



ENCOURAGEMENT FISCAL DE LA R&D DANS DES PAYS SÉLECTIONNÉS À LA LUMIÈRE DE LA RÉFORME FISCALE DE L'OCDE

ÉTUDE COMPLÉMENTAIRE À L'ÉTUDE
«WETTBEWERBSFÄHIGKEIT DER STEUERLICHEN F&E-
INVESTITIONSFÖRDERUNG IN DER SCHWEIZ»

Fin mai 2022

La présente étude complémentaire «**Encouragement fiscal de la R&D dans des pays sélectionnés à la lumière de la réforme fiscale de l'OCDE**», qui s'inscrit dans le cadre de l'étude «Wettbewerbsfähigkeit der steuerlichen F&E-Investitionsförderung in der Schweiz» (compétitivité de l'encouragement fiscal de la R&D en Suisse) a été établie par KPMG SA sur mandat du Secrétariat d'État à la formation, à la recherche et à l'innovation (SEFRI). Le contenu est de la responsabilité de KPMG SA.

Texte original en allemand traduit en français par les services de l'administration fédérale.

Table des matières

0	Synthèse	2
1	Introduction / contexte	4
2	Options courantes pour l'encouragement de la recherche et développement	5
3	Normes de l'OCDE sur la mise en œuvre de l'impôt minimal	8
4	Adaptations possibles de l'incitation fiscale (à la R&D) à l'étranger	16
5	Quelles mesures pourraient éventuellement être mises en œuvre en Suisse et quelles formes pourrait prendre une telle mise en œuvre?	34
6	Conclusions	38
	Annexe I: profils des pays	39
	Annexe II: Example – Investment incentives Netherlands and EU	44

0 Synthèse

- L'imposition minimale au niveau mondial (pilier 2 de la réforme fiscale de l'OCDE) a des répercussions importantes sur les instruments d'encouragement fiscal de la R&D disponibles en Suisse (patent box et déduction supplémentaire pour la R&D), s'agissant des entreprises touchées par les nouvelles règles établies au niveau de l'OCDE.
- La déduction fondée sur des critères de substance peut, dans certains cas (où de la substance est disponible), apporter un certain allègement. Ce dernier devrait cependant concerner plutôt des entreprises qui appliquent la déduction supplémentaire pour la R&D que celles appliquant la patent box (si l'on suppose que, dans ce cas, la déduction fondée sur la substance est plus faible par rapport au bénéfice).
- Pour les entreprises concernées établies en Suisse (en fonction de l'implantation et d'autres facteurs), l'impôt complémentaire prévu (qui vise à atteindre l'imposition minimale de 15 %) devrait supprimer une part essentielle de l'avantage fiscal de l'encouragement fiscal à la R&D.
- De ce fait, l'intérêt pourrait, de façon générale, se déplacer et porter sur les subventions et plus sur l'encouragement fiscal.
- La déduction supplémentaire pour la R&D pourrait être transformée, par exemple, en un crédit d'impôt remboursable qualifié (éventuellement échelonné ou plafonné) afin qu'elle ne soit pas (partiellement) neutralisée par les règles de l'imposition minimale, mais il faudrait s'accommoder des modifications du système qui en découleraient (par ex. octroi également en cas de perte). Nous n'entrevoions pas de remplacement direct de la patent box.
- D'autres pays, par exemple Singapour (pour les déductions supplémentaires) ou l'Irlande (pour le bas taux d'imposition), ont, en partie, une situation de départ semblable à celle de la Suisse en ce qui concerne l'introduction d'une imposition minimale et ces pays doivent réfléchir aux effets de celle-ci sur l'encouragement fiscal à la R&D existant (et sur d'autres incitations fiscales), à la façon de les adapter et aux possibilités de maintenir ou d'accroître l'attrait de leur place économique par d'autres mesures. Bien que certaines propositions aient été émises, les adaptations que les pays apporteront à leurs systèmes n'ont pas été décidées et ne sont pas non plus connues. On peut cependant mentionner les mesures (débatues) ci-après: passage à un crédit d'impôt remboursable qualifié et subventions pour certaines activités (d'investissement) dans la R&D et dans le domaine ESG (*Environmental, Social, and Governance*). Les Pays-Bas prévoient par exemple des déductions supplémentaires pour les actifs d'une entreprise économisant l'énergie (règle EIA) et pour les actifs d'une entreprise favorables à l'environnement (MIA). Singapour encourage, dans le cadre de «l'Enterprise Sustainability Program» (ESP), les initiatives des entreprises en matière de durabilité.
- Dans les États de l'UE (à l'échelon supranational et national), l'encouragement financier direct (sous la forme de prêts et/ou de subventions) de divers projets en matière d'innovation et de protection de l'environnement a pris, en particulier ces derniers

temps, une plus grande importance qu'en Suisse. Le volume des fonds à disposition permet, dans certains cas, d'exercer une influence essentielle sur les décisions générales en matière d'investissements et d'implantations. L'introduction éventuelle de telles mesures d'encouragement direct pourrait aussi être examinée par la Suisse (et les cantons).

- Si l'on estime que l'introduction de l'impôt complémentaire accroîtra les recettes et que ces recettes supplémentaires doivent être utilisées en vue de maintenir l'attrait de la place économique suisse et, en particulier en faveur des entreprises (spécialement des entreprises concernées, qui verront leur charge fiscale s'accroître), les mesures ci-après, qui pourraient, si nécessaire, être examinées plus précisément, s'imposent: passage à un crédit d'impôt remboursable qualifié et contributions pour les investissements (par ex. dans le domaine ESG, ce qui peut engendrer des pertes de dispersion), dans la mesure où cela est compatible avec les règles internationales.
- En cas d'introduction / de développement de mesures, il faudra autant que possible s'appuyer sur les structures existantes. Ici, les lois cantonales sur le développement économique semblent être l'instrument le plus adapté. Il faut cependant examiner une extension de leur application à la lumière des règles internationales (y c. celles de l'UE).

1 Introduction / contexte

L'OCDE poursuit actuellement un projet concernant les défis fiscaux posés par la numérisation de l'économie («BEPS 2.0»). Celui-ci repose sur deux piliers. Le pilier 1 prévoit une nouvelle répartition des droits d'imposer et une modification des prescriptions relatives à la répartition des bénéfices pour les entreprises dépassant une taille déterminée. Le pilier 2 vise à garantir une imposition minimale de certaines entreprises actives au niveau mondial. Dans le cadre du pilier 2, les États participant au Cadre inclusif ont convenus, le 8 octobre 2021, d'introduire une imposition minimale au niveau mondial de 15 % pour les entreprises multinationales (EMN). Y sont en principe soumis tous les groupes actifs au niveau international dont le chiffre d'affaires mondial est supérieur à 750 millions d'euros.

