

---

## **Répertoire de cas**

### **relatif à la loi fédérale sur la réforme fiscale et le financement de l'AVS (RFFA)**

Etat de la loi au: 1er janvier 2020

Etat des discussions de l'AGUN au: 30 novembre 2022

#### **Remarque**

Les considérations émises ci-après se basent sur les sources disponibles au moment de l'élaboration. Il s'agit de premières solutions qui pourront être adaptées à de nouvelles connaissances et expériences pratiques

## Liste des membres

Küttel Remo, Dr.oec.publ., Fachleiter Unternehmenssteuern, Kantonales Steueramt Zürich, Zürich, Vorsitz ab 1.1.2023

Altorfer Jürg, Dr.oec.publ, Geschäftsleitung, Konsulent Unternehmenssteuern, Kantonales Steueramt Zürich, Zürich (Vorsitz bis 31.12.2022)

Ackermann Oskar, Leiter Juristische Personen, Steueramt des Kantons Solothurn, Solothurn (bis 30.6.2022)

Beerstecher Peter, Leiter Abteilung juristische Personen und Liegenschaftskompetenzzentrum, Steuerverwaltung Basel-Stadt (bis 30.6.2023)

Bachmann Hans, Abteilungsleiter Veranlagung juristische Personen  
Kantonale Steuerverwaltung Schwyz, Schwyz

Buechi Michael, Abteilungsleiter Juristische Personen, Steuerverwaltung Thurgau, Frauenfeld

Cina Sharon, Perito fiscale, Repubblica e Cantone Ticino, Dipartimento delle finanze e dell'economia, Divisione delle contribuzioni, Servizi centrali, Bellinzona (ab 1.9.2022)

Burgunder Fritz, Koordinator Unternehmensbesteuerung, Steuerverwaltung Bern, Bern (bis 31.8.2021)

Collomb Swen, Responsable section expertise, Office d'impôts des personnes Morales, Département des finances et des relations extérieures du Canton de Vaud, Yverdon-les-Bains

Eberhard Benno, Chef-Stellvertreter Hauptabteilung Juristische Personen, Kantonale Steuerverwaltung St. Gallen, St. Gallen

Kalbermatter Alex, Teamchef Abteilung Aufsicht Kantone, Hauptabteilung DVS, Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern

Küpfer Markus, Chef Abteilung Recht, Hauptabteilung DVS, Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern

Lauber Emanuel, Chef Abteilung Strafsachen und Untersuchungen, Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern

Penin Paul, Conseiller fiscal (ab 01.10.2021), République et Canton de Genève, Département des finances et des ressources humaines (DF), Administration fiscale cantonale, Genève

Saner Paul, Stellvertreter Chef Abteilung externe Prüfung, Hauptabteilung DVS, Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern (bis 31.3.2021)

Schlumpf Simon, Abteilungsleiter Juristische Personen, Kantonale Steuerverwaltung Zug, Zug (ab 1.7.2022)

Schöbi Fabian, Teamleiter, Kantonale Steuerverwaltung Graubünden, Chur

Strahm Daniel, Koordinator Unternehmensbesteuerung, Steuerverwaltung des Kantons Bern, Bern (ab 1.9.2021)

Theiler Ralph, Chef Abteilung Aufsicht Kantone, Hauptabteilung DVS, Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern

Tränkle Martin, Leiter Sektion juristische Personen, Kantonales Steueramt Aargau, Aarau

Tschan David, Stv. Teamchef, Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV, Hauptabteilung DVS, Bern (ab 1.4.2022)

Wyssen Hugo, Dr., Abteilungsleiter Juristische Personen, Kantonale Steuerverwaltung Zug, Zug (bis 30.6.2022)

Sekretariat: Jung Roland, Teamleiter Buchprüfung und Fachspezialist Unternehmenssteuern, Kantonales Steueramt Zürich, Zürich

## Contenu

<b>1.</b>	<b>Déclaration des réserves latentes en cas de perte de statut .....</b>	<b>6</b>
1.1.	Réduction pour participations sur les gains en capitaux pour des participations existantes du temps de l'imposition selon statut .....	6
1.2.	Détention d'actions sans valeur de marché observable .....	7
1.3.	Réserves latentes sur participations dans la période de statut: participations non qualifiées pour la réduction pour participations sur les gains en capitaux .....	8
<b>2.</b>	<b>Brevets et droits comparables.....</b>	<b>10</b>
2.1.	Transfert de patrimoine afférent à des brevets avec changement de canton .....	10
2.2.	Enregistrement de „pseudo-brevets“.....	11
2.3.	Fusion entre une société taxée de manière ordinaire et une société au bénéfice d'un régime prévu à l'article 24b LHID .....	12
2.4.	Imposition selon l'article 24b LHID suite à une scission .....	13
2.5.	Transfert de siège dans un canton qui n'applique pas le même système d'imposition du coût d'entrée selon l'article 24b LHID .....	14
2.6.	Déduction supplémentaire des dépenses de R&D selon l'art. 25a LHID et imposition des dépenses de R&D selon art 24b al 3 LHID suite à un transfert de siège.....	17
2.7.	Transfert de siège intercantonal avec entrée dans la patentbox .....	18
2.8.	Méthode à utiliser pour calculer le coût d'entrée dans la patent box en cas de pertes non compensées .....	19
2.9.	Quotient NEXUS – Refacturation des coûts R&D de tiers par l'intermédiaire d'une société du groupe sise à l'étranger avec un cost+ .....	20
2.10.	Transfert de siège – traitement des réserves latentes .....	21
2.11.	Familles de produits .....	29
2.12.	Calcul du revenu attribuable à la patentbox – détermination des résultat immobilier, résultat financier et résultat extraordinaire.....	36
2.13.	Coût d'entrée dans la patent box – entrée en deux étapes fondée sur un seul brevet .....	41
<b>3.</b>	<b>Déclaration de réserves latentes au début de l'assujettissement .....</b>	<b>43</b>
3.1.	Réduction pour participations sur le capital et le bénéfice en lien avec les articles 61a LIFD, respectivement 24c LHID .....	43
3.2.	Arrivée en Suisse: impôt sur le capital .....	45
<b>4.</b>	<b>Imposition des réserves latentes à la fin de l'assujettissement .....</b>	<b>47</b>
<b>5.</b>	<b>Déduction supplémentaire des dépenses de recherche et de développement.....</b>	<b>48</b>
5.1.	Etendue de la déduction supplémentaire dans le chef du mandataire .....	48
5.2.	Refacturation des coûts de production au sein d'un groupe au moyen de la méthode du coût majoré.....	49
5.3.	Activités éligibles .....	50
	Proposition de solution de l'état de fait 2.....	51

<b>6.</b>	<b>Déduction pour autofinancement.....</b>	<b>57</b>
<b>7.</b>	<b>Limitation de la réduction fiscale .....</b>	<b>58</b>
7.1.	Prise en compte d'une plus-value immobilière dans le calcul de la limitation de la réduction fiscale pour un canton moniste .....	58
<b>8.</b>	<b>Réduction d'impôt pour le capital propre.....</b>	<b>59</b>
8.1.	Brevets / prêts consentis à des sociétés du groupe: réduction pour participations sur le capital (art. 29 al. 3 LHID) .....	59
<b>9.</b>	<b>Dispositions transitoires .....</b>	<b>60</b>
9.1.	Fusion de sociétés à statut avec des quotes d'imposition différentes .....	60
9.2.	Date de clôture de la période fiscale 2020 avant le 31 décembre .....	61
<b>10.</b>	<b>Répartition intercantonale .....</b>	<b>62</b>
10.1.	Limitation de la réduction fiscale en présence des systèmes monistes et dualistes .....	62
<b>11.</b>	<b>Compensation des pertes.....</b>	<b>64</b>
11.1.	Déductions RFFA avec compensation des pertes et limitation de la réduction fiscale .....	64
<b>12.</b>	<b>Réductions RFFA pour les activités indépendantes au sein des personnes physiques .....</b>	<b>66</b>
12.1.	Effets des réductions RFFA et du changement de méthode de l'imposition partielle des dividendes pour le calcul des déductions liées à l'activité indépendante.....	66
12.2.	Entreprises individuelles et sociétés de personnes.....	67

## 1. Déclaration des réserves latentes en cas de perte de statut

### 1.1. Réduction pour participations sur les gains en capitaux pour des participations existantes du temps de l'imposition selon statut

#### Etat de fait

X SA était imposée en tant que société holding pour l'impôt cantonal jusqu'au 31 décembre 2019. Elle vend dans le courant de 2023 sa participation dans A SA pour CHF 1 mio. La valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu de A SA se monte à CHF 500'000 au moment de la vente tandis que le coût d'investissement pour l'impôt fédéral est de CHF 700'000. Au 31 décembre 2019, la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice était également de CHF 500'000. X SA n'a pas déclaré de réserves latentes lors de la perte de son statut holding.

#### Questions

- A combien se monte le rendement brut de participation soumis à la réduction pour participation en matière d'impôt fédéral direct?
- A combien se monte le rendement brut de participation soumis à la réduction pour participation en matière d'impôt cantonal et communal?
- A combien se monte le rendement brut de participation soumis à la réduction pour participation tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal si X SA est en mesure de démontrer que la valeur vénale de la participation A SA était de CHF 650'000 lors de la perte de statut?

#### Proposition de solution

- Pour l'impôt fédéral direct la différence entre le prix de vente de CHF 1 mio et le coût d'investissement de CHF 700'000, soit CHF 300'000 (rendement brut) est soumise à la réduction pour participation conformément à l'art. 70, al. 4, lit. A LIFD. La différence entre le coût d'investissement de CHF 700'000 et la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice de CHF 500'000 est constituée d'amortissements récupérés (correction de valeur) qui sont imposables au titre de l'impôt sur le bénéfice.
- En matière d'impôt cantonal et communal, se pose la question de la valeur vénale de A SA lors de la perte de statut. Considérant que X SA n'a pas déclaré de réserves latentes lors de la perte de son statut, il est possible de conclure que la valeur vénale correspondait à la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice et que par conséquent le coût d'investissement a été ramené à CHF 500'000. Le rendement brut soumis à réduction pour participation peut ainsi être arrêté à CHF 500'000.
- Pour l'impôt fédéral direct, le rendement brut soumis à réduction pour participation demeure inchangé et se monte à CHF 300'000. Pour l'impôt cantonal et communal, la réduction du coût d'investissement peut être revendiquée à concurrence de la valeur vénale au moment de la perte de statut. Par conséquent, le rendement brut soumis à réduction pour participation se monte à CHF 350'000. La différence entre le coût d'investissement de CHF 650'000 et la valeur déterminante pour le bénéfice de CHF 500'000 concerne des reprises d'amortissement qui n'ont pas d'effet fiscal sous l'égide du statut.

## 1.2. Détention d'actions sans valeur de marché observable

### Etat de fait

X SA était imposée jusqu'au 31 décembre 2019 en tant que société holding du point de vue de l'impôt cantonal. Elle détient des participations qualifiées ainsi que des actions sans valeur de marché observable (art. 960b CO) avec un taux de détention de moins de 10% et une valeur d'acquisition, respectivement une valeur comptable de CHF 25 mios. Au 31 décembre 2019 X SA déclare, pour l'impôt cantonal, des réserves latentes de CHF 10 mios s'agissant de ces actions. X SA vend les actions dans un délai de 5 ans, respectivement 10 ans, pour CHF 40 mios et réalise ainsi un gain comptable conformément au droit commercial de CHF 15 mios.

### Questions

A combien se monte le gain net imposable relatif à la vente s'agissant de l'impôt cantonal et communal?

### Proposition de solution

S'agissant de l'état de fait présenté et conformément aux dispositions adoptées par les différents cantons, trois variantes d'imposition sont possibles:

- Dans les cantons qui ne connaissent que le taux distinct d'imposition, les réserves latentes réalisées sur les actions et constituées sous l'égide du statut holding peuvent être imposées au taux privilégié. Dans le cas d'espèce, les réserves latentes de CHF 15 mios seront imposées au taux ordinaire dans la mesure où le gain est réalisé après le délai transitoire de 5 ans.
- Dans les cantons qui connaissent/utilisent également la solution de la déclaration des réserves latentes, la possibilité existe de déclarer celles-ci au 31 décembre 2019 avec effet fiscal et selon la pratique de chaque canton d'"amortir" ou de procéder à des corrections de valeur avec effet fiscal justifiées commercialement dans un délai de 5 ou 10 ans. Le montant de la réévaluation est perdu dans un délai de 5 ou 10 ans dans la mesure où il existe une disposition légale y relative. Aussi, les CHF 15 mios seront imposés ordinairement dès lors que le montant de la réévaluation sera perdu au moment de la réalisation.
- Dans les cantons qui n'ont pas adopté de dispositions légales sur la perte des réserves latentes déclarées, il devrait être difficile de laisser échoir, sans incidence sur l'impôt sur le bénéfice, le montant résiduel de ces réserves de CHF 10 mio. qui n'a pas pu être «amorti». Par conséquent, ce sont CHF 5 millions qui seront imposés ordinairement.

### **1.3. Réserves latentes sur participations dans la période de statut: participations non qualifiées pour la réduction pour participations sur les gains en capitaux**

#### **Etat de fait**

X SA est détenue conjointement par 8 actionnaires à hauteur de 12.5% chacun. Le but de la société consiste en la location de machines de chantiers tant aux sociétés des actionnaires qu'à des tiers. Les machines sont principalement louées à des tiers. La société a réalisé des gains significatifs et dispose de réserves importantes. La valeur de l'entreprise est supérieure à la valeur comptable.

Alpha Holding SA est un des actionnaires. Elle détient 12.5% de X SA. Les réserves latentes sur cette participation n'ont pas pu être déterminées et fixées étant donné que les réserves latentes sur participations sont exclues du taux distinct dans les dispositions RFFA.

Durant la période fiscale 2024, dans le cadre du développement de l'actionnariat de X SA, un nouvel actionnaire a acquis des actions. Tous les anciens actionnaires ont dû céder 1.5% de leurs actions. La valeur de la cession est significativement supérieure à la valeur comptable des titres. Alpha Holding SA réalise un bénéfice important sur cette vente.

#### **Question**

Est-ce que les réserves latentes réalisées lors de la vente de la participation doivent-elles être taxées au taux ordinaire bien qu'elles aient été créées pendant la période de statut de société holding ?

#### **Proposition de solution**

Le gain en capital ne peut pas bénéficier de la réduction pour participations étant donné que la part vendue est inférieure à 10% du capital-actions (article 28 1bis LHID). De plus, la société Alpha Holding SA ne peut ni revendiquer une réalisation sans effet sur le résultat, ni faire valoir le taux distinct selon l'article 78g LHID. En effet, comme les réserves latentes sur les participations qualifiées selon l'article 28 al 1bis LHID bénéficient d'une exonération (indirecte) sur les bénéfices futurs, elles sont exclues du taux distinct.

Cependant, selon le principe général du fardeau de la preuve, la société cédante Alpha Holding SA peut justifier que les réserves latentes existaient déjà pendant la période du statut holding et qu'elles ne pouvaient pas être déclarées au moment de la perte de ce dernier. La société peut apporter la justification de ces réserves latentes au moment de la vente effective. En vertu de la systématique fiscale et non de la disposition légale de l'article 78g LHID, la société peut éviter d'être imposée sur les réserves latentes réalisées même si la vente ne qualifie pas pour la réduction pour participations.

Il existe cependant une marge de manœuvre cantonale qui peut amener à une solution plus restrictive. Cette solution peut être argumentée par le fait qu'un changement de statut ordinaire en statut holding engendre une taxation des réserves latentes sur les actifs à l'exception des participations.



## Variante

En 2022 et 2023, ALPHA HOLDING SA subit des pertes importantes suite à des corrections de valeurs exceptionnelles. Ces pertes reportées peuvent être compensées sur la période fiscale 2025. En 2025, la société vend l'entier de sa participation X-SA avec un bénéfice comptable.

## Question

Est-ce que l'état de fait implique des particularités durant le droit transitoire?

## Proposition de solution

Le bénéfice comptable provenant de l'aliénation de la participation de 11 % dans X-SA est au bénéfice de la réduction pour participation visée à l'art. 28, al. 1bis, LHID. Toutefois, cette réduction s'applique uniquement s'il reste un bénéfice net imposable après la compensation des pertes reportées de 2022 et de 2023. Les réserves latentes issues de la période d'imposition en qualité de holding sont ainsi intégrées dans la compensation des pertes reportées.

On arriverait au même résultat si une société imposée au taux ordinaire avant le 31 décembre 2019 réalisait des réserves latentes sur une participation aliénée et faisait valoir pendant cette période fiscale des pertes compensables. En l'espèce, il ne s'agit pas d'un problème lié aux dispositions transitoires et à la perte du statut fiscal cantonal. Ce résultat découle de la méthode de la réduction pour participation selon l'art. 28 LHID et de son interaction avec la compensation des pertes reportées.

Le résultat ne changerait pas si les réserves latentes sur la participation dans X-SA avaient pu être déclarées au 31 décembre 2019 (en contradiction avec la systématique) en vue d'une imposition distincte ultérieure selon l'art. 78g LHID, car aucun bénéfice net ne serait imposable après la compensation des pertes reportées pendant la période fiscale 2025 (du 1er janvier au 31 décembre).

## 2. Brevets et droits comparables

### 2.1. Transfert de patrimoine afférent à des brevets avec changement de canton

#### Etat de fait

X SA avec siège dans le canton A transfère dans le courant de l'année 2022 un brevet à la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice, soit CHF 1 (dans les PF précédentes des dépenses R&D de CHF 9'999'999 ont été prises en considération) à sa société sœur Y SA avec siège dans le canton B dans le cadre d'un transfert de patrimoine intragroupe. Les conditions pour un transfert en neutralité fiscale en application de l'art. 24, al. 3<sup>quater</sup> LHID sont remplies. Au 1er janvier 2023, Y SA fait valoir l'imposition au sens de l'art. 24b LHID (patenbox).

#### Questions

- Quel canton, respectivement quelle société supporte l'imposition relative à l'entrée dans la box et dans quelle mesure?
- La situation fiscale est-elle modifiée si les dépenses de R&D n'ont pas grevé le résultat mais ont été activées et que la valeur fiscalement déterminante pour le transfert est de CHF 10 millions?
- Dans quelle mesure le quotient Nexus est-il modifié par le transfert de patrimoine?

#### Proposition de solution

- La compétence pour imposer les dépenses R&D antérieures se détermine en fonction de l'assujettissement dans le canton dans lequel l'imposition selon la patentbox est revendiquée pour la première fois. Un droit de suite auprès de la société cédante nécessiterait une disposition expresse dans le cadre des dispositions relatives à la restructuration (art. 24, al. 3 et ss. LHID). Un tel droit de suite serait contraire au but de la loi en matière de simplification (interdiction de l'imposition en cas de transfert de siège intercantonal conformément à l'art. 24, al. 2, lit. b LHID). L'évasion fiscale ne peut pas être invoquée faute d'économie fiscale relative à la détermination de l'assiette imposable. La neutralité fiscale du transfert de patrimoine implique par conséquent l'adjonction de attributs fiscaux à concurrence des dépenses de R&D que la société transférante a pu faire valoir auprès de la société récipiendaire en relation avec l'entrée dans la patentbox. Ainsi le canton B peut imposer CHF 9'999'999 auprès de Y SA lors de l'entrée dans la patentbox.
- Dans la mesure où les dépenses R&D antérieures d'un montant de CHF 9'999'999 ont été activées (enregistrement d'un produit qui neutralise la charge) et n'ont pas été déduites du résultat avant le transfert de patrimoine, il n'y a pas de conséquence lors de l'entrée dans la patentbox. Si toutefois une déduction supplémentaire selon l'article 25a LHID a été octroyée dans le canton A, ce montant doit être pris en compte dans le calcul du coût d'entrée de la patent box.
- En raison du transfert de patrimoine en neutralité fiscale, les attributs fiscaux sont tous transférés. En conséquence, toutes les dépenses R&D antérieures doivent être prises en considération dans le quotient NEXUS. A noter que la déduction supplémentaire incluse dans les dépenses de R&D antérieures est déterminée selon le droit applicable du canton de la société transférante.

