



Nathalie Pellanda Gaud

***IP box*, une alternative aux statuts
fiscaux en Suisse ?**

**Mémoire sous la direction du
Prof. Jean-Frédéric Maraia**

18 septembre 2014

I. Résumé

Depuis 2005, la Suisse et l'UE ont un différend fiscal sur certains statuts fiscaux suisses, essentiellement à cause de l'imposition privilégiée des revenus de source étrangère (*ring-fencing*). L'UE estime que ces statuts fiscaux sont incompatibles avec l'accord de libre-échange signé entre la Suisse et la CE en 1972. Après une tentative de compromis avortée, un dialogue a été ouvert avec l'UE en 2012 afin de mettre fin à ce différend.

Les discussions concernant la fiscalité des entreprises au niveau international se sont intensifiées ces dernières années à cause de la crise financière. Diverses initiatives menées par l'OCDE (Forum sur les pratiques fiscales dommageables, parution du rapport de l'OCDE en 2013 concernant l'érosion de la base d'imposition et transfert des bénéficiaires (*BEPS*) et de son plan d'action) et par la CE (plan d'actions contre la fraude et l'évasion fiscale) confirment cette tendance. Toutes ces initiatives affirment la volonté des Etats de mettre fin à l'exploitation des faiblesses de la fiscalité internationale et de limiter la marge de manœuvre des multinationales.

L'UE et l'OCDE ont établis ces dernières années des principes directeurs afin de contrer les pratiques fiscales dommageables des pays membres ou non membres. D'un autre côté, l'UE a la compétence de déterminer si une mesure fiscale est constitutive ou non d'une aide d'Etat pouvant fausser la concurrence au sein du marché commun. La CE et la CJE se sont également penchées de nombreuses fois sur la problématique des aides d'Etat dommageables dans le cadre de la fiscalité des entreprises, il en découle ainsi une jurisprudence abondante.

Face aux critiques de l'UE et à la tendance internationale, la Suisse n'a nul autre choix que d'adapter son système fiscal afin de conserver son attractivité et sa compétitivité et de ne pas faire l'objet de mesures de rétorsion de la part de l'UE ou de se retrouver sur la liste des paradis fiscaux. Pour ce faire, le DFF et les cantons ont constitué un organe de pilotage ayant pour mission d'établir les bases de la Réforme de l'imposition des entreprises III. Les objectifs stratégiques de la RIE III sont (1) d'améliorer l'acceptation internationale du système fiscal suisse tout en préservant et renforçant la compétitivité de la place économique suisse, (2) régler le différend fiscal avec l'UE et (3) assurer une situation budgétaire saine de la Confédération et des cantons.

Un des axes proposés par l'organe de pilotage est de mettre en place, notamment, une imposition privilégiée des revenus de licences en Suisse afin de remplacer partiellement les statuts fiscaux cantonaux qui vont être prochainement abolis dans le cadre de la résolution du différend entre la Suisse et l'UE.

A ce jour, la Suisse ne connaît pas d'imposition spécifique pour les revenus de PI, hormis le canton de Nidwald qui a mis en place une *IP box* dans sa loi cantonale en 2008. Certains cantons octroient aux sociétés de gestion de PI un statut de société auxiliaire pour autant qu'un certain nombre de conditions soient remplies.

Ces dernières années, divers Etats européens ont mis en place des *IP boxes* plus ou moins restrictives ou larges avec des modalités différentes. Certaines de ces *IP boxes* ont fait l'objet d'une revue de la CE quant à leur qualification en tant qu'aides d'Etat. Le Forum sur les pratiques fiscales dommageables est actuellement en train d'examiner les régimes d'*IP box* européens. Les résultats devraient être dévoilés d'ici la fin de l'année.

L'organe de pilotage de la RIE III a analysé et proposé dans son rapport de décembre 2013 un projet des versions envisageables (*IP box* restrictive, large ou complète) de l'*IP box* suisse au vu de la situation internationale prévalant à ce jour. Les avantages et les inconvénients des versions possibles sont également mis en avant dans le rapport. Malheureusement, il n'existe pas de solution toute faite pour la Suisse, l'*IP box* suisse ne peut pas être une copie conforme des régimes applicables en Europe car il convient de tenir compte des particularités de la Suisse et du tissu économique des sociétés établies dans les différents cantons. L'*IP box* est certes une solution partielle à la suppression des statuts fiscaux cantonaux mais il est clair que d'autres mesures seront nécessaires afin d'éviter de voir les entreprises au bénéfice actuellement de statuts fiscaux quitter la Suisse. Une baisse des taux d'imposition semble se profiler comme une solution permettant aux cantons avec de nombreuses sociétés au bénéfice de statuts fiscaux de rester compétitifs.

Il était prévu qu'un projet de loi destiné à la consultation soit rédigé pour cet automne. Tout semble faire croire que les contours définitifs de l'*IP box* suisse ne seront fixés qu'après les résultats de l'examen des régimes des *IP boxes* européennes par le Forum sur les pratiques fiscales dommageables et de l'examen des premières

mesures/recommandations du plan d'action *BEPS* qui viennent d'être publiées par l'OCDE.

II. Plan sommaire

1. Introduction
2. Les développements internationaux en matière d'imposition des entreprises
3. Travaux de la Commission européenne / Réglementation au niveau européen dans le domaine de la fiscalité des entreprises / Arrêts de la Cour de justice européenne en matière d'aides d'Etat (Arrêts Gibraltar)
4. Traitement fiscal actuel en Suisse des revenus de licences
5. Traitement fiscal privilégié en Europe des revenus de licences – Régimes d'*IP box*
6. Traitement fiscal privilégié en Suisse des revenus de licences, une alternative aux statuts fiscaux en Suisse ?
7. Conclusion

1. Introduction

Les régimes fiscaux privilégiés applicables au niveau cantonal/communal¹ font l'objet depuis de longues années de fortes critiques de la part de l'Union européenne (ci-après « UE ») et de l'Organisation de coopération et de développement économique (ci-après « OCDE »). L'UE sous la pression du G20 a récemment intensifié ses efforts et a fait de la fiscalité des entreprises une de ses priorités. Cette tendance a été confirmée par la publication du rapport *BEPS* et de son plan d'action en 2013.

Face à l'inévitable suppression des statuts fiscaux cantonaux en Suisse et au climat fiscal international tendu notamment à cause de la crise financière, la Suisse n'a nul autre choix que de repenser son système fiscal afin de rester un lieu d'implantation attractif pour les sociétés et d'éviter de se retrouver sur une liste noire des paradis fiscaux ou d'être exposée à des mesures de sanctions de la part de l'UE².

Dans le cadre de la 3^{ème} réforme de l'imposition des entreprises (ci-après « RIE III »), la Confédération a pris en main ce dossier en proposant des mesures de remplacement qui respectent les critères suivants : (1) compatibilité et acceptabilité d'un point de vue européen et international des modèles fiscaux alternatifs, (2) attractivité économique afin de préserver la capacité concurrentielle de la place fiscale suisse et (3) préservation du financement des dépenses publiques en Suisse. Un des axes prioritaires de cette réforme est l'encouragement de l'innovation et de la recherche et développement (ci-après « R&D »). Plus particulièrement, une des mesures proposées par l'organe de pilotage de la RIE III consiste à remplacer les statuts fiscaux par notamment l'imposition privilégiée des revenus de licences.

L'objet de ce mémoire est dans un premier temps d'appréhender le climat fiscal international et de comprendre les pressions internationales auxquelles fait face la Suisse. Dans un deuxième temps, nous nous intéresserons aux travaux de la Commission européenne (ci-après « CE ») et de la réglementation actuelle au niveau européen dans le

¹ Statuts fiscaux visés : statut de société holding, statut de société auxiliaire ou mixte, statut de société d'administration (ou de domicile), la réduction pour participations, les *finance branches*, les sociétés principales et les exonérations fiscales accordées dans le cadre de la politique régionale.

² Les sanctions pourraient notamment consister à la résiliation de convention de double imposition (Matteotti et Roth).

domaine de la fiscalité des entreprises. Dans un troisième temps, nous définirons le traitement fiscal actuel en Suisse des revenus de licences, avant de se pencher sur le traitement fiscal privilégié des revenus de licences dans certains Etats européens. Ensuite, nous analyserons les propositions de la RIE III en matière d'*IP box* avant de conclure le mémoire par une dernière partie qui sera consacrée à une critique et appréciation personnelle de la version de *IP box* que la Suisse devrait mettre en place.

2. Les développements internationaux en matière d'imposition des entreprises

2.1. Climat fiscal international et situation de la Suisse

Depuis 2005, la Suisse et l'UE ont un différend fiscal concernant certains régimes fiscaux cantonaux/communaux. L'UE estime que ces statuts fiscaux sont incompatibles avec l'accord de libre-échange signé entre la Suisse et la CE en 1972 (ci-après « ALE ») car ils constituent des aides d'Etat³. L'interprétation de l'ALE a toujours été réfutée par la Suisse car selon elle l'ALE se limite à régir la concurrence transfrontalière de marchandises⁴. Après l'échec en 2009 d'un compromis avec l'UE en raison de l'opposition de certains Etats membres, l'UE a revu sa stratégie et exigé de la Suisse qu'elle adopte le code de conduite de l'UE en matière d'imposition des entreprises. Dans le cadre de l'application de son code de conduite, l'UE conclut que les statuts fiscaux de société holding, de société de domicile et de société auxiliaire constituent une concurrence fiscale dommageable⁵.

La Suisse ne faisant pas partie de l'UE, elle n'est pas sujette à la loi européenne. Néanmoins, afin de préserver sa position, ses relations au sein de l'UE et d'éviter de figurer sur la liste noire des paradis fiscaux, le Conseil fédéral a accepté, en juillet 2012, d'ouvrir un dialogue avec l'UE afin de mettre fin à ce différend. La Confédération n'est toutefois pas pour autant disposée à adopter le code de conduite dans son ensemble mais uniquement à discuter des pratiques fiscales jugées comme dommageables d'après l'interprétation de l'UE. En novembre 2012, l'OCDE a décidé de son côté d'examiner de

³ Art. 23 al. 1 iii de l'ALE de 1972 : « sont incompatibles avec le bon fonctionnement de l'accord, dans la mesure où ils sont susceptibles d'affecter les échanges entre la Communauté et la Suisse : (...) toute aide publique qui fausse ou menace de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions ». Décision CE du 13 février 2007

⁴ Article économie suisse

⁵ Les régimes fiscaux dans le viseur de l'UE sont constitutifs d'une pratique fiscale dommageable car les bénéfices générés en Suisse et à l'étranger sont imposés de manière différente (*ring-fencing*).

manière approfondie cinq régimes fiscaux suisses⁶ au sein d'un Forum sur les pratiques fiscales dommageables.

En parallèle, un plan d'actions contre la fraude et l'évasion fiscale est adopté par la CE le 6 décembre 2012. La CE y donne des recommandations concernant d'une part la planification fiscale agressive et d'autre part les normes minimales de bonne gouvernance à appliquer par les pays tiers⁷.

En février 2013, l'OCDE émet un rapport nommé *BEPS*⁸ (*Base Erosion and Profit Shifting*) visant à mettre fin à la planification fiscale agressive pratiquée par les multinationales et instaurer une concurrence fiscale aussi loyale que possible entre les Etats. Un plan d'actions est également publié dans la foulée et met en avant différentes mesures avec un calendrier très ambitieux.

Toutes les initiatives menées par ces différents groupes confirment la tendance au niveau international et la volonté des Etats qui cherchent à limiter la marge de manœuvre des multinationales dans le domaine de la fiscalité des entreprises et l'exploitation des faiblesses de la fiscalité internationale.

2.2. Organisation de projet de la Confédération et des cantons chargée de la 3^{ème} réforme de l'imposition des entreprises

Face à la critique internationale, en septembre 2012, le Conseil fédéral (ci-après « CF ») a chargé le Département fédéral des finances (ci-après « DFF ») de poursuivre ses travaux dans le domaine du droit de l'imposition des entreprises avec les cantons et les milieux économiques. Le DFF et les cantons ont ainsi constitué un organe de pilotage ayant pour mission d'établir les bases de la RIE III tout en considérant bien évidemment le dialogue en cours avec l'UE⁹.

⁶ Il s'agit du statut de société holding, de société de domicile, de société auxiliaire, de société principale et des exonérations fiscales accordées dans le cadre de la politique régionale.

⁷ La CE exige que les Etats membres imposent aux pays tiers les normes fiscales de l'UE, y compris l'adoption de son code de conduite en matière de fiscalité des entreprises et l'abolition de pratiques conduisant à une non-imposition internationale.

⁸ Vise les sources d'érosion de la base d'imposition, tels que par exemple : la double non-imposition, l'abus de traités, l'évasion fiscale, les instruments hybrides, le financement intragroupe, les régimes fiscaux dommageables, etc.

⁹ Communiqué DFF du 19.12.2013

Les objectifs stratégiques du CF sont, d'abord, d'améliorer l'acceptation internationale du système fiscal suisse tout en préservant et renforçant la compétitivité de la place économique suisse et d'autre part de régler le différend fiscal avec l'UE tout en assurant une situation budgétaire saine de la Confédération et des cantons.

Un rapport intermédiaire a été rendu par l'organe de pilotage en mai 2013, présentant les orientations fiscales et financières à implémenter dans le cadre de la RIE III. Les premières propositions tiennent bien évidemment compte que les mesures envisagées doivent être euro compatibles¹⁰. Une procédure de consultation¹¹ a été menée par le DFF auprès des cantons et des milieux économiques – celle-ci a montré que les grandes lignes du projet présenté étaient acceptées par ces parties. Suite à la consultation, l'organe de pilotage a approfondi ses travaux et a émis le 11 décembre 2013 son rapport final sur les mesures visant à renforcer la compétitivité fiscale de la Suisse¹². Le rapport examine une série de mesures envisageables et émet des recommandations quant à la mise en œuvre de certaines des mesures proposées¹³. L'organisation de projet recommande notamment d'introduire une taxation privilégiée des revenus de licences (*licence box*) et de continuer à examiner la mise en place d'un modèle d'impôt restreint portant sur le bénéfice corrigé des intérêts¹⁴. En outre, elle conseille de supprimer le droit de timbre d'émission, d'approfondir l'examen lié à l'impôt sur le capital et enfin elle recommande aux cantons de baisser leur taux d'impôt sur le bénéfice si cela s'avère nécessaire. En ce qui concerne les mesures budgétaires, l'organe de pilotage recommande de s'en tenir au système de la péréquation financière nationale, sous réserve d'adaptations nécessaires en fonction de la réforme finale¹⁵.

Le CF a pris connaissance de ce rapport et a lancé une audition auprès des cantons et des milieux économiques. La Conférence des directrices et des directeurs cantonaux des finances (ci-après « CDF ») a rendu son avis sur le rapport de l'organe de pilotage du 11 décembre 2013 au CF en date du 4 février 2014¹⁶. Par communiqué de presse du 5 février

¹⁰ Les mesures envisagées ne doivent pas être qualifiées d'aides d'Etat, ni de pratique fiscale dommageable.

¹¹ Les résultats ont été évalués et publiés sur internet le 30 octobre 2013 (34 prises de position ont été envoyées entre le 18 juin et le 31 août 2013).

¹² Rapport organe de pilotage

¹³ Communiqué DFF du 19.12.2013

¹⁴ Instruments utilisés par plusieurs pays membres de l'OCDE.

¹⁵ Communiqué DFF du 19.12.2013

¹⁶ Rapport CDF

2014¹⁷, la CDF a confirmé la nécessité de réformer la fiscalité des entreprises et a présenté ses préférences provisoires sur le projet. La CDF estime dans son rapport qu'il est indispensable « d'introduire rapidement des solutions de « *boxes* » »¹⁸. La majorité des parties consultées est de l'avis que l'introduction d'une *licence box* doit être également examinée au niveau fédéral¹⁹. A cet effet, elle souligne que les droits incorporels éligibles doivent être clairement définis afin d'assurer la sécurité du droit et de minimiser les effets d'aubaine. En outre, la Conférence juge que le système des *boxes* et ses modalités doivent être introduits dans la LHID de manière contraignante. La majorité des parties consultées est de l'avis « qu'en cas de doute sur la portée des nouveaux standards internationaux, les solutions de « *boxes* » sont à interpréter de manière plutôt restrictive »²⁰.

Le 10 avril 2014 le rapport sur la consultation²¹ portant sur le rapport de l'organe de pilotage de la RIE III a été rendu. Le CF a pris connaissance des résultats de la consultation des cantons. Dans l'ensemble, les cantons soutiennent l'orientation stratégique proposée par l'organisation de projet²². En effet, les participants à la consultation, notamment :

- (1) sont favorables à la suppression des statuts fiscaux ;
- (2) sont d'accord d'examiner plus en détail l'imposition partielle des produits de licences et d'introduire cette mesure rapidement ;
- (3) approuvent les mesures de compensation financières verticales et s'accordent sur le fait que la compensation financière à l'échelon de la Confédération doit être traitée dans le projet destiné à la consultation.

Le DFF est maintenant en charge d'élaborer un projet de loi destiné à la consultation. La consultation devrait être ouverte d'ici à l'automne 2014.

2.3. Dialogue fiscal entre la Suisse et l'UE

Le 1^{er} juillet 2014, le secrétaire d'Etat suisse et son homologue européen ont paraphé une déclaration conjointe²³ pour conclure le dialogue initié entre la Suisse et l'UE depuis

¹⁷ Communiqué CDF

¹⁸ Communiqué CDF

¹⁹ Rapport CDF, page 2, 4.1

²⁰ Rapport CDF, page 2, 4.1

²¹ La consultation comprenait 10 questions sur les mesures fiscales et financières envisagées dans le cadre de la RIE III.