Les taux d'impôt applicables aux entreprises établies en Suisse diffèrent certes selon les cantons mais, en comparaison internationale, ils se situent plutôt dans la tranche inférieure et ils sont donc relativement bas. Ainsi, dans de nombreux cantons, le taux de l'impôt sur le bénéfice est déjà inférieur aux 15 % exigés, même sans allègements fiscaux spécifiques¹. Avec la loi relative à la réforme fiscale et au financement de l'AVS (RFFA), la Suisse a créé la base légale pour l'introduction, par les cantons, d'une patent box (obligatoire) et d'une déduction supplémentaire des dépenses de R&D (facultative) en vue d'encourager la recherche et le développement. Par la suite, les cantons ont (pour la plupart) introduit ces instruments². L'application de ces instruments visant à encourager la R&D réduit la charge fiscale effective en Suisse pour les entreprises concernées. Par conséquent, les entreprises entrant dans le champ d'application de l'imposition minimale mondiale qui recourent aux instruments d'encouragement de la R&D devraient être plus fortement concernées par les nouvelles règles de l'OCDE que celles qui n'en font pas usage.

Le 13 janvier 2022, le Conseil fédéral a communiqué que la Suisse mettrait en œuvre l'imposition minimale exigée par l'OCDE et que, à cet effet, le niveau d'imposition des entreprises suisses concernées par l'impôt minimal (chiffre d'affaires > 750 millions d'euros) serait relevé³. Rien ne changera pour les autres entreprises. Le 11 mars 2022, le Conseil fédéral a mis en consultation une modification de la Constitution⁴. Le projet comporte notamment des dispositions transitoires prévoyant l'introduction «d'un impôt complémentaire» afin de mettre

¹ Il faut noter que le taux d'impôt minimal exigé n'est pas directement comparable aux charges fiscales indiquées pour les cantons car les bases de calcul (bénéfice pertinent) peuvent être différentes.

² Pour une vue d'ensemble et une description des incitations fiscales à la R&D en Suisse, voir l'étude de novembre 2021 «Steuerliche Förderung von F&E in der Schweiz», p. 10 ss., <https://www.sbf.admin.ch/sbfi/fr/home/services/publications/base-de-donnees-des-publications/incitations-fiscales-r-d.html>

³ Communiqué de presse du 13 janvier 2022 du DFF «Imposition minimale de l'OCDE: mise en œuvre par une modification de la Constitution», https://www.efd.admin.ch/efd/fr/home/le-dff/nsb-news_list.msg-id-86783.html

⁴ Rapport explicatif relatif à l'arrêté fédéral sur une imposition particulière des grands groupes d'entreprises (Mise en œuvre du projet conjoint de l'OCDE et du G20 sur l'imposition de l'économie numérique), 11 mars 2022, <https://www.newsd.admin.ch/newsd/message/attachments/70603.pdf>, cité par la suite: «consultation impôt minimal»

en œuvre l'imposition minimale. Il part du principe que quelques milliers d'EMN étrangères et quelques centaines de groupes suisses seront concernés⁵. Pour ces entreprises, les incitations fiscales encourageant la R&D en Suisse seront sensiblement affaiblies, voire, de facto, totalement sans effet, selon l'implantation et d'autres facteurs.

La présente étude vise à déterminer les mesures qui pourraient être prises afin de maintenir ou d'accroître l'attrait de la Suisse comme lieu d'activités de recherche et développement également pour les sociétés faisant partie de groupes concernés par le projet BEPS 2.0. Elle présentera les évolutions à l'étranger et exposera l'efficacité et la compatibilité avec les normes de l'OCDE de mesures prises dans d'autres pays ainsi que la possibilité de les appliquer en Suisse.

2 Options courantes pour l'encouragement de la recherche et développement

2.1 Encouragement de la R&D fondé sur l'impôt (sur le bénéfice)

Au niveau international, il existe diverses approches d'encouragement de la R&D fondées sur l'impôt (sur le bénéfice). Les types les plus courants sont des **abattements fiscaux accrus** (déductions multiples, déduction supplémentaire) et les **crédits d'impôt**, constituant des incitations en amont, et les **régimes préférentiels en matière de propriété intellectuelle** («**IP boxes**»), constituant des mesures en aval du processus de recherche⁶. La Suisse connaît à la fois des mesures incitatives en amont (déduction supplémentaire pour la R&D) et des mesures d'encouragement en aval (patent box)⁷.

Des déductions supplémentaires qui ne sont pas prévues (exclusivement) pour la R&D mais dont profitent de nombreuses entreprises effectuant de la R&D constituent une autre possibilité d'encouragement. Peuvent être citées, à titre d'exemples, les déductions supplémentaires néerlandaises pour les actifs d'une entreprise économisant l'énergie (règle EIA) et pour les actifs d'une entreprise favorables à l'environnement (MIA) et le crédit d'impôt pour la coopération entre de grandes entreprises et des PME dans des projets de recherche (voir chap. 4.1).

Des crédits sur les cotisations aux assurances sociales ou sur les impôts sur les salaires (voir ch. 2.2 ci-dessous) constituent une autre option et une forme particulière de crédits d'impôt.

La situation dans divers pays peut être résumée comme suit⁸:

Pays	Déduction suppl. pour les coûts de R&D (> 100 %)	Montant de la déduction suppl. R&D	Crédit d'impôt	Limitation du montant du crédit d'impôt	IP box	Droits inclus dans l'IP box	Taux effectif de l'impôt sur le bénéfice 2022 ⁹	Taux effectif de l'impôt sur le bénéfice IP box ¹⁰
Allemagne			X	X			32 %	

⁹ Sur la base des taux légaux de l'impôt (sur le bénéfice avant impôts), sans l'impôt sur le capital

France			X		X	B, C, L	25 %	10 %
Irlande			X		X	B, C, L	12,5 %	6,25 %
Italie	(X) ¹¹		X	X	(X) ¹²	B, C, L, DM	27,9 %	-
Pays-Bas			X ¹³		X	B, C, L, DM	25,8 %	9 %
Autriche			X	X ¹⁴			25 % ¹⁵	
Suisse	X ¹⁶	0 % - 50 %			X ¹⁷	B, C	11,85 % – 21,04 % ¹⁸	99,08 % 13,48 % ¹⁹
Singapour	X	150 %			X	B, L	17 %	5 %-10 %
Royaume-Uni	X	130 % ²⁰	X		X	B	19 %	10 %
USA			X				21 %	

Légende: B = Brevets, C = Droits comparables, L = Logiciels, DM = Designs et modèles / modèles d'utilité

2.2 Autres mesures (sélectionnées) d'encouragement de la recherche et développement ou de promotion de l'attrait de la place économique en général

Comme autres mesures qui ne sont pas en relation directe avec l'impôt sur le bénéfice et qui sont appliquées dans d'autres pays, nous pouvons citer, par exemple:

⁶ Voir à ce sujet l'étude de novembre 2021 «Steuerliche Förderung von F&E in der Schweiz», <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/ch/pdf/steuerliche-foerderung-schweiz.pdf>, consulté le 30 mai 2022, p. 16 ss.

⁷ Pour les instruments suisses d'encouragement de la R&D, nous renvoyons à l'étude de KPMG (note 6), p. 10 ss.