## 2.2. Enregistrement de „pseudo-brevets“

### Etat de fait

Selon l'article 1 alinéa 1 de l'ordonnance relative à l'imposition réduite des bénéfices provenant de brevets et de droits comparables (ci-après « ordonnance relative à la patent box »), l'imposition réduite peut être demandée au début de la période fiscale au cours de laquelle le droit est délivré. D'après l'article 24a LHID sont (également) réputés brevets les brevets au sens de la loi du 25 juin 1954 sur les brevets. La nouveauté n'étant pas examinée lors de l'examen suisse, contrairement aux procédures européenne et PCT, il est possible qu'un brevet soit délivré alors que l'invention n'est pas nouvelle. Il en découle une protection illusoire, le brevet pouvant être déclaré nul si un tiers saisit la justice pour en contester la nouveauté<sup>1</sup>. Selon l'article 1 alinéa 3 de l'ordonnance relative à la patent box, une annulation avec effet rétroactif de la protection du droit n'a aucune influence sur l'imposition opérée lors des périodes fiscales précédentes.

Les produits à faible marge qui incluent des brevets ne bénéficient pas de l'imposition réduite de la patent box dans la mesure où le bénéfice net qualifiant pour la réduction est en outre diminué de 6% des coûts attribués au produit (cf. art. 3 al. 1 de l'ordonnance relative à la patent box).

### Question

Les autorités fiscales peuvent-elles, dans des cas spécifiques où elles ont des doutes, exiger des contribuables qu'ils prouvent que, malgré l'enregistrement du « brevet » en vertu de la loi sur les brevets, le brevet remplit également les conditions matérielles requises pour un brevet (mot-clé « nouveauté », voir ci-dessus)?

### Proposition de solution

Les autorités fiscales reconnaissent un brevet s'il est enregistré conformément à la loi sur les brevets et ne le remettent généralement pas en question. En raison du sens (ratio legis) des normes du droit fiscal pour l'imposition du résultat de brevets et / ou de l'interdiction générale de l'abus de droit (art. 2 CC), qui s'applique également en droit fiscal, l'autorité fiscale peut refuser l'imposition privilégiée dans des cas individuels justifiés, si la contribuable n'établit pas de manière crédible l'existence d'un véritable brevet et s'il existe des indices d'un « pseudo-brevet ».

*Excursus : l'existence d'une évasion fiscale est toutefois discutable étant donné qu'en cas d'annulation ultérieure de la protection du brevet aucune correction rétroactive de l'imposition selon l'article 24b LHID n'a lieu (article 1 al 3 de l'ordonnance relative à la patent box). De plus, il n'est pas clair non plus si la rentabilité d'un tel brevet suffise pour couvrir la majoration des coûts de 6%.*

---

<sup>1</sup> Cf. Brochure „demande de brevet“ de l'Institut Fédéral de la Propriété Intellectuelle, page 4 ; [https://www.ige.ch/fileadmin/user\\_upload/schuetzen/patente/f/PA\\_B\\_Patentanm\\_F\\_102018\\_bf.pdf](https://www.ige.ch/fileadmin/user_upload/schuetzen/patente/f/PA_B_Patentanm_F_102018_bf.pdf)

## 2.3. Fusion entre une société taxée de manière ordinaire et une société au bénéfice d'un régime prévu à l'article 24b LHID

### Etat de fait

La société X SA est propriétaire du brevet A. Ce dernier génère des revenus de redevances de CHF 4mio (y compris CHF 3 mio de tiers) et la société bénéficie de l'imposition réduite sur les brevets. La société Y SA fabrique le produit Alpha et pour ce faire paie une redevance à X SA à hauteur de CHF 1mio. Les sociétés X SA et Y SA fusionnent au 1er janvier 2023. La nouvelle société XY SA revendique la taxation privilégiée selon l'article 24b LHID.

### Questions

- a. Est-ce que la taxation selon l'article 24b LHID peut être appliquée sur le chiffre d'affaires du produit Alpha qui utilise la technologie du brevet A ?
- b. Est-ce que le résultat pouvant bénéficier de la taxation selon l'article 24b LHID doit être réparti sur deux box différentes (une box « licence A » et une box « produit Alpha ») ?

### Proposition de solution

- a. Comme le produit Alpha contient un brevet (suite à la fusion), il peut bénéficier d'une imposition selon l'article 24b LHID basée sur une approche par produit. La méthode résiduelle doit être appliquée.
- b. Comme un seul brevet est utilisé, le calcul du résultat pouvant bénéficier de l'imposition privilégiée doit être intégré dans une seule « patentbox ». Cette patentbox aura une seule durée de vie, un seul quotient NEXUS. Le calcul du bénéfice sur le brevet A sera effectué sur la base de la méthode effective pour les redevances et sur la base de la méthode applicable lorsque le brevet est inclus dans un produit (méthode résiduelle) pour le produit Alpha.

*Excursus:* L'application consistante de la méthode résiduelle, à savoir tant sur le résultat du produit Alpha au sein de XY SA que sur les redevances facturées à des tiers, empêcherait une répartition effective des charges aux différentes catégories de revenus correspondants. Une méthode plus compliquée pourrait consister à évaluer le résultat net des ventes du produit Alpha à l'aide d'une comptabilité analytique dans laquelle le coût de la patente, estimée de manière conforme au prix du marché, est mis à charge. En contrepartie, ce coût représente un produit à intégrer dans la patentbox.

## **2.4. Imposition selon l'article 24b LHID suite à une scission**

### **Etat de fait**

La société XY SA effectue une scission au 1er janvier 2021. X SA et Y SA sont issues de la scission. En 2022, X SA revendique l'imposition selon l'article 24b LHID pour le brevet B. Les coûts R&D sur le brevet B ont été réalisés en partie dans l'ancienne société XY SA pour un montant de CHF 5mio. X SA a enregistré des coûts R&D sur le brevet B pour CHF 0.5mio.

### **Question**

Quels sont les coûts R&D à prendre en considération dans le calcul du coût d'entrée de la Patentbox?

### **Proposition de solution**

La neutralité fiscale des restructurations selon l'article 24 al 3 LHID implique la reprise des attributs fiscaux de la société transférante X SA. En conséquence, l'entier des coûts R&D de CHF 5,5mio doivent être pris en compte dans l'imposition du coût d'entrée dans la patentbox.

## **2.5. Transfert de siège dans un canton qui n'applique pas le même système d'imposition du coût d'entrée selon l'article 24b LHID**

### **Etat de fait**

PHARMA SA a son siège dans le canton de Vaud. Au 1er janvier 2021, elle demande l'imposition selon l'article 24b LHID pour son brevet C. Les dépenses R&D déterminantes pour le coût d'entrée se montent à CHF 10mio. Dans la période fiscale 2021, le bénéfice de la patentbox se monte à CHF 1.5mio. Comme le canton de Vaud applique la méthode de la compensation en application de l'article 24b al 3 LHID, le bénéfice annuel de la patentbox a été imposé de manière ordinaire sur la période fiscale 2021. Au 1er janvier 2022, la société transfère son siège dans le canton de Bâle-Ville et ne dispose plus d'établissement stable dans le canton de Vaud. A la différence du canton de Vaud, les dépenses R&D déjà prises en compte lors des périodes précédentes sont imposées par le canton de Bâle au moment de l'entrée dans la patent box.

### **Questions**

- a. Est-ce que le canton de Vaud peut taxer les coûts d'entrée non encore imposés à hauteur de CHF 8.5mio au moment du départ en 2021 ?
- b. Dès la période fiscale 2022, le canton de Bâle taxe le bénéfice de la patentbox uniquement à hauteur de 10%. Est-ce qu'en 2022 et pour les années suivantes, le canton de Vaud peut-il taxer de manière ordinaire la différence de 90% jusqu'à un montant cumulé de CHF 8.5mio ?
- c. Est-ce que le canton de Bâle peut accorder la réduction pour Patentbox dès le 1er janvier 2022 ou doit-il garantir l'imposition de la récupération des coûts de R&D de CHF 10mio selon l'article 24b al 3 LHID ?
- d. Est-ce que le canton de Bâle peut encore taxer selon la méthode de l'imposition unique la différence entre CHF 10mio et le montant de CHF 1.5mio déjà compensé par le canton de Vaud ?

### **Proposition de solution**

- a. Selon l'article 24 al 2 lit b LHID, le changement de canton ne peut pas générer une imposition de CHF 8.5 mio suite à un départ dans un autre canton.
- b. Après le départ au 1er janvier 2022, la société n'a plus de rattachement fiscal dans le canton de Vaud. Une imposition des coûts d'entrée par le canton de Vaud à partir de 2022 n'est plus possible.
- c. Selon les dispositions légales du canton de Bâle, ce dernier doit accorder l'imposition réduite à partir de 2022. Cependant, l'art. 24b al. 3 LHID prescrit que les dépenses de R&D qui ont déjà été prises en compte lors des périodes fiscales antérieures doivent être imposées. Sur cette base, le canton de Bâle peut accorder l'imposition réduite uniquement lorsque les bénéfices cumulés issus de la patentbox dépassent les dépenses de R&D de CHF 10mio qui ont été prises en compte par le canton de Vaud lors des périodes fiscales antérieures.
- d. Le canton de Bâle applique ses propres dispositions légales pour la période fiscale 2022. Etant donné que l'article 24b al 3 LHID prescrit impérativement aux cantons de taxer le coût d'entrée lors de la première imposition réduite, le canton de Bâle taxera au taux spécial les dépenses de R&D non encore imposées à hauteur de CHF 8.5mio. PHARMA SA devra apporter la preuve que le canton de Vaud a déjà taxé, respectivement compensé, un montant de CHF 1.5mio. Les cantons qui ne disposent pas de base légale express peuvent faire appel à l'application directe des dispositions de la LHID.

## Conclusion

L'article 24b al 3 LHID prime sur l'article 24 al 2 lit b LHID. Dans ce cas, la demande, à savoir le moment de l'entrée dans la patentbox, est déterminant. Il en découle que le traitement fiscal du coût d'entrée suit les dispositions légales du canton dans lequel la demande a eu lieu. Les questions de savoir si le coût d'entrée a déjà été imposé dans d'autres cantons et à hauteur de quels montants doivent être justifiés par le contribuable.

*Excursus:* Selon la pratique zurichoise, les conditions pour accorder une imposition réduite ainsi que le montant des dépenses R&D antérieures sont examinées uniquement lorsque la société assujettie démontre que les dépenses R&D antérieures ont été compensées et que la société revendique l'imposition réduite; ce qui est typiquement le cas après une compensation intégrale. Si le canton de départ n'a pas effectivement traité la demande, il en découle que l'entrée dans la box a lieu dans le canton d'arrivée, Bâle en l'occurrence, lequel peut imposer l'entrée dans la patentbox selon ses dispositions légales.

## Variante 1

A l'inverse de la variante de base, PHARMA SA a son siège dans le canton de Bâle-Ville et le transfère au 1er janvier 2022 dans le canton de Vaud. Le canton de Bâle a imposé de manière séparée les dépenses de R&D antérieures à hauteur de CHF 10mio lors de l'entrée dans la patentbox.

## Questions sur la variante 1

- a. Est-ce que le canton de Bâle doit rétrocéder au canton de Vaud une partie de l'imposition des dépenses R&D de CHF 10mio ?
- b. Le canton de Vaud ne connaît pas le système de l'imposition séparée des dépenses R&D lors de l'entrée dans la patentbox. Il applique la méthode de la compensation. Est-ce que le canton de Vaud doit accorder l'imposition réduite directement en 2022 ou peut-il imposer les bénéfices de la patentbox de manière ordinaire jusqu'à hauteur des dépenses R&D de CHF 8.5mio non encore compensées ?

## Proposition de solution

- a. Il n'y a aucune base légale pour pouvoir rétrocéder au canton de Vaud une partie de l'imposition des dépenses de R&D.
- b. Dès le moment où le canton de départ a procédé à une imposition selon l'article 24b al 3 LHID, le canton d'arrivée doit accorder l'imposition réduite. La question de savoir si la méthode d'imposition des dépenses R&D choisie par le canton de Bâle est conforme à la LHID doit aussi être analysée. Dans la négative, le canton de Vaud serait le cas échéant habilité à procéder à l'imposition.

## **Variante 2**

PHARMA SA a son siège dans le canton de Fribourg et le transfère au 1er janvier 2022 dans le canton de Vaud. Le canton de Fribourg a imposé les dépenses de R&D antérieures à hauteur de CHF 10mio lors de l'entrée dans la patentbox. PHARMA SA a revendiqué une réserve latente imposée dans son bilan fiscal.

### **Question sur la variante 2**

La solution de la compensation exclut la notion de réserve latente imposée. Est-ce que le canton de Vaud doit tout de même admettre l'amortissement de la réserve latente imposée comme une charge justifiée ?

### **Proposition de solution**

Etant donné que l'imposition lors de l'entrée dans la patentbox effectuée par le canton de Fribourg est conforme à l'article 24b al 3 LHID, le canton de Vaud doit accepter les valeurs fiscalement déterminantes lors de l'arrivée et admettre en conséquence les amortissements qui en découlent.



## **2.6. Déduction supplémentaire des dépenses de R&D selon l'art. 25a LHID et imposition des dépenses de R&D selon art 24b al 3 LHID suite à un transfert de siège.**

### **Etat de fait**

Entre 2020 et 2025, la société FUMOL SA est assujettie dans le canton de Neuchâtel. Elle a bénéficié d'une déduction supplémentaire R&D de 20%, soit CHF 3mio calculé sur les dépenses totales R&D de CHF 15mio. La société FUMOL SA transfère son siège à Zürich au 1er janvier 2026 (déduction supplémentaire de 50%) et revendique l'imposition selon l'article 24b LHID.

### **Questions**

- a. Quelles sont les dépenses R&D déterminantes à prendre en compte par le canton de Zürich pour calculer l'imposition selon l'article 24b al 3 LHID ?
- b. Comment apprécier la situation si le transfert de siège se fait à l'inverse de l'état de fait, soit de Zürich à Neuchâtel ?

### **Proposition de solution**

- a. Le montant des déductions supplémentaires des dépenses de R&D qui ont déjà été prises en compte lors des périodes fiscales antérieures conformément à l'article 24b al 3 LHID doit être déterminé sur la base des déductions effectivement obtenues.
- b. La réponse à la question a. est également valable. Les déductions supplémentaires effectivement opérées dans le canton de Zürich pour CHF 7.5mio doivent être prises en considération pour l'imposition selon l'article 24b al 3 LHID. Ce point est également applicable dans le cas où le canton d'arrivée n'a pas introduit la déduction supplémentaire pour dépense R&D dans sa législation.

### **Variante**

Pendant la période 2020 à 2025, la société a bénéficié d'un allègement temporaire à 50% dans le canton de Neuchâtel conformément à l'article 5 LHID. Durant la période fiscale 2026, la société revendique une imposition selon l'article 24b LHID après le transfert de son siège dans le canton de Zürich.

### **Question sur la Variante**

A hauteur de quel montant les coûts d'entrée doivent être pris en compte dans le canton de Zürich ?

### **Proposition de solution de la variante**

L'allègement temporaire est accordé sur le montant d'impôt et non sur la base imposable. Une imposition rétroactive de l'allègement temporaire sur 10 ans au moment de l'entrée dans la patentbox peut cependant être compliquée à appliquer. Cet exemple montre que les allègements temporaires devraient à l'avenir prévoir une clause d'imposition rétroactive en lien avec le coût d'entrée dans la patentbox.

## **2.7. Transfert de siège intercantonal avec entrée dans la patentbox**

### **Etat de fait**

La société MOVE SA a son siège dans le canton de Neuchâtel jusqu'au 30 juin 2021. Elle déménage le 1er juillet 2021 dans le canton de Fribourg. En 2021, elle revendique l'imposition selon l'article 24b LHID pour un produit. Les dépenses R&D à imposer lors de l'entrée dans la patentbox se montent à hauteur de CHF 1mio. Ces derniers ont été déduits dans les années 2018 à 2020 lorsque la société était à Neuchâtel. La société clôture ses comptes au 31 décembre. Lors de l'entrée dans la box, les deux cantons utilisent la méthode de la taxation immédiate des déductions R&D déjà prises en compte par le passé.

### **Question**

Quel canton est habilité à imposer le cout d'entrée ?

### **Proposition de solution**

La question de principe se pose de savoir si l'imposition des dépenses R&D est considérée comme une compensation des futures impositions réduites ou s'il s'agit d'une correction des dépenses qui ont été prises en compte dans les périodes fiscales 2018 à 2020. Comme l'article 24b al 3 LHID mentionne la constitution de réserves latentes imposées en lien avec les dépenses de R&D reprises, l'imposition s'apparente à une correction des coûts R&D qui n'ont pas été activés dans les périodes fiscales 2018 à 2020. Sur la base de ce principe, l'imposition doit être réservée au canton de Neuchâtel (canton de départ). Pour ce faire, la composante est qualifiée d'élément extraordinaire conformément à la circulaire 17 de la CSI du 27 novembre 2001 et peut être attribuée au canton spécifiquement concerné (cf exemple 2 et 3 de la circulaire et arrêt du TF du 23 novembre 2004 (2P.212/2004).

## **2.8. Methode à utiliser pour calculer le coût d'entrée dans la patent box en cas de pertes non compensées**

### **Etat de fait**

La société LOOSER SA a son siège dans le canton de Vaud. Elle revendique l'imposition réduite selon l'article 24b LHID dans la période fiscale 2021. Les dépenses de R&D qui entrent en compte dans le coût d'entrée dans la patentbox se montent à CHF 10mio. LOOSER SA dispose d'une perte non compensée issue de la période fiscale 2016 de CHF 15mio. Le canton de Vaud applique la méthode de la compensation pour la taxation du coût d'entrée dans la Box.

### **Question**

Est-ce que les coûts d'entrée doivent être imposés selon la méthode de la compensation dans le canton de Vaud ou est-ce qu'une imposition au moment de l'entrée dans la patentbox est également envisageable ?

### **Proposition de solution**

Pour répondre à la question, les dispositions spécifiques de chaque loi cantonale doivent être analysées. Si les dispositions légales cantonales laissent un choix au contribuable, celui-ci peut opter pour la taxation au moment de l'entrée dans la patentbox. Si les dispositions légales n'ouvrent pas la porte aux deux méthodes, celle de la compensation doit être appliquée.

## **2.9. Quotient NEXUS – Refacturation des coûts R&D de tiers par l'intermédiaire d'une société du groupe sise à l'étranger avec un cost+**

### **Etat de fait**

Le groupe ALPHA sous-traite une partie de la R&D à des entreprises tierces à l'étranger. Une société tierce du groupe facture ses prestations de R&D pour CHF 1mio à la société ALPHA-1 SA, domiciliée à l'étranger. La société ALPHA-1 SA refacture ce coût R&D de CHF1mio à hauteur de 40% à ALPHA-2 SA (domiciliée à l'étranger) et 60% à ALPHA-3 SA (société suisse). Comme ALPHA-1 SA n'apporte aucune valeur ajoutée, elle refacture ses coûts sans marge.

### **Variante**

La société ALPHA-1 SA acquiert également des prestations R&D à des sociétés du groupe à l'étranger. Elle refacture l'ensemble de ces coûts (coûts R&D interne au groupe et externe au groupe) aux sociétés ALPHA-2 SA et ALPHA-3 SA.

### **Question**

Est-il possible de tenir compte des coûts de CHF 600'000 d'ALPHA-1 SA dans le quotient NEXUS de la société ALPHA-3 en tant que frais de R&D d'une entreprise tierce indépendante («b» selon l'art. 5 de l'ordonnance relative à la patent box)?

### **Proposition de solution**

Si une société du groupe refacture sans marge des coûts R&D provenant d'une entreprise tierce, ceux-ci peuvent être considérés dans le calcul du quotient NEXUS comme des coûts provenant de tiers. Par contre, si les coûts sont refacturés avec une marge ou s'ils proviennent d'une entreprise du groupe en étranger, une prise en compte au titre de coûts « b » selon l'article 5 de l'ordonnance relative à la patent box est exclue.

## 2.10. Transfert de siège – traitement des réserves latentes

### État de fait

#### *Période fiscale 2020*

La société ALPHA SA sise dans le canton A perd son statut de société mixte au 31 décembre 2019. Elle sollicite la patent box pour la période fiscale 2020. L'exercice correspond à l'année civile.

Au 31 décembre 2019, ALPHA SA déclare dans son bilan fiscal des réserves latentes de CHF 10 millions, qu'elle peut amortir sur 10 ans conformément à la pratique du canton A. Les frais de recherche et de développement déjà pris en compte dans les périodes fiscales antérieures s'élèvent à CHF 2,5 millions.