²² Communiqué DFF du 30.04.2014 ; Consultation Etat-major de la législation

²³ Les commissions parlementaires compétentes et les cantons seront informés et le CF devra se prononcer sur la signature de la déclaration.

2005²⁴. Le CF y confirme son intention d'abroger dans le cadre de la RIE III certains régimes fiscaux prévoyant un traitement différencié (*ring-fencing*) entre les revenus suisses et étrangers²⁵. En outre, le CF s'engage à ce que les nouvelles mesures fiscales soient conformes aux normes internationales. En contrepartie, le Conseil ECOFIN accepte de supprimer les éventuelles mesures de rétorsion prises dès que les régimes fiscaux seront abrogés²⁶. Toutefois, il convient de relever que le protocole d'accord qui sera prochainement signé par le CF et l'UE prévoit la possibilité « d'adopter unilatéralement des contre-mesures à l'encontre de nouveaux régimes »²⁷. Un accord final sera signé lors de la réunion conjointe des ministres européens des Finances et ceux de l'Association de libre-échange le 14 octobre prochain²⁸.

3. Travaux de la Commission européenne / Réglementation au niveau européen dans le domaine de la fiscalité des entreprises / Arrêts de la Cour de justice européenne en matière d'aides d'Etat (Arrêts Gibraltar)

3.1. Code de conduite édicté par l'UE en matière d'imposition des entreprises

Le code de conduite vise à combattre la concurrence fiscale dommageable dans le cadre de l'imposition des entreprises. Ce code édicte les normes minimales de bonne gouvernance applicables aux Etats membres de l'UE. Le code n'est pas un instrument juridiquement contraignant mais contient incontestablement une dimension politique. En adoptant ce code de conduite, les Etats membres s'engagent à (1) éliminer les mesures fiscales existantes qui engendrent une concurrence fiscale dommageable²⁹ et (2) s'abstenir d'introduire toute nouvelle mesure pouvant résulter à une situation de concurrence fiscale dommageable (c'est-à-dire procéder au gel de ce type de mesures)³⁰. Les critères **alternatifs** pour qualifier une mesure fiscale de mesure potentiellement dommageable³¹ ont été présentés dans les conclusions du Conseil ECOFIN le 1^{er} décembre 1997³² et sont les suivants :

²⁴ Communiqué CS du 20.06.2014 ; Communiqué CS du 01.07.2014

²⁵ Il s'agit du statut de société de domicile, de société auxiliaire, de société holding, de société principale et de *Swiss finance branch*.

²⁶ Communiqué CS du 1.07.2014

²⁷ Le Temps 20.06.2014

²⁸ Le Temps 17.09.2014

²⁹ Conclusions du Conseil ECOFIN du 1^{er} décembre 1997, C 2/4 D

³⁰ Conclusions du Conseil ECOFIN du 1^{er} décembre 1997, C 2/4 C

³¹ Le code de conduite « vise les mesures fiscales législatives, réglementaires et administratives ayant, ou pouvant avoir, une incidence sensible sur la localisation des activités économiques au sein de l'Union » (site *web* UE).

³² Conclusions du Conseil ECOFIN du 1^{er} décembre 1997, C 2/3 B ; Rapport organe de pilotage, p.22

- Niveau d'imposition effectif nettement inférieur au niveau général du pays concerné ;
- facilités fiscales applicables uniquement aux non-résidents ou pour des transactions conclues avec des non-résidents (*ring-fencing*) ;
- incitations fiscales en faveur d'activités qui n'ont pas trait à l'économie locale, de sorte qu'elles n'ont pas d'impact sur l'assiette fiscale nationale ;
- octroi d'avantages fiscaux même en l'absence d'activité économique réelle et d'une présence économique substantielle ;
- règles pour la détermination des bénéficiaires des entreprises faisant partie d'un groupe multinational divergent des normes généralement admises au niveau international, notamment celles approuvées par l'OCDE ;
- manque de transparence des mesures fiscales.

Un groupe « code de conduite » a été formé en 1998 et avait pour objectif d'évaluer les mesures fiscales susceptibles de qualifier de mesure fiscale dommageable. Un rapport de ce groupe a été rendu en 1999³³ et 66 mesures fiscales incluant des éléments dommageables ont été identifiées³⁴. Les Etats membres ou non-membres en question ont soit déjà remplacé ou révisé ces mesures, soit, sont toujours en train de le faire. Le groupe s'occupe maintenant de s'assurer du respect du « gel » des mesures et de la mise en œuvre du démantèlement des mesures identifiées et jugées dommageables³⁵.

3.2. Aides d'Etat à caractère fiscal

Les Etats membres de l'UE ne sont pas autorisés à verser des aides d'Etat aux entreprises en vertu du droit européen de la concurrence³⁶, sous réserve de quelques exceptions³⁷ et des aides d'Etat discrétionnaires³⁸. La CE s'est engagée dans son code de conduite en matière d'imposition des entreprises à publier des lignes directrices³⁹ pour l'application des règles relatives aux aides d'Etat.

³³ Rapport groupe code de conduite

³⁴ 40 mesures fiscales provenant des Etats membres, 23 dans des territoires dépendants ou associés et 3 à Gibraltar.

³⁵ Site *web* UE

³⁶ Volonté de la CE de conserver une situation équitable au profit des activités entrepreneuriales dans le marché commun.

³⁷ Aides d'Etat à caractère social ou en cas de catastrophes naturelles ou d'événements exceptionnels.

³⁸ Aides pour des régions sous-développées ou aides relatives à des projets importants européens (économie d'énergie, domaine de la R&D, etc.).

³⁹ Lignes directrices adoptées par la Commission le 11 novembre 1998 selon la Communication 98/C 384/03, p. 3.

Les mesures fiscales des Etats membres doivent être conformes aux règles de la CE en matière d'aides d'Etat. Le traité sur le fonctionnement de l'UE prévoit à son article 107⁴⁰ : « sont incompatibles avec le marché commun, dans la mesure où elles affectent les échanges entre Etats membres, les aides accordées par les Etats ou au moyen de ressources d'Etat sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions ».

Une mesure fiscale est incompatible avec le marché commun si les quatre conditions⁴¹ suivantes sont remplies **cumulativement** :

- ✓ « la mesure doit entraîner un transfert de ressources publiques ;
- ✓ la mesure procure un avantage économique évident au bénéficiaire ;
- ✓ la mesure doit déployer un effet sélectif, autrement dit elle doit accorder à certaines entreprises ou branches de production un avantage propre à créer une distorsion de la concurrence. Ce critère permet de distinguer une aide d'Etat d'une mesure générale qui touche toutes les entreprises dans la même mesure ;
- ✓ la mesure doit avoir un effet (négatif) potentiel sur le fonctionnement de la concurrence et des échanges entre les Etats membres. De l'avis de la Commission, les subventions de faible montant n'affectent pas ce fonctionnement, ce qui a conduit à mettre en œuvre la règle «de minimis»⁴².

Dans certaines situations particulières⁴³, les mesures fiscales remplissant les conditions susmentionnées peuvent être considérées comme compatibles avec le marché commun. La CE est compétente pour déterminer si une aide d'Etat est compatible ou non avec le Traité sur le fonctionnement de l'UE (ci-après « TFE »)⁴⁴. La CE a publié divers règlements, lignes directrices, documents cadre en matière d'aides d'Etat⁴⁵, dont notamment une communication sur l'application des règles en matière d'aides d'Etat applicables aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises⁴⁶.

Les travaux relatifs au code de conduite sur l'imposition des entreprises et l'examen des mesures fiscales selon les dispositions relatives aux aides d'Etat poursuivent un objectif

⁴⁰ Traité fonctionnement UE

⁴¹ Ces critères découlent de la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes (Rapport CF Aides d'Etat p.9).

⁴² Rapport CF Aides d'Etat, p. 9

⁴³ Art. 87 al. 2 et 3 TCE

⁴⁴ Art. 88 al. 1 TCE

⁴⁵ Rapport CF Aides d'Etat, p. 15

⁴⁶ Communication 98/C 384/03

commun qui vise à réduire les distorsions de la concurrence sur le marché intérieur européen.

Les critères de l'article 107 du TFE et du code de conduite sont similaires mais ne se recoupent pas pour autant. En effet, une mesure qualifiée de mesure dommageable au sens du code de conduite n'implique pas nécessairement que cette mesure soit également constitutive d'une aide d'Etat. La situation opposée (mesure considérée comme une aide d'Etat ne signifie pas forcément qu'elle soit incompatible avec le marché intérieur de l'UE) est également valable. Il convient donc de vérifier les conditions de qualification de chacune de ces deux notions.

3.3. Forum à l'encontre des pratiques fiscales dommageables – OCDE

Depuis 1998, l'OCDE mène également de son côté une action⁴⁷ afin de mettre un terme aux pratiques fiscales dommageables. Suite à la publication en 1998 d'un rapport dénommé « Concurrence fiscale dommageable – Un problème mondial »⁴⁸, l'OCDE a créé un groupe, le Forum sur les pratiques fiscales dommageables qui est chargé d'examiner (1) les pratiques fiscales dommageables existant au sein des pays membres de l'OCDE, (2) les paradis fiscaux et (3) la participation des pays non-membres de l'OCDE.

Comme l'UE, l'OCDE⁴⁹ a établi des principes directeurs afin de contrer les pratiques fiscales dommageables. Ces principes⁵⁰ prévoient :

- ✓ l'abstention d'adopter de nouvelles mesures dommageables ;
- ✓ l'examen des mesures existantes pour déterminer les mesures dommageables et mettre fin à ces mesures.

Quatre facteurs essentiels permettent d'identifier un régime fiscal dommageable :

- (1) le taux d'imposition effectif imposé par le régime sur les revenus considérés est faible ou nul ;
- (2) le régime est cantonné. Par exemple, le régime peut explicitement ou implicitement, interdire aux contribuables résidents d'en bénéficier ou les entreprises qui bénéficient

⁴⁷ L'action se concentre sur les activités mobiles sur le plan géographique telles que les activités financières et les activités de services.

⁴⁸ OCDE, Concurrence fiscale dommageable

⁴⁹ L'OCDE s'efforce de faire participer les pays non-membres de l'OCDE à ses travaux sur les pratiques fiscales dommageables. En outre, l'OCDE essaye de convaincre les pays considérés comme des paradis fiscaux à adhérer aux principes de transparence et d'échange de renseignements.

⁵⁰ OCDE, Concurrence fiscale dommageable, p. 29 et 30

du régime peuvent se voir interdire, expressément ou non, d'opérer sur le marché national⁵¹.

- (3) le fonctionnement du régime n'est pas transparent ;
- (4) le pays qui applique ce régime ne procède pas à un véritable échange de renseignements avec les autres pays.

Afin de préciser la notion d'imposition **sélective**, une note d'application⁵² a été publiée par l'OCDE et il en ressort les remarques suivantes⁵³ : une imposition sélective est reconnue si :

- ✓ la loi fiscale prévoit une imposition privilégiée seulement pour les sociétés étrangères ;
- ✓ des critères légaux/administratifs interdisent aux nationaux de bénéficier de cette imposition privilégiée ;
- ✓ une imposition privilégiée n'est octroyée uniquement pour des activités commerciales exercées à l'étranger ;
- ✓ des *rulings* ne sont octroyés que pour des activités à l'étranger.

A contrario, une imposition sélective n'est pas reconnue si :

- ✓ des sociétés nationales peuvent bénéficier d'une imposition préférentielle indépendamment du fait qu'une entreprise nationale en profite aussi effectivement ;
- ✓ certains revenus sont privilégiés indépendamment de leur source.

Pour qu'un régime fiscal qualifie de mesure potentiellement dommageable, il est d'abord indispensable que le 1^{er} critère essentiel, soit un taux d'imposition effectif nul ou peu élevé, soit rempli, ensuite le régime doit conduire effectivement à des conséquences économiques néfastes⁵⁴.

En décembre 2013, le Conseil ECOFIN a décidé qu'il procéderait à la revue de neuf régimes européens visant la taxation privilégiée des revenus de propriété intellectuelle afin d'assurer un traitement équitable au sein de l'Europe et de décider si de tels régimes promeuvent une réelle activité économique ou permettent plutôt le transfert de bénéfice. Le Conseil avait prévu initialement de réaliser cette revue dans un délai de 6 mois, soit d'ici

⁵¹ OCDE, Concurrence fiscale dommageable, p. 30

⁵² OCDE, *Consolidated Application Note*, p. 20 ss

⁵³ OCDE, *Consolidated Application Note*, p. 20 ss

⁵⁴ Rapport organe de pilotage, p. 22

au 30 juin 2014. Lors du dernier Conseil ECOFIN⁵⁵ en juin dernier, les ministres ont conclu qu'il convenait d'examiner toutes les *patent boxes* au sein de l'UE y compris celles déjà évaluées ou prises en compte précédemment, d'ici à la fin 2014, afin d'assurer la cohérence avec le principe d'égalité de traitement, y compris dans le contexte des développements internationaux, notamment ceux en rapport avec l'initiative *BEPS* de l'OCDE.

3.4. Rapport de l'OCDE concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfice (*BEPS*)

L'OCDE a publié en février 2013 un nouveau rapport qui vise une profonde redéfinition des règles fiscales internationales⁵⁶. Le projet de l'OCDE « cherche notamment à déterminer si, et pourquoi, l'attribution de bénéfices imposables est allouée à des endroits différents de ceux où l'activité économique se déroule effectivement »⁵⁷. L'objectif de l'OCDE est de lutter contre la planification fiscale agressive et de ses effets. Le rapport fait état d'un certain nombre de constatations : double non-imposition, l'abus des traités, l'évasion fiscale, le financement intragroupe, les régimes fiscaux préférentiels dommageables, etc.

Lors du sommet du G20 en juillet 2013, l'OCDE a publié son plan d'actions pour lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. A cet effet, le plan d'actions recense 15 actions à entreprendre dans un délai de 18 à 24 mois. Il se base sur les éléments de préoccupation mis en exergue par le rapport mais propose également des actions concrètes pour contrer la double non-imposition. Les actions peuvent être classées en 4 catégories : (1) les actions générales, (2) les actions concernant la transparence et la communication, (3) les actions en rapport avec les conventions et (4) les actions concernant les établissements stables et les prix de transfert. L'action qui nous intéresse dans le cadre de ce mémoire est l'action n°5 « Lutter efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance ». Cette action s'articule autour de deux axes : (1) améliorer la transparence par l'échange spontané obligatoire d'informations concernant les décisions relatives aux régimes fiscaux

⁵⁵ Conclusions du Conseil ECOFIN du 20 juin 2014

⁵⁶ *BEPS*

⁵⁷ Rapport intermédiaire organe de pilotage, p. 8

préférentiels et (2) imposer une activité substantielle aux sociétés bénéficiant d'un quelconque régime préférentiel⁵⁸.

Le projet privilégie une approche globale afin de trouver des solutions aux problèmes de fiscalité des entreprises à l'échelon international et de traiter tous les Etats (membres ou non-membres) de manière équitable. La stratégie mise en place par l'OCDE vise à accroître la participation des pays non-membres de l'OCDE en vue de lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables. Les travaux de l'OCDE nécessiteront un dialogue avec les pays non-membres. Le cadre existant pourra être adapté et complété en fonction du dialogue établi. L'OCDE a publié le 16 septembre 2014 ses premières recommandations à l'intention du G20 qui se tiendra le 20 et 21 septembre 2014⁵⁹.

3.5. Arrêts de la Cour de justice européenne concernant les aides d'Etat (Arrêts Gibraltar)

La CE et la Cour européenne de justice (ci-après « CJE ») se sont penchées maintes fois sur la problématique des aides d'Etat dommageables dans le cadre de la fiscalité des entreprises. La CJE a examiné de manière régulière les décisions de la CE sur la base de l'article 87 TCE et une importante jurisprudence en découle⁶⁰.

Un des arrêts phare concernant cette problématique est l'arrêt concernant la réforme fiscale envisagée par le gouvernement de Gibraltar qui concernait l'impôt sur les sociétés. Le projet de révision de loi à Gibraltar⁶¹ soumis par la Grande-Bretagne en 2002 à la CE consistait à instaurer (1) une taxe d'enregistrement des sociétés, (2) un impôt sur le nombre d'employé et (3) un impôt basé sur l'occupation des locaux professionnels (ci-après « BPOT ») pour toutes les sociétés établies à Gibraltar. Les impôts (2) et (3) étant plafonnés à 15% des bénéfices.

La CE a estimé, par décision 2005/261/CE du 30 mars 2004, que le projet de réforme était sélectif d'un point de vue matériel et était ainsi incompatible avec le marché intérieur pour

⁵⁸ Plan d'actions *BEPS*, p. 19

⁵⁹ Site web OCDE

⁶⁰ Rapport CF Aides d'Etat

⁶¹ Communiqué de presse n°120/11 ; Communiqué de presse UE 30.03.2004

trois raisons⁶² : (1) la loi privilégie les sociétés qui ne font pas de bénéfice car elles doivent réaliser des bénéfices pour être assujetties à l'impôt sur le nombre d'employés et le BPOT, (2) l'impôt sur le nombre d'employés et le BPOT favorisent les sociétés *offshore* qui ont de fait une présence limitée et (3) le plafond de 15% appliqué à l'impôt sur le nombre d'employés et le BPOT favorisent les sociétés qui ont un bénéfice peu élevé par rapport au nombre d'employés et à l'occupation des locaux professionnels.