⁸ Tableau selon l'étude KPMG (note 6), p. 17, avec ajout de l'Irlande et mise à jour des taux

⁹ Sur la base des taux légaux de l'impôt (sur le bénéfice avant impôts), sans l'impôt sur le capital

¹⁰ Sur la base des taux légaux de l'impôt (sur le bénéfice avant impôts). Le tableau ne traite que du taux effectif de l'impôt sur le bénéfice après application de l'IP box, sans l'impôt sur le capital. Pour les pays connaissant des systèmes différents (y. c. limitations), le taux d'impôt après application de la déduction supplémentaire R&D ou du crédit d'impôt n'est pas comparable et n'est donc pas mentionné dans le tableau.

¹¹ La «new patent box» n'est pas une IP box typique, mais une déduction supplémentaire l'année du dépôt d'un brevet pour les coûts de R&D afférents à ce brevet (cf. chap. 4.1).

¹² Les entreprises peuvent continuer à utiliser jusqu'en 2024 la patent box qu'elles avaient demandées par le passé. La «new patent box» est applicable aux entreprises qui entendent nouvellement faire valoir des avantages fiscaux en lien avec des brevets (cf. chap. 4.1).

¹³ Dans le cadre du «WBSO», un crédit d'impôt sur l'impôt sur les salaires est accordé pour certains projets de développement.

¹⁴ Seulement pour la R&D via un contrat avec une société tierce.

¹⁵ 24 % dès le 1^{er} janvier 2023 et 23 % dès le 1^{er} janvier 2024

¹⁶ La déduction supplémentaire pour la R&D n'est prévue que pour les impôts cantonaux et communaux.

¹⁷ La patent box n'est prévue que pour les impôts cantonaux et communaux.

¹⁸ 11,85 % à Zoug et 21,04 % à Berne

¹⁹ Compte tenu du plafonnement de l'allègement. 9,08 % à Zoug et 13,48 % à Genève

²⁰ Une déduction supplémentaire n'est possible que pour les PME.

Mesures	Exemples
(1) Allègements de l'impôt sur les salaires / des cotisations aux assurances sociales	<ul style="list-style-type: none"> - Pays-Bas: dans le système WBSO²¹, les entreprises dont des collaborateurs travaillent à des projets de R&D ou qui investissent dans de tels projets ont droit à un crédit d'impôt sur la «payroll tax» à verser par l'employeur, laquelle comprend la «wage tax» (impôt sur les salaires) et les cotisations aux assurances sociales²². - France: jeune entreprise innovante (JEI)²³. Ce statut offre aux PME nouvellement fondées qui effectuent de la R&D une exonération de l'impôt sur le bénéfice de 100 % lors de son premier exercice bénéficiaire et de 50 % lors de l'exercice bénéficiaire suivant. En outre, il offre une exonération (limitée) des cotisations aux assurances sociales pour certains employés et une exonération de certains autres impôts (contribution économique territoriale comprenant notamment la cotisation foncière). Le statut est limité à huit ans.
(2) Incitation fiscale pour les chercheurs (impôt sur le revenu)	<ul style="list-style-type: none"> - Irlande: les employés ayant un rôle clé qui sont actifs dans la R&D bénéficient d'un «employee reward mechanism» qui leur permet, en fin de compte, de ne pas payer d'impôts sur une partie de leurs salaires. - Italie: allègements fiscaux pour les chercheurs qualifiés qui s'établissent en Italie pour un nombre déterminé d'années²⁴.
(3) Mesures de droit des étrangers	<ul style="list-style-type: none"> - Irlande: le conjoint du titulaire d'un «critical skills employment permit» a accès au marché du travail irlandais même sans demande d'une autorisation de travail.
(4) Subventions pour certaines activités, par exemple dans le domaine ESG et dans la numérisation	<ul style="list-style-type: none"> - Voir l'exemple de Singapour au chap. 4.1. - Voir également chap. 4.2.5 Subventions et aides de l'État dans l'UE.

²¹ Wet bevordering speur- en ontwikkelingswerk (loi sur l'encouragement de la recherche et du développement)

²² Voir étude KPMG (note 6), p. 40; pour des détails sur le système WBSO, voir aussi <https://english.rvo.nl/subsidies-programmes/wbso>, consulté le 21 avril 2022.

²³ Voir étude KPMG (note 6), p. 35; pour plus de détails sur ce statut fiscal, voir <https://entreprendre.service-public.fr/vosdroits/F31188>, consulté le 28 avril 2022.

²⁴ Voir étude KPMG (note 6), annexe I, p. 39.

3 Normes de l'OCDE sur la mise en œuvre de l'impôt minimal

Le pilier 2 du projet BEPS 2.0 vise à garantir une imposition minimale de 15 % des entreprises multinationales (EMN)²⁵.

L'imposition effective doit être calculée selon des principes uniformes. La base de calcul retenue par l'OCDE s'écartant de la base de calcul utilisée pour les impôts suisses, on ne peut pas toujours partir du principe qu'un canton dont le taux effectif de l'impôt sur le bénéfice est inférieur à 15 % n'atteigne pas l'imposition minimale et, à l'inverse, il se peut, dans certaines circonstances, qu'une EMN implantée dans un canton prévoyant, par exemple, un taux effectif de l'impôt sur le bénéfice de 18 % n'atteigne pas le taux minimal prescrit de 15 %. Afin de garantir une mise en œuvre uniforme de l'impôt minimal, l'OCDE a édicté des prescriptions relatives à la mise en œuvre du pilier 2 dans le droit national. En décembre 2021, elle a publié à cet effet des règles modèles sur la mise en œuvre des règles GloBE²⁶. La publication d'un commentaire des différentes règles a suivi le 14 mars 2022²⁷.

Les règles modèles doivent être comprises comme un modèle pour la mise en œuvre du pilier 2 dans le droit national et, partant, elles déterminent les exigences du Cadre inclusif pour la mise en œuvre de l'imposition minimale mondiale. Les règles GloBE contiennent les règles d'imposition ci-après:

La **règle d'inclusion du revenu (RIR)** prévoit que la société faitière, la plus élevée du groupe, qui détient des participations dans une filiale (directe ou indirecte) dont les impôts n'atteignent pas le montant d'impôt minimal doit payer sa part d'impôt complémentaire (top-up tax)²⁸. Il en va de même pour une société intermédiaire si aucune autre société détenant des participations dans celle-ci ne s'acquitte déjà de l'impôt complémentaire²⁹. Il y a donc une approche de haut en bas, l'impôt complémentaire devant en principe être payé par la société la plus élevée et le niveau immédiatement inférieur n'entrant en considération que si cet impôt n'est pas perçu au niveau supérieur.

La **règle relative aux paiements insuffisamment imposés (RPII)** s'applique dans les cas où une société du groupe ne s'acquitte pas déjà d'un éventuel impôt complémentaire (dans le cadre de la RIR)³⁰. Dans un tel cas, un (ou plusieurs) pays qui applique la RPII peut ne pas autoriser

²⁵ Voir étude KPMG (note 6), p. 20 ss.