Dans l'exercice 2020, la société réalise un bénéfice net de CHF 5 millions et un bénéfice de la patent box de CHF 1 million (avant le Nexus et la réduction cantonale), qui est imposé avec une réduction de 90 %. Pour l'imposition de l'entrée dans la patent box, la société est dans un canton qui a choisi la solution de la compensation.

#### *Période fiscale 2021*

Dans l'année civile 2021, ALPHA SA transfère son siège dans le canton B. Pour traiter les réserves latentes au moment de la sortie du statut fiscal cantonal, le canton B ne connaît que la solution de l'impôt distinct et n'autorise pas la solution de la déclaration. En outre, le canton B n'accorde pas la solution de la compensation pour l'imposition de l'entrée dans la patent box.

Dans l'exercice 2021, le bénéfice net s'élève à CHF 5 millions. Le bénéfice de la patent box s'élève à CHF 1 million et est imposé avec une réduction de 70 %. Pour l'impôt distinct, la part du bénéfice ordinaire est de 10 % et celle de l'impôt distinct est de 90 %.

### Question

Comment ALPHA SA sera-t-elle imposée pour les périodes fiscales 2020 et 2021 ?

### Proposition de solution

#### *Période fiscale du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre 2020 dans le canton A:*

Dans la mesure du possible, les sociétés s'efforcent de compenser les dépenses précédentes de R&D devant être imposées lors de l'entrée dans la patent box avec les réserves latentes déclarées qui proviennent de la période du statut fiscal cantonal. L'effet fiscal à prendre en compte dans le bilan commercial respectivement dans les comptes consolidés du groupe est ainsi minimisé et un flux temporaire de liquidités est évité. En l'espèce, ALPHA compense au 1<sup>er</sup> janvier 2020 les dépenses de R&D déjà prises en compte de CHF 2,5 millions avec les réserves latentes de CHF 10 millions déclarées sans incidence fiscale au 31 décembre 2020. Le montant résiduel déclaré de CHF 7,5 millions est neutre au niveau de l'impôt sur le bénéfice.

<b>Canton de départ A</b>			
<b>Taxation du 1.1. au 31.12.2020</b>	<b>Total</b>	<b>Taxation ordinaire</b>	<b>Patent box</b>
Bénéfice net selon le compte de résultat	5'000'000	4'000'000	1'000'000
Dépenses de R&D (entrée dans la patent box)	2'500'000	2'500'000	0
Compensation avec les réserves latentes issues de la perte du statut	- 2'500'000	- 2'500'000	0
Amortissement des réserves latentes provenant de la période du statut fiscal cantonal	- 750'000	- 750'000	
	4'250'000	3'250'000	1'000'000
Allègement patent box (90 %)	- 900'000	0	- 900'000
	3'350'000	3'250'000	100'000
Bénéfice net de la patent box	0	100'000	- 100'000
<b>Bénéfice net imposable</b>	<b>3'350'000</b>	<b>3'350'000</b>	<b>0</b>

Une fois que les dépenses de R&D déjà prises en compte sont compensées avec les réserves latentes déclarées sans incidence fiscale, une compensation avec le bénéfice de la patent box n'est plus nécessaire. En revanche, le montant de l'amortissement est réduit au niveau de ces réserves latentes, y compris pendant les périodes fiscales suivantes.

Dépenses de R&D déjà ajoutées au résultat imposable, mais pas encore compensées: CHF 0.

Montant résiduel des réserves latentes déclarées sans incidence fiscale lors de la sortie du statut fiscal cantonal: CHF 6'750'000.

*Période fiscale du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre 2021 dans le canton B:*

Les dépenses de R&D prises en compte dans les périodes fiscales précédentes pour l'entrée dans la patent box ont été entièrement imposées dans le canton A au 1<sup>er</sup> janvier 2020 grâce à la compensation avec les réserves latentes déclarées lors de la sortie du statut fiscal cantonal. Pendant la période fiscale du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre 2021, le canton B calcule donc le bénéfice net provenant de brevets et de droits comparables ainsi que l'impôt distinct selon son propre droit. Ce faisant, il doit reprendre le montant résiduel des réserves latentes déclarées sans incidence fiscale lors de la sortie du statut fiscal cantonal (correspond au montant qui n'a pas encore été amorti), soit CHF 6'750'000.

<b>Canton d'arrivée B</b> <b>Taxation du 1.1. au 31.12.2021</b>	<b>Total</b>	<b>Taxation ordinaire (10 %)</b>	<b>Impôt distinct (90 %)</b>
Bénéfice net selon le compte de résultats	5'000'000		
./. dont: Bénéfice net de la patent box	– 1'000'000		
Part non soumise à la patent box	4'000'000	400'000	3'600'000
+ Bénéfice net de la patent box	1'000'000	100'000	900'000
./. Allègement de 70 %	– 700'000	– 70'000	– 630'000
<b>Bénéfice net imposable</b>	<b>4'300'000</b>	<b>430'000</b>	<b>3'870'000</b>

Montant résiduel des réserves latentes imposables à l'impôt distinct au 31.12.2021: CHF 2'880'000.

Commentaires:

- Du point de vue de la systématique, l'activité opérationnelle permet de réaliser une partie de la valeur ajoutée générée pendant la période du statut fiscal cantonal. Cette valeur ajoutée est également réalisée par le bénéfice qui est soumis à la patent box. Il est dès lors justifié de compenser les réserves latentes déclarées sans incidence fiscale avec les dépenses de R&D devant être imposées lors de l'entrée dans la patent box en vertu de la systématique fiscale. En effet, ces dépenses font partie des réserves latentes à la fin de la période du statut fiscal cantonal. Il est toutefois à remarquer que dans cette manière de faire, ces réserves latentes sont évaluées au coût de revient plutôt qu'à la valeur vénale.
- La solution proposée suppose que l'entrée dans la patent box se produise uniquement après la compensation intégrale des dépenses de R&D déjà prises en compte dans les périodes fiscales précédentes. Cette supposition s'appuie sur la formulation de l'art. 24b, al. 3, LHID: «Lorsque le bénéfice net provenant de brevets et de droits comparables est imposé pour la première fois de façon réduite, les...». Dans la solution dite de la compensation, c'est le cas une fois que les précédentes dépenses de R&D ont été compensées, car selon les circonstances, les autorités fiscales n'ont pas connaissance de cette compensation au moment de son exécution. Par conséquent, le substrat fiscal découlant de la taxation lors de l'entrée dans la patent box est déclaré pour la péréquation des ressources RPT durant l'année où la compensation est terminée. On peut toutefois opposer à cette supposition que la formulation citée ne doit pas être interprétée comme une condition à l'entrée dans la patent box, mais comme une condition pour imposer de manière réduite les revenus provenant de brevets et de droits comparables.
- En cas de transfert de siège, il se peut que la date d'entrée dans la box soit différente entre celle du canton de départ et celle du canton d'arrivée lorsque ces cantons utilisent des méthodes d'imposition divergentes en la matière et déterminent différemment ce moment décisif sur le plan fiscal. La dernière phrase de l'art. 24b, al. 3, LHID confère certes une marge de manœuvre aux cantons qui peut conduire à des résultats divers, mais ceux-ci doivent être évités en vertu de l'obligation d'harmonisation inscrite dans le droit («garantir»).

## Variante 1

Contrairement à l'état de fait de base, les réserves latentes déclarées en neutralité fiscale dans le bilan fiscal d'ALPHA SA au 31 décembre 2019 s'élèvent à CHF 2 millions.

### Proposition de solution

*Période fiscale du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre 2020 dans le canton A:*

Dans un premier temps, ALPHA compense au 31 décembre 2020 les précédentes dépenses de R&D à imposer de CHF 2,5 millions avec les réserves latentes de CHF 2 millions qui ont été déclarées sans incidence fiscale au 1er janvier 2020. Un montant résiduel de 0,5 million au titre des dépenses de R&D doit donc encore être imposé lors de l'entrée dans la box.

<b>Canton de départ A</b>			
<b>Taxation du 1.1. au 31.12.2020</b>	<b>Total</b>	<b>Taxation ordinaire</b>	<b>Patent box</b>
Bénéfice net selon le compte de résultats	5'000'000	4'000'000	1'000'000
Dépenses de R&D (entrée dans la patent box)	2'500'000	2'500'000	0
Compensation avec les réserves latentes issues de la perte du statut	- 2'000'000	- 2'000'000	0
Amortissement des précédentes dépenses de R&D avec le bénéfice de la box	- 500'000	0	- 500'000
Amortissement des réserves latentes issues de la période du statut fiscal cantonal	0	0	0
	5'000'000	4'500'000	500'000
Allègement patent box (90 %)	- 450'000	0	- 450'000
	4'550'000	4'500'000	50'000
Bénéfice net de la patent box	0	50'000	- 50'000
<b>Bénéfice net imposable</b>	<b>4'550'000</b>	<b>4'550'000</b>	<b>0</b>

Montant résiduel des réserves latentes déclarées sans incidence fiscale lors de la sortie du statut fiscal cantonal: CHF 0.

Dépenses de R&D déjà ajoutées au résultat imposable, mais pas encore compensées: CHF 0.



*Période fiscale du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre 2021 dans le canton B:*

L'entrée dans la patent box a été entièrement imposée dans le canton A au 1<sup>er</sup> janvier 2020 grâce à la compensation avec les réserves latentes ou avec le bénéfice de la box. Pendant la période fiscale du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre 2021, le canton B taxe donc selon son propre droit le bénéfice net imposable en tenant compte du bénéfice net provenant de brevets et de droits comparables.

**Variante 2**

Contrairement à l'état de fait de base, les réserves latentes déclarées dans le bilan fiscal d'ALPHA SA au 31 décembre 2019 s'élèvent à CHF 2 millions, et les frais de R&D déjà pris en compte dans les périodes fiscales précédentes à CHF 4 millions.

**Proposition de solution**

Période fiscale du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre 2020 dans le canton A:

En l'espèce, ALPHA compense au 1<sup>er</sup> janvier 2020 les dépenses de R&D déjà prises en compte de CHF 2 millions avec les réserves latentes de CHF 2 millions déclarées sans incidence fiscale et le bénéfice de la box de CHF 1 million. Au moment de l'entrée dans la box, il reste donc des dépenses de R&D de CHF 1 million, qui doivent encore être imposées dans les périodes suivantes.

<b>Canton de départ A</b> <b>Taxation du 1.1. au 31.12.2020</b>	<b>Total</b>	<b>Taxation ordinaire</b>	<b>Patent box</b>
Bénéfice net selon le compte de résultats	5'000'000	4'000'000	1'000'000
Dépenses de R&D (entrée dans la patent box)	4'000'000	4'000'000	0
Compensation avec les réserves latentes issues de la perte du statut	- 2'000'000	- 2'000'000	0
Amortissement des précédentes dépenses de R&D avec le bénéfice de la box	- 1'000'000		- 1'000'000
Report du montant résiduel des précédentes dépenses de R&D sur les années suivantes	- 1'000'000	- 1'000'000	
Amortissement des réserves latentes d'avant de la période du statut fiscal cantonal	0	0	
	5'000'000	5'000'000	0
Allègement patent box (90 %)	0	0	0
	5'000'000	5'000'000	0
Bénéfice net de la patent box	0	0	0
<b>Bénéfice net imposable</b>	<b>5'000'000</b>	<b>5'000'000</b>	<b>0</b>

Montant résiduel des réserves latentes déclarées sans incidence fiscale lors de la sortie du statut fiscal cantonal: CHF 0.

Dépenses de R&D déjà ajoutées au résultat imposable, mais pas encore compensées: CHF 1 million.

**Période fiscale du 1er janvier au 31 décembre 2021 dans le canton B:**

L'entrée dans la patent box n'est pas encore réputée effective dans le canton A pour la période fiscale 2020, car les dépenses de R&D prises en compte jusqu'à présent n'ont pas pu être compensées intégralement avec le bénéfice de la box. Dans le canton de départ A, les dépenses de R&D de CHF 4 millions déjà prises en compte ont été compensées à hauteur de 2 millions avec les réserves latentes datant de la période du statut fiscal cantonal et de 1 million avec le bénéfice 2020 de la box (taxé ordinairement). Dans la période fiscale du 1er janvier au 31 décembre 2021, le canton d'arrivée B peut ou doit donc encore imposer des dépenses de R&D de CHF 1 million.

<b>Canton d'arrivée B Taxation du 1.1. au 31.12.2021</b>	<b>Total</b>
Bénéfice net selon le compte de résultats	5'000'000
Montant résiduel des dépenses de R&D prises en compte jusqu'ici	1'000'000
	6'000'000
– dont:	
Bénéfice net provenant de brevets	– 1'000'000
– Produit extraordinaire: montant résiduel des dépenses de R&D prises en compte jusqu'ici	– 1'000'000
	4'000'000
+ Bénéfice net de la patent box	1'000'000
./. Allègement de 70 %	– 700'000
+ Produit extraordinaire: montant résiduel des dépenses de R&D prises en compte jusqu'ici	1'000'000
<b>Bénéfice net imposable</b>	<b>5'300'000</b>

## EX cursus – présentation de la méthode genevoise de la taxation du coût d'entrée

### Etat de fait :

La société X SA souhaite entrer dans la BOX au 1er janvier 2020. Son bénéfice est de CHF 5'000'000. Le coût d'entrée dans la Box se monte à CHF 2'500'000. La réduction pour la BOX se monte à 90%.

Bénéfice ordinaire		5'000'000	
Imposition du coût d'entrée*		2'500'000	
Amortissement du coût d'entrée**		-2'500'000	(100% de 2'500'000)
Bénéfice BOX avant amort	1'000'000		
Amortissement coût d'entrée **	<u>-2'500'000</u>		
Perte BOX	<u>-1'500'000</u>		
Réduction BOX à 90%***		-0	
Limitation de la réduction fiscale		0	
<b>Bénéfice imposable</b>		<b>5'000'000</b>	
Pertes à reporter dans la BOX ***		1'500'000	

\*Le canton de Genève taxe le coût d'entrée selon l'article 24b al 3 LHID selon la méthode de « base ». L'entier du coût d'entrée est taxé à la date d'entrée dans la box.

\*\*Le canton de Genève accepte un amortissement immédiat sur le coût d'entrée. Cet amortissement immédiat vient réduire le bénéfice de la BOX à hauteur du même montant. En conséquence, le résultat de la BOX présente une perte de CHF 1'500'000.

\*\*\* En 2020, comme la BOX est en perte, il n'y a aucune réduction BOX à accorder. Cette perte est considérée comme une « vraie » perte qui doit être reportée sur les périodes fiscale suivantes à raison de CHF 1'500'000 selon l'article 6 al 2 O-Brevets. Les bénéfices de la BOX des années futures seront compensés par la perte à hauteur de CHF 1'500'000.

### Commentaire:

L'amortissement immédiat permet d'éviter la problématique liée au changement de canton. Il faut toutefois garantir que la perte dans le canton de départ soit compensée avec le résultat de la box.

## 2.11. Familles de produits

### État de fait

X SA, dont le siège social est en Suisse, distribue dans le monde entier les groupes de produits, récapitulés comme suit selon son système d'information interne:

### Groupe A

Les produits sont utilisés pour traiter les douleurs musculaires ou articulaires. Ils sont proposés sous forme de pommade, de spray ou de pansement. Tous les produits contiennent soit le principe actif W+, breveté il y a 30 ans, soit le principe actif W++, qui n'a fait l'objet d'aucune demande de brevet pour des considérations stratégiques. Cela dit, la plupart des produits sont protégés par un brevet, portant par exemple sur le mécanisme de dosage ou sur l'adhésif pour les pansements, comme indiqué dans le tableau ci-après:

Pro- duit	Type	Production	Distribution	Protection conférée par un brevet			Principe actif
				PW+	PP	PDS	W++
A-1	Pommade	Chine	Grands magasins	X			
A-2	Pommade	Suisse	Pharmacies et drogueries				X
A-3	Pansement	Chine	Grands magasins	X	X		
A-4	Pansement	Suisse	Pharmacies et drogueries		X		X
A-5	Spray	Suisse	Pharmacies et drogueries			X	X

#### Brevet PW+:

Le brevet du principe actif W+ a été enregistré en Suisse il y a plus de 30 ans. Sa protection a donc expiré.

#### Brevet PP:

Ce brevet déposé pour l'adhésif spécial a été enregistré le 6 juin 2016. Il a une durée de validité de 20 ans. Les coûts de développement du brevet se sont montés à CHF 10 millions, dont 7 millions ont été engagés au cours des exercices 2010 à 2019. L'adhésif est utilisé pour la variante de base A-3 du produit ainsi que pour la variante A-4 du produit, qui est extrêmement douce pour la peau.

#### Brevet PDS:

Le brevet déposé pour le mécanisme de dosage a été enregistré le 7 juillet 2017 avec une durée de validité de 20 ans. Les dépenses de recherche et de développement (R&D) pour le brevet se sont élevées à CHF 5 millions et ont été engagées sur les exercices allant de 2010 à 2019.

#### Principe actif W++:

Comme mentionné en introduction, pour des raisons stratégiques, aucune demande de brevet n'a été déposée pour le principe actif W++, qui a été développé à partir du principe actif W+. Les dépenses de développement se sont élevées à environ CHF 25 millions sur les exercices allant de 2010 à 2019.

## Dépenses de R&D:

En outre, des dépenses générales de R&D d'environ CHF 12 millions ont été engagées pour le groupe de produits A au cours des exercices allant de 2010 à 2019. Ces dépenses ne peuvent être attribuées directement ni aux brevets, ni au principe actif W++ ou encore aux produits individuels.

## Groupe B

Ce groupe comprend tous les produits utilisés comme pansements adhésifs fonctionnels en chirurgie traumatologique, en orthopédie et en médecine sportive. Ils permettent de soulager et de contenir les mouvements des articulations et peuvent être utilisés à la suite de blessures ainsi qu'à titre préventif. Selon le produit, la sous-couche (protection principale), la bande d'ancrage (déterminant la direction de tension) ou la bride (déterminant la restriction du mouvement) sont brevetées. La matrice de produits / brevets se présente comme suit:

Produit	Type	Production	Distribution	Protection conférée par un brevet		
				PH	PA	PZ
B-2	Pansement adhésif	Allemagne	Hôpitaux, physiothérapeutes, pharmacies et drogueries	X	X	X
B-1	Pansement adhésif	Chine	Magasins de sport	X		

### Brevet PH:

Le brevet de la protection principale a été enregistré le 3 mars 2013 pour une durée de validité de 20 ans. Les dépenses de développement se sont élevées à environ CHF 9 millions sur les exercices allant de 2010 à 2019.

### Brevets PA:

Les brevets pour les bandes d'ancrage et la bride ont été enregistrés le 8 août 2018 pour une durée de validité de 20 ans. Les dépenses de développement se sont élevées à environ CHF 4 millions sur les exercices allant de 2010 à 2019.

### Brevets PZ:

Les brevets pour les bandes d'ancrage et la bride ont été enregistrés le 9 septembre 2019 pour une durée de validité de 20 ans. Les dépenses de développement se sont élevées à environ CHF 3 millions sur les exercices allant de 2010 à 2019.

## Groupe C

Ces élastiques sont utilisés pour permettre un renforcement musculaire ciblé lors d'entraînements d'endurance ou de musculation. Différents niveaux de résistance sont proposés (légère, moyenne, forte) et les élastiques sont protégés par les brevets PL, PM et PS, qui ont tous été enregistrés en Suisse pour une durée de validité de 20 ans: le brevet PL (élastique à résistance légère) a été enregistré le 4 avril 2004, le brevet PM (élastique à résistance moyenne), le 5 mai 2015 et le brevet PS (élastique à résistance forte), le 8 août 2018. Les élastiques d'entraînement sont vendus en pharmacies, drogueries ou magasins de sport, sous forme de sets ou individuellement et accompagnés d'un guide d'entraînement (non protégé par un brevet). En outre, le guide d'entraînement est également vendu séparément.