Le Gouvernement de Gibraltar et la Grande-Bretagne ont recouru contre cette décision qui a été annulée par le Tribunal de première instance⁶³. Ce dernier ayant jugé que la CE n'avait pas correctement analysé le cas d'espèce⁶⁴. D'après le Tribunal, la CE n'a pas prouvé que le régime fiscal remis en cause revêtait un caractère dérogatoire par rapport au régime ordinaire⁶⁵. Le Tribunal considérant ces mesures comme des mesures générales.

Suite à l'introduction de pourvois de la CE et de l'Espagne, en novembre 2011, la CJE a annulé la décision du Tribunal et confirmé la 1^{ère} décision de la CE qui concluait que le projet de réforme fiscale était constitutif d'aides d'Etat et que, par conséquent, la Grande-Bretagne ne pouvait mettre en œuvre cette réforme⁶⁶. La CJE a estimé que les sociétés *offshore* échappaient à l'imposition du fait de leurs caractéristiques propres (pas d'employés, ni de locaux) et que par conséquent elles bénéficiaient d'avantages sélectifs par rapport à d'autres sociétés⁶⁷.

En outre, la CJE se voit de plus en plus souvent confrontée à devoir se prononcer « sur la compatibilité de réglementations fiscales nationales avec les « quatre libertés » (libre circulation des marchandises, des services et des capitaux ainsi que libre circulation des personnes, y compris le droit d'établissement) »⁶⁸.

4. Traitement fiscal actuel en Suisse des revenus de licences

4.1. Imposition privilégiée des revenus de licences en Suisse au niveau cantonal/communal et fédéral direct

⁶² Communiqué de presse n°120/11 ; Communiqué de presse UE 30.03.2004

⁶³ Arrêt Gibraltar I

⁶⁴ Felder, 2013, p.142

⁶⁵ Résumés d'arrêts importants

⁶⁶ Arrêt Gibraltar II

⁶⁷ Résumés d'arrêts importants

⁶⁸ Rapport CF Aides d'Etat, p.25

Les revenus de licences ne bénéficient, à ce jour, en Suisse d'aucune mesure fiscale spécifique aux revenus de PI, hormis le statut d'*IP box* introduit en 2011 par le canton de Nidwald⁶⁹ (voir chapitre 4.2).

Le statut de société auxiliaire ou mixte⁷⁰ prévu à l'article 28 LHID prévoit que les sociétés dont l'activité est exercée de manière prépondérante⁷¹ à l'étranger et qui n'exercent en Suisse qu'une activité subsidiaire sont imposées au niveau cantonal/communal comme suit :

- ✓ exonération des rendements de participations⁷² ainsi que les bénéfices en capital et les bénéfices de réévaluation provenant des participations ;
- ✓ imposition ordinaire des recettes de source suisse ;
- ✓ imposition des recettes de source étrangère selon l'importance de l'activité administrative exercée en Suisse⁷³.

En principe, cette imposition privilégiée s'applique aux sociétés commerciales actives, essentiellement sur les marchés étrangers et qui font de l'achat et de la vente de marchandises/biens à l'étranger⁷⁴. Toutefois, dans certains cantons⁷⁵, ce type de statut fiscal peut également être mis au bénéfice de sociétés de gestion de propriété intellectuelle en charge de la gestion de marques⁷⁶.

Conformément à la pratique de l'Administration fiscale cantonale genevoise⁷⁷, le produit de l'exploitation de droits immatériels à l'étranger qualifie de revenu de source étrangère pouvant bénéficier du statut de société auxiliaire. Les revenus de source étrangère sont taxés en fonction de l'importance de l'activité administrative/de support déployée en Suisse⁷⁸.

⁶⁹ Imposition privilégiée applicable uniquement au niveau cantonal/communal.

⁷⁰ Statut fiscal applicable uniquement au niveau cantonal/communal (Oberson Droit fiscal suisse, 2012, p. 280ss).

⁷¹ On entend par prépondérant qu'au minimum 70 à 80% des revenus et des charges proviennent de l'étranger. Les activités commerciales en Suisse sont autorisées mais elles ne doivent pas dépasser 20 à 30% des revenus et des dépenses de la société auxiliaire.

⁷² Participations au sens de l'article 28 al. 1 LHID.

⁷³ En général, les revenus de source étrangère sont imposés à hauteur de 20% au taux ordinaire. Le pourcentage d'imposition est déterminé en fonction de l'importance de l'activité exercée en Suisse. Si cette dernière est plus importante/étendue, le pourcentage d'imposition peut être supérieur à 20%.

⁷⁴ Les sociétés de négoce bénéficient largement de ce type de statut fiscal.

⁷⁵ Notamment les cantons de Genève et de Fribourg.

⁷⁶ Activités consistant à la négociation et à la conclusion de contrats de licence avec des partenaires étrangers ainsi que la mise à disposition des droits de licence y relatifs

⁷⁷ Information n°4/1994

⁷⁸ Au niveau cantonal/communal, les revenus commerciaux de source étrangère pour une société auxiliaire « classique » (société de négoce) sont taxés à hauteur de 20% au taux ordinaire.

Comme mentionné ci-avant le statut fiscal de société auxiliaire est fortement critiqué par l'UE en raison de l'imposition privilégiée des revenus de source étrangère (*ring-fencing*). Au vu de l'issue du dialogue avec l'UE (voir chapitre 2.3), il devrait en principe disparaître ces prochaines années.

4.2. Système d'imposition de *licence box* dans le canton de Nidwald

Afin de renforcer sa position en tant que place économique et de R&D, le canton de Nidwald a introduit le statut privilégié de *licence box* en 2011. Le concept de *licence box* du canton de Nidwald parle de lui-même. En effet, il repose sur le concept de *box* qui forme une partie de l'activité d'une société. Le statut de *licence box* prévoit qu'une société ayant son siège dans le canton de Nidwald et étant imposée de manière ordinaire peut exploiter, dans le cadre de ses opérations commerciales, une *box* dédiée aux activités de PI et de R&D⁷⁹.

4.2.1. Entrée en vigueur de la *licence box*

L'imposition privilégiée des revenus de licences est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2011⁸⁰.

4.2.2. Mesures fiscales relatives aux revenus de licences

Au niveau cantonal/communal, le revenu net de PI éligible au sens de la disposition légale bénéficie d'une réduction de 80% du taux d'imposition ordinaire sur le bénéfice⁸¹.

4.2.3. Taux d'imposition effectif applicable sur les revenus de licences

Le taux statutaire cantonal/communal ordinaire dans le canton de Nidwald s'élève à 6%⁸². Au niveau cantonal/communal, l'imposition des revenus de licences éligibles selon l'article 85 al. 3 StG, s'élève ainsi à 1.2% (80% de 6%). Le taux global effectif cantonal/communal et fédéral sur les revenus de licences éligibles se monte ainsi à 8.8%.

4.2.4. Sociétés visées – Champs d'application

Toutes les sociétés⁸³ (société de capitaux ou société coopérative) ordinairement imposées avec siège dans le canton de Nidwald peuvent prétendre à l'imposition privilégiée sur les revenus de licences⁸⁴. La société peut exercer d'autres activités commerciales sans remettre en cause l'imposition privilégiée des revenus de licences. Toutefois, cette

⁷⁹ Tax News EY

⁸⁰ Article 85 al. 3 StG

⁸¹ Article 85 al. 3 StG

⁸² Article 85 al. 1 StG

⁸³ Les personnes physiques ne peuvent pas bénéficier de cette mesure fiscale.

⁸⁴ Circulaire NW 85, 2.2

imposition privilégiée exclut la possibilité à la société d'être imposée en tant que société holding ou société d'administration⁸⁵. Pour se prévaloir de cette imposition privilégiée, la société doit pouvoir démontrer aux autorités fiscales qu'elle dispose d'une infrastructure opérationnelle et d'une certaine substance dans le canton⁸⁶.

4.2.5. Droits intellectuels visés par la *licence box*

Les droits de PI éligibles⁸⁷ sont les droits d'auteur sur œuvre littéraire, artistique ou scientifique, les brevets, les marques, les dessins ou modèles, les plans, les formules secrètes ou procédés, ou pour obtenir des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique.

4.2.6. Revenus visés par la *licence box*

La *licence box* du canton de Nidwald vise toutes les rémunérations de toute nature versées en contrepartie de l'usage ou du droit d'utiliser, un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique⁸⁸, un brevet, une marque, un dessin ou modèle, un plan, une formule secrète ou procédé, ou pour obtenir des informations d'ordre industriel, commercial ou scientifique.

Les revenus de la PI éligible au statut sont identiques à la définition de l'article 12 al. 2 MOCDE⁸⁹ et visent tant les revenus de licences provenant de PI nouvellement créées ou déjà existantes⁹⁰. La disposition inclut également les revenus de licences découlant de l'utilisation de la PI entre les entreprises affiliées mais exclut que la licence soit utilisée par la société étant au bénéfice du régime fiscal de *licence box* (l'exploitation propre de biens incorporels est exclue – pas possible de déterminer des redevances notionnelles). La source des revenus (suisse ou étrangère) attribuables à cette *box* n'a pas d'importance⁹¹.

Les gains provenant de la vente de droits de PI éligibles sont également visés par la *licence box*⁹².

⁸⁵ Art. 57a al. 2 StV

⁸⁶ La Circulaire NW 85 stipule au point 3.1 que la société doit disposer de locaux (loués ou achetés) et de personnel qualifié.

⁸⁷ Circulaire NW 85, 2.1. Art. 57a al. 2 StV. Tax News EY

⁸⁸ Y compris les films cinématographiques.

⁸⁹ Circulaire NW 85, 2.1

⁹⁰ Tax News EY

⁹¹ Tax News EY

⁹² Article 57a al. 2 StV

4.2.7. Détermination de la déduction fiscale de la *licence box*

Le bénéfice net de licences correspond aux revenus de licences, moins les dépenses commercialement justifiées en relation avec la production des revenus de licences (redevances). Les coûts de financement, les dépenses administratives allouées et réparties en fonction des recettes ainsi que les impôts sont également retranchés des revenus de licences⁹³. En outre, la dépréciation directement attribuable ainsi que les paiements de licences à d'autres entreprises (sous-licence) doivent être déduits.

Considérant que la société est autorisée à exercer d'autres activités, une répartition des revenus et des charges par source doit être fournie à l'appui de la déclaration fiscale⁹⁴.

5. Traitement fiscal privilégié en Europe des revenus de licences – Régimes d'*IP box*

Divers Etats membres de l'UE connaissent des régimes d'imposition privilégiée pour les revenus provenant de la PI (imposition selon des *boxes*). Nous décrivons ci-après les régimes applicables en Belgique, au Luxembourg, au Liechtenstein, en Grande-Bretagne et en Espagne. Un tableau récapitulatif et comparatif figure en Annexe 1.

5.1. Déduction pour revenus de brevets en Belgique

Pour promouvoir l'innovation technologique et attirer les sociétés internationales en Belgique, le gouvernement belge a prévu dans son code des impôts sur le revenu une mesure fiscale permettant aux sociétés détentrices de brevets de déduire de leur base imposable 80% de leurs revenus de brevets⁹⁵.

5.1.1. Entrée en vigueur de la déduction pour revenus de brevets

La déduction pour revenus de brevets est applicable à partir de la période fiscale 2008 mais uniquement pour les revenus provenant de brevets non encore utilisés par la société, par le

⁹³ Art. 57a al. 3 StV. L'administration fiscale se réserve le droit d'exiger la preuve de la charge administrative réelle.

⁹⁴ Circulaire NW 85, 2.3. Dans le cas de figure où au moins 90% du revenu brut total constitue des revenus de licence et que les autres revenus ne dépassent pas CHF 50'000, il n'est pas nécessaire d'établir une répartition des revenus et des charges. Si les revenus de licence sont inférieurs à CHF 50'000, une répartition simplifiée est suffisante. Dans ce cas, les frais de financement, frais administratifs et les impôts peuvent être déduits à un taux forfaitaire de 25% (Circulaire NW 85, 3.5).

⁹⁵ Article 205/1 al. 1 et al. 2 CIR 92 insérés par la loi-programme du 27 avril 2007.

preneur de licence ou une entreprise liée pour la vente des biens ou services à des tiers indépendants avant le 1^{er} janvier 2007⁹⁶.

5.1.2. Déduction pour revenus de brevets

La mesure fiscale consiste en une déduction de 80% des revenus de brevets de la base imposable⁹⁷.

5.1.3. Taux d'imposition effectif sur les revenus de brevets

Le taux d'impôt ordinaire sur les bénéfices en Belgique s'élève à 33.99%⁹⁸. La charge fiscale dérivant des revenus de brevets est ainsi réduite à un taux d'imposition de 6.8%.

5.1.4. Sociétés visées – Champs d'application

Les sociétés belges soumises à l'impôt sur les sociétés ainsi que les sociétés étrangères ayant un établissement belge (soumises à l'impôt des non-résidents/sociétés) peuvent bénéficier de la déduction pour revenus de brevets⁹⁹.

La société doit être propriétaire, copropriétaire, usufruitière ou titulaire de licence du brevet. Un prestataire de services travaillant au nom et pour le compte d'un donneur d'ordre détenteur du brevet ne peut pas bénéficier de la déduction¹⁰⁰.

Les autorités fiscales belges exigent une certaine substance économique au niveau de la société bénéficiant de la mesure fiscale, la société ne peut être une *conduit company*.

5.1.5. Droits intellectuels visés

Les brevets visés par la loi¹⁰¹ sont :

- (1) les brevets, certificats complémentaires de protection¹⁰² ou de droits de licences (exclusives ou non exclusives) dont la société est titulaire et qu'elle a développés totalement ou partiellement dans un centre de recherche belge ou à l'étranger¹⁰³ ;
- (2) les brevets, certificats complémentaires de protection ou droits de licences acquis de tiers (par le biais d'une vente, d'un apport, etc.). Dans un tel cas, la société doit

⁹⁶ FAQ

⁹⁷ Article 205/1 al. 1 CIR 92

⁹⁸ Article 215 CIR 92

⁹⁹ Article 236bis CIR 92

¹⁰⁰ FAQ

¹⁰¹ Article 205/2 al. 1 CIR 92. Ces dispositions légales s'appliquent tant aux brevets belges qu'aux brevets européens ou ceux délivrés dans un autre pays.

¹⁰² Fait référence au certificat complémentaire de protection pour les médicaments ou pour les produits phytopharmaceutiques (FAQ - Brevets).

¹⁰³ L'objectif de cette condition est la création d'emploi.

continuer de développer les produits ou procédés brevetés¹⁰⁴ dans un centre de recherches formant une branche d'activité ou une division d'entreprise.

Les autres droits tels que le savoir-faire¹⁰⁵, les marques, les droits d'auteur et les droits portant sur des bases de données ne peuvent pas bénéficier de cette déduction¹⁰⁶.

5.1.6. Revenus de brevets éligibles

La déduction fiscale s'applique aux :

- (1) revenus¹⁰⁷ provenant des licences concédées par la société et pour autant que ces revenus soient inclus dans le résultat imposable en Belgique de la période fiscale concernée¹⁰⁸ ;
- (2) les revenus de brevets inclus dans le prix de vente des biens produits ou des services livrés par la société ou pour son compte. Les revenus visés ici sont les revenus qu'auraient perçus la société si elle avait concédé la licence à un tiers (revenus théoriques de brevets¹⁰⁹).

5.1.7. Détermination de la déduction fiscale pour revenus de brevets

La déduction fiscale se monte à 80% des revenus bruts de brevets perçus par la société ou l'établissement belge¹¹⁰. Pour les brevets acquis, la déduction fiscale est diminuée des rémunérations déductibles dues à des tiers en relation avec les brevets acquis ou les amortissements comptabilisés dans le même exercice fiscal sur la valeur d'investissement des brevets acquis¹¹¹.

5.2. Exonération partielle des revenus produits par certains droits de PI au Luxembourg

Le Luxembourg a introduit dans sa loi fiscale en 2008 une mesure visant à octroyer une exonération de 80% des revenus de propriété intellectuelle et des gains résultant de la

¹⁰⁴ Exigence d'amélioration selon l'article 205/2 al.1 CIR 92. La poursuite du développement doit créer une valeur ajoutée, pas de nécessité que l'amélioration aboutisse à un brevet supplémentaire.

¹⁰⁵ Sous réserve du savoir-faire inhérent ou indissociablement lié à un produit ou procédé breveté.

¹⁰⁶ FAQ, section brevets

¹⁰⁷ Selon l'article 205/3 al. 2 CIR 92 : rémunérations de quelque nature qu'elles soient, par exemple : pourcentage du chiffre d'affaires, rémunération fixes ou avances etc.

¹⁰⁸ Pour les rémunérations provenant de sociétés associées, la loi fiscale requiert que les revenus de brevets soient conformes au prix de marché (*arm's length principle*).

¹⁰⁹ La rémunération doit faire l'objet d'une étude de prix de transfert.

¹¹⁰ Article 205/1 CIR 92

¹¹¹ Article 205/3 al. 1 CIR 92

cession de propriété intellectuelle¹¹². Cette mesure a pour objectif d'encourager les activités de R&D au Luxembourg et d'attirer les sociétés de détention et de gestion de PI.

5.2.1. Entrée en vigueur de l'exonération partielle des revenus produits par certains droits de PI

La mesure fiscale est applicable dès l'exercice fiscal 2008. La propriété intellectuelle doit avoir été acquise après le 31.12.2007.