²⁶ OCDE, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), 20 décembre 2021, <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.pdf>, cité par la suite: «règles modèles» (la version française n'est pas encore disponible à ce jour [10 juin 2022])

²⁷ OCDE, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), 14 mars 2022, <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-commentary.pdf>, consulté le 31 mars 2022, cité par la suite: «Commentaire OCDE» (la version française n'est pas encore disponible à ce jour [10 juin 2022])

²⁸ Règles modèles (note 26), art. 2.1.1.

²⁹ Règles modèles (note 26), art. 2.1.2. et 2.1.3.

³⁰ Règles modèles (note 26), art. 2.5.2.

la déduction fiscale de certains paiements d'une ou des sociétés du groupe établies dans cette juridiction ou exiger, selon son droit interne, des ajustements équivalents (suppléments). Ces ajustements doivent déboucher sur un supplément d'impôt correspondant au plus à l'impôt complémentaire³¹. Si ces corrections ne suffisent pas, le montant manquant est reporté sur l'année suivante³².

En principe, la RIR prévaut sur la RPII. Ce n'est que si aucune société de rang supérieur ne perçoit l'impôt complémentaire au moyen de la RIR que la RPII s'applique éventuellement. Un pays a en revanche la possibilité de prélever lui-même un éventuel impôt complémentaire et, ainsi, de garantir une imposition minimale sur son territoire (impôt complémentaire national, **qualified domestic minimum top-up tax**)³³. Dans un tel cas, ni la RIR ni la RPII ne sont applicables.

Il est probable que la plupart des pays percevront eux-mêmes un éventuel impôt complémentaire national afin de ne pas laisser aux juridictions étrangères les recettes fiscales y relatives³⁴. La Suisse prévoit également d'introduire un impôt complémentaire national³⁵. Par conséquent, ce qui importe n'est pas la perception ou non d'un impôt complémentaire dans le cadre d'un impôt RIR, d'un impôt RPII ou d'un impôt complémentaire national mais le mode de calcul de cet impôt complémentaire (et ses éventuels effets sur l'incitation fiscale à la R&D).

3.1 Calcul de l'impôt complémentaire

Dans le pilier 2, le calcul du taux effectif de l'impôt (TEI), qui sert de référence dans le cadre de l'imposition minimale, revêt une importance capitale. Afin de garantir un calcul uniforme de ce taux effectif de l'impôt, l'OCDE définit les bases de calcul dans son modèle. Concrètement, il faut diviser notamment les impôts sur le bénéfice et le capital payés («impôts couverts», voir chap. 3.2.1) par la base de calcul de l'impôt («base d'imposition», chap. 3.1.1). La formule est donc la suivante³⁶:

$$TEI = \frac{\text{Impôts couverts}}{\text{Base d'imposition}}$$

Le TEI étant calculé pour chaque pays et non séparément pour chaque entreprise, il faut additionner les impôts couverts de l'ensemble des entreprises et établissements stables d'un groupe établis dans le pays concerné et, pour la détermination de la base d'imposition, leurs bénéficiaires. Étant donné que, comme nous l'avons précisé, le calcul doit être fait de manière uniforme pour tous les pays mettant en place le pilier 2, il ne faut pas se fonder sur la façon

³¹ Règles modèles (note 26), art. 2.4.1.

³² Règles modèles (note 26), art. 2.4.2.

³³ Règles modèles (note 26), art. 5.2.3. et 10.1.1.

³⁴ Voir consultation impôt minimal (note 4), p. 51.

³⁵ Consultation impôt minimal (note 4), p. 15: «Pour ces raisons, le Conseil fédéral souhaite introduire l'imposition minimale en Suisse. Sur le plan technique, cet objectif doit être atteint en introduisant un impôt complémentaire qui englobe le qualified domestic minimum top-up tax (impôt complémentaire suisse) et l'impôt perçu selon la RIR (impôt RIR), l'impôt perçu selon la RPII (impôt RPII).»

³⁶ Règles modèles (note 26), art. 5.1.1.

dont le bénéfice et la base d'imposition sont déterminés par la législation nationale ou les normes comptables mais sur l'interprétation de ces notions selon les règles modèles et le commentaire de l'OCDE.

Si le TEI est inférieur à 15 %, un impôt complémentaire peut être dû dans certains cas³⁷. Le taux de l'impôt complémentaire est égal à la différence entre 15 % et le TEI.

$$\text{Taux de l'impôt complémentaire} = 15 \% - \text{TEI.}$$

Pour déterminer le montant concret de l'impôt complémentaire, il faut multiplier le taux de l'impôt complémentaire (taux d'impôt minimal de 15 % - TEI) ainsi obtenu par le bénéfice excédentaire (*excess profit*).

$\text{Impôt complémentaire} = \text{Taux de l'impôt complémentaire} \times \text{Bénéfice excédentaire}$

Le bénéfice excédentaire est la base de calcul de l'impôt (résultat net GloBE / base d'imposition) diminuée d'une déduction fondée sur des critères de substance (exclusion basée sur la substance) (voir chap. 3.2).

Les prescriptions que fournit l'OCDE dans les règles modèles renseignent sur les impôts à prendre en considération et sur la base d'imposition sur laquelle il faut se fonder.

Pour les questions traitées dans cette étude, la classification des déductions supplémentaires pour la R&D, des allocations de recherche et des crédits d'impôt, notamment, revêt un intérêt particulier.

3.1.1 Base de calcul de l'impôt (base d'imposition)

Pour la base de calcul de l'impôt, il faut en principe partir du résultat avant impôts (bénéfice ou perte) tel qu'il figure dans les comptes annuels de la société du groupe servant à la consolidation et lui apporter une série de corrections³⁸. Les bénéfices (avant impôts) de toutes les sociétés d'un groupe établies en Suisse sont additionnés. C'est aussi le cas si le groupe a des filiales dans plusieurs cantons.

La déduction supplémentaire pour la R&D et la patent box réduisent la base de calcul de l'impôt pour les impôts cantonaux et communaux. Toutefois, ces déductions ne sont pas prises en compte dans le calcul du TEI ou, plus exactement, dans le calcul du bénéfice déterminant selon les règles GloBE. La charge fiscale étant plus basse, le TEI est plus faible.

Il faut distinguer les crédits d'impôt pour la R&D qui revêtent la forme de subventions ou de paiements directs et qui ne sont traités par le biais du décompte d'impôt que pour des raisons de technique des paiements (crédits d'impôt remboursables qualifiés) de ceux qui sont conçus comme des réductions d'impôt (crédits d'impôt non qualifiés).

³⁷ Règles modèles (note 26), art. 5.2. Voir aussi l'étude KPMG (note 6), schéma de la p. 21.

³⁸ Pour plus de détails, voir règles modèles (note 26), art. 3.