## Requête de l'entreprise: imposition selon l'art. 24b LHID / constitution d'une famille de produits

X SA sollicite l'application de la patent box pour tous les groupes de produits, en partant du principe que les différents groupes de produits remplissent les conditions requises pour être considérés comme des familles de produits au sens de l'art. 4 de l'ordonnance relative à la patent box. S'agissant des groupes de produits, les spécificités suivantes apparaissent du point de vue de l'entreprise:

- Étant donné que le produit A-1 n'est plus protégé par un brevet et que le produit A-3 est un produit à faible coût fabriqué en très grande quantité mais avec une marge extrêmement faible, ces deux produits ne doivent pas être pris en compte pour la patent box.
- Le produit B-1 constitue une «version bon marché»; il est vendu en grande quantité et avec de faibles marges. Pour cette raison, aucune famille de produits n'est constituée pour le groupe de produits B. En outre, la société estime que seuls les coûts de R&D relatifs au brevet PZ doivent être décomptés pour l'entrée dans la patent box.
- Pour la famille de produits C, les produits de la vente du guide d'entraînement, qu'il soit vendu avec les élastiques ou séparément, sont pris en compte dans la patent box.

### Questions

#### Groupe A:

- a. Le groupe de produits A est-il une famille de produits au sens de l'art. 4 de l'ordonnance relative à la patent box (ce qui signifie que les types de produits pommade, pansements et spray sont regroupés au sein d'une seule famille de produits à des fins fiscales) ?
- b. Dans l'affirmative, quels sont les produits qui doivent nécessairement être inclus dans la famille de produits, quels coûts de R&D doivent être pris en compte dans le calcul lors de l'entrée dans la patent box, et pendant combien de temps l'imposition dans la patent box est-elle possible?

#### *Variante 1:*

Les questions 1 et 2 seront-elles évaluées différemment si le produit A-5 n'est pas un spray mais un pansement?

#### *Variante 2:*

La société X SA a fait breveter le principe actif W++. Cela change-t-il quelque chose eu égard à la constitution d'une famille de produits?

#### *Variante 3:*

La société X SA a fait breveter le principe actif W++, également inclus dans le produit A-3. En outre, le produit A-5 est un pansement. X SA peut-elle constituer une famille de produits sans inclure le produit A-3?

#### Groupe B:

- c. Est-il possible de ne prendre en compte que le produit B-2 pour la patent box dans le cas du groupe de produits B et de ne décompter que les dépenses de R&D engagées pour le brevet PZ pour l'entrée dans la box?

### Groupe C:

- d. Est-il possible de constituer une famille de produits au sens de l'art. 4 de l'ordonnance relative à la patent box pour le groupe de produits C? Dans l'affirmative, pour quelle durée l'imposition dans la patent box est-elle obligatoire?
- e. Le produit de la vente des guides d'entraînement peut-il être entièrement pris en compte dans la patent box?

### Remarques relatives au droit des brevets

- Selon l'art. 14 de la loi fédérale sur les brevets d'invention (LBI), le brevet dure au plus – sans possibilité de prolongation – jusqu'à l'expiration de 20 ans à compter de la date du dépôt de la demande de brevet. Dans le domaine des produits pharmaceutiques (médicaments), la durée du brevet peut être prolongée de 5 ans au maximum au moyen d'un certificat complémentaire de protection (cf. art. 140e LBI).
- Si l'invention ou le brevet se rapporte à un procédé de fabrication, les effets du brevet s'étendent également aux produits directs du procédé (art. 8a LBI).
- Selon le ch. 1.2.2.2 du message concernant la loi fédérale sur le Projet fiscal 17 (PF 17)<sup>2</sup> p 23, les logiciels brevetés en tant que tels dans différents pays peuvent également être éligibles à la patent box car l'autorité fiscale n'a pas non plus les connaissances requises pour distinguer si un brevet étranger lié à un logiciel est une invention mise en œuvre par ordinateur ou un simple brevet de logiciel. Ces précisions ont été apportées pour des logiciels car, en Suisse, ces derniers ne peuvent être protégés par un brevet. Toutefois, elles s'appliquent également à d'autres brevets par analogie.

### Remarques relatives aux conditions-cadre de l'OCDE / à l'ordonnance relative à la patent box

- D'une manière générale, les brevets et les droits comparables font l'objet d'une imposition réduite. Ce n'est que si ces brevets ou droits comparables sont inclus dans un produit que le calcul est effectué sur la base du bénéfice net provenant de ce produit et, si les conditions sont réunies, par famille de produits
- Dans la pratique, ce principe ne devrait pas avoir une grande importance et le calcul de l'imposition réduite devrait être effectué en fonction des produits ou des familles de produits et en utilisant la méthode résiduelle.
- Conformément à l'art. 3 de l'ordonnance relative à la patent box

*«Si des brevets et droits comparables sont inclus dans un produit, le bénéfice net provenant de ces droits qui peut faire l'objet d'une imposition réduite est déterminé sur la base du bénéfice net avant charge d'impôt provenant du produit.»*

le calcul par produit doit impérativement être effectué si les brevets ou droits comparables sont inclus dans les produits (pas de compensation des redevances de licences dans une patent box dans le cadre de l'approche par brevets).

---

<sup>2</sup> FF 2018 2565, p. 2589



## Proposition de solution

### Concernant la question a:

*Selon l'art. 3 de l'ordonnance relative à la patent box, dans les cas où les brevets ou les droits comparables sont inclus dans un produit, le bénéfice net qui peut faire l'objet d'une imposition réduite est déterminé sur la base du bénéfice net de ce produit. Ainsi, seuls les produits faisant l'objet d'au moins un brevet éligible peuvent bénéficier d'une imposition réduite au sens de l'art. 24b de la LHID.*

Dans le cas d'espèce, la protection conférée par le brevet du produit A-1 a expiré et il n'y a jamais eu aucun dépôt de brevet pour le produit A-2. Pour cette raison, ces deux produits ne remplissent pas les conditions pour bénéficier d'une imposition réduite.

*Selon l'art. 4, al. 1, de l'ordonnance relative à la patent box, lorsque les produits ne présentent que de faibles différences entre eux et se fondent sur les mêmes brevets ou droits comparables (familles de produits), le calcul décrit à l'art. 3 est effectué par famille de produits.*

Les produits A-3 et A-4 sont basés sur le brevet PP. Dans les deux cas, il s'agit d'un pansement. Seul le principe actif n'est pas le même: le produit A-3 contient le principe actif W+, tandis que le produit A-4 contient le principe actif W++, qui a été développé à partir du principe actif W+. L'usage (traitement des douleurs musculaires ou articulaires) est également comparable. Pour ces raisons, la constitution d'une famille de produits (contenant A-3 et A-4) est admise pour le calcul.

Le produit A-5 est basé sur le brevet PDS et non le brevet PP. De plus, il ne s'agit pas d'un pansement mais d'un spray. Seul l'usage de ce produit (traitement des douleurs musculaires ou articulaires) est identique, et le principe actif W++ est le même que celui du produit A-4. Le produit A-5 est donc éligible à une imposition réduite. Toutefois, un calcul séparé doit être effectué conformément à l'art. 3 de l'ordonnance relative à la patent box. Il n'est pas possible de l'intégrer dans la famille de produits incluant A-3 et A-4.

### Concernant la question b:

*Selon l'art. 4, al. 2, de l'ordonnance relative à la patent box, le calcul fondé sur les familles de produits doit être conservé pour toute la durée des droits sur lesquels se fondent les produits. En outre, selon le commentaire de l'ordonnance relative à la patent box, l'adjonction des dépenses de R&D prévue à l'art. 24b, al. 3, LHID se réfère à la famille de produits.*

Le brevet PP est inclus dans les produits A-3 et A-4, ce qui signifie que le calcul de l'imposition réduite pour la famille de produits A peut être effectué jusqu'en 2036. Pour l'entrée dans la patent box au 1er janvier 2020, les dépenses de R&D engagées pour le brevet PP au cours des 10 dernières années, se montant à CHF 7 millions, ainsi que les dépenses de R&D proportionnelles pour le développement du principe actif W++, d'un total de CHF 25 millions, doivent être attribuées à l'imposition du bénéfice au 1er janvier 2020, bien qu'aucune protection par brevet n'ait été demandée pour le principe actif W++. Les dépenses générales de R&D doivent également être comptabilisées au prorata. Cela se justifie dans la mesure où le revenu provenant des dépenses de R&D pour le principe actif W++ sera également soumis à une imposition réduite à l'avenir. Si la valeur vénale du produit A-4 est inférieure aux dépenses de R&D à prendre en compte lors de l'entrée dans la patent box, cette valeur vénale est déterminante pour l'imposition au moment de l'entrée.

Comme cela a été indiqué dans l'état de fait, si X SA ne revendique pas l'imposition selon l'art. 24b LHID au titre du produit A-3, le calcul de la réduction selon l'art. 3 de l'ordonnance relative à la patent box sera effectué uniquement pour le produit A-4. Dans ce cas, les dépenses de R&D engagées pour le brevet PP et le principe actif W++ ainsi que les dépenses générales de R&D de CHF 12 millions devraient être prises en compte uniquement au prorata pour le produit A-4.

Pour le produit A-5, l'imposition réduite selon l'art. 24b, al. 1 et 2, LHID peut également être revendiquée. Le calcul doit être effectué séparément dans le cadre de l'approche par produit, conformément à l'art. 3 de l'ordonnance relative à la patent box. En outre, (i) les dépenses de R&D d'un montant de CHF 5 millions engagées pour le brevet PDS, (ii) une partie des dépenses de R&D d'un montant total de CHF 25 millions engagées pour le développement du principe actif W++ et (iii) une partie des dépenses générales de R&D d'un montant de CHF 12 millions doivent être décomptées au 1er janvier 2020 pour l'entrée dans la patent box.

Étant donné que l'entreprise ne souhaite pas solliciter l'application de la patent box pour le produit A-3, elle renoncera très probablement à constituer une famille de produits et revendiquera le calcul décrit à l'art. 3 de l'ordonnance relative à la patent box pour les produits A-4 et A-5. Par conséquent, lors de l'entrée dans la patent box, les dépenses de R&D du brevet PP de CHF 7 millions doivent également faire l'objet d'un décompte au prorata.

#### *Variante 1:*

Étant donné que l'on trouve la formulation «les mêmes» dans l'art. 4 de l'ordonnance relative à la patent box, tous les produits d'une famille de produits doivent impérativement inclure au moins un brevet identique et/ou un droit comparable. C'est pourquoi il n'est pas possible de constituer une famille de produits dans la variante 1 sachant que chaque produit se fonde sur un brevet différent. En outre, seuls les droits comparables sont éligibles selon l'art. 24a, al. 2, LHID.

#### *Variante 2:*

Les produits A-2, A-4 et A-5 contiennent désormais le même brevet (principe actif W++). Par ailleurs, les trois produits sont vendus par le biais du même canal de distribution (pharmacies et drogueries) et l'usage pour le traitement des douleurs musculaires et articulaires est également identique. Les formes d'application (pommade, pansement, spray) diffèrent les unes des autres, ce qui signifie qu'on ne peut constituer une famille de produits que si les différences entre les produits peuvent être qualifiées de minimales.

#### *Variante 3:*

Contrairement à la variante 2, le produit A-3 contient également le brevet déposé pour le principe actif W++ et serait donc éligible à la patent box. La forme de l'application (pansement) est également identique à celle des produits A-4 et A-5, ce qui signifie que ces trois produits sont certainement éligibles au calcul selon l'art. 4 de l'ordonnance relative à la patent box. Puisque la société X SA est libre de solliciter le calcul selon l'art. 3 de l'ordonnance relative à la patent box pour des produits individuels, cela devrait également être possible pour le calcul selon l'art. 4 de l'ordonnance relative à la patent box, cette disposition étant une simplification. Cela signifie qu'il n'est pas obligatoire d'inclure tous les produits de la famille de produits qui contiennent le même brevet et ne présentent que de faibles différences entre eux. En d'autres termes, les produits qui sont intégrés dans la famille de produits peuvent être choisis librement (à condition que les produits se fondent sur le même brevet et ne présentent que de faibles différences entre eux), sachant que les précédentes dépenses de R&D liées sont également imposables au moment de l'entrée dans la box.

### **Concernant la question c:**

*Selon le commentaire de l'ordonnance relative à la patent box (art. 4), le calcul fondé sur les familles de produits est une exception.*

X SA peut solliciter l'imposition réduite uniquement pour le produit B-2, conformément à l'art. 24b, al. 1 et 2, LHID. En ce qui concerne les coûts d'entrée, on peut se référer aux explications de la question 2, selon lesquelles l'adjonction des dépenses de R&D conformément à l'art. 24b, al. 3, LHID doit être effectuée au niveau de la famille de produits et donc, logiquement, au niveau du produit. Ainsi, lors de l'entrée dans la

patent box au 1er janvier 2020, les dépenses de R&D du brevet PH de CHF 9 millions doivent être décomptées proportionnellement et les dépenses de R&D des brevets PA et PZ, respectivement de CHF 4 et 3 millions, doivent décomptées en totalité.

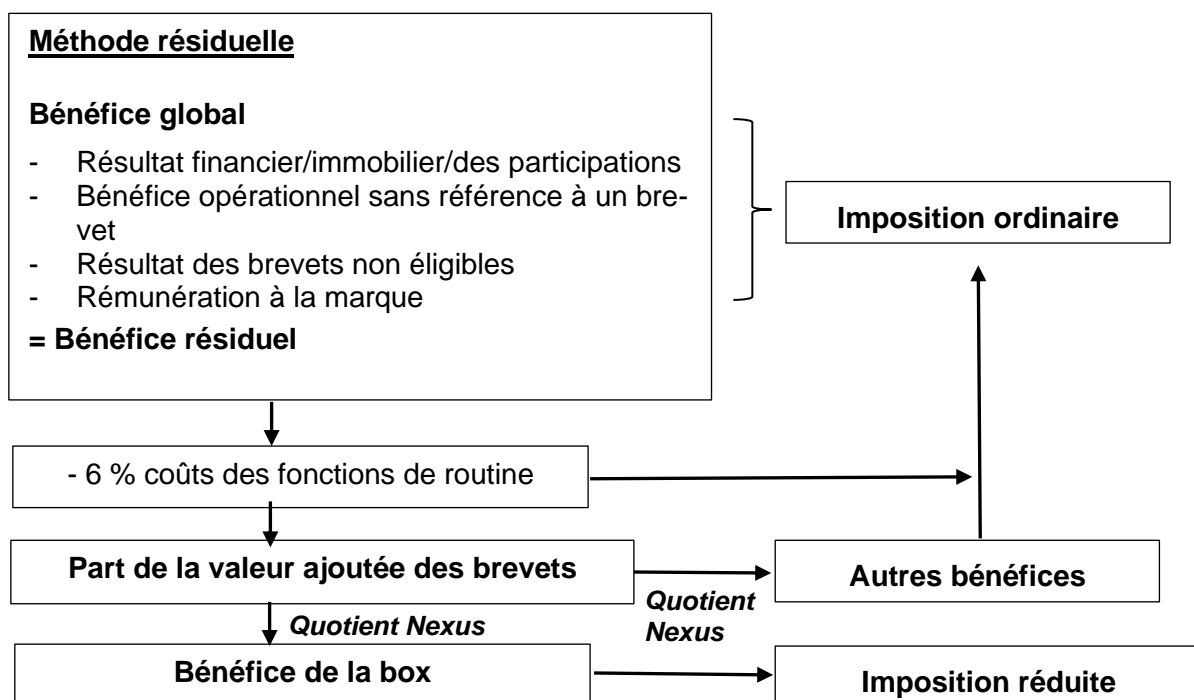
### Concernant la question d:

Tous les élastiques d'entraînement incluent un brevet et bénéficient donc d'une imposition réduite en vertu de l'art. 24b, al. 1 et 2, LHID. Pour l'imposition selon l'art. 4 de l'ordonnance relative à la patent box, les questions suivantes doivent être clarifiées pour le calcul selon les familles de produits:

1. Les différences entre les produits peuvent-elles être qualifiées de minimales? Leur usage – entraînement d'endurance ou renforcement pour une musculation ciblée – est identique et il s'agit d'élastiques. La condition est donc remplie.
2. Les produits se fondent-ils sur les mêmes brevets? En l'espèce, les produits ne sont pas protégés par un seul brevet, si bien que cette condition n'est pas remplie.
3. Les produits se fondent-ils sur les (mêmes) droits comparables? Les produits ne se fondent pas sur un droit comparable identique au sens de l'art. 24a, al. 2, LHID, si bien que cette condition n'est pas non plus remplie.

### Concernant la question e:

Si le guide d'entraînement est vendu avec un élastique d'entraînement dans un set, il est éligible à une imposition réduite. Toutefois, vendu seul, il ne bénéficie pas de la protection d'un brevet et est donc soumis à l'imposition ordinaire.



## 2.12. Calcul du revenu attribuable à la patentbox – détermination des résultat immobilier, résultat financier et résultat extraordinaire

### État de fait

La société PACSO SA est active dans l'horlogerie. Elle produit deux types de montres (montres Freetime et montres Busytime) avec deux mouvements différents. PACSO SA est au bénéfice d'une patent box pour un brevet déposé sur les montres Freetime. Il n'y a aucun brevet pour ce qui concerne les montres Busytime. L'entier de la R&D est effectuée en Suisse. Le compte de Pertes et Profits de la société pour 2021 se présente de la façon suivante (avec séparation entre le résultat ordinaire et celui qui est soumis à la patentbox).

<b>Pertes et Profits PACSO SA – 2021</b>	<b>Total</b>	<b>Ordinaire</b>	<b>Patent Box (Freetime)</b>
Chiffre d'affaires	760'000'000	532'000'000	228'000'000
Revenu immeuble de placement	1'200'000	?	?
Charges de matières	- 280'000'000	- 182'000'000	- 98'000'000
Charges de personnel	- 168'000'000	- 114'240'000	- 53'760'000
Frais généraux	- 85'000'000	- 62'900'000	- 22'100'000
Frais locaux	- 1'400'000	?	?
Amortissements immeuble	- 3'000'000	?	?
Autres amortissements	- 23'000'000	- 17'250'000	- 5'750'000
Frais marketing	- 42'000'000	- 26'040'000	- 15'960'000
EBIT	158'800'000	?	?
Produits financiers	11'000'000	?	?
Charges financières	- 22'000'000	?	?
Résultat d'exploitation	147'800'000	?	?
Charges extraordinaires	- 12'000'000	?	?
Résultat avant impôt	135'800'000	?	?
Impôt	- 17'713'043	- 17'713'043	0
Bénéfice de l'exercice	118'086'957	?	?

Les locaux de PACSO SA sont utilisés principalement pour l'activité propre de la société. Toutefois, étant donné que les locaux sont actuellement trop grands, une partie de ceux-ci est mise en location. Le résultat immobilier peut être décomposé de la manière suivante :

Détail du résultat immobilier	Location à des tiers	Propre utilisation
Revenu	1'200'000	0
Frais locaux	- 500'000	- 900'000
Amortissements immeuble	- 300'000	- 2'700'000
Résultat	400'000	- 3'600'000
<i>Les propres locaux sont utilisés à 35% pour les produits «Freetime» et à 65% pour les produits «Busytime»</i>		

Le détail des **produits et charges financières** est le suivant :

Détail du résultat financier	Produits financiers	Charges financières
Différence de change	10'500'000	- 15'000'000
Intérêts*	500'000	- 4'000'000
Intérêts sur leasing financier (machine)	0	- 3'000'000
Résultat	11'000'000	- 22'000'000

\* *Le produit des intérêts de CHF 500'000 concerne un prêt financier accordé à une société du groupe. En outre, les charges financières comprennent une charge d'intérêts de CHF 450'000 pour un prêt accordé par une société du groupe à PAC-SO SA.*

Les **charges extraordinaires** de CHF 12'000'000 concerne une restructuration du personnel de l'entreprise avec un plan de départ à la retraite pour CHF 9'000'000 ainsi que le coût d'un litige avec un partenaire commercial à cause d'une rupture d'un contrat pour CHF 3'000'000.

## Questions

- Quel est le « résultat immobilier » qui doit être exclu du résultat de la patent box au sens de l'article 3 al 3 lit b de l'O-Brevet ?
- Quel est le « résultat financier » qui doit être exclu du résultat de la patent box au sens de l'article 3 al 3 lit a de l'O-Brevet ?
- Est-ce que les « résultats extraordinaires » doivent être exclus du résultat de la patentbox?

## Remarques

- Les frais de financement afférents aux participations qualifiées sont éliminés dans un premier temps. Les frais de financement restants sont ensuite répartis entre ceux qui sont liés à la Patent Box et ceux qui ne le sont pas.
- L'attribution des charges financières s'effectue généralement au prorata de la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice des actifs concernés par rapport au total des actifs.
- Toutefois, par simplification, l'exercice ne présente aucun bilan et ne permet pas de répartir les charges financières en proportion des actifs. La répartition doit se faire en fonction des revenus alloués à la patent box et de ceux qui restent en dehors de la patent box.