5.2.2. Exonération partielle des revenus produits par certains droits de PI

L'article 50bis LIR prévoit une exonération de 80% des revenus nets provenant de certains droits de PI. Cette disposition légale prévoit également que les plus-values dégagées lors de la cession de droits de la PI sont exonérées à hauteur de 80%.

5.2.3. Taux d'imposition effectif sur les droits de PI éligibles

Le taux d'imposition sur le bénéfice global au Luxembourg s'élève à 29.22%¹¹³. La charge fiscale sur les revenus de brevets se monte ainsi à environ 5.8%.

5.2.4. Champs d'application de la loi

L'exonération fiscale s'applique aux revenus versés à un contribuable luxembourgeois personne physique¹¹⁴ ou personne morale pour l'usage ou la concession de droits d'auteur sur logiciels informatiques, de brevet, de marque de fabrique ou de commerce, nom de domaine, de dessin ou de modèle¹¹⁵. Seul le propriétaire économique peut se prévaloir de la mesure fiscale prévue à l'article 50bis LIR.

5.2.5. Droits intellectuels visés

Cette mesure fiscale s'applique aux brevets, droits d'auteur sur logiciels, marques et logos acquis auprès de tiers¹¹⁶ ainsi que les brevets développés en interne¹¹⁷, pour autant qu'un brevet ait été déposé. Le savoir-faire, la clientèle, les plans, les formules et procédés ou les droits d'auteurs autres que ceux portant sur un logiciel sont exclus¹¹⁸.

¹¹² Les autorités fiscales luxembourgeoises ont émis une circulaire à ce sujet en mars 2009 - Circulaire LIR

¹¹³ Société avec siège en ville de Luxembourg.

¹¹⁴ Exception : droits de PI faisant partie de la fortune privée (Circulaire LIR p.2).

¹¹⁵ Circulaire LIR p. 3. Art. 50bis al. 1 LIR

¹¹⁶ La circulaire et la loi ne donnent de définition précise des droits de PI visés mais reprend les catégories de PI ressortant de l'article 98 al. 1 (3) LIR et de l'article 12 al. 2 MOCDE.

¹¹⁷ Article 50bis al. 2 LIR

¹¹⁸ Circulaire LIR p. 4

La loi¹¹⁹ fixe les conditions cumulatives suivantes afin de bénéficier de cette mesure fiscale :

- (1) la propriété intellectuelle est acquise d'un tiers ou créée après le 31.12.2007 ;
- (2) la PI ne doit pas avoir été acquise auprès d'une société associée¹²⁰ ;
- (3) les charges ayant un lien économique direct avec la PI doivent être comptabilisées en tant qu'actif dans les comptes au cours de la première année au titre de laquelle le bénéfice de ce régime fiscal est sollicité.

5.2.6. Revenus éligibles

Tous les revenus nets¹²¹ perçus par un contribuable luxembourgeois au titre de rémunération pour l'usage de droit d'auteur sur les logiciels, de brevet, de marque, de dessin ou de modèle. Pour les sociétés ayant développés à l'interne la PI, un revenu théorique peut être considéré. Il correspond au revenu que la société aurait perçu d'un tiers au titre de rémunération pour utiliser le brevet¹²². En outre, la plus-value provenant de la cession de PI¹²³ est également éligible à la déduction fiscale de 80%.

5.2.7. Détermination de la déduction fiscale

Une déduction fiscale de 80% du revenu net perçu ou du revenu théorique¹²⁴ est octroyée par le régime fiscal. Le revenu net correspond au revenu brut après déduction des charges directement liées aux revenus de brevets, y compris les intérêts, amortissements et provisions pour dépréciations annuels¹²⁵.

5.3. Le régime de *patent box* en Grande-Bretagne

La Grande-Bretagne a introduit un régime de *patent box* en 2013 dans sa loi. Ce régime prévoit un taux d'imposition effectif de 10% sur les bénéfices provenant de l'usage de droits de PI éligibles, dont les brevets¹²⁶. Cette mesure fiscale a été mise en place afin d'encourager les sociétés à localiser des emplois à haute-valeur ajoutée pour le

¹¹⁹ Article 50bis al. 4 à 6 LIR. Circulaire LIR p. 15 à 20

¹²⁰ Une société A est considérée comme associée à une société B lorsque A détient directement au moins une participation de 10% dans le capital de B ou lorsque B détient directement au moins une participation de 10% dans le capital de A ou lorsque au moins 10% du capital de A et B est directement détenu par une société C.

¹²¹ Redevance brute moins charges ayant un lien économique direct avec le revenu, y compris les provisions et amortissements annuels.

¹²² Limité aux brevets (Funk et Schosseler).

¹²³ Article 50bis al. 1 LIR

¹²⁴ Déduction accordée à partir de la date de dépôt du brevet (article 50bis al. 2 LIR)

¹²⁵ HM Revenue & Customs

¹²⁶ TAXeNEWS PWC 4.10.13

développement, la production et l'exploitation de brevets en Grande-Bretagne¹²⁷.

5.3.1. Entrée en vigueur de la *patent box*

Le régime de *patent box* est entré en vigueur le 1^{er} avril 2013¹²⁸.

5.3.2. Mesure fiscale

La mesure fiscale est une déduction correspondant à 56.5% du bénéfice éligible au régime de *patent box*¹²⁹.

5.3.3. Taux d'imposition effectif

Les sociétés résidentes de Grande-Bretagne sont soumises à l'impôt sur les sociétés de 22%¹³⁰ (taux applicable à partir du 1^{er} avril 2014). Les revenus éligibles pour le régime de *patent box* sont taxables à un taux effectif de 10%¹³¹.

5.3.4. Sociétés visées – Champs d'application

La *patent box* vise les entreprises (personnes morales) résidentes du Royaume-Uni qui :

- (1) sont propriétaires de droits de PI ou détentrices de licence¹³² ; et
- (2) ont contribué à l'existence des droits de PI en déployant une activité propre de développement¹³³.

Si la société qui opte pour le régime de *patent box* fait partie d'un groupe et qu'une autre société du groupe est en charge du développement, il est tout de même possible de bénéficier du régime pour autant qu'une activité significative sur les brevets soit exercée (protection des droits, octroi des licences, etc.)¹³⁴.

5.3.5. Droits intellectuels visés par la *patent box*

Les droits de PI visés par la *patent box* sont les brevets, les certificats complémentaires de protection, certaines autorisations de commercialisation de médicaments et certificats d'obtention végétale. Les marques n'entrent pas dans les droits de PI

¹²⁷ *HM Revenue & Customs*

¹²⁸ *HM Revenue & Customs*

¹²⁹ *HM Revenue & Customs*; TAXeNEWS PWC 4.10.13, 1.6

¹³⁰ Etude comparative, p. 53

¹³¹ Etude comparative, p. 57 ; TAXeNEWS PWC 4.10.13, 1.6 ; Obuoforibo

¹³² On entend par propriétaire du droit de PI si la société est enregistrée en tant que détenteur du brevet. Les droits de PI peuvent être détenus en commun (développement de PI en coopération, par le biais de *joint-venture* ou contrat de *cost-sharing*) (TAXeNEWS PWC 4.10.13, 1.2).

¹³³ On entend par une activité propre de développement, le développement ou la participation significative (il peut s'agir de proposition ou des travaux nécessaires à réaliser ou développer une idée) au développement d'une invention brevetée, d'un produit ou d'un processus incorporant l'invention brevetée (TAXeNEWS PWC 4.10.2013, 1.3).

¹³⁴ Etude comparative, p. 56; TAXeNEWS PWC 4.10.13

qualifiant pour la *patent box*¹³⁵.

5.3.6. Revenus visés par la *patent box*

Les revenus visés¹³⁶ par la *patent box* sont les suivants :

- ✓ redevances de licences ou redevances théoriques (si l'entreprise utilise elle-même le brevet) ;
- ✓ revenus de la vente de produits incluant ou utilisant au moins une invention brevetée¹³⁷ (*embedded income*) ;
- ✓ dommages et intérêts en cas de violation de droits de PI ;
- ✓ gains sur la vente de droits de PI ;
- ✓ autres revenus.

5.3.7. Détermination du bénéfice privilégié de la *patent box* et de la déduction fiscale

Le bénéfice ou la perte attribuable à la *patent box*¹³⁸ est déterminé comme suit¹³⁹:

- (1) Les revenus de la société sont répartis entre revenus de brevets et autres revenus. Les charges sont réparties proportionnellement aux revenus.
- (2) Un *routine return* de 10% est retranché des charges internes générant de la valeur et relatives aux revenus de brevets¹⁴⁰.
- (3) Une déduction pour les actifs tels que les marques correspondant à une licence fictive de marque¹⁴¹ (*marketing asset return*) est déduite des revenus de la *box* brevets.

Si un bénéfice ressort de la *box*, celui-ci sert de base pour déterminer la déduction fiscale. La déduction se monte à 56.5%¹⁴².

5.4. Régime d'*IP box* en Espagne

Afin de stimuler l'innovation et la création de droits de PI, le gouvernement espagnol a introduit dans sa loi en 2008 un régime d'*IP box*¹⁴³.

¹³⁵ *HM Revenue & Customs*

¹³⁶ *HM Revenue & Customs*

¹³⁷ Un élément peut bénéficier de la *patent box* même s'il n'est pas protégé par un brevet. Il suffit qu'il contienne un autre élément protégé par un brevet (doit être vendu en tant qu'une unité).

¹³⁸ Calcul indirect du bénéfice privilégié.

¹³⁹ Etude comparative, p. 56 et 57; TAXeNEWS PWC 4.10.13, 1.5 et 1.6

¹⁴⁰ Charges internes : salaires, machines, installations (TAXeNEWS PWC 4.10.13, 1.5).

¹⁴¹ Déterminée selon les directives de l'OCDE en matière de prix de transfert.

¹⁴² *Site web HM R&C*; TAXeNEWS PWC 4.10.13, 1.6

¹⁴³ Bernales Soriano

5.4.1. Entrée en vigueur du régime d'*IP box* en Espagne

Le régime d'*IP box* est entré en vigueur le 1^{er} janvier 2008¹⁴⁴.

5.4.2. Mesures fiscales

La mesure fiscale consiste en une réduction de la base imposable de 60% des revenus provenant de l'exploitation de certains droits de PI¹⁴⁵.

5.4.3. Taux d'imposition effectif

Les sociétés résidentes en Espagne sont soumises à l'impôt sur les sociétés s'élevant à 30%¹⁴⁶. Les revenus éligibles pour le régime de *patent box* sont ainsi imposés à un taux effectif de 12%.

5.4.4. Champs d'application

Le régime d'*IP box* espagnole est applicable à toutes les sociétés et aux personnes physiques (travailleurs indépendants)¹⁴⁷. La loi fixe les conditions¹⁴⁸ suivantes afin de bénéficier de cette mesure fiscale :

- (1) La société détentrice a créé le droit de PI en participant à son coût à hauteur de 25% au minimum.
- (2) La société utilisatrice de la licence utilise les droits d'utilisation ou l'exploite dans le cadre d'une activité économique. Le résultat de cette utilisation ne doit pas se matérialiser dans la livraison de biens ou la fourniture de services par la société utilisatrice de la licence qui génère des charges déductibles chez la société détentrice. Dans un tel cas, les sociétés sont considérées comme des parties liées.
- (3) La société détentrice de la licence ne réside pas dans un pays ou territoire qualifié de *no tax territory* ou paradis fiscal¹⁴⁹.
- (4) Si le contrat de licence prévoit des services annexes, il doit pouvoir différencier les revenus provenant de ces services.

¹⁴⁴ Bernales Soriano ; Global tax alert EY

¹⁴⁵ Art. 23 al. 1 *Ley del Impuesto sobre sociedades*

¹⁴⁶ *Worldwide corporate tax guide*

¹⁴⁷ Rapport organe de pilotage, p. 35

¹⁴⁸ Art. 23 al. 1 *Ley del Impuesto sobre sociedades*

¹⁴⁹ Sauf s'il est situé dans un Etat membre de l'UE et que le contribuable prouve qu'il a une substance économique et opérationnelle (art. 23 al. 1 let. c *Ley del Impuesto sobre sociedades*).

- (5) La société détentrice doit pouvoir déterminer comptablement les revenus et charges directs et indirects provenant des droits de PI éligibles.

5.4.5. Droits intellectuels visés

Les droits de PI visés par l'*IP box* espagnole¹⁵⁰ sont les brevets, dessins, modèles, plans, formules secrètes et procédés ainsi que les droits relatifs aux informations concernant les expériences industrielles, commerciales et scientifiques¹⁵¹. Les marques, œuvres littéraires, artistiques ou les travaux scientifiques, incluant les films cinématographiques ne peuvent pas bénéficier de la mesure fiscale¹⁵².

5.4.6. Revenus visés

Les revenus visés par l'*IP box* espagnol sont tous les revenus provenant de l'utilisation ou de l'exploitation des droits de PI mentionnés ci-avant. Les gains en capital provenant de la vente de droits de PI peuvent également bénéficier de la mesure fiscale¹⁵³ pour autant que la société cédante ait créé les actifs cédés (au minimum 25% du coût)¹⁵⁴.

5.4.7. Détermination de la déduction fiscale

La déduction est applicable sur le revenu brut découlant de l'utilisation ou de l'exploitation des droits de PI éligibles. Le contribuable a la possibilité de solliciter un accord préalable des autorités fiscales espagnoles concernant la qualification des actifs et la détermination du revenu privilégié¹⁵⁵.

5.5. Licence box au Liechtenstein

Avec sa révision totale de sa loi fiscale qui est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2011, la Principauté du Liechtenstein a introduit le concept de *licence box* afin d'encourager la R&D sur son territoire comme d'autres Etats membres de l'Espace économique européen (ci-après « EEE »).

5.5.1. Entrée en vigueur de la licence box

Le Liechtenstein a introduit le 1^{er} janvier 2011 une taxation privilégiée des revenus

¹⁵⁰ Bernales Soriano. Art. 23 al. 1 *Ley del Impuesto sobre sociedades*

¹⁵¹ La notion d'informations concernant les expériences industrielles, commerciales et scientifiques n'est pas définie par la loi. En référence aux commentaires relatifs à l'article 12 al. 2 MOCDE, cette notion se réfère au concept de *know-how*.

¹⁵² Bernales Soriano

¹⁵³ Bernales Soriano. Art. 23 al. 1 *Ley del Impuesto sobre sociedades*

¹⁵⁴ Art. 23 al. 1 let. A *Ley del Impuesto sobre sociedades*

¹⁵⁵ Bernales Soriano

provenant de la R&D dans sa nouvelle législation fiscale¹⁵⁶.

5.5.2. Mesures fiscales

Le 80% de la somme des revenus nets positifs issus de l'utilisation ou de l'exploitation des droits de PI est considéré comme une charge justifiée par l'usage commercial.

5.5.3. Taux d'imposition effectif

Le taux de l'impôt sur les bénéfices au Liechtenstein se monte à 12,5 %. Ainsi, la charge fiscale sur les revenus de brevets se monte à environ 2.5%¹⁵⁷.

5.5.4. Sociétés visées – Champs d'application

Selon l'article 55 SteG peut bénéficier de la mesure fiscale tout contribuable qui (1) est soumis à l'impôt sur le revenu ou sur le bénéfice d'après la loi, (2) détient au moins un DI éligible ou une licence, (3) satisfait la condition relative à la détention et (4) en vertu de ce droit de PI ou licence peut se prévaloir de ce régime fiscal¹⁵⁸.

5.5.5. Droits intellectuels éligibles

Les droits visés par cette mesure fiscale sont définis à l'article 55 SteG et concernent :

- ✓ les brevets, marques et designs pour autant qu'ils soient enregistrés dans un registre national, étranger ou international ;
- ✓ les logiciels et les bases de données techniques et des sciences naturelles.

La notion de droits de PI inclut également la déduction pour usage propre¹⁵⁹ (revenus théoriques de brevets). La déduction ne s'applique qu'aux droits de PI qui ont été créés ou acquis¹⁶⁰ à partir du 1^{er} janvier 2011¹⁶¹.

5.5.6. Revenus éligibles

La définition des revenus issus de PI est analogue à la définition de l'article 12 al. 2 du MOCDE. Les revenus imposés de manière privilégiée doivent être prouvés à l'aide du contrat de licence. Il est admis l'usage propre¹⁶². Le gain résultant de la vente de droits de PI éligibles peut également bénéficier de l'imposition privilégiée.

¹⁵⁶ Art. 55 SteG

¹⁵⁷ Felder, 2013, p. 337

¹⁵⁸ Felder, 2013, p. 188

¹⁵⁹ Le revenu théorique correspond au revenu que la société aurait perçu si elle avait concédé la licence à un tiers.

¹⁶⁰ Les droits de PI acquis doivent être inscrits dans un registre national, étranger ou international (Rapport organe de pilotage, p.35).

¹⁶¹ Article 55 SteG

¹⁶² Article 55 SteG ; article 33 SteV

5.5.7. Détermination de la déduction fiscale

Un montant correspondant à 80% de la somme des revenus positifs de droits de PI éligibles est considéré comme une charge justifiée par l'usage commercial¹⁶³.

5.6. Compatibilité des *IP box* européennes revues avec les règles communautaires en matière d'aides d'Etat et de pratique fiscale dommageable

Certains Etats (dont l'Espagne et le Liechtenstein) ont soumis leurs régimes d'imposition d'*IP box* à l'Association européenne de libre-échange (ci-après « AELE ») afin de s'assurer de leur conformité avec l'Accord sur l'EEE. D'autres Etats ont jugé que cette étape n'était pas nécessaire.