Les subventions doivent être traitées comme des revenus (et non comme des réductions de la charge fiscale). Il en va de même des crédits d'impôt remboursables qualifiés (qualified refundable tax credits, QRTC)³⁹. En revanche, les crédits d'impôt non qualifiés ne doivent pas être ajoutés à la base de calcul de l'imposition mais traités comme des réductions de la charge fiscale⁴⁰. Sont réputés qualifiés les crédits d'impôt qui sont remboursables dans les quatre ans après la naissance du droit. Pour qu'ils soient considérés comme remboursables, les crédits d'impôt non compensés doivent, en principe, être payés en espèces. Les crédits d'impôt qui ne peuvent être compensés qu'avec des montants d'impôt, c'est-à-dire dont le remboursement en espèces ou la compensation avec d'autres types d'impôts ne sont pas admis, ne sont pas réputés qualifiés et réduisent en conséquence la charge fiscale (impôts couverts) pour le calcul du TEI, ce qui, en comparaison des subventions, entraîne un TEI plus faible.

3.1.2 Impôts couverts

La charge fiscale figurant dans les comptes annuels, majorée de certaines corrections et diminuée de certaines déductions, constitue le point de départ pour les impôts couverts. La notion d'impôts couverts englobe, en plus des impôts sur le bénéfice et des impôts remplaçant un impôt général sur le bénéfice (y c. l'impôt anticipé et l'impôt sur les gains immobiliers), des impôts qui frappent les bénéfices non distribués et les capitaux propres⁴¹. Partant, l'impôt suisse sur le capital est aussi pris en considération.

Du point de vue de l'incitation fiscale à la R&D, la déduction supplémentaire pour la R&D diminue les impôts dus et, partant, seul ce montant réduit est pris en compte. De ce fait, le TEI affiché est plus bas. Pour les crédits d'impôt R&D, il faut distinguer, comme nous l'avons mentionné ci-dessus, ceux qui revêtent la forme de subventions (qualifiées) et ceux qui sont conçus comme des réductions fiscales. Les crédits d'impôt remboursables qualifiés ne réduisent pas les impôts déterminants (mais doivent être pris en compte au titre de produits)⁴². Les crédits d'impôt non qualifiés réduisent en revanche les impôts déterminants (à l'instar de la déduction supplémentaire pour la R&D).

Le traitement des incitations fiscales dans le cadre des règles GloBE peut être résumé comme suit:

Mesure	Fonctionnement (grandes lignes)	Traitement pour l'impôt minimal / effet sur l'impôt minimal
Déduction supplémentaire / superdéduction	Une déduction supplémentaire de certaines charges (uniquement à des fins fiscales) réduit le	Les impôts couverts étant réduits, le TEI est plus bas (et éventuellement un impôt complémentaire s'applique).

³⁹ Commentaire OCDE (note 27), chap. 3, n° 111

⁴⁰ Voir, pour l'ensemble, Commentaire OCDE (note 27), chap. 10, n° 134 s

⁴¹ Règles modèles (note 20) art. 4.2.1. (d)

⁴² S'ils ne sont pas comptabilisés de cette façon, il faut procéder à une correction dans le calcul de la base d'imposition et des impôts couverts.

	bénéfice imposable et, partant, les impôts dus.	En effet, selon les règles GloBE, la déduction supplémentaire ne réduit pas la base d'imposition.
Crédit d'impôt	Crédit d'impôt remboursable non qualifié Est accordé un crédit d'impôt qui peut être imputé sur le montant de l'impôt sur le bénéfice dû.	Le crédit d'impôt ne devant pas être enregistré comme un produit, la base d'imposition n'augmente pas. Cependant, comme le crédit d'impôt réduit les impôts couverts, le TEI diminue (et éventuellement un impôt complémentaire s'applique). En effet, selon les règles GloBE, le crédit d'impôt ne réduit pas la base d'imposition.
	Crédit d'impôt remboursable qualifié Est accordé un crédit d'impôt qui peut être imputé sur le montant de l'impôt sur le bénéfice dû. Pour être réputé crédit d'impôt remboursable qualifié, le crédit d'impôt doit être dû que la société fasse un bénéfice ou une perte. Tout montant éventuellement non compensé doit être payé après quatre ans au plus tard.	Le crédit d'impôt devant être enregistré comme un produit, la base d'imposition augmente. Le crédit d'impôt ne réduit pas les impôts couverts. Comme la base d'imposition est augmentée du crédit d'impôt, le TEI baisse, mais dans une mesure nettement plus faible que dans le cas d'un crédit d'impôt remboursable non qualifié ou d'une déduction supplémentaire ⁴³ .

⁴³ Le TEI ne baisserait pas si un État imposait, selon le droit local, le crédit d'impôt en tant que produit et que, de ce fait, les impôts couverts augmentent également.

Subvention	L'État encourage certaines activités (par ex. construction d'une fabrique ou dans le domaine ESG) par des paiements directs.	La subvention doit être comptabilisée en tant que produit. De ce fait, la base d'imposition augmente. Les subventions ne réduisent pas les impôts couverts. Comme la base d'imposition est augmentée de la subvention, le TEI est également abaissé, mais dans une mesure nettement plus faible que dans le cas d'un crédit d'impôt remboursable non qualifié ou d'une déduction supplémentaire.
-------------------	--	--

Pour illustrer les répercussions des différentes mesures sur le TEI déterminé selon les règles GloBE, on peut considérer l'exemple chiffré ci-après :

Dans cet exemple, une entreprise qui réalise un bénéfice avant impôts et avant contributions de l'État de 100 profite d'un avantage financier de 5 (par ex. parce qu'elle effectue de la R&D).

Crédit d'impôt remboursable qualifié	Crédit d'impôt non qualifié	Déduction supplémentaire
Bénéfice avant impôts 100	Bénéfice avant impôts 100	Bénéfices avant impôts 100
Taux d'impôt 15 %	Taux d'impôt 15 %	Taux d'impôts 15 %
Crédit d'impôt remb. qualifié 5	Crédit d'impôt 5	Déduction suppl. 33.33(*)
TEI = $\frac{15(*)}{105} = 14.3 \%$	TEI = $\frac{10(*)}{100} = 10.0 \%$	TEI = $\frac{10.0(*)}{100} = 10.0 \%$
* Dans cet exemple, il est supposé que le crédit d'impôt n'est pas imposé en tant que produit selon le droit national. Dans le cas contraire, les impôts couverts augmentent au numérateur et le TEI s'élève à 15 % (parce que, localement, 105 sont imposés à 15 %).	Éventuellement, les impôts couverts augmenteraient au numérateur si le droit national prenait en considération la réduction de la charge fiscale dans la base de calcul. Le TEI serait alors légèrement plus élevé.	(*) $33.33 \times 15 \% = 5$ (**) $15 \% \times (100 - 33.33) = 10.0$

Comme le montre l'exemple chiffré, l'application d'un crédit d'impôt remboursable qualifié peut certes avoir un effet sur le TEI et, partant, sur l'impôt complémentaire dû. Toutefois, cet effet n'a de loin pas la même importance que dans le cas d'un crédit d'impôt non qualifié ou d'une déduction supplémentaire.

Dans cet exemple, l'impôt complémentaire dû s'élève à 0.7 % (15 % - 14.3 %)⁴⁴ x bénéfice excédentaire (voir chap. suivant) en cas d'application d'un crédit d'impôt remboursable qualifié et à 5 % (15 % - 10 %) x bénéfice excédentaire pour un crédit d'impôt non qualifié et une déduction supplémentaire.

