettons tout en œuvre pour fournir une information précise en temps opportun, nous ne pouvons pas garantir que cette information est fidèle à la réalité au moment où elle est reçue ou qu'elle continuera de l'être à l'avenir. Cette information ne saurait être exploitée sans un conseil professionnel basé sur une analyse approfondie de la situation en question.

© 2016 KPMG SA est une filiale de KPMG Holding SA, elle-même membre du réseau KPMG d'entreprises indépendantes rattachées à KPMG International Cooperative ("KPMG International"), une personne morale suisse. Tous droits réservés.