Lors du dernier Conseil ECOFIN (voir ci-avant 3.3.), il a été décidé que le groupe code de conduite devait « évaluer ou examiner toutes les '*patent boxes*' dans l'UE, y compris celles déjà évaluées ou prises en compte précédemment, d'ici la fin de 2014, afin d'assurer la cohérence avec le principe d'égalité de traitement, également dans le contexte des développements internationaux, y compris ceux en rapport avec l'initiative de l'OCDE »¹⁶⁴. Ainsi, il se pourrait que certains régimes de *licence box* soient remis en cause à la lumière des derniers développements internationaux.

5.6.1. Belgique

Le régime d'imposition d'*IP box* belge n'a pas été soumis à l'Autorité de surveillance de l'AELE. Toutefois, d'après Marco Felder, ce régime fiscal ne devrait pas constituer une aide d'Etat considérant que cette mesure fiscale est applicable à toutes les sociétés belges ou établissements permanents belges sans notion de sélectivité quant à la taille de la société/établissement permanent, importance de l'activité, nationalité et résidence des actionnaires de la société, source des revenus, nature de la transaction (entre sociétés du groupe ou entre tiers), localisation des activités R&D¹⁶⁵.

¹⁶³ Article 55 SteG ; article 33 SteV

¹⁶⁴ Conclusions du Conseil ECOFIN du 20 juin 2014, p.14

¹⁶⁵ Felder, p. 47

5.6.2. Luxembourg

Le Luxembourg n'a pas jugé nécessaire de soumettre à l'approbation de l'Autorité de surveillance de l'AELE sa mesure fiscale concernant certains revenus de droits de PI pour les raisons suivantes :

- ✓ mesure fiscale de portée générale (non spécifique) à un secteur particulier ;
- ✓ absence de réaction de la CE face à la mesure similaire adoptée par la Belgique en 2008 ;
- ✓ mesure fiscale conforme aux lignes directrices de la CE dans le cadre de la stratégie européenne pour la croissance et l'emploi et de l'encouragement au développement de savoir et d'activités innovantes (Stratégie de Lisbonne et Europe 2020).

Toutefois, il convient de noter qu'en mars dernier, la CE a demandé au Luxembourg de lui fournir certaines informations supplémentaires sur notamment l'imposition privilégiée des revenus provenant de la PI, car cette dernière présume qu'il s'agit d'aides d'Etat¹⁶⁶. Le Luxembourg a refusé de fournir d'autres informations car il considère avoir donné suffisamment d'informations concernant cette mesure fiscale. Le Ministère des finances a même annoncé « qu'il refusait de se soumettre aux injonctions de la Commission et qu'il déposait contre elles un recours en annulation devant la justice européenne »¹⁶⁷.

5.6.3. *UK patent box*¹⁶⁸

La CE considère que la *UK patent box* constitue une pratique fiscale dommageable en référence aux critères ressortant de son code de conduite. La CE estime que deux critères posent problème : les exigences relatives à l'activité économique réelle ou une présence substantielle dans l'état accordant l'imposition privilégiée sont vagues et les règles pour déterminer l'assiette fiscale ne suivent pas les principes de l'OCDE. La Grande-Bretagne a défendu lors d'une réunion du groupe code de conduite que son régime de *patent box* ne constituait pas une pratique fiscale dommageable à la lumière du code de conduite et que l'exigence de développement des brevets en Grande-Bretagne était contraire aux règles de liberté d'établissement européennes. En raison de divergences d'opinion de certains membres, aucune décision n'a été prise lors de cette réunion. L'affaire sera réglée dans le cadre de la revue des 9 régimes existants de *patent box* qui doit être menée par le groupe code de conduite.

¹⁶⁶ Le Temps 30.04.2014

¹⁶⁷ Le Temps 30.04.2014

¹⁶⁸ Article Lexology

5.6.4. Espagne

Avant d'introduire son régime de *licence box*, l'Espagne a soumis les dispositions légales à l'examen formel de l'autorité de surveillance de l'AELE. En date du 13 novembre 2008, la CE a confirmé que le régime fiscal était une mesure fiscale non sélective et que par conséquent cette mesure fiscale ne pouvait être considérée comme une aide d'Etat au sens de l'article 87 TCE¹⁶⁹.

5.6.5. Liechtenstein

La Principauté du Liechtenstein a également soumis les dispositions légales de sa *licence box* à l'examen formel de l'autorité de surveillance de l'AELE. Cette dernière a également conclu en date du 12 décembre 2012, que la *licence box* liechtensteinoise était compatible avec la législation européenne en matière d'aides d'Etat¹⁷⁰.

6. Traitement fiscal privilégié en Suisse des revenus de licences, une alternative aux statuts fiscaux en Suisse ?

Une des mesures proposées par le projet de la RIE III est l'imposition privilégiée des revenus de licences. Cette mesure est susceptible de remplacer en partie certains régimes fiscaux cantonaux¹⁷¹ qui vont prochainement être abolis dans le cadre de l'issue du dialogue avec l'UE. La Confédération doit être en mesure de garantir la sécurité du droit en mettant en place un système fiscal accepté par les autres Etats, de proposer des mesures fiscalement attractives et compétitives, tout en considérant les changements internationaux et la pression fiscale internationale croissante.

Comme mentionné ci-avant, l'organe de pilotage a proposé dans son rapport du 13 décembre 2013 un premier projet des versions envisageables de l'*IP box* suisse considérant la situation internationale prévalant à ce jour. Toutefois, il est certain que les modalités définissant l'*IP box* sont susceptibles d'être remodelées au vu des conclusions du Conseil ECOFIN concernant la revue des *IP boxes* et des premières mesures découlant du plan d'action *BEPS* qui viennent d'être présentées par l'OCDE¹⁷².

¹⁶⁹ Communication C(2008) 467. Felder, 2013, p.140

¹⁷⁰ TAXeNEWS PWC 13.06.2013. Felder, 2013, p.151

¹⁷¹ Pour les cantons qui ont un tissu économique fortement composé d'entreprises bénéficiant de statuts fiscaux voués à disparaître, comme les cantons de Genève et de Vaud par exemple cette mesure est essentielle.

¹⁷² Le Temps 17.09.2014

L'objet de ce chapitre est (1) d'exposer les versions proposées et analysées par l'organe de pilotage et (2) de proposer une version d'*IP box suisse* idéale et acceptable en m'inspirant de l'*IP box* de Nidwald et des *IP box* européennes passées en revue précédemment ainsi que des critiques émises par certains cantons, milieux économiques et auteurs.

6.1. Imposition préférentielle des produits de licence (*licence box*) telle qu'envisagée par la RIE III

L'organe de pilotage définit dans son rapport de décembre 2013 la *licence box* suisse selon les 5 caractéristiques suivantes :

(1) Droits incorporels éligibles

Le droit suisse ne connaît pas de définition exhaustive des droits incorporels¹⁷³.

Certains régimes de *licence box* étrangers ou certains ouvrages consacrés aux *licences boxes* renvoient à l'article 12 al. 2 MOCDE, se servant de cette disposition comme base de réflexion sur les droits de PI éligibles¹⁷⁴. La doctrine qualifie d'actifs immatériels les actifs protégés par la loi (brevet, marque, copyright, etc.) et les actifs non protégés par la loi (formules secrètes, savoir-faire, innovations non brevetées, etc.). L'organe de pilotage n'a pour le moment pas défini de manière précise les droits de PI éligibles.

(2) Test d'entrée – conditions à remplir pour bénéficiaire de la *licence box*

L'organe de pilotage propose différentes variantes envisageables¹⁷⁵ :

(i) Licence box sans condition d'entrée

Avantage : pas d'exclusion de certains groupes ou secteurs d'activités.

Inconvénient : des sociétés sans substance pourraient bénéficier de la *licence box* ce qui serait insoutenable d'un point de vue des TP. Par conséquent, cette variante ne serait pas acceptée sur le plan international (*BEPS*).

(ii) Condition d'entrée restrictive en matière d'activité de R&D&I (c'est-à-dire réalisation de l'activité R&D&I en Suisse)

¹⁷³ Excepté la loi fiscale du canton de Nidwald.

¹⁷⁴ Rapport organe de pilotage, p.27

¹⁷⁵ Rapport organe de pilotage, p.28 et 29

Avantage : conformité de cette condition avec la stratégie de Lisbonne et Europe 2020 de l'UE¹⁷⁶. L'acceptabilité sur le plan international devrait être donnée.

Inconvénient : de nombreuses sociétés déjà implantées en Suisse ne pourraient pas bénéficier de la *licence box* (par exemple toutes les sociétés faisant partie de groupes internationaux et qui effectuent leurs activités de R&D en dehors de la Suisse, typiquement les sociétés faisant partie de groupes américains).

(iii) *Condition d'entrée restrictive en matière de substance*

Cette variante permet d'atteindre un équilibre entre les 2 variantes précédentes. Les critères suivants pourraient être requis¹⁷⁷ :

- la société est propriétaire des droits de PI éligibles ou elle détient une licence et exerce une activité de valorisation innovante sur la base de cette licence ;
- la société exerce un certain nombre de fonctions prédéfinies et supporte les risques inhérents à ces fonctions. En outre, des exigences strictes en matière de substance sont requises (en particulier personnel qualifié en Suisse) ;
- les revenus de la société proviennent essentiellement de l'activité R&D&I.

L'organe de pilotage préconise cette variante¹⁷⁸.

(3) Calcul du revenu déterminant

Il s'agit de déterminer quelle part de bénéfice peut bénéficier du régime de *licence box* et ainsi être imposée de manière privilégiée. Cette question est essentielle si l'utilisation des droits de PI pour propre compte est permise par le régime de *licence box* introduit¹⁷⁹. Il convient ainsi de définir quelle portion du prix de vente correspond aux valeurs immatérielles. Cette démarche doit s'effectuer par le biais d'études de TP. Deux méthodes sont envisageables :

(i) *Méthode de calcul directe*¹⁸⁰

La méthode directe **détermine de manière directe la part des revenus qui sont privilégiés** fiscalement en séparant du bénéfice total la part du bénéfice qui remplit les

¹⁷⁶ L'encouragement d'une activité R&D&I dans l'UE serait suffisante (par exemple le fait qu'une société suisse assume les risques pour les activités de R&D&I suffirait pour autant que cette société dispose d'une substance suffisante) (Matteoti et Roth).

¹⁷⁷ JDF Busca, p.6. Rapport organe de pilotage, p. 29

¹⁷⁸ JDF Busca, p.6.

¹⁷⁹ D'après l'organe de pilotage « il n'existe aucune raison systémique qui justifierait de traiter différemment l'utilisation pour compte propre et le transfert du droit d'utilisation à un tiers » (Rapport organe de pilotage, p. 29).

¹⁸⁰ Rapport organe de pilotage, p. 30

critères du test d'entrée (point (2) ci-avant). Cette méthode requiert que, par le biais d'études de TP, chaque bien immatériel éligible au sein d'un produit soit référencé (voir illustration en **Annexe 1**).

(ii) *Méthode de calcul indirecte*¹⁸¹

La méthode indirecte **détermine la part des revenus qui ne sont pas privilégiés fiscalement**. Il s'agit ainsi de retrancher du bénéfice total (1) les produits financiers (intérêts, dividendes, etc.), (2) le bénéfice issu de produit/prestation ne qualifiant pas de revenus éligibles et (3) le bénéfice issu de fonctions de routine (voir illustration en **Annexe 2**). Cette méthode requiert également la préparation d'études de TP afin de déterminer les bénéfices provenant de la vente de produits ne qualifiant pas de revenus éligibles et ceux provenant de fonctions de routine. La méthode indirecte conduit à attribuer une part de bénéfice éligible à la *licence box* plus élevée que la méthode directe (différence constitue notamment la valeur des synergies¹⁸²).

(4) Montant de l'allègement

L'organe de pilotage propose l'introduction de la *licence box* au niveau cantonal uniquement¹⁸³. Une disposition dans la LHID serait introduite et déterminerait ses contours et le montant de l'allègement serait fixé par les cantons en fonction de leur situation propre en termes de financement et de compétitivité.

(5) Dispositions transitoires

Il conviendra de définir si une limite temporelle doit être fixée ou non, c'est-à-dire décider si la *licence box* concerne les biens immatériels créés après une certaine date ou si la *licence box* s'applique aux biens immatériels développés, acquis ou donnés en licence avant l'entrée en vigueur de la disposition légale qui sera introduite dans la loi.

L'organe de pilotage pense qu'il serait également opportun que toutes les sociétés de capital et de personnes puissent se prévaloir de la *licence box*¹⁸⁴ et que les gains en capital découlant de la vente de droit de PI bénéficient également de la *licence box*.

¹⁸¹ Rapport organe de pilotage, p. 31

¹⁸² L'OCDE se penche actuellement sur la notion de synergie et de notamment déterminer si les effets de synergie de groupe peuvent être considérés comme des biens immatériels.

¹⁸³ Rapport organe de pilotage, p.31

¹⁸⁴ Rapport organe de pilotage, p. 32

L'organe de pilotage a également décrit, sous la forme d'un tableau qualitatif¹⁸⁵, comment les différentes versions de *licence boxes* pourraient se répercuter sur les recettes fiscales de la Confédération.

6.2. Quelle version d'*IP box* pour la Suisse ?

6.2.1. Critères à satisfaire pour l'acceptation internationale de l'*IP box* suisse

La Suisse doit, en tant que membre de l'OCDE, suivre les recommandations émises par cette organisation. Par conséquent, il est primordial que la version que la Suisse choisira pour sa *licence box* prenne en considération les travaux du Forum sur les pratiques fiscales dommageables et du plan *BEPS*. Par ailleurs, la Suisse devra également veiller à respecter la politique fiscale de l'UE, définie par son code de conduite, afin de garantir l'acceptation de sa *licence box* sur le plan européen. En conséquence, la version d'*IP box* à implémenter dans la législation suisse doit remplir un certain nombre de critères¹⁸⁶ afin de garantir son acceptation à l'international :

- (1) être conforme aux standards de l'OCDE¹⁸⁷, soit : ne pas contenir d'élément d'imposition sélective (pas de *ring-fencing*) et ne pas viser à une absence d'imposition au niveau international¹⁸⁸ ;
- (2) être justifiée selon la systématique fiscale¹⁸⁹ ou être appliquée dans un des Etats membres de l'UE au minimum ;
- (3) ne pas qualifier d'aides d'Etat¹⁹⁰ définies selon les articles 107 TFE et 23 ALE.

Cette acceptation n'est pas garantie en l'état actuel des choses. En effet, des mesures similaires existent dans divers Etats membres mais l'issue de la revue que doit conduire le

¹⁸⁵ Rapport organe de pilotage, p. 33

¹⁸⁶ Rapport organe pilotage, p. 24 et 25

¹⁸⁷ Se référer au code de conduite pour identifier une mesure fiscale dommageable.

¹⁸⁸ L'absence d'imposition internationale est traitée par *BEPS*.

Conformément à l'action n°5 du plan d'actions de *BEPS*, le critère de l'activité substantielle pour instaurer un régime fiscal préférentiel est nécessaire (JDF *BEPS*). L'UE a également émis des recommandations dans son plan d'action pour lutter contre la fraude fiscale et la soustraction d'impôt du 6 décembre 2012

¹⁸⁹ Une mesure fiscale est justifiée selon la systématique fiscale si elle est compatible avec le principe de l'universalité, de l'égalité de traitement de la capacité économique découlant de à l'article 127 al. 2 Cst (Rapport intermédiaire organe de pilotage, p. 25)

¹⁹⁰ Analyse à faire en plusieurs étapes : (1) analyse de la sélectivité, (2) identification du régime fiscal général applicable (cadre de référence), (3) identification d'une éventuelle mesure dérogatoire entre opérateurs économiques dont la situation est juridiquement ou dans les faits comparable et (4) justification de la mesure dérogatoire au regard du régime fiscal général applicable et du principe de proportionnalité (JDF *BEPS*).

Conseil ECOFIN d'ici à la fin de l'année sur l'admissibilité des régimes de *licence box* dans 9 Etats membres reste incertaine. En outre, les premières mesures du plan d'action de *BEPS* ont été présentées par l'OCDE le 16 septembre dernier. Par conséquent, le seuil de ce qui est acceptable au niveau de l'UE et de l'OCDE reste encore incertain : « on a sifflé le début de la partie sans connaître les règles du jeu. Et celles-ci sont en constante évolution. »¹⁹¹

Afin d'être acceptable à long terme, il est essentiel que la mesure fiscale ait un point d'ancrage fort visant une stratégie ne se limitant pas uniquement à attirer des recettes fiscales en Suisse¹⁹². Par conséquent, l'encouragement fiscal de la R&D&I qui constitue une priorité pour la Confédération et les cantons et qui est par ailleurs en adéquation avec la stratégie de l'UE (Stratégie de Lisbonne et Europe 2020) visant à améliorer la croissance et la compétitivité de l'UE en misant sur les investissements dans le domaine de la R&D&I semble être un point d'ancrage adéquat pour justifier/défendre l'*IP box* suisse.

La Suisse est un site d'innovation réputé¹⁹³, disposant d'un excellent système de formation, un accès au marché du travail ouvert¹⁹⁴ qui permet de recruter des personnes hautement qualifiées à travers le monde et qui est ainsi en mesure d'attirer des activités à forte valeur ajoutée (et en même temps de la substance)¹⁹⁵. Parallèlement aux travaux sur la RIE III, le CF a été chargé de rédiger un rapport sur les incitations fiscales en matière de recherche et de développement¹⁹⁶. Ces éléments renforcent encore l'ancrage de l'*IP box* dans le système fiscal suisse.