## Proposition de solution

### Remarques introductives

- Dans la mesure où des brevets et des droits comparables sont inclus dans un produit, le bénéfice imposable réduit se détermine sur la base du bénéfice net du produit avant impôt (approche par produit; méthode résiduelle; art. 3 O-Brevet).
- Le but de cette disposition légale est d'exclure les résultats d'activités qui concernent des produits non brevetés et qui ne sont donc pas éligibles à la Patent Box. Les résultats immobiliers et financiers ne doivent donc être exclus que si leurs produits et leurs charges ne sont pas liés à la réalisation des revenus inclus dans la patent box.
- Les résultats financiers et immobiliers doivent être déterminés à la lumière des dispositions fiscales applicables et non sur la base de la définition du droit des obligations (droit comptable) ou d'une autre norme légale.

### Proposition de solution du cas

#### a. Résultat immobilier

- Les locaux qui sont utilisés pour générer le chiffre d'affaires réalisé dans la patentbox doivent être attribués à la patent box.
- Le résultat de la patent box doit exclure uniquement les résultats immobiliers qui ne sont pas liés à l'activité (résultat sur immeuble de placement).
- les coûts liés à la propre utilisation de CHF 3'600'000 doivent être répartis entre l'activité BOX et l'activité Hors Box à raison de 35% et 65% selon les informations dans l'état de faits (respectivement 35% de 900'000 = 315'000 et 35% de 2'700'000 = 945'000).
- Le produit de la location à des tiers de CHF 1'200'000 doit être exclu de la patent box.

#### b. Résultat financier

- Bien que le résultat financier soit une notion définie dans le code des obligations, ce résultat doit être déterminé selon la disposition de l'article 3 O-Brevets qui est déterminante sur le plan fiscal et non selon les dispositions du droit comptable.

- Différences de change:

Les différences de change (produits et charges) sont liées à la réalisation du chiffre d'affaires des montres. Elles doivent donc être réparties entre le produit du revenu horloger inclus dans la patent box et le produit horloger non inclus dans la patent box.

Le droit comptable permet également d'attribuer les différences de change au résultat de l'activité ordinaire et au résultat financier (Manuel d'audit 2014, sections IV.3.8.1 et IV 3.8.2).

Conformément au cas d'espèce, les différences de change peuvent être réparties sur la base des produits. En termes bruts, CHF 3'150 000 de produits (= 10'500'000 / 760'000'000 x 228'000'000) et CHF 4'500'000 de charges sont affectés à la Patent Box dans les mêmes proportions.

- Produits et charges d'intérêts:

Le résultat inclus dans le poste "intérêts" concernant les prêts à une société du groupe fait partie du résultat financier qui n'est pas lié à la patent box. Les produits (CHF 500'000) et les charges (CHF 450'000) sont à exclure du résultat lié aux brevets.

Les autres charges d'intérêts doivent être affectées au prorata des revenus, conformément au cas d'espèce (Patentbox : CHF 3'550'000 / 760'000'000 x 228'000'000 = 1'065'000).

Les intérêts sur le leasing financier servent à financer les actifs utilisés dans les affaires horlogères et doivent être attribués à ces derniers. Ces dépenses doivent être réparties entre le produit des montres inclus dans la patent box et le produit des montres exclu de la patent box (patent box : CHF 3'000'000 / 760'000'000 x 228'000'000 = CHF 900'000).

c. Résultat extraordinaire

- L'article 3 de l'O-Brevet ne spécifie rien sur les résultats extraordinaires. A l'instar de tous les produits et charges du P&L, une analyse doit être faite pour identifier si les charges et produits sont liés à l'activité BOX ou hors BOX.
- Dans le cas d'espèce, tant la restructuration du personnel que les coûts liés à la rupture de contrat concernent autant l'activité dans la patent box que l'activité hors de la patent BOX. Il est donc nécessaire de répartir ces coûts entre les deux activités. A défaut d'information plus précise, les coûts de restructuration peuvent être répartis sur la base des coûts du personnel. Les coûts de rupture de contrat peuvent être répartis sur le chiffre d'affaires puisqu'ils concernent les ventes.
- Par conséquent, des frais de restructuration à hauteur de CHF 2'880'000 (9'000'000 / 168'000'000 x 53'760'000) et des frais de résiliation du contrat à hauteur de CHF 900'000 (3'000'000 / 760'000'000 x 228'000'000) peuvent être imputés au résultat de la Patent Box, soit au total CHF 3'780'000.

d. Le résultat de l'activité BOX se présente comme suit :

<b><u>Pertes et Profits PACSO SA</u></b>	<b><u>Total 2021</u></b>	<b><u>Ordinaire</u></b>	<b><u>Patent Box (Freetime)</u></b>
Chiffre d'affaires	760'000'000	532'000'000	228'000'000
Revenu immeuble de placement	1'200'000	1'200'000	0
Charges de matières	- 280'000'000	- 182'000'000	- 98'000'000
Charges de personnel	- 168'000'000	- 114'240'000	- 53'760'000
Frais généraux	- 85'000'000	- 62'900'000	- 22'100'000
Frais locaux	- 1'400'000	- 1'085'000	- 315'000
Amortissements immeuble	- 3'000'000	- 2'055'000	- 945'000
Autres amortissements	- 23'000'000	- 17'250'000	- 5'750'000
Frais marketing	- 42'000'000	- 26'040'000	- 15'960'000
<b>EBIT</b>	<b>158'800'000</b>	<b>127'630'000</b>	<b>31'170'000</b>



EBIT (report)	158'800'000	127'630'000	31'170'000
Produits financiers *)	11'000'000	7'850'000	3'150'000
Charges financières *)	- 22'000'000	- 15'535'000	- 6'465'000*
Résultat d'exploitation	147'800'000	119'945'000	27'855'000
Charges extraordinaires	- 12'000'000	- 8'220'000	- 3'780'000
Résultat avant impôt	135'800'000	111'725'000	24'075'000
Impôt	- 17'713'043	- 17'713'043	0
<b>Bénéfice de l'exercice</b>	<b>118'086'957</b>	<b>94'011'957</b>	<b>24'075'000</b>

\*) : Répartition du résultat financier:

Répartition détaillée du résultat financier	Total 2021	Ordinaire	Patent Box (Freetime)
Produits de change	10'500'000	7'350'000	3'150'000
Produits d'intérêts des prêts du groupe	500'000	500'000	
<b>Produits financiers comme ci-dessus</b>	<b>11'000'000</b>	<b>7'850'000</b>	<b>3'150'000</b>
Charges de change	- 15'000'000	- 10'500'000	- 4'500'000
Charges d'intérêts des prêts du groupe	- 450'000	- 450'000	
Autres charges d'intérêts	- 3'550'000	- 2'485'000	- 1'065'000
Charges de leasing	- 3'000'000	- 2'100'000	- 900'000
<b>Charges financières comme ci-dessus</b>	<b>22'000'000</b>	<b>15'535'000</b>	<b>6'465'000</b>



## 2.13. Coût d'entrée dans la patent box – entrée en deux étapes fondée sur un seul brevet

### État de fait en N

La société PACSO SA est active dans le domaine de l'horlogerie. Elle dépose un brevet sur un nouveau matériau qu'elle utilise pour fabriquer le modèle de montre A. PACSO SA fabrique également les modèles de montres B et C. Les modèles B et C n'utilisent pas ce nouveau matériau. PACSO SA revendique la patent box pour le modèle A lors de la période fiscale N. Les coûts de R&D des 10 dernières années sont les suivants :

	<b>Montre A</b> Patent box (brevet sur nouveau matériau)	<b>Montre B</b>	<b>Montre C</b>
Coûts R&D objectivement identifiés	3'000'000	1'000'000	4'000'000
Coûts R&D liés à tous les modèles et répartis selon une clé de répartition	2'000'000	800'000	2'400'000

Sur la base de ce tableau, les frais de recherche et de développement déjà pris en compte pour l'entrée dans la patent box en N (exclusivement les frais de fabrication du modèle de montre A et aucun frais concernant les modèles B et C) ont été fixés à CHF 5'000'000

### Etat de fait en N+2

En N+2, Le chiffre d'affaires des montres A, B et C se monte respectivement à CHF 5'000'000, 2'000'000 et 12'000'000 et le résultat des différentes montres se monte à CHF 500'000, CHF 100'000 et CHF 2'000'000.

En N+2, la société PACSO équipe les montres C avec le nouveau matériau qui est à l'origine de la patent box. Dès lors, PACSO revendique un résultat qui peut bénéficier de la patent box de CHF 2'500'000 (résultat des montres A et C).

### Questions

- Est-ce que le bénéfice de la montre C a le droit de bénéficier de la patent box ?
- Dans l'affirmative, est-ce que la montre C fait l'objet d'une 2ème box ou est-ce qu'elle est incluse dans la patent box de la montre A ?
- Dans l'affirmative, est-ce qu'un nouveau coût d'entrée doit être calculé pour que la montre C puisse bénéficier de la patent box ?

## Proposition de solution

- a. Etant donné que la montre C est équipée du nouveau matériau qui fait l'objet d'un brevet, la montre C peut bénéficier de la patent box.
- b. Selon l'article 4 O-Brevets, une famille de produit peut être créée uniquement si (i) les produits se fondent sur un même brevet et (ii) les produits ne présentent que des faibles différences entre eux. Dans l'état de fait, les montres A et C présentent des différences importantes (2 montres de modèle différent). De ce fait, les montres C ne peuvent pas être incluses dans la patentbox du produit A. Une nouvelle patent box doit être créée pour la montre C même si elle sera fondée sur le même brevet que celui de la montre A.

Si la montre C est un « sous-modèle » de la montre A et qu'il y a très peu de différences entre elles, la montre C pourrait être intégrée dans la patentbox de la montre A. Il est donc important de suivre l'évolution des produits qui sont inclus dans le chiffre d'affaires des patentbox afin d'identifier si les nouveaux produits remplissent les conditions pour être regroupés dans une famille de produits.

- c. Selon la systématique fiscale, dès qu'un produit entre dans une patent box, il doit être décompté, du point de vue de la systématique fiscale, sur les charges de R&D déjà prises en compte doivent être décomptées.

Si la montre C ne peut pas être incluse dans la même famille de produits que la montre A, les dépenses de R&D déjà prises en compte doivent être imposées lors de la création de la nouvelle patent box (solution de base).

En revanche, si la montre C peut être incluse dans la famille de produits des montres A et que les charges de R&D déjà prises en compte pour la montre C n'ont pas été incluses dans le coût d'entrée dans la patent box "nouveau matériau", ces charges doivent être imposées lors de l'entrée de la montre C dans la patent box.

Dans le cas où la solution de la compensation est appliquée pour l'entrée dans la patent box, la méthode peut être un peu différente. En effet, si au moment de l' « arrivée » des montres C dans la patent box, les revenus potentiels des montres A n'ont pas encore été intégralement compensés avec les dépenses de R&D déjà prises en compte, les dépenses supplémentaires de R&D liées aux montres C seront simplement ajoutées dans le décomptes des dépenses à compenser avant d'obtenir la réduction pour patentbox.

### 3. Déclaration de réserves latentes au début de l'assujettissement

#### 3.1. Réduction pour participations sur le capital et le bénéfice en lien avec les articles 61a LIFD, respectivement 24c LHID

##### Etat de fait

En vertu des articles 61a LIFD respectivement 24c LHID, en cas d'immigration depuis l'étranger, le contribuable peut déclarer des réserves latentes, y compris la plus-value qu'il a créée lui-même.

##### Question

Les réserves latentes sont-elles à prendre en compte dans le calcul de la réduction pour participations?

##### Proposition de solution

Les réserves latentes déclarées lors de l'immigration sont également soumises à l'impôt sur le capital en raison de l'augmentation des valeurs fiscales déterminante pour l'impôt sur le bénéfice. Par conséquent, on obtient le même résultat que lors d'une réalisation comptable de ces réserves, à savoir par une réévaluation. Les valeurs fiscalement déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice des différents actifs après déclaration des réserves latentes, respectivement amortissements au cours des années suivantes, sont donc déterminantes. Ce principe est applicable malgré l'existence d'une assymétrie de traitement entre les actifs qui peuvent faire l'objet d'une réévaluation selon les articles 61a LIFD et 24c LHID et les actifs qui en sont exclus, à savoir les participations (la valeur déterminante des participations correspond à leur valeur comptable à l'immigration).

##### Illustration:

##### Calcul des frais de financement

<b>Valeur comptable des actifs</b> selon bilan		<b>3.500</b>	
Réserves latentes imposées au bénéfice (après l'arrivée en Suisse)	500		
Réserves latentes déclarées sans effet sur le résultat lors de l'arrivée en Suisse	2.000	2.500	
<b>Total des actifs à la valeur fiscalement déterminante à l'impôt sur le bénéfice</b>		<b>6.000</b>	
<b>Valeur comptable des participations qualifiées</b> selon bilan		600	
Amortissement imposé au bénéfice (après l'arrivée en Suisse)	100		
Réserves latentes déclarées sans effet sur le résultat lors de l'arrivée en Suisse	0	100	
<b>Total des participations à la valeur fiscalement déterminante à l'impôt sur le bénéfice</b>		<b>700</b>	<b>11.66%</b>

## Commentaires:

Conformément au message relatif à la RFFA (BBI 2018, page 56), les réserves latentes sur les participations selon article 69 lit a et b LIFD ne peuvent pas être déclarées lors de l'immigration en Suisse. En conséquence, si les autres réserves latentes sont déclarées lors de l'immigration en Suisse, tous les actifs peuvent être évalués à la valeur vénale à l'exception des participations. A noter que la plus-value créée par l'entreprise est progressivement diminuée par l'application d'un amortissement sur 10 ans ou par l'application du principe de la valeur la plus basse (principe également applicable au bilan fiscal). L'évaluation des participations dans le total des actifs correspond également à la valeur fiscalement déterminante pour l'impôt sur le bénéfice.

Pour le calcul de la réduction pour participations sur les dividendes et sur les gains en capital, la part des frais de financement liée aux participations qualifiées doit être déterminée (art 70 IFD); Conformément à la circulaire n°27 de 2009 de l'AFC, le calcul s'effectue en principe selon le rapport entre la valeur fiscalement déterminante des participations qualifiées et les actifs totaux. Lors d'une immigration en Suisse, les éléments à prendre en considération dans le calcul de la réduction pour participations sur les gains en capital conformément à l'article 70 al 4 LIFD sont les suivants:

- Dans le cadre de l'article 61a LIFD respectivement 24c LHID, les réserves latentes déclarées lors de l'immigration (y compris le goodwill) sont à prendre en compte, étant donné qu'elles ont augmenté les valeurs fiscalement déterminantes à l'impôt sur le bénéfice et par voie de conséquence sont soumises à l'impôt sur le capital. D'autre part, le résultat ainsi obtenu est identique entre une situation où les réserves latentes sont directement dissoutes dans les comptes et une situation où elles sont déclarées dans le bilan fiscal. Dès lors, les valeurs fiscalement déterminantes à l'impôt sur le bénéfice de tous les actifs doivent être utilisées dans le calcul de la réduction pour participations.
- La valeur fiscalement déterminante des participations qualifiées correspond à la valeur comptable étant donné que la déclaration des réserves latentes selon l'article 61a LIFD respectivement 24c LHID n'est pas autorisée pour les participations qualifiées.
- Lors de l'arrivée en Suisse, le coût d'acquisition des participations correspond aux valeurs comptables selon le bilan commercial suisse (bilan d'ouverture). Dans le cas d'une réévaluation comptable avant l'arrivée en Suisse, les valeurs comptables selon le bilan d'ouverture sont également déterminantes pour les coûts d'acquisition;
- La durée de détention déterminante pour l'octroi de la réduction pour participations sur les gains en capital selon l'article 70 al 4 lit b LIFD débute au jour de l'immigration en Suisse.

Dans le cas d'un calcul de réduction pour participations suite à une immigration depuis l'étranger, l'utilisation des valeurs fiscalement déterminantes pour estimer les frais financiers conduit à une sous-évaluation de ces derniers à cause de la différence d'évaluation entre les participations qualifiées et les autres actifs. Toutefois, cette sous-évaluation tend à se réduire au fil du temps en raison de l'amortissement de la valeur fiscalement déterminante de la plus-value. En outre, il est possible de supposer que les entreprises réévaluent comptablement leurs actifs, y compris les participations, dans la mesure où le droit commercial le permet.

### 3.2. Arrivée en Suisse: impôt sur le capital

#### État de fait

Les articles 24c LHID et 61a LIFD traitent de la déclaration des réserves latentes lors de l'arrivée en Suisse. L'effet de cette déclaration sur la valeur déterminante des actifs pour l'impôt sur le bénéfice n'est cependant pas expressément prévu (contrairement aux dispositions sur les violations de délais de blocage dans les restructurations qui indiquent expressément que la société peut « faire valoir les réserves latentes correspondantes imposées comme bénéfice »). D'autre part, la disposition légale spéciale de l'article 29 al 2 lit b LHID qui prévoyait l'imposition au capital de « la part des réserves latentes qui aurait été constituée au moyen des bénéfices imposés, si l'impôt sur le bénéfice était prélevé » a été supprimée en même temps que la suppression des dispositions légales relatives aux statuts fiscaux cantonaux.

Toutefois, en raison de la systématique fiscale, tout le monde s'accorde à dire que cette déclaration des réserves latentes induit une augmentation des valeurs fiscalement déterminantes à l'impôt sur le bénéfice des actifs individuels et du goodwill (plus-value créée par l'entreprise elle-même). Cette augmentation est également déterminante pour l'impôt sur le capital.

Pour justifier cette manière de faire, il est possible d'invoquer l'égalité de traitement avec une entreprise qui dissout ces réserves latentes directement dans son bilan commercial lors d'une arrivée en Suisse (dans ce cas, les fonds propres comptables respectivement imposables augmentent suite à la dissolution). Cette justification est cependant valable pour tous les actifs matériels et immatériels (y compris les droits des marques) à l'exception de la plus-value créée par l'entreprise elle-même. En effet, l'entreprise qui arrive en Suisse peut dissoudre dans ses comptes uniquement les réserves latentes jusqu'à concurrence des valeurs maximales prévues par le CO, ce qui exclut la valorisation de la plus-value créée par l'entreprise elle-même.

#### Calcul des montants de déclaration

Étape 1	Étape 2	Étape 3	Étape 4	Étape 5
Valeur de l'entreprise	Déduction des participations	Déduction des biens immobiliers	Déduction des autres actifs	= goodwill
Détermination de la valeur de l'entreprise	Déduction des participations à la valeur vénale	Déduction des biens immobiliers à la valeur vénale	Déduction des autres actifs matériels et immatériels (y compris les droits des marques) à la valeur vénale («step-up» sur les actifs individuels)	Goodwill en tant que grandeur résiduelle

## Question

Est-ce qu'une prise en compte de la valeur du goodwill (plus-value générée par l'entreprise elle-même) dans le capital propre imposable et malgré tout possible?

## Proposition de solution

En vertu de la jurisprudence la plus récente du Tribunal fédéral (ATF 2C\_119/2018 du 14 novembre 2019), la reprise dans le capital imposable ne peut être exécutée que jusqu'aux valeurs maximales définies dans le code des obligations (CO) pour des raisons liées à la systématique fiscale, car les art. 24c et 29, al. 3, LHID ainsi que l'art. 61a LIFD n'ont pas de dispositions correctives explicites. On peut toutefois objecter à cette réponse que :

- l'abrogation de l'art. 29, al. 2, lit. b, LHID est liée à la suppression des statuts fiscaux cantonaux et ne remet pas en question le principe général de l'augmentation du capital en cas d'augmentation des valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice;
- la déclaration dans le seul bilan fiscal qui est exécutée en augmentant les valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice (y c. de la plus-value créée par le contribuable lui-même) engendre un substrat d'amortissement et, partant, une hausse des fonds propres imposables;
- une augmentation du capital imposable est également possible dans les cas où une société fait valoir des réserves latentes imposées comme bénéfice lorsque les conditions de la neutralité fiscale des restructurations au sens de l'art. 24, al. 3ter et 3quinqies, LHID ne sont plus réunies ultérieurement.

Lors de l'évaluation de la plus-value créée par le contribuable lui-même notamment, l'application de la méthode DCF doit prendre en considération la relation mathématique financière entre le taux de capitalisation, l'intégration de la valeur finale et la durée de l'amortissement.