3.2 Exclusion basée sur la substance / bénéfice excédentaire

L'impôt complémentaire dû résulte, comme dit plus haut, de la multiplication du bénéfice excédentaire par le taux de l'impôt complémentaire. Le bénéfice excédentaire correspond au résultat net établi selon les règles GloBE diminué du revenu comptable issu des activités substantielles non soumis à l'imposition minimale. La substance est, faute de mieux, définie par les frais de personnel et les immobilisations corporelles.

Les règles modèles parlent d'une «substance-based income exclusion» (exclusion basée sur la substance), qui se compose du «payroll carve-out» (exclusion des frais de personnel) et du «tangible asset carve out» (exclusion des actifs corporels). L'exclusion des frais de personnel s'élève à 5 % des frais de personnel pour toutes les personnes actives pour le groupe dans un pays et l'exclusion des actifs corporels à 5 % de la valeur comptable des immobilisations corporelles (voir à ce sujet l'exemple ci-dessous). Concrètement, on compare la valeur comptable au début et à la fin d'une année et la moyenne de ces deux valeurs peut être utilisée pour le calcul de l'exclusion. Pour les deux exclusions, une règle transitoire est prévue. La première année (2023), l'exclusion admise sera de 10 % pour les frais de personnel et de 8 % pour les immobilisations corporelles. Ces pourcentages diminueront chaque année au cours des dix prochaines années, pour atteindre, en 2033, tous deux 5 %⁴⁵.

Dans le blueprint d'octobre 2020, il était question que l'exclusion réduirait le résultat GloBE pris en considération dans le calcul du TEI, ce qui aurait pu avoir pour conséquence, dans certaines situations (substance importante et bénéfice faible de la société), que le taux d'impôt minimal soit atteint et que les autres règles GloBE ne s'appliquent pas du tout. Désormais, les règles modèles précisent que l'exclusion, après calcul du TEI, ne réduit que le résultat pertinent pour l'impôt complémentaire (bénéfice excédentaire) mais qu'elle est toutefois sans importance pour le calcul du taux de l'impôt complémentaire.

L'effet de l'exclusion peut être illustré par l'exemple suivant:

Exemple

L'entreprise effectuant de la R&D décrite dans l'exemple ci-après a des recettes de 300 et des charges de personnel de 120, dont on suppose que 80 concernent le personnel du domaine recherche et développement. Elle bénéficie dans cette mesure de la déduction supplémentaire cantonale pour la recherche et le développement ($80 \times 135 \% \times 50 \% = 54$).

⁴⁴ Si le crédit d'impôt était imposé en tant que produit selon le droit national, l'impôt complémentaire s'élèverait, dans cet exemple, à 0 % (15 % - 15 %).

⁴⁵ Pour les taux annuels, voir Règles modèles (note 26), art. 9.2.1. s.

Il est supposé, par simplification, que le résultat GloBE correspond au bénéfice avant impôts tel qu'il est pris en compte pour l'impôt suisse au niveau fédéral (à l'exception des charges fiscales).

Hypothèses:

- taux d'impôt statutaire 13 % (dont 8,5 % Confédération et 4,5 % canton/commune);
- taux de l'impôt sur le capital de 0,025 %.

Bilan			
Actif circulant	100	Fonds étrangers	200
Immobilisations corporelles	300	Capitaux propres	200
Total des actifs	400	Total des passifs	400

Compte de résultat		
Produits	300	
Charges de personnel	120	
<i>(dont éligibles pour la déduction supplémentaire R&D)</i>	80	
Autres charges d'exploitation	80	
Bénéfice avant impôts	100	
	Avec déduction supplémentaire R&D	Sans déduction supplémentaire R&D
Charge impôt sur le bénéfice	9,35	11,5
Charge impôt sur le capital	0,05	0,05
Déduction supplémentaire R&D (80 x 1,35 ⁴⁶ x 50 %)	54	-
Bénéfice y c. déduction supplémentaire R&D	37	-
Bénéfice imposable Confédération	91	88
Bénéfice imposable canton	37	88
Point de vue GloBE		
TEI (impôts couverts / résultat net)	9,40 %	11,55 %
Taux d'impôt minimal	15 %	15 %
Taux de l'impôt complémentaire	5,60 %	3,45 %
Bénéfice excédentaire (bénéfice avant impôts – [5 % immobilisations corporelles + 5 % charges de personnel]) ⁴⁷	79	79
Impôt complémentaire	4,42	2,72
Charge fiscale	13,82	14,28

L'exemple décrit ci-dessus montre un mécanisme fondamental. Grâce à l'exclusion basée sur la substance, la déduction supplémentaire R&D conserve donc un effet même si un impôt complémentaire est dû parce que le TEI est inférieur à 15 %. L'application d'une déduction

⁴⁶ Supplément de 35 % selon art. 25a, al. 3, let. a, LHID

⁴⁷ Exclusion basée sur la substance: immobilisations corporelles: 300 x 5 % = 15; salaires: 120 x 5 % = 6; total: 21.

supplémentaire ou d'une patent box débouche sur une imposition plus faible. Un taux d'impôt général bas ou un allègement fiscal relevant de la politique régionale ont le même effet. Plus ce taux d'impôt est bas, plus le taux de l'impôt complémentaire est élevé (pour autant que le TEI soit inférieur à 15 %), ce dernier taux ne devant pas être multiplié par le bénéfice imposable (avant impôts) mais par le bénéfice excédentaire, qui profite de l'exclusion basée sur la substance⁴⁸. Dans ce cas, il est même avantageux pour l'entreprise de devoir payer un impôt complémentaire plus élevé (en raison de la déduction supplémentaire R&D, de la patent box ou aussi, de manière générale, d'un faible taux d'imposition) (et d'avoir, par conséquent, une charge fiscale suisse plus faible), car l'impôt complémentaire s'applique à un bénéfice excédentaire plus faible (en comparaison avec le bénéfice avant impôts).

Le projet de mise en œuvre de l'impôt minimal mis en consultation par le Conseil fédéral reprend cette possibilité de dégrèvement fondée sur l'exclusion en autorisant, pour le calcul de l'impôt complémentaire, une «déduction fondée sur des critères de substance» (qui correspond à l'exclusion) et en multipliant ce montant par le taux de l'impôt complémentaire⁴⁹.

Il peut arriver que, pour certaines sociétés qui ont une importante substance et/ou d'importantes charges de personnel et un bénéfice faible et qui n'atteignent pas le taux d'impôt minimal, l'exclusion calculée dépasse le bénéfice et que, partant, elles ne doivent finalement aucun impôt complémentaire. Dans un tel cas, l'incitation fiscale R&D conserve tous ses effets.

Il est vraisemblable que, si la patent box est appliquée, le bénéfice sera en général plutôt élevé et que, en comparaison, les charges de personnel et d'infrastructure seront plutôt faibles. Par conséquent, l'exclusion basée sur la substance aura moins ou peu d'importance par rapport aux bénéfices. On peut donc supposer que les avantages d'une patent box seront beaucoup plus fortement affectés pour les entreprises dont le TEI est inférieur à 15 % que pour celles qui profitent de la déduction supplémentaire R&D, qui ont en général des charges de personnel élevées (par rapport au bénéfice), la déduction supplémentaire étant liée à ces dernières.