Comme mentionné ci-avant, il est certain que les modalités d'application de l'*IP box* suisse (notion de droits incorporels, exigence de substance, calcul du revenu et de la charge fiscale ainsi que les dispositions transitoires) devront sans doute être adaptées en fonction des développements à venir sur le plan international.

¹⁹¹ Le Temps 10.06.2014

¹⁹² Le Temps 05.06.2013

¹⁹³ La Suisse a un très fort ratio de dépenses R&D par rapport à son PIB (Expert-comptable Linder, Müller).

¹⁹⁴ Conférence de presse Economiesuisse du 3 juin 2013

¹⁹⁵ *IP box* suisse doit être en lien avec les revenus et la substance économique.

¹⁹⁶ Rapport intermédiaire de l'organe de pilotage, p. 27 ; Rapport organe de pilotage, p.27. Des déductions pour les dépenses en matière de R&D pourraient être accordées cumulativement ou alternativement.

Par souci de continuité, le développement des contours de l'*IP box* suisse idéale se base sur les mêmes critères définissant les *IP boxes* que ceux énoncés par l'organe de pilotage dans son rapport de décembre 2013.

(1) Droits incorporels éligibles

Il est indispensable qu'une définition légale de la R&D&I soit intégrée dans la loi car comme nous l'avons vu ci-avant, ni le droit civil, ni le droit fiscal n'en dispose d'une. Les critères de délimitation et les notions juridiques utilisées pour définir les droits de PI éligibles doivent être clairs afin de renforcer la sécurité du droit et de réduire les effets d'aubaine. La définition devra être ni trop large, ni trop étroite.

Une **définition trop large**, comme celle prévue à l'art. 12 al. 2 MOCDE conduirait à ce que davantage de sociétés et de cantons bénéficient de la mesure fiscale. Toutefois, un système trop large risquerait d'être remis en considération sur le plan international¹⁹⁷. Une baisse des recettes fiscales serait de ce fait inévitable.

Une **définition plutôt restrictive** générerait moins d'effet d'aubaine et devrait être plus largement acceptée sur le plan international. Le cercle des sociétés pouvant bénéficier de cette mesure serait limité ainsi que les revenus bénéficiant de la *licence box*. Les charges tant pour les sociétés (coûts liés aux études de TP requises par la méthode) que pour les autorités fiscales, seraient limitées. Toutefois, les cantons se verraient dans l'obligation de diminuer leur taux d'imposition et la Confédération devrait compenser ces pertes fiscales par des mesures de compensations verticales.

Les enjeux fondamentaux découlant de la qualification des droits de PI éligibles se situent au niveau de la qualification des marques et du savoir-faire.

Le fait d'inclure dans les droits de PI les marques pourrait créer un risque en terme d'acceptation internationale¹⁹⁸ (même si le Luxembourg et le Liechtenstein incluent les marques dans leur *IP box*) et des pertes de recettes fiscales considérables car un grand nombre de sociétés actuellement imposées de manière ordinaire pourraient bénéficier de

¹⁹⁷ JDF Busca Bonvin, p. 5; Expert-comptable, Krapf

¹⁹⁸ Expert-comptable Krapf

ces mesures (valable notamment pour toutes les sociétés dans le domaine du luxe, les banques, etc.).

Une autre grande interrogation réside dans la qualification du savoir-faire en tant que bien immatériel (ci-après « BI »). Les *IP boxes* européennes faisant l'objet de ce mémoire n'incluent pas le savoir-faire dans les droits de PI éligibles. Selon l'avis de certains auteurs, dans certaines circonstances même les *customer list* et les réseaux de distribution pourraient qualifier selon l'article 12 MOCDE¹⁹⁹. Ces 2 notions ne sont actuellement pas incluses dans la définition de l'art. 12 MOCDE. Toutefois, un projet de révision des principes directeurs de TP concernant les biens incorporels²⁰⁰ propose une définition large des BI²⁰¹, « la notion englobe des attributs économiques dynamiques tels que la clientèle, les réseaux de distribution, les processus de fabrication ou de création innovants, le *goodwill* (la nature du *goodwill* est toutefois contestée) »²⁰².

Cette solution « permettrait à des entreprises dotées de fonctions de personnel et d'infrastructures à haute valeur mais sans droits de propriété intellectuelle d'utiliser une solution de *license box* »²⁰³. Il est par ailleurs « intéressant de constater que l'OCDE, dans un rapport provisoire paru en avril 2013, en son article 80, mentionne que les processus des entreprises de trading, notamment les plateformes et les systèmes employés par ces dernières recèlent de facto de la propriété intellectuelle »²⁰⁴. Toutefois, il est fondamental de lier le savoir-faire à une réelle substance (ce que ne font pas les modèles d'*IP boxes* européennes) et de lier les revenus à la substance économique²⁰⁵. Cette constatation vient d'être confirmée par les premières recommandations détaillées de l'OCDE²⁰⁶.

L'intégration du savoir-faire dans les droits de PI éligibles aurait pour conséquence que toutes les sociétés pourraient se prévaloir de la *licence box*. De ce fait, l'introduction d'une telle mesure serait équivalente à une baisse générale des taux d'impôt sur le bénéfice.

¹⁹⁹ Expert-comptable Hausmann, Roth, Krummenacher, p.3

²⁰⁰ *Discussion draft July 2013*

²⁰¹ Cette définition est critiquée par de nombreux commentateurs car jugée trop imprécise (LLM Tax Guimond, p. 5).

²⁰² LLM Tax Guimond, p.6

²⁰³ TAXeNEWS PWC 13.06.13

²⁰⁴ Article L' AGEFI

²⁰⁵ Article L' AGEFI

²⁰⁶ Le Temps 17.09.2014 ; site web OCDE

En outre, il est essentiel que le concept de royautés notionnelles (*embedded income*, usage propre des droits de PI) soit inclus dans le projet final d'*IP box* suisse. Ce concept repose sur le fait que le prix qu'un consommateur paye pour un bien inclut la rémunération de droits de PI (par exemple : brevet utilisé dans le processus de production, savoir-faire nécessaire pour la production)²⁰⁷. Ce concept est essentiel pour que les sociétés de trading et les sociétés principales puissent bénéficier de l'*IP box* suisse et d'un taux d'impôt compétitif en Suisse, car ces dernières ne génèrent en principe pas de produits de licences mais des revenus provenant de la vente de biens. Plusieurs Etats membres appliquent déjà une imposition privilégiée pour propre utilisation (Grande-Bretagne, Belgique, Luxembourg et Liechtenstein). Toutefois, il sera vraisemblablement nécessaire de transférer à la société suisse les droits de PI mais également les risques et la responsabilité liée à la R&D afin que la promotion de la R&D soit reconnue en Suisse²⁰⁸.

Enfin, certains critères spécifiques liés à la substance devront être exigés au vu des travaux en cours de l'OCDE (*BEPS*). A la lecture du premier train de mesures, il faudra qu'une réelle activité de R&D soit exercée en Suisse afin de pouvoir se prévaloir d'un régime de *licence box*²⁰⁹.

(2) Test d'entrée

Les mesures devraient être ouvertes à toutes les sociétés suisses (sociétés de capitaux et aux sociétés de personnes) et établissements stables suisses d'entreprises étrangères et à tous les secteurs d'activités afin de ne pas être sélectives. La restriction d'éligibilité aux personnes morales devraient être admise car le régime de *IP boxes* en Grande-Bretagne et en Belgique le prévoit et n' a pas été remis en cause pour le moment.

Des exigences en matière de substance doivent être clairement requises. Ces critères vont dans le sens du projet *BEPS* et de l'acceptation sur le long terme de l'*IP box* suisse d'un point de vue international. On pourrait imaginer de poser les conditions de substance/d'activité suivantes :

²⁰⁷ Expert-comptable, Hausmann, Roth, Krummenacher

²⁰⁸ Expert-comptable, Hausmann, Roth, Krummenacher

²⁰⁹ Le Temps 17.09.2014

- la société doit être propriétaire économique des droits immatériels ou détentrice de la licence et exploiter la licence de manière innovante (plus-value dans la chaîne d'achat et de vente par exemple en déployant une activité marketing) ;
- la société doit assumer certaines fonctions (personnel suffisant R&D en Suisse ou contrôler l'activité depuis la Suisse) et les risques inhérents aux fonctions²¹⁰. Il conviendrait également de s'assurer que « la substance économique de la société est suffisante pour qu'elle puisse effectivement assumer ces risques »²¹¹. De ce fait, à mon sens, une externalisation du développement des droits de PI pourrait être difficilement envisagée.

Il convient de noter qu'il existe un risque, de l'avis de Pierre-Marie Glauser que l'acceptation de la *licence box* soit conditionnée au fait que l'activité de R&D&I soit déployée dans le pays même. Ainsi, « on ne peut pas exclure que, dans ce cadre, l'UE obtienne d'être considérée comme un seul pays, ce qui serait très désavantageux pour la Suisse »²¹².

- les revenus provenant de l'activité de R&D&I doivent représenter une part déterminante.

La Belgique, la Grande-Bretagne et l'Espagne requièrent une substance économique assez limitée dans le cadre de leur *IP box*.

(3) Calcul du revenu déterminant

Comme nous l'avons vu au chapitre précédent, deux méthodes sont possibles :

(i) Méthode directe

Cette méthode détermine la part des revenus bénéficiant de l'imposition privilégiée. L'application est rendue difficile par le fait qu'elle requiert un nombre élevé d'études de TP.

(ii) Méthode indirecte

Cette méthode détermine la part des revenus qui ne bénéficient pas de l'imposition privilégiée. Le revenu bénéficiant de l'imposition privilégiée est plus important (à cause du

²¹⁰ Selon Matteotti et Roth, il est nécessaire à la lumière de BEPS de déterminer dans quelle mesure la prise en charge des risques sur le plan contractuel serait suffisant pour transférer les bénéfices provenant des droits de PI compris dans le prix d'un bien (Matteotti et Roth, p. 63)

²¹¹ Matteotti et Roth, p.64

²¹² Le Temps 10.06.2014

bénéfice résiduel). Son application requiert également des études de prix de transferts pour les revenus non éligibles.

Cette méthode est actuellement utilisée en Grande-Bretagne et permet de prendre en considération dans le calcul de la base d'imposition imposée de manière privilégiée certains revenus ne relevant pas de droits de PI. Par exemple, le revenu provenant de la vente d'une imprimante peut être éligible à la *patent box* considérant le fait que la cartouche interchangeable contenue dans l'imprimante est protégée par un brevet²¹³. Toutefois, cette approche semble risquée car elle est actuellement contestée par l'OCDE.

(4) Montant de l'allègement

Comme nous l'avons vu précédemment, il n'est pour le moment pas prévu d'introduire d'*IP box* suisse au niveau fédéral. Privilégier une introduction au niveau de la LIFD aurait un certain nombre d'avantages. Dans un premier temps, des règles d'imposition uniformisées au niveau cantonal et fédéral permettraient d'éviter que la CJE juge la mesure fiscale de mesure sélective ou d'aide d'Etat. Dans un deuxième temps, la mesure serait plus facilement introduite dans la loi et ne laisserait pas le choix aux cantons récalcitrants à l'imposition privilégiée des revenus de licences. Enfin, la baisse des impôts au niveau cantonal pourrait être limitée, ce qui rendrait une modification de la péréquation financière superflue et les mesures de compensation verticales pour les cantons seraient limitées. Ainsi, l'introduction de la *licence box* au niveau fédéral aurait un effet direct sur les sociétés concernées par la suppression des régimes fiscaux cantonaux. Toutefois, un assouplissement au niveau fédéral de la taxation privilégiée des éléments mobiles²¹⁴ pourrait exposer la Suisse à des critiques portant sur le *no or low taxation*.

Si une mesure de type *IP box* ne devait pas être introduite dans la LIFD, la LHID doit prévoir l'obligation pour les cantons d'introduire une *licence box* dont les modalités sont définies de manière contraignante²¹⁵. La Suisse devrait ainsi éviter d'être accusée par l'UE de sélectivité régionale au sens d'une récente jurisprudence de la CJE sur les aides publiques²¹⁶.

²¹³ Article L' AGEFI

²¹⁴ A ce jour, les éléments mobiles ne sont pas taxés de manière privilégiée au niveau fédéral.

²¹⁵ Rapport CDF, p.4

²¹⁶ Article Lizenzbox Hausmann

Le tableau en Annexe 3 résume les alternatives d'*IP box* suisse possibles en mettant en évidence les avantages et les inconvénients de ces modèles.

7. Conclusion

La publication des premières mesures/recommandations du projet *BEPS* qui viennent d'être publiées par l'OCDE sont susceptibles d'influencer l'acceptabilité internationale de la RIE III et des mesures de remplacement des statuts fiscaux cantonaux qui devraient disparaître prochainement²¹⁷. Comme nous l'avons vu, les pressions internationales sur les structures et les transactions dépourvues de substance ne cessent de prendre de l'ampleur. Il devient primordial que le lieu où s'exerce l'activité commerciale dispose de la substance commerciale adéquate (exercice des fonctions par du personnel clé, charges et risques imputés au lieu de l'activité effective). Attirer des capitaux mobiles sans justification économique devient sans avenir sur le long terme. En outre, les nouvelles réglementations internationales recèlent des risques, même l'avenir des *licence boxes* appliquées dans plusieurs Etats membres de l'UE est incertain, depuis que l'OCDE examine ces instruments d'un œil critique et envisage de développer des mesures préventives.

Il n'existe pas de solution toute faites pour la Suisse, l'*IP box* suisse ne peut pas être une copie conforme des régimes applicables en Europe car il convient de tenir compte des particularités de la Suisse et du tissu économique des sociétés implantées dans les différents cantons²¹⁸. L'*IP box* est certes une solution partielle à la suppression des statuts fiscaux cantonaux mais il est clair que d'autres mesures seront nécessaires afin d'éviter de voir les entreprises au bénéfice actuellement de statuts fiscaux quitter la Suisse. Une baisse des taux d'imposition semble se profiler comme une solution permettant aux cantons avec de nombreuses sociétés au bénéfice de statuts fiscaux de rester compétitifs. Il convient toutefois de rester vigilant concernant la réduction des taux d'imposition car de nombreux pays de l'UE disposent de règles anti-abus, notamment les règles *CFC*²¹⁹ (*Controlled foreign companies*). La Suisse en tant que non membre de l'UE ne pourrait a priori pas se prévaloir de la jurisprudence de la CJE²²⁰ protégeant les pays membres de l'application des règles anti-abus entre eux.

²¹⁷ D'ici vraisemblablement 2018-2020.

²¹⁸ Les cantons n'ayant pas tous un tissu économiques d'entreprises, leurs intérêts ne sont pas identiques.

²¹⁹ Article Obrist, p.649

²²⁰ Notamment l'arrêt Cadbury-Schweppes.

Ainsi, il s'avère essentiel que la Suisse définisse définitivement sa version d'*IP box* à la lumière de l'examen des premières mesures/recommandations du projet *BEPS* publiées tout récemment ainsi que des conclusions à venir de l'examen des *licences boxes* européennes par le Forum sur les pratiques fiscales dommageables.