## **4. Imposition des réserves latentes à la fin de l'assujettissement**

Aucun énoncé

## **5. Déduction supplémentaire des dépenses de recherche et de développement**

### **5.1. Etendue de la déduction supplémentaire dans le chef du mandataire**

#### **Etat de fait**

Le mandant a son siège dans un canton qui accorde la déduction supplémentaire pour les dépenses de recherche et de développement à hauteur de 20%. Le mandant peut ainsi faire valoir une déduction supplémentaire de dépenses de recherche et de développement à hauteur de 20% sur le 80% du montant facturé. Par ailleurs, le canton siège du mandataire octroie une déduction plus élevée, soit 50%.

#### **Question**

Le mandataire peut-il demander une déduction supplémentaire et si tel est le cas dans quelle mesure ?

#### **Proposition de solution**

La disposition express de la loi (art. 25a al. 4 LHID) ne le permet pas. Par conséquent, la part de déduction supplémentaire de 30% non déduite dans le canton siège du mandant ne peut pas être revendiquée chez le mandataire.



## **5.2. Refacturation des coûts de production au sein d'un groupe au moyen de la méthode du coût majoré**

### **Etat de fait**

La société DISTRI SA est responsable des ventes, du marketing et de la valorisation de la marque des montres produites par le groupe. Les montres sont fournies par la société sœur PRODUCT SA. PRODUCT SA est responsable de la production et de la recherche et développement. Les dépenses de R&D s'élèvent à hauteur de CHF 5mio par année. Le prix de transfert des montres entre PRODUCT SA et DISTRI SA correspond aux coûts de production majorés d'une marge de 13%.

### **Question**

Quelle société peut revendiquer la déduction supplémentaire prévue à l'article 25a LHID?

### **Proposition de solution**

Dans le cas d'espèce, il n'existe aucune relation contractuelle (mandant-mandataire) entre les deux sociétés DISTRI SA et PRODUCT SA pour cadrer les prestations effectuées dans le domaine de la R&D. Les montres sont refacturées au cost+ (qui correspond au prix du marché dans le cas d'espèce) et les dépenses de R&D grèvent le résultat de PRODUCT SA dans lequel la déduction supplémentaire prévue à l'article 25a LHID peut être revendiquée.

### 5.3. Activités éligibles

#### État de fait 1

La société BANK SA charge INNO SA de mettre en œuvre son produit «roboassistance» pour des fonctions se rapportant aux relations clients de la banque, moyennant certaines adaptations (assistance linguistique pour les contacts téléphoniques ainsi qu'autres fonctions pour le soutien de la conformité de la banque).

#### Question

BANK SA peut-elle faire valoir les frais facturés par INNO SA pour la mise en œuvre de la «roboassistance» en tant que déduction supplémentaire pour frais de recherche et de développement?

#### Proposition de solution

L'achat de «Roboassistance» par BANK SA n'est pas une activité de recherche. Trois critères du manuel de Frascati, à savoir la nouveauté, la créativité et l'incertitude, ne sont pas réunis. La recherche de phénomènes, de structures et de liens inconnus jusqu'à présent ne constitue pas le principal critère de la recherche scientifique et du développement fondé sur la science. En cas d'adaptation ou de conception spécifique au client, seules les connaissances déjà disponibles sont utilisées, sans intention d'élargir l'état des connaissances (manuel de Frascati, chap. 2, ch. 2.21, tableau 2.1).

La mise en œuvre de l'un des produits existants d'INNO SA en procédant à certaines adaptations contribue certes à l'innovation de procédé, car le processus est modifié, les coûts sont réduits, les prestations sont améliorées (contact téléphonique 24 heures sur 24) et la compliance est soutenue. Le coût des prestations facturées par INNO SA n'est toutefois pas éligible pour la déduction supplémentaire des dépenses de recherche.

#### Variante

BANK SA développe elle-même un logiciel servant à proposer à ses clients de la publicité pour des produits dérivés personnalisés à leurs besoins spécifiques. La composition de ces produits dérivés en fonction des demandes spécifiques des clients est assurée à l'aide d'un algorithme développé par la banque et qui fait appel aux données du trafic des paiements des clients.

#### Question

Est-ce que les dépenses liées au développement de l'algorithme sont éligibles à la déduction supplémentaire pour frais de recherche et de développement?

#### Proposition de solution

Le développement propre de l'algorithme constitue une activité de recherche. Les cinq critères du manuel de Frascati, soit la nouveauté, la créativité, l'incertitude, la systématisation et la transférabilité et/ou la reproductibilité, sont réunis.

Le développement d'un logiciel par BANK SA est une innovation marketing qui, d'après le manuel d'Oslo de 2005, peut être considérée comme une activité de R&D. Selon le message RFFA, les innovations dans le domaine du marketing ne sont cependant jamais éligibles pour la déduction supplémentaire des dépenses de R&D. Il en va donc de même pour les dépenses susmentionnées.

### Cas 5.3 Activités éligibles: État de fait 2

La société WASCHMASCHINEN SA développe elle-même un logiciel qui permet une commande vocale de lave-linge et offre notamment aux personnes handicapées ou âgées un confort d'utilisation plus simple des machines à laver.

#### Question

Est-ce que les frais de développement de la commande vocale sont éligibles à la déduction supplémentaire pour frais de recherche et de développement?

#### Proposition de solution

Les cinq critères du manuel de Frascati, soit la nouveauté, la créativité, l'incertitude, la systématisation ainsi que la transférabilité et/ou la reproductibilité, sont réunis.

D'après le manuel d'Oslo de 2005, il s'agit d'une innovation de produit qui améliore sensiblement les possibilités techniques existantes.

Toutes les conditions sont remplies, de sorte que les dépenses de personnel directement imputables à la recherche et au développement de la commande vocale et un supplément de 35 % sont éligibles pour la déduction supplémentaire des dépenses de R&D.

#### Variante

WASCHMASCHINEN SA a développé sa commande vocale de lave-linge jusqu'à en faire un produit mûr pour être commercialisé. Elle le vend à une entreprise concurrente suisse en l'adaptant aux besoins de la clientèle spécifique. Après l'achat, l'entreprise acheteuse met en œuvre le produit dans son logiciel de lavage automatique.

#### Questions

- Est-ce que les frais d'adaptation de la commande vocale aux besoins des acheteurs sont soumis à la déduction supplémentaire pour frais de recherche et de développement?
- L'entreprise acheteuse peut-elle faire valoir le prix d'achat au titre des frais de recherche et de développement?

#### Proposition de solution

- Les adaptations destinées à l'implémentation ne constituent ni une recherche ni un développement au sens du manuel de Frascati ou de celui d'Oslo. Les cinq critères du manuel de Frascati ne sont pas réunis de manière cumulée. Il n'y a ni nouveauté, ni incertitude ou transférabilité.
- L'acquéreur ne réalise aucune innovation de produit ou de procédé au sens d'une amélioration sensible du produit. La qualité de R&D est donc exclue. L'achat de produits, dont les dépenses liées aux licences, ne constitue jamais une activité de R&D.

### **Cas 5.3 Activités éligibles: État de fait 3**

La société IT SA développe à ses propres risques et périls une application informatique destinée à soutenir les examens oraux dans les écoles et les universités (application de reconnaissance vocale offrant la possibilité de comparer et d'évaluer des schémas d'examens et des réponses).

#### **Question**

Est-ce que les charges de personnel pour le développement de l'application d'examen sont éligibles à la déduction supplémentaire pour frais de recherche et de développement?

#### **Proposition de solution**

Il s'agit d'un nouveau développement. Les cinq critères du manuel de Frascati (nouveau, créativité, incertitude, systématisation et reproductibilité) sont réunis. Le résultat se traduit par une innovation de produit, et les dépenses de personnel directement imputables à la recherche et au développement sont éligibles pour la déduction supplémentaire.

#### **Variante**

La société ABENDSCHULE SA charge IT SA de développer une application informatique destinée à soutenir les examens oraux dans son école.

#### **Question**

Est-ce que les frais de développement d'IT SA pour le développement de l'application d'examen sont éligibles à la déduction supplémentaire pour frais de recherche et de développement?

#### **Proposition de solution de la variante**

La question correspond aux faits de base. Il y a une recherche conforme aux cinq critères du manuel de Frascati et une innovation. Par conséquent, ABENDSCHULE SA peut faire valoir 80 % des dépenses pour la déduction supplémentaire des dépenses de R&D.

### **Cas 5.3 Activités éligibles: État de fait 4**

MODE SA emploie une créatrice qui élabore tous les six mois de nouveaux modèles pour des collections de mode.

#### **Question**

Est-ce que MODE SA peut faire valoir sur les charges de personnel de la créatrice la déduction supplémentaire pour frais de recherche et de développement?

#### **Proposition de solution**

D'une part, les cinq critères du manuel de Frascati ne sont pas remplis. D'autre part, les phénomènes cycliques et routiniers ne constituent pas des innovations marketing d'après le manuel d'Oslo de 2005 (ch. 203). Selon le message RFFA, le marketing ne serait jamais éligible pour les activités de R&D.

#### **Variante 1**

MODE SA souhaite se consacrer à la production et à la vente de mode durable et fait développer en Suisse un nouveau textile naturel à base végétale. Une entreprise tierce développe une nouvelle substance naturelle utilisable comme matériau, pouvant être tissée, transformée et portée. La créatrice intègre ce nouveau tissu dans sa nouvelle collection.

#### **Question**

Est-ce que MODE SA peut faire valoir les dépenses de développement pour les textiles naturels en tant que déduction supplémentaire pour frais de recherche et de développement?

#### **Proposition de solution**

Les cinq critères du manuel de Frascati sont réunis pour la recherche. De plus, il s'agit d'une innovation de produit d'après le manuel d'Oslo de 2005. Ces premières dépenses de MODE SA pour le développement du tissu donnent droit à la déduction supplémentaire de 80 % pour les activités de R&D de cette entreprise.

#### **Variante 2**

MODE SA perfectionne une chaussure de course «Runner» déjà bien introduite sur le marché et produite en Suisse exclusivement en permettant à un cercle de 1'000 clients de choisir librement la couleur de leurs chaussures moyennant une légère majoration.

#### **Question**

Les dépenses de développement (transformation et équipement des machines en vue des choix de couleurs) relèvent-elles de la recherche et du développement?

#### **Proposition de solution**

Les cinq critères du manuel de Frascati ne sont pas remplis de manière cumulée. Il ne s'agit ni d'une innovation de produit ni d'une innovation de procédé. La chaussure exclusive est une innovation marketing qui ne peut cependant pas être considérée comme telle en raison de la modification routinière de la chaussure. Enfin, selon le message RFFA, le marketing n'est jamais éligible pour les activités de R&D.

### **Cas 5.3 Activités éligibles: État de fait 5**

PHARMA SA acquiert une molécule d'un type nouveau dans l'espoir de pouvoir développer sur cette base un produit viable pour la médecine.

#### **Question**

Est-ce que les dépenses engagées pour l'acquisition de la molécule sont éligibles à la déduction supplémentaire pour frais de recherche et de développement?

#### **Proposition de solution**

L'achat de substances destinées aux activités de R&D n'est jamais éligible pour la déduction supplémentaire des dépenses de R&D. En l'espèce, PHARMA SA acquiert une molécule dans l'espoir qu'elle ait certaines caractéristiques ou certains effets. L'achat a été exécuté sur un marché libre sans mandat de PHARMA SA et ne relève donc pas davantage d'une recherche sous mandat.

#### **Variante 1**

PHARMA SA teste et développe la molécule acquise et obtient, en interaction avec d'autres substances, un nouveau principe actif médical.

#### **Question**

Est-ce que les frais encourus pour le développement de la nouvelle substance sont éligibles à la déduction supplémentaire pour frais de recherche et de développement?

#### **Proposition de solution**

Les cinq critères du manuel de Frascati (nouveau, créativité, incertitude, systématisation et reproductibilité) sont réunis. Il y a, au final, un nouveau produit. Il est également possible que ce développement donne naissance à de nouveaux procédés ou processus. La nouvelle substance active a vu le jour grâce à la recherche fondamentale ou au développement expérimental. Les dépenses de personnel directement imputables à la recherche et au développement sont éligibles pour la déduction supplémentaire des dépenses de R&D.

#### **Variante 2**

PHARMA SA annonce la nouvelle substance auprès de Swissmedic pour obtenir son autorisation. Les frais d'autorisation de mise sur le marché facturés par Swissmedic s'élèvent à CHF 250'000.

#### **Question**

Est-ce que les frais de Swissmedic pour l'admission du médicament sont éligibles à la déduction supplémentaire pour frais de recherche et de développement?

#### **Proposition de solution**

Les coûts relatifs à Swissmedic ne sont pas des dépenses de personnel. Ils sont compris dans la majoration des frais généraux de 35 % qui s'ajoute aux dépenses de personnel éligibles pour les activités de R&D. Ils ne peuvent donc pas faire l'objet d'une déduction supplémentaire des dépenses de R&D.

### **Variante 3**

PHARMA SA a chargé SUBPHARMA SA de rechercher un nouveau principe actif à l'aide de cette molécule. SUBPHARMA SA réussit à développer une nouvelle substance et effectue tous les tests cliniques ainsi que la procédure d'admission auprès de Swissmedic. Elle établit à PHARMA SA une facture globale (incluant les frais administratifs pour la procédure d'admission auprès de Swissmedic).

### **Question**

Est-ce que PHARMA SA peut solliciter la déduction supplémentaire pour frais de recherche et de développement pour la comptabilité de SUBPHARMA SA?

### **Proposition de solution**

Les activités de R&D sous mandat sont éligibles pour la déduction supplémentaire des dépenses de R&D (cf. appréciation de la variante 1). Leurs coûts ne peuvent toujours être pris en compte qu'à hauteur de 80 % pour cette déduction supplémentaire. Normalement, les frais inhérents à l'agrément des autorités figurent séparément sur la facture de SUBPHARMA SA. Ils ne font pas partie des activités de R&D et ne sont pas éligibles. S'ils sont compris dans la facture, ils doivent en être soustraits en vue de la déduction supplémentaire des dépenses de R&D.

### **Cas 5.3 Activités éligibles: Etat de fait 6**

FOOD SA confie à CONSULTING SA un mandat de conseils en stratégie. Ces conseils visent à réaliser une analyse montrant dans quels secteurs d'activités FOOD SA peut se développer de manière particulièrement positive. Pour l'élaboration de l'analyse, CONSULTING SA étudie les processus internes et externes et procède à une analyse de marché approfondie.

#### **Question**

Est-ce que les dépenses de conseils de CONSULTING SA auprès de FOOD SA sont éligibles à la déduction supplémentaire pour frais de recherche et de développement?

#### **Proposition de solution**

Les conseils et l'analyse de marché de CONSULTING SA ne constituent pas une recherche selon les cinq critères du manuel de Frascati. Il manque la nouveauté, la reproductibilité et l'incertitude.

CONSULTING SA ne transmet que des connaissances existantes et celles-ci ne sont pas assimilables à la recherche (manuel de Frascati, chap. 2, ch. 2.21, tableau 2.1). Les constatations sur l'amélioration éventuelle de la structure organisationnelle de FOOD SA correspondent aux méthodes usuelles de l'économie d'entreprise, et la simple analyse ou la formulation de nouvelles stratégies de gestion ne constitue également pas une innovation d'organisation, mais juste une mise en œuvre à l'aide de nouvelles technologies (manuel d'Oslo, ch. 179). L'analyse de marché n'est pas une innovation marketing. De même, selon le message RFFA, celle-ci n'est pas éligible pour la déduction supplémentaire des dépenses de R&D. Au final, l'ensemble du conseil stratégique, y compris l'analyse des processus et du marché, ne peut pas bénéficier de la déduction supplémentaire des dépenses de R&D.

#### **Variante**

FOOD SA développe un nouvel édulcorant pour yaourts. Les charges de personnel jusqu'à l'élaboration de la formule, y compris tests de dégustation, s'élèvent à CHF 150'000.

#### **Question**

Est-ce que les frais de personnel pour le développement de la formule du yaourt sont éligibles à la déduction supplémentaire pour frais de recherche et de développement?

#### **Proposition de solution**

FOOD SA ne se contente pas de remplacer le sucre cristallin usuel par d'autres types de sucre courants, mais développe un succédané qui n'était pas connu ou, du moins, pas utilisé jusqu'à présent. Le simple remplacement du sucre par d'autres types de sucre n'est qu'une innovation marketing qui, en qualité de modification routinière selon le manuel d'Oslo de 2005, ne peut cependant pas être considérée comme une telle innovation. D'après le message RFFA, les innovations marketing ne sont de toute façon pas éligibles pour les activités de R&D.

En l'espèce, il s'agit cependant de recherche car, d'une part, les cinq critères du manuel de Frascati (nouveauté, créativité, incertitude, systématisation et reproductibilité) sont réunis et, d'autre part, il y a une innovation de produit, c'est-à-dire un renouvellement ou un ajustement significatif du produit. Par conséquent, les dépenses de personnel directement imputables à la recherche et au développement du nouvel édulcorant sont éligibles pour la déduction supplémentaire des dépenses de R&D.



## **6. Déduction pour autofinancement**

Aucun énoncé

## **7. Limitation de la réduction fiscale**

### **7.1. Prise en compte d'une plus-value immobilière dans le calcul de la limitation de la réduction fiscale pour un canton moniste**

#### **Etat de fait**

La société GENIAL-IMMOB SA réalise un bénéfice de CHF 100'000. Le bénéfice comprend un gain immobilier de CHF 40'000 suite à la vente d'un immeuble (aucune réintégration d'amortissement). Cette plus-value immobilière sera taxée à l'impôt spécial sur les gains immobiliers. La société revendique une déduction supplémentaire R&D pour CHF 50'000. La limitation de la réduction fiscale est fixée à 70% avant la prise en compte des pertes non compensées.

#### **Question**

Comment faut-il calculer la limitation de la réduction fiscale selon l'article 25b LHID?

#### **Proposition de solution**

Selon les termes de l'article 25b al 1 LHID, la limitation de la réduction fiscale est calculée sur la base du « bénéfice imposable ». Les dispositions fiscales cantonales sont déterminantes étant donné que l'article 12 al 4 LHID admet les deux systèmes d'imposition des gains immobiliers, c'est-à-dire également l'impôt sur les gains immobiliers structuré comme un impôt réel pour les sociétés de capitaux et les coopératives. Par conséquent, le bénéfice net imposable est également réduit de la différence entre le produit de la vente et la valeur de l'investissement, qui est soumise à l'impôt sur les gains immobiliers.

Comme la plus-value est captée par l'impôt sur les gains immobiliers, le bénéfice imposable se monte à hauteur de CHF 60'000 et la déduction supplémentaire maximale pour frais de recherche et développement à CHF 42'000 (70% de CHF 60'000).

## **8. Réduction d'impôt pour le capital propre**

### **8.1. Brevets / prêts consentis à des sociétés du groupe: réduction pour participations sur le capital (art. 29 al. 3 LHID)**

#### **Etat de fait**

Désormais, la réduction au niveau du capital peut être sollicitée non seulement au prorata sur les participations comptabilisées, mais aussi sur les brevets comptabilisés et sur les prêts consentis au sein du groupe.

#### **Questions**

- a. Les réserves latentes imposées lors de l'entrée dans la patent box doivent-elles être prises en considération pour le calcul de la réduction de l'impôt sur le capital?
- b. Quels prêts peuvent être qualifiés de prêts consentis au sein du groupe?
- c. Est-il possible de compenser mutuellement les prêts actifs et passifs?

#### **Proposition de solution**

- a. Les cantons bénéficient en l'espèce d'une marge de manœuvre, car la LHID n'impose pas de s'appuyer sur les valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice.
- b. En vertu de l'art. 959a, al. 4, CO, les prêts au sein d'un groupe et les créances à court terme envers des sociétés liées par des participations doivent être présentés séparément dans le bilan. Pour des raisons pratiques, une inclusion serait donc possible (marge de manœuvre cantonale).
- c. Une compensation contrevient au principe de financement. Sur le plan financier, les prêts au sein d'un groupe doivent également être garantis par des fonds propres.

## 9. Dispositions transitoires

### 9.1. Fusion de sociétés à statut avec des quotes d'imposition différentes

#### Etat de fait

La société TRADING SA, qui a son siège dans le canton de Vaud, est imposée en tant que société mixte jusqu'à la fin de la période fiscale 2019. Dans la période fiscale 2020, 90 % du bénéfice net de CHF 3 millions sont soumis à l'impôt distinct, et 10 % sont soumis à l'imposition ordinaire.