4 Adaptations possibles de l'incitation fiscale (à la R&D) à l'étranger

4.1 Vue d'ensemble des adaptations

Nous résumons ci-après l'état actuel des discussions dans différents pays au sujet des adaptations de leurs incitations fiscales (à la R&D) suite à l'introduction de l'imposition minimale.

⁴⁸ Il est supposé, par simplification, que le résultat GloBE correspond au bénéfice avant impôts tel qu'il est pris en compte pour l'impôt suisse au niveau fédéral (à l'exception des charges fiscales).

⁴⁹ Consultation impôt minimal (note 4), p. 27

Allemagne

Instruments d'encouragement actuels*	Adaptations possibles dans la perspective de l'introduction de l'impôt minimal
<p>En Allemagne, la recherche et le développement sont encouragés par une «Forschungszulage» (allocation de recherche):</p> <ul style="list-style-type: none"> - Bonification d'un montant de 25 % des charges de personnel pour les projets de R&D. - Cette bonification est octroyée dans le cadre de la procédure de taxation. - Elle est accordée indépendamment de la situation bénéficiaire d'une entreprise. - Elle est plafonnée à un million d'euros par an et par exercice annuel. 	<p>L'Allemagne ne prévoit actuellement aucune modification de l'incitation fiscale à la R&D. Même si l'allocation de recherche n'était pas qualifiée de crédit d'impôt remboursable qualifié, son effet (de réduction du TEI) ne serait pas particulièrement élevé du fait de sa limitation à 1 million d'euros.</p> <p><u>Remarque:</u> Il n'existe pas en Allemagne de mécanisme de déduction supplémentaire ou de patent box dont les effets pour les entreprises concernées par l'impôt minimal seraient limités par les prescriptions de l'OCDE / du pilier 2.</p>

France

Instruments d'encouragement actuels*	Adaptations possibles dans la perspective de l'introduction de l'impôt minimal
<p>La France prévoit un crédit d'impôt (Crédit d'impôt recherche [CIR]):</p> <ul style="list-style-type: none"> - Montant: 30 % des dépenses de R&D jusqu'à 100 millions d'euros et 5 % sur les dépenses de R&D excédant cette somme. - Pas de plafonnement du montant. - Le crédit d'impôt est immédiatement remboursable pour les entreprises nouvellement créées et pour les entreprises en difficultés financières. - Sinon: compensation du crédit d'impôt avec l'impôt sur le bénéfice de l'année concernée et des trois années suivantes. 	<p>Il est vraisemblable que les règles modèles n'aient pas d'effets négatifs sur les incitations fiscales à la R&D existantes et que les crédits d'impôt seront considérés comme des crédits d'impôt remboursables qualifiés. Il devrait donc être possible de maintenir les crédits d'impôt.</p> <p>Le crédit d'impôt étant en France un instrument coûteux, des propositions visant à en réduire le champ d'application ou les montants ont été régulièrement émises. De telles propositions (sans relation avec l'imposition minimale) n'ont cependant jamais abouti.</p>

<p>- Paiement de la partie non compensée à l'issue d'une période de trois ans.</p> <p>En 2019, 21 473 bénéficiaires ont profité de crédits d'impôt pour un montant total de 7,04 milliards d'euros⁵⁰, ce qui correspond à un encouragement moyen de 327 854 euros par bénéficiaire.</p> <p>En outre, la France a introduit des crédits d'impôt séparés en faveur de la recherche collaborative entre des organismes de recherche publics et privés ainsi que des encouragements pour les «Jeunes entreprises innovantes» (JEI) et pour l'engagement de jeunes collaborateurs.</p> <p>En outre, un «Crédit d'impôt Collaboration de recherche» (CICo), qui vise à favoriser la collaboration entre les entreprises et les organismes de recherche a été introduit en 2022⁵¹:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Montant: 50 % des dépenses éligibles pour les PME et 40 % pour les entreprises de taille intermédiaire et les grandes entreprises. - Limitation à 6 millions d'euros par entreprise et par an. - Compensation avec l'impôt sur le bénéfice et paiement des montants non compensés après trois ans pour les grandes entreprises et immédiatement pour les PME. <p>Il existe en outre diverses subventions à différents échelons (ville, département, région, État et UE).</p>	
--	--

⁵⁰ Il s'agit ici des chiffres provisoires pour l'année 2019. Voir à ce sujet: «Le CIR en 2019 (données provisoires) », MESRI, juin 2021, https://www.enseignementsup-recherche.gouv.fr/sites/default/files/content_migration/document/CIR2019prov_en_ligne_1417001.pdf, p. 2, consulté le 29 avril 2022. Pour d'autres chiffres des dernières années sur le CIR, voir <https://www.enseignementsup-recherche.gouv.fr/fr/credit-d-impot-recherche-etudes-et-resultats-statistiques-46391>, consulté le 29 avril 2022.

⁵¹ Voir <https://www.enseignementsup-recherche.gouv.fr/fr/cico-credit-d-impot-collaboration-de-recherche-84260>, consulté le 12 mai 2022.

Irlande

Instruments d'encouragement actuels*	Adaptations possibles dans la perspective de l'introduction de l'impôt minimal
<p>L'Irlande connaît un crédit d'impôt pour la R&D au niveau des groupes.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Les grandes entreprises doivent exercer une activité industrielle. - Le crédit d'impôt peut être sollicité par des entreprises assujetties en Irlande et qui effectuent des activités de R&D dans l'Espace économique européen (EEE) ou au Royaume-Uni. - Il peut, dans certains cas, être aussi demandé pour des recherches sur mandat. - Les crédits non compensés peuvent être payés à concurrence d'un montant déterminé (qui dépend des impôts sur le bénéfice payés les dix dernières périodes fiscales ou, si ce 	<p>Dans une déclaration, le gouvernement irlandais a indiqué qu'il était estimé que le système irlandais de crédits d'impôt pour la R&D restait applicable.</p>