IV. Table des matières

I. Résumé	2
II. Plan sommaire	5
III. Mémoire	6
1. Introduction.....	6
2. Les développements internationaux en matière d'imposition des entreprises	7
2.1. Climat fiscal international et situation de la Suisse	7
2.2. Organisation de projet de la Confédération et des cantons chargée de la 3 ^{ème} réforme de l'imposition des entreprises	8
2.3. Dialogue fiscal entre la Suisse et l'UE	10
3. Travaux de la Commission européenne / Réglementation au niveau européen dans le domaine de la fiscalité des entreprises / Arrêts de la Cour de justice européenne en matière d'aides d'Etat (Arrêts Gibraltar)	11
3.1. Code de conduite édicté par l'UE en matière d'imposition des entreprises ..	11
3.2. Aides d'Etat à caractère fiscal.....	12
3.3. Forum à l'encontre des pratiques fiscales dommageables – OCDE	14
3.4. Rapport de l'OCDE concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfice (<i>BEPS</i>).....	16
3.5. Arrêts de la Cour de justice européenne concernant les aides d'Etat (Arrêts Gibraltar)	17
4. Traitement fiscal actuel en Suisse des revenus de licences	18
4.1. Imposition privilégiée des revenus de licences en Suisse au niveau cantonal/communal et fédéral direct	18
4.2. Système d'imposition de <i>licence box</i> dans le canton de Nidwald	20
4.2.1. Entrée en vigueur de la <i>licence box</i>	20
4.2.2. Mesures fiscales relatives aux revenus de licences.....	20
4.2.3. Taux d'imposition effectif applicable sur les revenus de licences	20
4.2.4. Sociétés visées – Champs d'application.....	20
4.2.5. Droits intellectuels visés par la <i>licence box</i>	21
4.2.6. Revenus visés par la <i>licence box</i>	21
4.2.7. Détermination de la déduction fiscale de la <i>licence box</i>	22
5. Traitement fiscal privilégié en Europe des revenus de licences – Régimes d' <i>IP box</i>	22
5.1. Déduction pour revenus de brevets.....	22
5.1.1. Entrée en vigueur de la déduction pour revenus de brevets	22
5.1.2. Déduction pour revenus de brevets.....	23
5.1.3. Taux d'imposition effectif sur les revenus de brevets.....	23
5.1.4. Sociétés visées – Champs d'application.....	23
5.1.5. Droits intellectuels visés	23

5.1.6.	Revenus de brevets éligibles.....	24
5.1.7.	Détermination de la déduction fiscale pour revenus de brevets	24
5.2.	Exonération partielle des revenus produits par certains droits de PI au Luxembourg	24
5.2.1.	Entrée en vigueur de l'exonération partielle des revenus produits par certains droits de PI.....	25
5.2.2.	Exonération partielle des revenus produits par certains droits de PI.....	25
5.2.3.	Taux d'imposition effectif sur les droits de PI éligibles.....	25
5.2.4.	Champs d'application de la loi.....	25
5.2.5.	Droits intellectuels visés	25
5.2.6.	Revenus éligibles	26
5.2.7.	Détermination de la déduction fiscale.....	26
5.3.	Le régime de <i>patent box</i> en Grande-Bretagne	26
5.3.1.	Entrée en vigueur de la <i>patent box</i>	27
5.3.2.	Mesure fiscale	27
5.3.3.	Taux d'imposition effectif.....	27
5.3.4.	Sociétés visées – Champs d'application.....	27
5.3.5.	Droits intellectuels visés par la <i>patent box</i>	27
5.3.6.	Revenus visés par la <i>patent box</i>	28
5.3.7.	Détermination du bénéfice privilégié de la <i>patent box</i> et de la déduction fiscale.....	28
5.4.	Régime d' <i>IP box</i> en Espagne.....	28
5.4.1.	Entrée en vigueur du régime d' <i>IP box</i> en Espagne	29
5.4.2.	Mesures fiscales	29
5.4.3.	Taux d'imposition effectif.....	29
5.4.4.	Champs d'application	29
5.4.5.	Droits intellectuels visés	30
5.4.6.	Revenus visés	30
5.4.7.	Détermination de la déduction fiscale.....	30
5.5.	<i>Licence box</i> au Liechtenstein.....	30
5.5.1.	Entrée en vigueur de la <i>licence box</i>	30
5.5.2.	Mesures fiscales	31
5.5.3.	Taux d'imposition effectif.....	31
5.5.4.	Sociétés visées – Champs d'application.....	31
5.5.5.	Droits intellectuels éligibles.....	31
5.5.6.	Revenus éligibles	31
5.5.7.	Détermination de la déduction fiscale.....	32

5.6.	Compatibilité des <i>IP box</i> européennes revues avec les règles communautaires en matière d'aides d'Etat et de pratique fiscale dommageable.....	32
5.6.1.	Belgique.....	32
5.6.2.	Luxembourg	33
5.6.3.	<i>UK patent box</i>	33
5.6.4.	Espagne.....	34
5.6.5.	Liechtenstein	34
6.	Traitement fiscal privilégié en Suisse des revenus de licences, une alternative aux statuts fiscaux en Suisse ?.....	34
6.1.	Imposition préférentielle des produits de licence (<i>licence box</i>) telle qu'envisagée par la RIE III	35
6.2.	Quelle version d' <i>IP box</i> pour la Suisse ?	38
6.2.1.	Critères à satisfaire pour l'acceptation internationale de l' <i>IP box</i> suisse	38
7.	Conclusion	45
IV.	Table des matières	47
V.	Bibliographie	50
VI.	Liste des abréviations	60
VII.	Déclaration de l'auteur.....	61
VIII.	Annexes	62

V. Bibliographie

FELDER Marco: IP Boxes from a European, Liechtenstein and Swiss perspective, Schultess, Genève, Zurich, Bâle 2013

(Cité : Felder, 2013)

OBERSON Xavier : *Droit fiscal suisse*, 4ème Ed., Helbing Lichtenhahn, Bâle 2012

(Cité : Oberson : Droit fiscal suisse, 2012)

Lois et accord cités

ACCORD du 22 juillet 1972 entre la Confédération suisse et la CEE (avec annexes et échanges de lettres) (RS 0.632.401)

CODE DES IMPOTS SUR LES REVENUS 1992 BELGE

(Cité : CIR 92)

Gesetz über die Steuern des Kantons und der Gemeinden von 22 März 2000, Nidwald

(Cité : StG)

LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDAS

(Cité : Ley del Impuesto sobre sociedades)

LOI CONCERNANT L'IMPOT SUR LE REVENU, Loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, Luxembourg

(Cité : LIR)

LOI FEDERALE du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID) (RS 642.14)

(Cité : LHID)

LOI FEDERALE du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD) (RS 642.11)
(Cité : LIFD)

Modèle de Convention de l'OCDE du 17 juillet 2012
(Cité : MOCDE)

STEUERGESETZ (STEG) 2011
(Cité : StG)

TRAITE du 13 décembre 2007 sur le fonctionnement de l'Union européenne
(Cité : TFE)

*Vollzugsverordnung zum Gesetz über die Steuern des Kantons und der Gemeinden von
19. Dezember 2000, Nidwald*
(Cité : StV)

Documents officiels

CIRCULAIRE du directeur des contributions L.I.R. n°50bis /1 du mars 2009 : *Exonération
partielle des revenus produits par certains droits de propriété intellectuelle*
(Cité : Circulaire LIR)

COMMUNIQUE DE PRESSE n°120/11 de la Cour de justice de l'Union européenne du
15 novembre 2011 : *Un régime fiscal conçu de telle façon que des sociétés offshore
échappent à l'imposition constitue un régime d'Etat incompatible avec le marché intérieur*
(Cité : Communiqué de presse n°120/11)

COMMUNIQUE DE PRESSE de la Commission Européenne du 30 mars 2004 : *Gibraltar
prévoyait un impôt sur les sociétés incompatible avec les règles de l'UE en matière d'aides
d'Etat*
(Cité : Communiqué de presse UE 30.03.2004)

COMMUNIQUE DE PRESSE du Département Fédéral des Finances (DFF) du 19 décembre 2013 : *L'organisation de projet précise les contours de la 3^e réforme de l'imposition des entreprises*

(Cité : Communiqué DFF du 19.12.2013)

COMMUNICATION C(2008) 467 of the European Commission dated November 13, 2008: State aid N 480/2007 – Spain – The reduction of tax from intangible assets

(Cité : Communication C(2008) 467)

COMMUNICATION 98/C 384/03 de la Commission au Journal officiel C 384 du 10.12.1998

(Cité : Communication 98/C 384/03)

COMMUNIQUE DE PRESSE de la Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances du 5 février avril 2014 : *La Conférence des directeurs cantonaux des finances confirme la nécessité de réformer la fiscalité des entreprises et présente ses préférences provisoires pour la mise au point du dossier de consultation*

(Cité : Communiqué CDF)

COMMUNIQUE DE PRESSE du Département Fédéral des Finances (DFF) du 30 avril 2014 : *Le Conseil fédéral entend renforcer la compétitivité de la place économique suisse par une réforme de l'imposition des entreprises*

(Cité : Communiqué DFF du 30.04.2014)

COMMUNIQUE DE PRESSE des autorités fédérales de la Confédération suisse du 20 juin 2014 : *Le dialogue avec l'UE sur la fiscalité des entreprises est sur le point d'aboutir*

(Cité : Communiqué CS du 20.06.2014)

COMMUNIQUE DE PRESSE des autorités fédérales de la Confédération suisse du 1^{er} juillet 2014 : *Fiscalité des entreprises : la Suisse et l'UE paraphent une déclaration conjointe pour conclure leur dialogue*

(Cité : Communiqué CS du 1.07.2014)

CONCLUSIONS du Conseil ECOFIN du 1^{er} décembre 1997 en matière de politique fiscale (98/C 2/01), 1997.

(Cité : Conclusions du Conseil ECOFIN du 1^{er} décembre 1997)

CONFERENCE DE PRESSE d'Economiesuisse du 3 juin 2013 (discours prononcé par STAEHELIN Thomas): *Pour un site d'innovation et d'implantation attractif. Les « licence box » apportent des avantages fiscaux et favorisent l'innovation en Suisse*

(Cité : Conférence de presse Economiesuisse du 3 juin 2013)

Décision de la Commission européenne du 13 novembre 2008 : *State aid N480/2007 – Spain – The reduction of tax from intangible assets*

(Cité : Communication C(2008) 467)

DECISION de la Commission du 13 février 2007 (Commission des Communautés européennes) : *l'incompatibilité de certains régimes suisses d'imposition des sociétés avec l'accord entre la Communauté économique européenne et la Confédération suisse du 22 juillet 1972*

(Cité : Décision CE du 13 février 2007)

INFORMATION n°4/94 de l'Administration fiscale cantonale genevoise du 12 décembre 1994 : *Imposition des sociétés holding et des sociétés auxiliaires, nouvelles règles applicables dès le 1^{er} janvier 1995*

(Cité : Information n°4/1994)

JOURNAL OFFICIEL des Communautés européennes du 1er décembre 1997 : *Conclusions du Conseil ECOFIN du 1er décembre 1997 en matière de politique fiscale.*

(Cité : Conclusions du Conseil ECOFIN du 1er décembre 1997)

OCDE (1998), *Concurrence fiscale dommageable un problème mondial*, Editions OCDE

(Cité : OCDE, concurrence fiscale dommageable)

OCDE, *Consolidated Application Note, Guidance in applying the 1998 report to preferential tax regimes*

(Cité : OCDE, *Consolidated Application Note*)

OCDE, Revised discussion draft on transfer pricing aspects of intangibles

(Cité : *Discussion draft July 2013*)

OCDE (2013), *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*,
Éditions OCDE

(Cité : *BEPS*)

OCDE (2013), *Plan d'actions concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Editions OCDE

(Cité : *Plan d'actions BEPS*)

PRESS RELEASE of the Council of the European Union of June 20, 2014, 324th Council meeting, Economic and Financial Affairs (11124/14)

(Cité : *Conclusions du Conseil ECOFIN du 20 juin 2014*)

RAPPORT de la Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances du 4 février avril 2014 : *Mesures visant à renforcer la compétitivité fiscale de la Suisse (3e réforme de l'imposition des entreprises)*. *Avis sur le rapport de l'organe de pilotage du 11 décembre 2013*

(Cité : *Rapport CDF*)

RAPPORT intermédiaire de l'organe de pilotage à l'attention du DFF du Département fédéral des finances DFF du 7 mai 2013 : *Mesures visant à renforcer la compétitivité fiscale de la Suisse (3e réforme de l'imposition des entreprises)*

(Cité : *Rapport intermédiaire organe de pilotage*)

RAPPORT de l'organe de pilotage à l'attention du DFF du 11 décembre 2013 : *Mesures visant à renforcer la compétitivité fiscale de la Suisse (3^{ème} réforme de l'imposition des entreprises)*

(Cité : *Rapport organe de pilotage*)

RAPPORT de l'Union européenne du 23 novembre 1999 du Groupe "Code de conduite" (fiscalité des entreprises) au Conseil ECOFIN du 29 novembre 1999 : *Code de conduite (fiscalité des entreprises)*

(Cité : Rapport groupe code de conduite)

RAPPORT du Conseil fédéral en réponse au postulat 07.3003 Po. Commission de l'économie et des redevances CE (05.058): *Fiscalité des entreprises. Evolution dans le contexte international daté du 7 novembre 2007 : Aides d'Etat aux entreprises: Fiscalité des entreprises et concurrence fiscale – développements au sein de l'Union européenne*

(Cité : Rapport CF Aides d'Etat)

RAPPORT SUR LES RESULTATS de l'Etat-major de la législation du 10 avril 2014 : *Consultation portant sur le rapport de l'organe de pilotage de la 3^e réforme de l'imposition des entreprises "Mesures visant à renforcer la compétitivité fiscale de la Suisse"*

(Cité : Consultation Etat-major de la législation)

RESUMES D'ARRETS IMPORTANTS de la Commission européenne, Mai 2012 : *C-106/09 P et C-107/09 P Commission c/Gouvernement de Gibraltar et Royaume-Uni, arrêt du 15 novembre 2011*

(Cité : Résumé d'arrêts importants)

Richtlinie Besteuerung von Lizenzerträgen des Kantonalen Steueramtes Nidwalden vom 17.01.2011, *STEUERPRAXIS NIDWALDEN* 85

(Cité : Circulaire NW 85)

Arrêts cités

ARRET DU TRIBUNAL DE PREMIÈRE INSTANCE DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES du 18 décembre 2008 dans les affaires T-211/04 et T-215/04

(Cité : Arrêt Gibraltar I)

ARRET DE LA COUR EUROPEENNE DE JUSTICE (GRANDE CHAMBRE) du 15 novembre 2011

(Cité : Arrêt Gibraltar II)

Articles

ARTICLE paru dans Archives de droit fiscal suisse 81, S. 681 (MATTEOTTI René, ROTH Philipp) : *Die Unternehmenssteuerreform III zwischen Kompetitivität und Kompatibilität*

(Cité : Matteotti et Roth)

ARTICLE paru en 2009 dans LA REVUE FISCALITE EUROPEENNE ET DROIT INTERNATIONAL DES AFFAIRES (FUNK Sabrina et SCHOSSELER Guy) : *Luxembourg : la fiscalité des droits intellectuels*

(Cité : Funk et Schosseler)

ARTICLE paru le 15 octobre 2013 dans L'AGEFI (KACZOR Piotr) : *Adaptation possible des patent box*

(Cité : Article L'AGEFI)

ARTICLE paru en mars 2008 dans L'EXPERT-COMPTABLE SUISSE (LINDER Thomas, MULLER Andreas) : *Steuerliche Anreize für Forshcung und Entwicklung*

(Cité : Expert-comptable Linder, Müller)

ARTICLE paru en janvier-février 2012 dans L'EXPERT-COMPTABLE SUISSE (HAUSMANN Rainer, ROTH Philipp, KRUMMENACHER Oliver) : *Lizenzbox als alternatives steuermodell zur gemischten Gesellschaft*

(Cité : Expert-comptable Hausmann, Roth, Krummenacher)

ARTICLE paru en avril 2014 dans L'EXPERT-COMPTABLE SUISSE (KRAPF Roger) : *Réforme de l'imposition des entreprises III, renforcer la compétitivité fiscale*

(Cité : Expert-comptable Krapf)

ARTICLE paru le 5 juin 2013 dans LE TEMPS (FAVRE Alexis): *Fiscalité des entreprises : Les dangers de la stratégie suisse*, disponible à l'adresse : www.letemps.ch
(Cité : Le Temps 05.06.2013)

ARTICLE paru le 30 avril 2014 dans LE TEMPS (FAVRE Alexis): *Le ton monte entre le Luxembourg et la Commission européenne*, disponible à l'adresse : www.letemps.ch
(Cité : Le Temps 30.04.2014)

ARTICLE paru le 10 juin 2014 dans LE TEMPS (Par Propos recueillis par D.M.) : « *Les cantons lémaniques ne doivent pas attendre* », disponible à l'adresse : www.letemps.ch
(Cité : Le Temps 10.06.2014)

ARTICLE paru le 20 juin 2014 dans LE TEMPS (ETWAREEA Ram): *Fiscalité des entreprises : l'UE met fin au conflit avec la Suisse. Berne a accepté d'abolir cinq régimes fiscaux liés aux entreprises*, disponible à l'adresse : www.letemps.ch
(Cité : Le Temps 20.06.2014)

ARTICLE paru le 17 septembre 2014 dans LE TEMPS (RAM Etwareea) : « *Feu vert à un accord fiscal Suisse-UE* », disponible à l'adresse : www.letemps.ch
(Cité : Le Temps 17.09.2014)

ARTICLE Lexology (CHADWICK Alex, MACLACHLAN E. James, WILSON A.D. James): *The future of the UK Patent Box*
(Cité : Article Lexology)

ARTICLE published in *Novità fiscali*, NF S0/2013, S. 142 (OBUOFORIBO R. Belema): *The United Kingdom Patent Box Rules*
(Cité : Obuoforibo)

ARTICLE published in *Novità fiscali*, NF S0/2013, S. 126 (BERNALES SORIANO Roberto): *The Spanish IP Box Regime*
(Cité : Bernales Soriano)

Autres

ETUDE COMPARATIVE SUR LA FISCALITE DES BREVETS EN EUROPE, 24 novembre 2012 – France, Allemagne, Royaume-Uni, Luxembourg, Belgique, Pays-Bas, Irlande
(Cité : *Etude comparative*)

FAQ – déduction pour les revenus de brevets – Site internet de l'Administration générale de la fiscalité
(Cité : FAQ)

GLOBAL TAX ALERT ERNST & YOUNG of June 10, 2013 : Spain announces amendments to patent box regime ; other measures to promote R&D activities and support small- and medium-size companies
(Cité : *Global tax alert EY*)

Présentation du 26 mai 2013 au LLM Tax Genève (GUIMOND Anne) : *Prix de transfert et Propriété intellectuelle*
(Cité : LLM Tax Guimond)

Présentation du 3 septembre 2013 à la FER (HILER David) : *Réforme de la fiscalité des entreprises : Enjeux et solutions*
(Cité : Présentation FER)

Présentation du 5 février 2014 à la Journée de droit fiscal (BUSCA BONVIN Sara) : *Réforme de la fiscalité des entreprises III*
(Cité : JDF Busca Bonvin)

Présentation du 5 février 2014 à la Journée de droit fiscal (DANON Robert) : *Base Erosion and profit Shifting (BEPS) Cohérence, substance et transparence*
(Cité : JDF BEPS)

Présentation du 31 mars 2014 du Département des Finances Administration fiscale cantonale : *Panorama fiscal*
(Cité : Panorama fiscal)

SITE WEB de l'Union européenne: <http://europa.eu>

(Cité : Site *web* UE)

SITE WEB de *HM Revenue & Customs*: www.hmrc.gov.uk

(Cité : Site web HM R&C)

SITE WEB de l'OCDE

(Cité : Site web OCDE)

TAX NEWS Ernst & Young Décembre 2010 : Nouvelle "*licence box*" dans le canton de Nidwald

(Cité : Tax News EY)

TAXeNEWS PWC du 13 juin 2013: *Réforme de l'imposition des entreprises III*

(Cité : TAXeNEWS PWC 13.06.13)

TAXeNEWS de PWC du 4 octobre 2013 : *Réforme de l'imposition des entreprises III, la solution de patent box du Royaume-Uni – un modèle pour la Suisse?*

(Cité : TAXeNEWS PWC 4.10.2013)

Tax notes international, volume 71, numéro 7, 12 août 2013 (OBRIST Thierry): The end of Switzerland's Cantonal Tax Regimes Is Near : What's Next ?