La société PROD&TRADE SA, dont le siège est dans le canton de Genève, est imposée en tant que société mixte jusqu'à la fin de la période fiscale 2019. Dans la période fiscale 2020, 70 % du bénéfice net de CHF 6 millions sont soumis à l'impôt distinct et 30 % à l'imposition ordinaire.

Dans la période fiscale 2021, les deux sociétés fusionnent. La société fusionnée conserve son siège dans le canton de Genève et possède désormais un établissement stable dans le canton de Vaud. Elle réalise un bénéfice net de CHF 9 millions. La répartition intercantonale est effectuée selon la méthode par quotes-parts indirecte basée sur les facteurs de productions. 80 % du résultat est taxable à Genève et 20 % dans le canton de Vaud.

#### Questions

- Quelle est la part du bénéfice qui sera imposé au taux distinct par le canton de Genève?
- Quelle est la part du bénéfice qui sera imposé au taux distinct par le canton de Vaud?

#### Proposition de solution

- Le canton de Genève taxera un bénéfice de CHF 7,2 millions (80 % de 9 millions). Une part de 76,67 %, soit CHF 5'520'240, sera taxée au taux distinct.
- Le canton de Vaud taxera un bénéfice de CHF 1,8 million (20 % de 9 millions). Une part de 76,67 %, soit CHF 1'380'060, sera taxée au taux distinct.

## **9.2. Date de clôture de la période fiscale 2020 avant le 31 décembre**

### **Etat de fait**

L'exercice commercial de la société imposée de manière ordinaire dure 12 mois. La date de clôture ne correspond pas au 31 décembre de l'année civile (p. ex. 1er avril 2019 au 31 mars 2020).

### **Question**

Dans quelle mesure la société peut-elle bénéficier des mesures RFFA pour la période fiscale 2020 (1.4.2019 au 31.3.2020) ? Les réductions prévues respectivement aux articles 24b et 25a LHID doivent-elles être accordées pour 12 mois ou au pro rata temporis?

### **Proposition de solution**

Le droit applicable lors de l'année civile au cours de laquelle la période fiscale se termine est déterminant. Les réductions peuvent ainsi être accordées lors de la période fiscale 2020 pour 12 mois, indépendamment de la date de clôture.

## 10. Répartition intercantonale

### 10.1. Limitation de la réduction fiscale en présence des systèmes monistes et dualistes

#### Etat de fait

Dans l'exercice 2020, X-SA réalise un bénéfice net de CHF 200'000 qui contient un bénéfice sur les plus-values immobilières de CHF 70'000 et des recettes locatives de CHF 10'000 dans le canton de C (moniste). Le bénéfice d'exploitation de CHF 120'000 est réparti à 30 % dans le canton A et à 70 % dans le canton B, étant précisé qu'un préciput de 20 % est accordée pour le canton de siège A. La déduction supplémentaire pour frais de recherche et de développement s'élève à CHF 100'000. La limitation de la réduction fiscale est de 70 % pour les trois cantons.

#### Question

Comment calculer la limitation de la réduction fiscale selon l'art. 25b LHID?

#### Proposition de solution

La répartition intercantonale de l'impôt s'appuie sur le bénéfice net d'après le compte de résultats (+/- d'éventuelles corrections fiscales), mais y compris la plus-value de CHF 70'000 (ATF 2C\_319/2014 du 13 mars 2014, consid. 2.1).

Répartition intercantonale du point de vue du canton A (système dualiste):

Période fiscale 2020 – bénéfice/perte	Total	Cantons		
		A	B	C
Plus-value immobilière	70'000			70'000
Revenus nets de loyers	10'000			10'000
Préciput 20% sur CHF 120'000	24'000	24'000		
Résultat d'exploitation 30% / 70% de 96'000	96'000	28'800	67'200	
<b>Bénéfice avant la déduction supp. R&amp;D</b>	<b>200'000</b>	<b>52'800</b>	<b>67'200</b>	<b>80'000</b>
en % de CHF 120'000		44%	56%	
Déduction supp des dépenses R&D	-100'000	-44'000	-56'000	
Compensation de la limitation de la réduction fiscale 70%	0	7'040	8'960	-16'000
<b>Bénéfice imposable</b>	<b>100'000</b>	<b>15'840</b>	<b>20'160</b>	<b>64'000</b>

Limitation de la réduction fiscale: 70% de CHF 200'000 = CHF 140'000; pas de restriction

Répartition intercantonale du point de vue du canton C (système moniste):

Période fiscale 2020 – bénéfice	Total	Cantons		
		A	B	C
Plus-value immobilière	70'000			70'000
Revenus nets de loyers	10'000			10'000
Préciput 20% sur CHF 120'000	24'000	24'000		
Résultat d'exploitation 30% / 70% de 96'000	96'000	28'800	67'200	
<b>Bénéfice avant la déduction supp. R&amp;D</b>	<b>200'000</b>	<b>52'800</b>	<b>67'200</b>	<b>80'000</b>
Plus-value immobilière	-70'000			-70'000
<b>Résultat sans plus-value immobilière</b>	<b>130'000</b>			<b>10'000</b>
		44%	56%	
Déduction supplémentaire des dépenses R&D	-100'000	-44'000	-56'000	
Limitation de la réduction fiscale 70%	9'000	3'960	5'040	
Compensation de la limitation de la réduction fiscale 70%	0	3'080	3'920	-7'000
Bénéfice imposable	39'000	15'840	20'160	3'000
<b>Plus-value immobilière (Impôt sur les gains immobiliers)</b>				<b>70'000</b>

Limitation de la réduction fiscale: 70% de CHF 130'000 = CHF 91'000; correction de CHF 9'000

## 11. Compensation des pertes

### 11.1. Déductions RFFA avec compensation des pertes et limitation de la réduction fiscale

#### Etat de fait

Les réductions RFFA (déduction pour brevet, déduction pour autofinancement, déduction supplémentaire pour R&D ainsi que les amortissements en lien avec le step-up) sont restreintes dans leur ampleur par la limitation prévue à l'art. 25b LHID qu'il convient, selon les cas d'espèce, de compléter avec celle figurant à l'art. 78g al. 3 LHID. Pour les exemples 1 à 4, les résultats commerciaux, les pertes reportées ainsi que les déductions RFFA sont les suivants:

Bénéfice imposable 2020 – perte reportable en 2021	Exemple 1	Exemple 2	Exemple 3	Exemple 4
Année 2020: Résultat commercial	100	-150	100	100
Année 2019: Perte reportée	-150	---	-80	-5
Déductions RFFA (totales)	80	80	80	80

#### Question

À combien se montent le bénéfice net imposable 2020 et un éventuel report de pertes 2021 à partir du bénéfice net/de la perte nette 2020 compte tenu des réductions RFFA?

#### Proposition de solution

Bénéfice imposable 2020 – perte reportable en 2021	Exemple 1	Exemple 2	Exemple 3	Exemple 4
Exercice 2020: Bénéfice net/perte	100	-150	100	100
Déductions RFFA avant compensation des pertes	-80	-80	-80	-80
Correction en raison de la limitation des allègements à 70 %	10	---	10	10
Bénéfice net avant la compensation des pertes	30	-70	30	30
Perte reportée 2019	-150	---	-80	-5
Bénéfice imposable 2020	0	0	0	25
Perte reportée 2021 avant correction	-120	-70	-50	0
Correction du résultat sur la base de l'art. 25b al. 3 LHID	70	-80	50	
Perte reportée 2021 après correction	-50	-150	0	0



Des exemples ci-avant, il convient de tirer les conclusions suivantes:

- Au cours d'un exercice déficitaire, aucune déduction RFFA ne peut être prise en compte afin de réduire l'assiette de l'impôt de la période fiscale. La perte de l'exercice est alors reportée sans correction.
- Si les pertes de l'exercice précédent dépassent le bénéfice net de l'exercice en cours, aucune déduction RFFA ne peut être prise en compte à des fins de réduction de l'impôt de la période fiscale. Les pertes excédentaires sont reportées sans correction, même si l'entreprise est éligible aux déductions RFFA.
- S'il reste un bénéfice net imposable après prise en compte des pertes reportées des années précédentes, les réductions RFFA peuvent être considérées mais jusqu'à concurrence du bénéfice net imposable restant pour cette période fiscale et en tenant compte de la limitation des allègements auxquelles celles-ci sont astreintes. En principe, l'année suivante, il n'y a pas de perte à reporter, si des déductions RFFA sont prises en compte afin de réduire l'impôt de la période fiscale en cours.

## **12. Réductions RFFA pour les activités indépendantes au sein des personnes physiques**

### **12.1. Effets des réductions RFFA et du changement de méthode de l'imposition partielle des dividendes pour le calcul des déductions liées à l'activité indépendante**

#### **Etat de faits**

Les réductions RFFA (déduction supplémentaire R&D et réduction pour brevets) et le changement de méthode de l'imposition partielle des dividendes sur les participations qualifiées dans la fortune commerciale ont un effet sur le revenu de l'activité lucrative indépendante. Indiquez quels sont les impacts de ces réductions sur:

- La déduction pour les cotisations au pilier 3a;
- La déduction spéciale en cas d'activité professionnelle des deux conjoints.

Motifs: L'effet des réductions RFFA est limité aux impôts cantonaux et conduit à une base de calcul différente pour les deux déductions. Cet aspect n'a pas été discuté dans les discussions menées sur le droit matériel.

#### **Question**

Quels sont les effets des réductions RFFA et de l'imposition partielle des dividendes appartenant à la fortune commerciale sur les déductions susmentionnées ?

#### **Proposition de solution**

- Déduction pour activité professionnelle des deux conjoints:  
La déduction est structurée différemment pour l'impôt cantonal et l'impôt fédéral même en l'absence de réductions RFFA. Les réductions RFFA sont attribuées aux revenus de l'activité indépendante des conjoints concernés et réduisent le revenu de leur activité indépendante. Ainsi la différence de traitement entre l'impôt cantonal et fédéral est garantie.
- Cotisations au pilier 3a  
Les cotisations au pilier 3a sont basées sur le revenu déterminant de l'activité indépendante pour l'impôt fédéral direct. Le revenu de l'activité lucrative soumis à l'AVS est déterminant. Conformément à la directive sur les cotisations des activités indépendantes de l'OFAS (état: 1 janvier 2020, chiffre 1089.3), les revenus des participations de la fortune commerciale selon l'article 18b LIFD sont entièrement soumis aux cotisations. Les autorités fiscales annoncent ces revenus sans tenir compte des réductions fiscales.  
Ce point correspond, soi-dit en passant, à la pratique antérieure du traitement des plus-values sur les ventes immobilières, lesquelles sont des revenus d'activités indépendantes d'une part, mais sont soumises à l'impôt sur les gains immobiliers par les cantons monistes d'autre part. Ces revenus font clairement partie de la base imposable soumise aux cotisations AVS. Ainsi, le revenu de l'activité lucrative indépendante déterminante pour l'IFD représente la base de calcul pour déterminer les cotisations maximales au pilier 3a et pour fixer les cotisations excessives. En conséquence, il se peut que la déduction pour cotisation 3a s'élève à un pourcentage supérieur à 20% du revenu déterminant pour l'impôt cantonal.

## 12.2. Entreprises individuelles et sociétés de personnes

### État de fait Cas 1: entreprise individuelle

Adrian Abt est domicilié dans la ville de Saint-Gall. Il y dirige une entreprise individuelle établie dans un quartier périphérique, qui développe, fabrique et vend des instruments de mesure électriques et électroniques. Deux ingénieurs étudient, en collaboration avec un institut de l'EPFZ, des méthodes de mesure des champs électromagnétiques. En tant que directeur, Adrian Abt ne participe pas lui-même aux activités de développement. Les dépenses de R&D concernées, qui donnent incontestablement droit à la déduction supplémentaire prévue à l'art. 10a LHID (avec renvoi à l'art. 25a LHID), se sont élevées à CHF 900'000 pendant l'exercice 2020.

Autres données pertinentes pour la taxation:

- Revenu provenant d'une activité lucrative indépendante après corrections fiscales : CHF 300'000;
- Autres revenus (salaire de la conjointe, produit des titres, revenus immobiliers, tous les revenus étant des revenus nets après toutes les déductions connexes): CHF 100'000;
- Paramètres des réductions RFFA :
  - Canton de Saint-Gall: déduction supplémentaire des dépenses de R&D de 40 %.
  - limitation de la réduction fiscale de 40 %.
- Déductions sociales de CHF 10'000.

### Questions

- a. La limitation de la réduction fiscale prévue à l'art. 85ter de la loi fiscale du canton de Saint-Gall s'applique-t-elle également aux entreprises individuelles et aux sociétés de personnes ?
- b. Dans l'affirmative:  
Sur quelle base se fonde le calcul de la limitation de la réduction fiscale : le revenu provenant d'une activité lucrative indépendante ou le revenu net?  
Quel est le montant du revenu provenant d'une activité lucrative indépendante et du revenu net ?
- c. Sur quelle base sont accordées les déductions sociales ? La réduction se fonde-t-elle sur le revenu déterminé à la question b avant ou après les réductions RFFA ?

### **Variante 1 : Répartition fiscale intercantonale**

Adrian Abt est domicilié dans le canton de Saint-Gall, mais dirige son entreprise individuelle à Kloten (ZH) en raison de la proximité de l'EPFZ.

- Revenu provenant d'une activité lucrative indépendante après corrections fiscales : CHF 300'000.
- Autres revenus (salaire de la partenaire, produits des titres, revenus immobiliers après déductions organiques): CHF 100'000.
- Paramètres des réductions RFFA :
  - Canton de Zurich : déduction supplémentaire des dépenses de R&D de 50 %; limitation de la réduction fiscale de 70 %.
  - Canton de Saint-Gall : déduction supplémentaire des dépenses de R&D de 40 % ; limitation de la réduction fiscale de 40 %.
- Les déductions sociales dans les cantons de Saint-Gall et de Zurich s'élèvent à CHF 10'000 dans les deux cas.

### **Question**

Qu'en est-il de la répartition fiscale intercantonale du point de vue du canton de résidence de Saint-Gall et du point de vue du lieu de l'exercice de l'activité à Zurich?

### **Variante 2: Collaboration de l'associé dans le département R&D**

Adrian Abt participe à hauteur d'environ 40% aux activités de recherche et de développement. Il ne perçoit et ne comptabilise aucun salaire pour lui-même.

Les salaires des collaborateurs reconnus pour la déduction supplémentaire de R&D s'élèvent au total à CHF 150'000. En outre, des commandes de tiers justifiées pour la déduction supplémentaire de R&D sont effectuées pour un montant supplémentaire de CHF 100'000. Les autres hypothèses restent inchangées.

### **Question**

Adrian Abt peut-il faire valoir la déduction supplémentaire pour ses activités de recherche et de développement et comment le revenu imposable est-il réparti entre Zurich et Saint-Gall?

## Etat de faits Cas 2 : Société de personnes

Adrian Abt et Bruno Bachmann, tous deux domiciliés à Saint-Gall, détiennent chacun une participation de 50 % dans la société en nom collectif Abt et Bachmann, à Saint-Gall:

- Bénéfice net selon le compte de résultat +/- corrections fiscales : CHF 500'000.
- Salaires comptabilisés pour M. Abt et M. Bachmann : CHF 200'000 chacun.
- Autres revenus d'Adrian Abt : CHF 120'000.
- Pas d'intérêt comptabilisé sur le capital propre.
- Dépenses de R&D selon l'art. 41bis ou l'art. 85bis de la loi fiscale du canton de Saint-Gall : CHF 1'200'000 y compris les salaires au prorata des associés qui entrent en ligne de compte pour la déduction supplémentaire de R&D.
- Déductions sociales pour le canton de Saint-Gall CHF 10'000.
- Paramètres des réductions RFFA :
  - Canton de Saint-Gall : déduction supplémentaire des dépenses de R&D de 40 % ; limitation de la réduction fiscale de 40 %.

## Questions

- a. Sur quel revenu se base-t-on pour calculer la déduction supplémentaire des dépenses de R&D de M. Abt ? S'agit-il du revenu net ou du revenu provenant de l'activité lucrative indépendante, ou encore du bénéfice net inscrit au compte de résultat avant ou après déduction des salaires ?
- b. Comment le revenu net imposable d'Adrian Abt est-il calculé si, dans le canton de Saint-Gall, 40 % des dépenses de R&D imputables donnent droit à la déduction RFFA et que la limitation de la réduction fiscale a été fixée à 40 % ?

## Variante 1: Imposition partielle

La situation de départ est la même que dans la variante initiale. Désormais, il existe dans le bénéfice de la société de personnes un rendement de participation qui, conformément aux dispositions légales, est soumis à l'imposition partielle.

Les paramètres sont les suivants :

- Bénéfice net selon le compte de résultat +/- corrections fiscales : CHF 500'000, dont CHF 100'000 de produit de participation (imposition partielle).
- Salaires comptabilisés pour M. Abt et M. Bachmann : CHF 200'000 chacun.
- Pas d'intérêt comptabilisé sur le capital propre.
- Autres revenus d'Adrian Abt (sans salaire société en nom collectif) : CHF 120'000.
- Dépenses de R&D selon l'art. 41bis ou l'art. 85bis de la loi fiscale du canton de Saint-Gall : CHF 1'000'000 y compris les salaires au prorata des associés qui entrent en ligne de compte pour la déduction supplémentaire de R&D.
- Déductions sociales pour le canton de Saint-Gall CHF 10'000.
- Paramètres de l'imposition partielle des dividendes :
  - Canton de Saint-Gall : imposition partielle de 70 %.

- Paramètres des réductions RFFA :
  - Canton de Saint-Gall : déduction supplémentaire des dépenses de R&D de 40 % ; limitation de la réduction fiscale de 40 %

### Question

Comment le revenu net imposable d'Adrian Abt est-il calculé ?

### Variante 2: Collaboration de l'associé dans le département R&D et répartition intercantonale

Adrian Abt vit à Saint-Gall, son partenaire commercial Bruno Bachmann à Glattfelden (ZH). Ils détiennent chacun une participation de 50 % dans la société en nom collectif Abt et Bachmann à Kloten (ZH).

Adrian Abt participe à hauteur d'environ 40% aux activités de recherche et de développement. Lui et Bruno Bachmann perçoivent un salaire conforme au marché de CHF 200'000. Les paramètres sont donc les suivants:

- Bénéfice net selon le compte de résultat : CHF 500'000, dont CHF 100'000 de produit des participations (imposition partielle).
- Salaires comptabilisés pour M. Abt et M. Bachmann : CHF 200'000 chacun (conforme au marché). Ce chiffre comprend la part de salaire estimée à CHF 80'000 d'Adrian Abt, qui qualifie pour la déduction supplémentaire de R&D. Bruno Bachmann ne travaille pas dans le domaine de la R&D.
- Pas d'intérêt sur le capital propre.
- Autres revenus d'Adrian Abt (sans le salaire de la société en nom collectif): CHF 120'000.
- Dépenses de R&D selon l'art. 41bis ou l'art. 85bis de la loi fiscale du canton de Saint-Gall sans la part de salaire d'Adrian Abt, qui qualifie pour la déduction supplémentaire de R&D: CHF 200'000.
- Déduction sociale dans le canton de Saint-Gall et dans le canton de Zurich CHF 10'000 dans chacun d'eux.
- Paramètres des réductions RFFA :
  - Canton de Saint-Gall : déduction supplémentaire des dépenses de R&D de 40 % ; limitation de la réduction fiscale de 40 %.
  - Canton de Zurich : déduction supplémentaire des dépenses de R&D de 50 % ; limitation de la réduction fiscale de 70 %.
- Paramètres de l'imposition partielle des dividendes :
  - Canton de Saint-Gall : imposition partielle de 70 %.
  - Canton de Zurich : imposition partielle de 50 %.

### Questions

Adrian Abt peut-il faire valoir la déduction supplémentaire pour ses activités de recherche et de développement et comment le revenu net imposable est-il calculé sous les réductions RFFA prévues par la loi ?

## Proposition de Solution Cas 1 entreprise individuelle

- a. Pour les revenus provenant de brevets et de droits comparables, l'art. 8a LHID renvoie aux dispositions pertinentes relatives à l'imposition des personnes morales (art. 24a et 24b LHID). Il en va de même pour la déduction supplémentaire des dépenses de recherche et de développement (art. 10a LHID ; renvoi à l'art. 25a LHID).