(Cité : Obrist)

WORLDWIDE CORPORATE TAX GUIDE EY 2013

(Cité : *Worldwide corporate tax guide*)

VI. Liste des abréviations

Al.	Alinéa
AELE	Association européenne de libre-échange
ALE	Accord de libre-échange signé entre la Suisse et la Commission Européenne en 1972
Art.	Article
<i>BEPS</i>	<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>
BI	Biens incorporels
CDF	Conférence des directrices et des directeurs cantonaux des finances
CE	Communauté européenne
CF	Conseil Fédéral
CJE	Cour européenne de justice
DFF	Département fédéral des finances
ECOFIN	Conseil pour les affaires économiques et financières
EEE	Espace économique européen
Let.	Lettre
LHID	Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID) (RS 642.14).
LIFD	Loi fédérale 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD) (RS 642.11)
MOCDE	Convention modèle de l'Organisation de coopération et de développement économique
OCDE	Organisation de coopération et de développement économique
PI	Propriété intellectuelle
RIE III	Réforme de l'imposition des entreprises III
R&D	Recherche et Développement
R&D&I	Recherche, Développement et Innovation
TCE	Traité du 25 mars 1957 instituant la Communauté européenne
TP	Prix de transferts
UE	Union Européenne

VII. Déclaration de l'auteur

J'atteste que dans ce texte toute affirmation qui n'est pas le fruit de ma réflexion personnelle est attribuée à sa source et que tout passage recopié d'une autre source est en outre placé entre guillemets.

VIII. Annexes

Annexe 1
Tableau comparatif des régimes d'IP Box européens sous revue

	Suisse (canton de Nidwald)	Belgique	Luxembourg	Liechtenstein	Grande-Bretagne	Espagne
Entrée en vigueur du régime d'imposition privilégié sur les revenus de licence	Régime entré en vigueur le 1 ^{er} janvier 2011	Régime entré en vigueur le 1 ^{er} janvier 2008 - applicable pour les droits de PI acquis dès le 1 ^{er} janvier 2007	Régime entré en vigueur le 1 ^{er} janvier 2008 - applicable pour les droits de PI acquis ou créés après le 31.12.2007	Régime entré en vigueur le 1 ^{er} janvier 2011 – applicable pour les droits de PI acquis ou créée après le 1 ^{er} janvier 2011	Régime entré en vigueur le 1 ^{er} avril 2013	Régime entré en vigueur le 1 ^{er} janvier 2008 - applicable pour les droits de PI développés après le 31.12.2007
Sociétés et personnes visées	Société de capitaux ou société coopérative ordinairement imposées avec siège dans le canton de Nidwald	Sociétés belges soumises à l'impôt sur les sociétés ainsi que sociétés étrangères ayant un établissement belge qui est propriétaire, copropriétaire, usufruitière ou titulaire de licence du brevet	Contribuables luxembourgeois personne physique ou personne morale qui est propriétaire économique de la PI	Contribuables liechtensteinois personne physique ou personne morale soumis à l'impôt qui détient au moins un droit de PI éligible	Sociétés résidentes du Royaume-Uni propriétaires de droits de PI ou détenteur de licence ou qui ont contribué à l'existence des droits de PI en déployant une activité propre de développement	Société de capitaux et personne physique (travailleur indépendant)
Mesure fiscale	Réduction du taux de l'impôt cantonal/communal ordinaire de 80% applicable sur les revenus nets éligibles	Déduction fiscale de 80% des revenus éligibles	Déduction fiscale de 80% des revenus éligibles	Déduction fiscale de 80% des revenus nets éligibles	Déduction fiscale de 56.5% des revenus éligibles	Déduction fiscale de 60% des revenus éligibles
Droits de PI visés	Droits d'auteur sur œuvre littéraire, artistique ou scientifique, les brevets, les marques, les dessins ou modèles, les plans, les formules secrètes ou procédés, ou pour obtenir des informations d'ordre industriel, commercial, ou scientifique.	Brevets, certificats complémentaires de protection ou de droits de licences	Brevets, marques de fabrique ou de commerce, dessins et modèles, noms de domaine, droits d'auteurs sur logiciels	Brevets, marques et designs (enregistrés dans un registre national, étranger ou international), les logiciels et les bases de données techniques et des sciences naturelles.	Brevets et droits de propriété concernant les produits médicaux et vétérinaires, et protection des plantes	Brevets, dessins, modèles, plans, formules, procédés secret et droits sur les informations liés à des expériences industrielles, commerciales ou scientifiques

Annexe 1

Tableau comparatif des régimes d'IP Box européens sous revue

Revenus bénéficiant de la mesure fiscale	Art. 12 al. 2 MOCDE	Rémunérations pour les licences de brevets qu'elle concède Rémunérations qui seraient dues à la société par un tiers en vertu de la concession d'une licence de brevets si elle exploite elle-même les brevets dont elle est titulaire.	Rémunérations pour les licences des droits de PI visés qu'elle concède Rémunérations qui seraient dues à la société par un tiers en vertu de la concession d'une licence de brevets si elle exploite elle-même les droits de PI éligibles dont elle est titulaire.	Art. 12 al. 2 MOCDE	Rémunération pour les licences (y compris redevances théoriques (si entreprise utilise elle-même le brevet), revenus de la vente de produits incluant ou utilisant au moins une invention brevetée (<i>embedded income</i>), dommages et intérêts en cas de violation de droits de PI.	Rémunération pour les licences (y compris redevances théoriques (si entreprise utilise elle-même le brevet),
Revenus exclus	Aucun	Savoir-faire, les marques, les droits d'auteur et les droits portant sur des bases de données	Savoir-faire, la clientèle, les plans, les formules et procédés ou les droits d'auteurs autres que ceux portant sur un logiciel	Savoir-faire	Marques	Marques, œuvres littéraires et artistiques ou scientifiques (y compris films cinématographiques)
Usage propre des droits de PI	Non	Oui	Oui	Oui	Oui	Non
Application au gain en capital résultant de la cession de PI	Oui ¹	Non	Oui ²	Oui	Oui	Oui, pour autant que la société cédante a créé les actifs transférés (au minimum 25% du coût)
Applicable à la PI antérieure	Oui	Non, uniquement aux brevets dès le 1 ^{er} janvier 2007	Non, uniquement aux droits de PI acquis ou créés après le 31.12.2007	Non, uniquement aux droits de PI qui ont été créés ou acquis à partir du 1 ^{er} janvier 2011	Oui	Non, uniquement aux droits de PI développés après le 31.12.2007

¹ Article 57a al. 2 StV

² Le profit demeure taxable à hauteur des charges ayant un lien économique direct avec le revenu ainsi que les provisions et amortissements qui ont réduit la base imposable l'année d'imposition de la plus-value ou de toutes les années d'imposition précédant la vente.

Annexe 1

Tableau comparatif des régimes d'*IP Box* européens sous revue

Limitation à la PI auto-développée	Non	Oui, car nécessité de poursuivre le développement si PI acquise	Non	Non	Non	Non mais si développement à l'externe doit se faire sous la supervision de la société à ses frais et risques
Applicable à la PI acquise de société liée	Oui	Oui, sous réserve de la poursuite du développement (voir conditions spécifiques)	Non	Oui	Oui	Oui, sous réserve que la PI a été créée sous la supervision de la société, à ses frais et risques
Localisation de la R&D	Non	Dans un centre de R&D en Belgique ou à l'étranger formant une branche d'activité ou une division d'entreprise	Pas d'exigence de localisation	Pas d'exigence de localisation	Pas d'exigence de localisation	Pas d'exigence de localisation
Conditions spécifiques (substance requise)	Infrastructure opérationnelle et substance économique requise. La société peut être amenée à devoir fournir la preuve des revenus de licence en fournissant aux autorités fiscales cantonales une copie des contrats de licence ³	Certaines substance économique requise. Pour les brevets acquis de tiers, nécessité de continuer de développer les produits ou procédés brevetés dans un centre de R&D formant une branche d'activité ou une division d'entreprise.	Pas de substance particulière requise.	Les revenus imposés de manière privilégiée doivent être prouvés à l'aide du contrat de licence	Condition de développement ou de gestion significative	Pas de substance particulière requise mais la société doit avoir participé à la création de l'actif à hauteur de 25% au minimum
Dépenses R&D déductibles/non déductibles	Déductibles	Non déductibles	Non déductibles	Non déductibles	Déductibles	Déductibles

³ Circulaire NW 85, 3.2

Annexe 1

Tableau comparatif des régimes d'*IP Box* européens sous revue

Taux d'imposition effectif applicable sur les revenus de droits de PI éligibles	8.8%	6.8%	5.8%	2.5%	10%	15%
Autres mesures incitatives liées à la R&D	Abolition du plafond pour les réserves R&D (CHF 1 mio) et de l'obligation d'utiliser ces réserves dans un délai de 3 ans ⁴ .	Crédit d'impôt R&D, primes à l'innovation, déduction pour investissement, diverses exonérations.	Non	Non	D'autres allègements fiscaux pour les sociétés qui déploient une activité de R&D (par exemple : déductions supplémentaires, crédit d'impôt pour R&D) sont prévus en Grande-Bretagne ⁵ .	Crédit d'impôt pour les sociétés qui déploient des activités de R&D&I ⁶
Mesure fiscale soumise à l'approbation de l'Autorité de surveillance de l'AELE	Non	Non	Non	Oui, la mesure ne qualifie pas d'aide d'Etat	Non	Oui, la mesure ne qualifie pas d'aide d'Etat

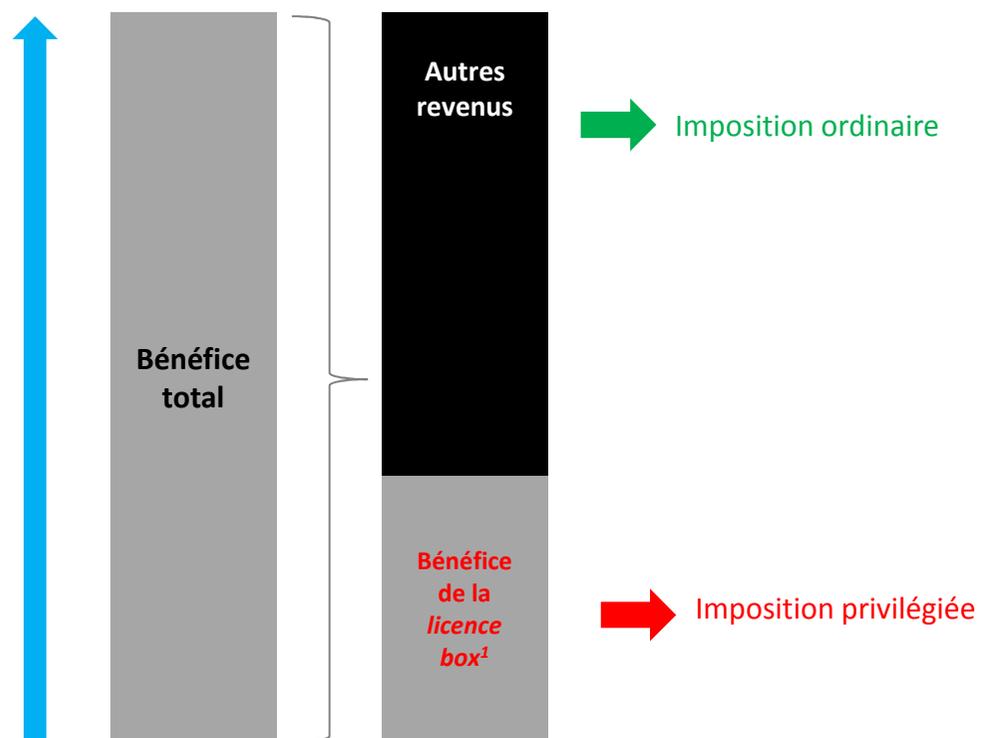
⁴ Article 85 al. 3 StG

⁵ Etude comparative, p. 53 et 54

⁶ Global tax alert EY

Annexe 2

Illustration de la méthode directe

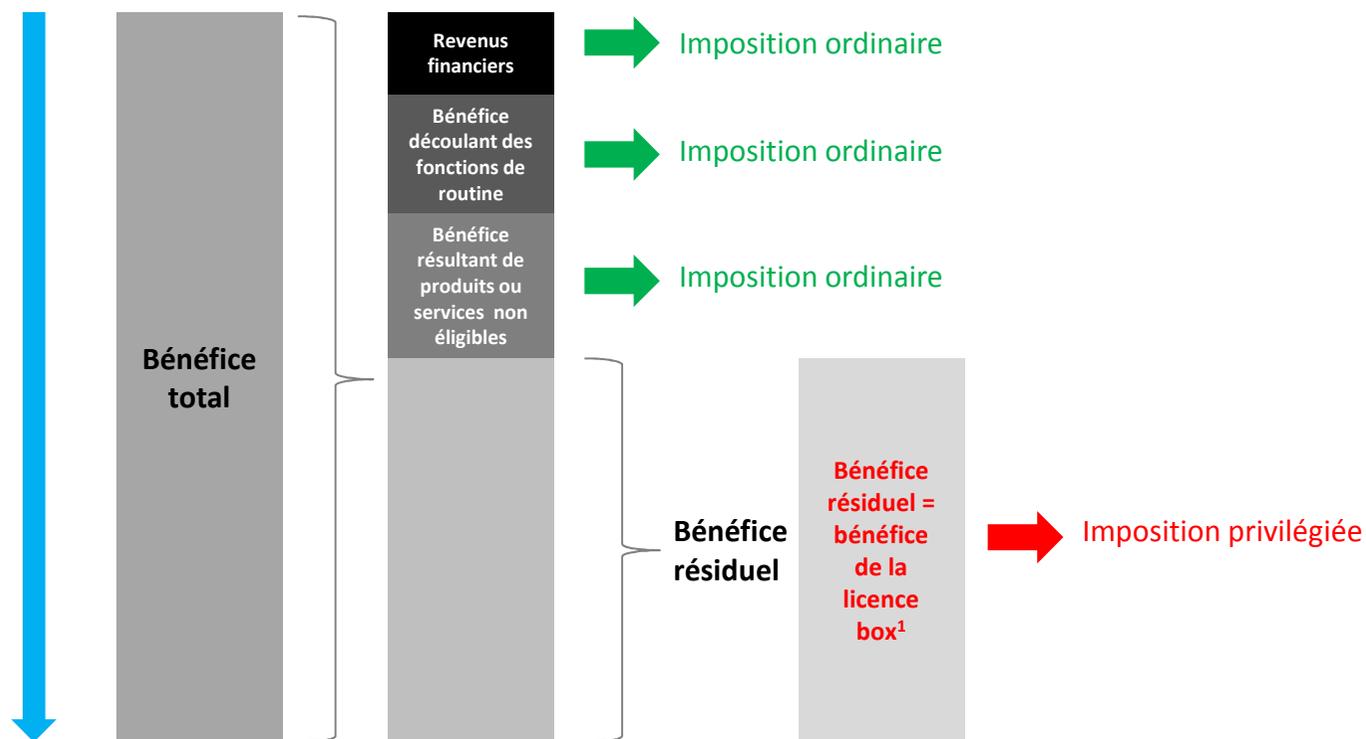


(source Rapport de l'organe de pilotage)

¹ Rémunérations reçues pour les droits de PI éligibles

Annexe 3

Illustration de la méthode indirecte



(source Rapport de l'organe de pilotage)

¹ Résulte de :

- Indemnisation pour les droits de PI
- Indemnisation pour les risques pris
- Indemnisation pour les actifs opérationnels nets
- Indemnisation pour les fonctions non routinières
- Effets de synergie

Annexe 4

Alternatives envisageables d'*IP box* suisse

	<i>IP box</i> restrictive	<i>IP box</i> large	<i>IP box</i> complète
Droits de PI éligibles	Brevets Procédés spécifiques non brevetables	Brevets Procédés spécifiques non brevetables Marques	Brevets Procédés spécifiques non brevetables Marques Savoir-faire
Revenus éligibles	Revenus de licences Revenus commerciaux (<i>embedded income</i>)	Revenus de licences Revenus commerciaux (<i>embedded income</i>)	Revenus de licences Revenus commerciaux (<i>embedded income</i>)
Acceptation au niveau européen et international	Actuellement bonne, sous réserve de l'issue de l'analyse de l'OCDE	Actuellement bonne, sous réserve de l'issue de l'analyse de l'OCDE	Mesure risquée en terme d'acceptation
Pays bénéficiant d'une mesure fiscale similaire	Belgique, Grande-Bretagne et Pays-Bas	Aucun	Luxembourg, Irlande et Chypre
Sociétés visées par la mesure fiscale – exemple du canton de Genève	Sociétés dans le domaine de la chimie	Sociétés dans le domaine du luxe, certains sièges de multinationales (sociétés principales)	Sociétés de négoce + toutes les autres sociétés (dans le domaine du luxe, de la banque, etc.)

(sources : Présentation FER; JDF Busca Bonvin)