Au sein des personnes morales, la disposition relative à la limitation de la réduction fiscale de l'art. 25b LHID se réfère exclusivement aux réductions RFFA s'appliquant aux personnes morales (art. 24b, 25a et 25abis LHID), sans mentionner les personnes physiques.

Ainsi, les documents de référence ne fournissent aucune indication quant à l'applicabilité de la limitation de la réduction fiscale aux personnes physiques également. Mais les considérations suivantes doivent être prises en compte:

- Selon les art. 8a et 10a LHID, les art. 24a, 24b et 25a LHID s'appliquent aux entreprises de personnes «par analogie». Du fait de ce renvoi d'application par analogie des dispositions relatives aux personnes morales aux entreprises de personnes, le principe suivant s'applique (dans un premier temps): l'étendue de la réduction de la patent box ou le montant de la déduction supplémentaire des dépenses R&D doivent être déterminés selon les mêmes principes pour les entreprises de personnes et les sociétés de capitaux. Ceci est conforme au principe incontesté selon lequel le bénéfice net des entreprises de personnes et celui des sociétés de capitaux doivent également être déterminés selon les mêmes principes.
- Conformément à l'art. 25b, al. 1, LHID, la réduction fiscale totale fondée sur les art. 24b, al. 1 et 2, 25a et 25abis LHID ne doit pas dépasser 70 % du bénéfice imposable avant [...]. En vertu de l'art. 25b LHID, les réductions RFFA en principe admissibles sont donc (à nouveau) limitées dans la mesure où l'allègement global ne doit pas dépasser 70 % du bénéfice déterminant (de l'entreprise). Ainsi, si la somme des allègements RFFA admissibles dépasse l'allègement global admissible, les allègements RFFA individuels doivent être réduits au choix, à moins qu'un ordre de réduction ne soit défini dans la loi, ce qui est actuellement le cas dans les cantons des Grisons, de Schaffhouse, du Tessin et de Zoug, par exemple. Ce montant total réduit peut alors être déduit du bénéfice déterminant (pour la limitation de la réduction fiscale).
- De ce fait, l'art. 25b LHID ne doit donc pas être interprété de «manière isolée» comme une hausse du bénéfice (engendrant une imposition), mais comme une limitation de la justification par l'usage commercial des déductions RFFA individuelles. En d'autres termes, l'art. 25b LHID ne peut «que» restreindre (une nouvelle fois) l'étendue de la réduction de la patent box ou de la justification par l'usage commercial de la déduction supplémentaire des dépenses R&D.
- En particulier, l'art. 25b LHID n'a pas pour effet de faire augmenter le bénéfice imposable à hauteur du montant dépassant l'allègement admissible, mais de limiter le montant des déductions revendiquées à des fins fiscales. Cette restriction des déductions RFFA s'applique aussi bien aux sociétés de capitaux qu'aux entreprises de personnes et aux entreprises individuelles.

En résumé, cela signifie que l'art. 25b LHID – en raison du renvoi des art. 8a et 10a LHID aux art. 24a, 24b et 25a LHID – s'applique non seulement aux sociétés de capitaux, mais aussi, par analogie, aux entreprises individuelles et aux sociétés de personnes. Cette lacune législative peut être comblée par cette déduction.

- b. Si les effets de la limite d'allègement sont également confirmés pour les personnes physiques, ils se rapportent au revenu provenant de l'activité lucrative indépendante et non au revenu net, selon l'avis unanime du groupe de travail de la CSI sur la fiscalité d'entreprise exprimé lors de ses séances du 16.06.2021 et du 5.10.2022.

Ainsi, l'éventuelle déduction supplémentaire de CHF 360'000 (= 40 % de CHF 900'000) fondée sur les conditions du canton de Saint-Gall est réduite du fait de la limite d'allègement, de sorte que le revenu provenant d'une activité lucrative indépendante s'élève à CHF 180'000 (= 60 % de CHF 300'000). En incluant les autres revenus de CHF 100'000, on obtient un revenu net de CHF 280'000. Après prise en compte des déductions sociales, le revenu imposable s'élève donc à CHF 270'000. Les autres revenus ne doivent ni être pris en compte pour le calcul des déductions RFFA et ni être imputés aux déductions RFFA excédentaires.

Par conséquent, le revenu imposable d'Adrian Abt se calcule de la manière suivante:

Bénéfice net de l'entreprise individuelle :	CHF	300'000
./. Déduction RFFA (40 % de CHF 900'000)	CHF	- 360'000
+ Correction due à la limitation de la réduction fiscale	CHF	<u>240'000</u>
Bénéfice net imposable entreprise individuelle (60 % de CHF 300'000)	CHF	180'000
+ Autres revenus	CHF	<u>100'000</u>
<b>Revenu net imposable</b>	<b>CHF</b>	<b>280'000</b>
./. Déductions sociales	CHF	<u>- 10'000</u>
<b>Revenu imposable</b>	<b>CHF</b>	<b><u>270'000</u></b>

- c. Les déductions sociales sont accordées – comme dans la solution 2 – sur le revenu net de CHF 280'000.

### Variante 1 Répartition fiscale intercantonale

Si l'application de la limitation de la réduction fiscale repose sur le principe fondamental de la fiscalité suisse des entreprises – uniformité de la notion de bénéfice imposable pour les entreprises de personnes et les personnes morales –, alors la question de la participation du canton de résidence aux effets de la limitation de la réduction doit également se fonder sur les principes applicables aux personnes morales (circulaire no 34 de la CSI publiée en 2020). En outre, seuls les revenus provenant d'une activité lucrative indépendante sont pris en compte dans le calcul des réductions RFFA. Les autres revenus d'Adrian Abt ne sont donc pas concernés par ces mesures et peuvent être imposés sans limitation par le canton de résidence.



### Solution du point de vue du canton de résidence, Saint-Gall :

Bien que le canton de résidence de Saint-Gall ne soit pas tenu de prendre en compte les mesures RFFA, il est néanmoins concerné par ces dernières dans la mesure où les déductions sociales sont réparties en fonction du revenu net.

	Total	SG	ZH
Revenus provenant d'une activité lucrative indépendante	300'000		300'000
Autres revenus	100'000	100'000	
./. Mesure RFFA (40 % de CHF 900'000)	- 360'000		- 360'000
Correction en raison de la limitation de la réduction fiscale à 40 %	240'000		240'000
Revenu net imposable (en %)	280'000	100'000 (35,71 %)	180'000 (64,29 %)
./. Déductions sociales (en %)	- 10'000	- 3'571 (35,71 %)	- 6'429 (64,29 %)
<b>Revenu imposable du point de vue du canton de SG</b>	<b>270'000</b>	<b>96'429</b>	<b>173'571</b>

### Solution du point de vue du canton d'exercice de l'activité, Zurich :

Du point de vue du canton d'exercice de l'activité, Zurich, la répartition fiscale intercantonale est alors la suivante : selon les règles de répartition en vigueur jusqu'à présent, qui n'ont pas été modifiées par la RFFA, le bénéfice de l'entreprise individuelle est attribué intégralement au lieu d'exercice de l'activité à des fins d'imposition :

	Total	SG	ZH
Revenus provenant de l'activité lucrative indépendante	300'000		300'000
Autres revenus	100'000	100'000	
./. Mesure RFFA (50 % de CHF 900'000)	- 450'000		- 450'000
Correction en raison de la limitation de la réduction fiscale à 70 %	240'000		240'000
Revenu net imposable (en %)	190'000	100'000 (52,63 %)	90'000 (47,37 %)
./. Déductions sociales (en %)	- 10'000	- 5'263 (52,63 %)	- 4'737 (47,37%)
<b>Revenu imposable du point de vue du canton de ZH</b>	<b>180'000</b>	<b>94'737</b>	<b>85'263</b>

### Variante 2 Collaboration de l'associé dans le département R&D

Dans cette variante, il faut tenir compte du fait que dans le cas d'une entreprise individuelle, aucun salaire n'est en général comptabilisé pour l'associé. Si les activités de recherche et de développement d'Adrian Abt donnent droit à la déduction supplémentaire, sa part des frais de personnel pour ces activités donne également droit à la déduction supplémentaire. Si aucun salaire n'est comptabilisé pour lui ou si et dans la mesure où le salaire comptabilisé ne s'avère pas conforme au marché, son salaire doit être estimé conformément au marché. 40% de ce montant donne droit à la déduction supplémentaire.

Dans le cas présent, le salaire d'Adrian Abt correspondant à l'activité de R&D est estimé à CHF 50'000. Par conséquent, les dépenses éligibles pour la déduction supplémentaire R&D s'élèvent au total à CHF 350'000 (135% de CHF 200'000 (CHF 150'000 + CHF 50'000) + 80% de CHF 100'000).

### Solution du point de vue du canton de résidence, Saint-Gall

Comme dans la variante de départ, le canton de domicile de Saint-Gall ne doit pas tenir compte des mesures RFFA. Il n'est néanmoins concerné par les mesures RFFA qu'à hauteur des déductions sociales (indirectes), car les déductions sociales sont réparties sur la base du revenu net.

	Total	SG	ZH
Revenus provenant de l'activité lucrative indépendante	300'000		300'000
Autres revenus	100'000	100'000	
./. Déduction supplémentaire R&D (40% de CHF 350'000)	- 140'000		- 140'000
Correction en raison de la limitation de la réduction fiscale à 40 %	20'000		20'000
Revenu net imposable (in %)	280'000	100'000 (35.71%)	180'000 (64.29%)
./. Déductions sociales (in %)	- 10'000	- 3'571 (35.71%)	- 6'429 (64.29%)
<b>Revenu imposable du point de vue du canton de SG</b>	<b>270'000</b>	<b>96'429</b>	<b>173'571</b>

### Solution du point de vue du canton d'exercice de l'activité, Zurich :

Comme dans la variante de départ, le bénéfice de l'entreprise individuelle et les dépenses et déductions fiscales qui y sont liées (y compris la réduction RFFA) sont intégralement attribués au lieu d'activité. Il en résulte le calcul suivant du revenu imposable pour le canton commercial de Zurich:

	Total	SG	ZH
Revenus provenant de l'activité lucrative indépendante	300'000		300'000
Autres revenus	100'000	100'000	
./. Déduction supplémentaire R&D (50% de CHF 350'000)	- 175'000		- 175'000
Correction en raison de la limitation de la réduction fiscale à 70 %	0		0
Revenu net imposable (in %)	225'000	100'000 (44.44%)	125'000 (55.56%)
./. Déductions sociales (in %)	- 10'000	- 4'444 (44.44%)	- 5'556 (55.56%)
<b>Revenu imposable du point de vue du canton de ZH</b>	<b>215'000</b>	<b>95'556</b>	<b>119'444</b>

## Proposition de Solution Cas 2 société de personnes

Pour obtenir des explications sur l'étendue des déductions RFFA et de la limitation de la réduction fiscale applicables aux entreprises de personnes, nous renvoyons aux explications fournies pour les entreprises individuelles, sachant qu'il convient encore de tenir compte des particularités suivantes :

- Selon le groupe de travail de la CSI sur la fiscalité d'entreprise (séances du 16.6.2021 et du 5.10.2022), c'est le principe de l'autorité du bilan qui s'applique. La limite d'allègement se fonde sur le bénéfice net déclaré par la société de personnes dans son compte de résultat, ce qui signifie que les salaires comptabilisés pour les associés sont pris en compte pour déterminer la base de la limite d'allègement pour autant que ces salaires résistent à la comparaison avec des tiers.
- Si le salaire déterminant pour la répartition intercantonale s'écarte de manière significative d'un salaire conforme au marché, il convient d'examiner au cas par cas, en coordination avec les cantons concurrents, si le fait de se baser sur un salaire estimé conforme au marché est également approprié et judicieux pour la répartition fiscale intercantonale, afin de déterminer correctement la déduction supplémentaire pour R&D, la limitation du dégrèvement et la répartition fiscale intercantonale. Cette coordination s'impose car :
  - pour les sociétés de personnes, la combinaison réduction RFFA - salaire non conforme au marché - et cantons concurrents ne se présente en général que dans très peu de cas ;
  - la limitation de l'allègement est réglée par la loi, alors que pour la répartition salaire/bénéfice/intérêt du capital propre, il n'existe "que" des accords intercantonaux sans base légale;
  - de tels accords ne résistent pas à un examen judiciaire en cas de litige (VGer Zug 28.4.2015 (Gerichts- und Verwaltungspraxis des Kantons Zug 2015 p. 259 s.) et StRG Zürich 14.5.2020 (STE 2020 A 24.44.3 Nr. 3)).
- Dans la mesure où l'associé est également actif dans le domaine qui donne droit à la déduction supplémentaire pour la R&D, son salaire proportionnel, qui peut être pris en compte pour la déduction supplémentaire pour la R&D, doit être estimé (cf. variante 2 pour l'entreprise individuelle). Pour ce faire, il n'est pas possible de recourir aux paramètres "salaire, bénéfice, intérêts" fixés pour la répartition intercantonale (cf. Bodenseekonferenz, StB-SG 16 Nr. 3 / Konferenz der Nordwestschweizerkantone).

Par conséquent, le revenu imposable d'Adrian Abt se compose comme suit:

Bénéfice net proportionnel d'Adrian Abt (50 % de CHF 500'000)	CHF 250'000
./. Déduction supplémentaire R&D (40 % de CHF 600'000)	<u>CHF - 240'000</u>
+ Correction due à la limitation de la réduction fiscale	<u>CHF 140'000</u>
Bénéfice net imposable d'Adrian Abt (60 % de CHF 250'000)	CHF 150'000
+ Salaire provenant de l'entreprise de personnes	CHF 200'000
autres revenus d'Adrian Abt	<u>CHF 120'000</u>
<b>Revenu net imposable</b>	<b>CHF 470'000</b>
./. Déductions sociales	<u>CHF - 10'000</u>
<b>Revenu imposable</b>	<b>CHF 460'000</b>

### Commentaire relatif à cette solution

Contrairement aux règles applicables en cas de répartition intercantonale, le salaire comptabilisé des associés est pris en compte pour le calcul de la déduction supplémentaire pour la R&D en vertu du principe de déterminance. Si ce salaire résiste à une comparaison avec des tiers, comme c'est le cas en l'espèce, il est également pris en compte pour le calcul de la déduction supplémentaire pour R&D. Dans le cas contraire, ce salaire doit être corrigé en conséquence. En ce qui concerne la coordination entre les cantons concernés, nous renvoyons aux explications données en introduction (alinéa 1).

### Variante 1 Imposition partielle

La nouveauté de cette variante est le revenu des participations, qui est exonéré d'impôt dans une certaine mesure pour les personnes physiques dans le cadre de l'imposition partielle. Tous les cantons ont des pourcentages différents à cet égard. C'est pourquoi l'imposition partielle a également des répercussions sur les réductions RFFA dans le cadre de la répartition fiscale intercantonale.

Comme cela a déjà été expliqué pour l'entreprise individuelle, premièrement, les autres revenus des associés ne sont pas inclus dans le calcul de la limitation de la réduction fiscale et, deuxièmement, la part de la réduction RFFA ne pouvant pas être revendiquée en raison de la limitation de la réduction fiscale n'est pas déduite des autres revenus des associés.

En ce qui concerne la déduction de l'imposition partielle du rendement de la fortune provenant de la participation qualifiante de la fortune commerciale, il est évident que, suite au renvoi des art. 8a et 10a LHID aux art. 24a/b et 25a LHID, la limitation de l'allégement doit être calculée en excluant la déduction de l'imposition partielle, comme pour les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives.

Le revenu imposable d'Adrian Abt se calcule comme suit:

Bénéfice net proportionnel d'Adrian Abt (50% von CHF 500'000)	CHF 250'000
Déduction imposition partielle (70% de CHF 100'000, 1/2)	<u>CHF - 15'000</u>
Revenu imposable avant réductions RFFA	CHF 235'000
./. Déduction supplémentaire R&D (40% de CHF 500'000)	CHF - 200'000
+ Correction due à la limitation de la réduction fiscale	<u>CHF 106'000</u>
Bénéfice net imposable d'Adrian Abt (= 60% de CHF 235'000)	CHF 141'000
+ Salaire de l'entreprise de personne	CHF 200'000
+ autres revenus d'Adrian Abt	<u>CHF 120'000</u>
<b>Revenu net imposable</b>	<b>CHF 461'000</b>
./. Déductions sociales	<u>CHF - 10'000</u>
<b>Revenu imposable</b>	<b><u>CHF 451'000</u></b>

## Variante 2 Collaboration de l'associé dans le département R&D et répartition intercantonale

Dans la mesure où les activités de recherche et de développement d'Adrian Abt donnent droit à la déduction supplémentaire, sa part des charges de personnel pour ces activités donne également droit à la déduction supplémentaire. Comme le salaire de CHF 200'000 est considéré comme conforme au marché, il constitue également la base de la répartition entre le bénéfice, le salaire et les intérêts entre les cantons impliqués, contrairement aux principes de répartition intercantonale pour les sociétés de personnes. Si le salaire conforme au marché s'écarte sensiblement du salaire utilisé comme base pour la répartition fiscale intercantonale, il faut procéder à une coordination entre les cantons concurrents et examiner au cas par cas si, exceptionnellement, ce salaire estimé conforme au marché peut également être utilisé pour les besoins de la répartition intercantonale.

Dans le présent exemple, on part du principe que le salaire de 200'000 CHF comptabilisé pour Messieurs Abt et Bachmann est conforme au marché par rapport au bénéfice de CHF 500'000 réalisé par l'entreprise de personnes. Par conséquent, ce salaire est également déterminant pour la répartition intercantonale du revenu imposable.

La déduction supplémentaire de R&D possible d'un point de vue fiscal s'élève, pour l'ensemble de la société, à un montant total de CHF 308'000. Ce montant se compose des CHF 200'000 mentionnés dans l'état de fait et des 135% des dépenses de R&D qualifiantes, qui se rapportent au salaire d'Adrian Abt (CHF 80'000). La part d'Adrian Abt s'élève à CHF 154'000.

## Solution du point de vue du canton de résidence, Saint-Gall

Du point de vue du canton de résidence de Saint-Gall, le revenu imposable d'Adrian Abt se calcule de la manière suivante :

	Total	SG	ZH
Bénéfice de l'entreprise de personnes (50 %)	250'000		250'000
Salaire versé par l'entreprise de personnes	200'000	200'000	
Déduction imposition partielle (70 % de 50'000)	- 15'000		- 15'000
Revenu imposable avant réductions RFFA	435'000	200'000	235'000
./. Déduction supplémentaire R&D (40% de CHF 154'000)	- 61'600		- 61'600
Correction en raison de la limitation de la réduction fiscale à 40 %*	0	0	0
Autres revenus	120'000	120'000	
Revenu net imposable (en %)	493'400	320'000 (64,86 %)	173'400 (35,14 %)
./. Déductions sociales (en %)	- 10'000	- 6'486 (64,86 %)	- 3'514 (35,14 %)
<b>Revenu imposable du point de vue du canton de SG</b>	<b>483'400</b>	<b>313'514</b>	<b>169'886</b>

\*) La limitation du dégrèvement ne s'applique pas : le revenu net imposable de l'activité indépendante de CHF 173'400 est supérieur à 60% du revenu imposable avant la réduction RFFA de CHF 235'000.

### Solution du point de vue du canton d'exercice de l'activité, Zurich

En supposant que l'accord intercantonal reste applicable également après l'entrée en vigueur de la RFFA, le revenu imposable d'Adrian Abt se calcule comme suit du point de vue du canton de Zurich :

	<b>Total</b>	<b>SG</b>	<b>ZH</b>
Bénéfice de l'entreprise de personnes (50 %)	250'000		250'000
Salaire versé par l'entreprise de personnes	200'000	200'000	
Déduction imposition partielle (50 % de 50'000)	- 25'000		- 25'000
Revenu imposable avant réductions RFFA	425'000	200'000	225'000
./. Mesure RFFA (50 % de CHF 154'000)	- 77'000	0	- 77'000
Correction en raison de la limitation de la réduction fiscale à 70 %	0		0
Autres revenus	120'000	120'000	
Revenu net imposable (en %)	468'000	320'000 (68,38 %)	148'000 (31,62 %)
./. Déductions sociales (en %)	- 10'000	- 6'838 (68,38 %)	- 3'162 (31,62 %)
<b>Revenu imposable du point de vue du canton de ZH</b>	<b>458'000</b>	<b>313'162</b>	<b>144'838</b>