<p>montant est supérieur, des contributions dues sur les salaires)⁵².</p> <p>Pour 2019, les coûts des crédits d'impôt se sont élevés à 626 millions d'euros pour 1601 ayants droit⁵³, ce qui correspond à un encouragement moyen 391 000 euros par ayant droit.</p> <p>La «knowledge development box» (KDB) est prévue:</p> <ul style="list-style-type: none"> - pour des bénéfices éligibles - qui sont issus de la commercialisation de certains droits de propriété intellectuelle qui sont le résultat d'activités de R&D au sens de la réglementation sur les crédits d'impôt. - Le taux d'impôt effectif peut être abaissé jusqu'à 6,25 % pour les bénéfices entrant dans la KDB. <p>Allègements fiscaux pour certaines immobilisations incorporelles («intangible assets reliefs»):</p> <ul style="list-style-type: none"> - amortissement fiscal pour les coûts de capital liés à l'acquisition ou au développement de certaines immobilisations incorporelles («specified intangible assets» [SIA]) - sur une période de 15 ans. 	<p>Le 14 avril 2022, le département irlandais des finances a ouvert une consultation sur les crédits d'impôt et la patent box, portant spécifiquement sur les répercussions du projet d'imposition minimale de l'OCDE⁵⁹.</p> <p>Le projet soumis à la consultation précise que la «knowledge development box» (KDB) sera sûrement disponible pour les périodes 2016 à 2023 mais que le département des finances examine actuellement de futures options politiques en ce qui concerne la KDB ainsi que l'interaction avec l'imposition minimale et, en particulier, avec la règle d'assujettissement à l'impôt (RAI).</p> <p>La consultation est en cours jusqu'au 30 mai 2022. Le projet soumis à consultation ne comporte pas de propositions concrètes de modifications. Diverses questions relatives à l'utilisation et à la gestion du système de crédits d'impôt sont posées. Les questions au sujet de la KDB laissent transparaître que celle-ci n'est pas très souvent utilisée⁶⁰. En outre, il est demandé, de manière très ouverte, des idées sur les possibilités de développer la KDB dans le contexte de l'évolution du droit fiscal international et sur les autres actions qui pourraient être entreprises pour encourager l'innovation en Irlande.</p>
--	---

⁵² Pour le montant maximal pouvant être payé, voir Tax and Duty Manual, Research and Development Tax Credit, <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tdm/income-tax-capital-gains-tax-corporation-tax/part-29/29-02-03.pdf>, p. 9, consulté le 22 avril 2022.

⁵³ À ce sujet et pour les chiffres des années précédentes, voir Research and Development Tax Credit and the Knowledge Development Box - Public Consultation, avril 2022, <https://www.gov.ie/en/consultation/d12cb-public-consultation-on-the-research-development-tax-credit-and-the-knowledge-development-box-april-2022/>, consulté le 21 avril 2022 (ci-après: «consultation Irlande»), p. 7.

⁵⁹ Voir Research and Development Tax Credit and the Knowledge Development Box - Public Consultation, avril 2022, <https://www.gov.ie/en/consultation/d12cb-public-consultation-on-the-research-development-tax-credit-and-the-knowledge-development-box-april-2022/>, consulté le 5 mai 2022.

⁶⁰ Coûts 2019 attendus: 12,2 millions d'euros; voir consultation Irlande (note 53), p. 7.

<p>S'ajoutent encore diverses subventions, par exemple:</p> <ul style="list-style-type: none"> - subventions à l'innovation et à la formation financées par l'État (p. ex. par Enterprise Ireland⁵⁴ pour les entreprises nationales et par l'Investment Development Agency [IDA]⁵⁵ pour les entreprises internationales); - le «R&D fund» (d'Enterprise Ireland); - les subventions financées par l'UE (p. ex. Horizon Europe⁵⁶); - le «Disruptive Technologies Innovation Fund»⁵⁷ du «Department of Business, Enterprise and Innovation»; - «L'Innovation Voucher Program»⁵⁸ (d'Enterprise Ireland et d'Invest Northern Ireland). 	
--	--

Italie

Instruments d'encouragement actuels*	Adaptations possibles dans la perspective de l'introduction de l'impôt minimal
<p>L'Italie connaît divers crédits d'impôt.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Ceux-ci sont plafonnés. - Les plafonds dépendent du type d'activité et du crédit d'impôt. Ils sont compris entre 250 000 et 4 millions d'euros. <p>En outre, l'Italie connaît, depuis l'année fiscale 2021, un régime de «new patent box»</p>	<p>Nous n'avons pas connaissance de discussions concernant d'éventuelles adaptations de l'incitation fiscale à la R&D consécutives à l'impôt minimal.</p>

⁵⁴ Enterprise Ireland: <https://www.enterprise-ireland.com/en/funding-supports/>, consulté le 28 avril 2022

⁵⁵ IDA: <https://www.idaireland.com/how-we-help/>, consulté le 28 avril 2022

⁵⁶ https://ec.europa.eu/info/research-and-innovation/funding/funding-opportunities/funding-programmes-and-open-calls/horizon-europe_en, consulté le 28 avril 2022

⁵⁷ <https://enterprise.gov.ie/en/What-We-Do/Innovation-Research-Development/Disruptive-Technologies-Innovation-Fund/>, consulté le 28 avril 2022

⁵⁸ Voir <https://www.enterprise-ireland.com/en/Research-Innovation/Companies/Collaborate-with-companies-research-institutes/Innovation-Voucher.shortcut.html>, consulté le 5 mai 2022.

<p>qui, malgré son nom, est plutôt conçu comme une déduction supplémentaire (unique). Concrètement, 110 % des coûts de R&D afférents à un actif incorporel éligible engendrés l'année du dépôt d'un brevet et les huit années précédentes peuvent être déduits (en plus) (déduction de tous les coûts l'année du dépôt du brevet, soit de l'année au cours de laquelle le droit est juridiquement protégé)⁶¹.</p> <p>Les entreprises qui avaient opté ces dernières années pour l'ancien régime de patent box, qui constituait une réelle IP box, peuvent le conserver jusqu'en 2024.</p> <p>Par ailleurs, l'Italie connaît une incitation pour les chercheurs qualifiés:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Ceux-ci profitent, s'ils transfèrent leur domicile fiscal en Italie, d'une exonération de 90 % de l'impôt sur le revenu et d'une exonération complète de l'impôt régional - pour une période de cinq à douze ans. 	
--	--

Pays-Bas

Instruments d'encouragement actuels*	Adaptations possibles dans la perspective de l'introduction de l'impôt minimal
<p>La patent box («innovation box») constitue la plus importante incitation fiscale des Pays-Bas.</p> <p>Il existe en outre un crédit d'impôt sur l'impôt sur les salaires («WBSO»):</p> <ul style="list-style-type: none"> - pour les entreprises qui investissent dans des projets de R&D. 	<p>La question de savoir si la patent box entraîne (en général) un TEI inférieur à 15 % a fait l'objet de débats, si l'on suppose que seule une partie du bénéfice d'une entreprise est privilégiée par la box.</p> <p>Au 1^{er} janvier 2022, la limitation dans le temps du report des pertes a été supprimée (jusqu'alors six ans).</p>

⁶¹ Pour l'ensemble, voir https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/4169786/Provvisoria_Patent_box_prot_48243.15-02-2022.pdf/8cf9c78e-fea6-a41c-a909-2456f773ea38, consulté le 30 mai 2022.

<p>- Ce crédit d'impôt n'est pas remboursé si la base de calcul de l'impôt sur les salaires n'est pas suffisamment élevée pour une compensation.</p> <p>Le budget pour le WBSO s'élève à 1,336 milliard d'euros pour l'année 2022⁶². Si le budget n'est pas épuisé ou qu'il est dépassé, les paramètres sont adaptés deux ans plus tard. Les coûts du WBSO se sont élevés à 1,2 milliard d'euro en 2022⁶³.</p> <p>Une déduction supplémentaire pour les investissements dans certains actifs favorables à l'environnement ou économisant l'énergie (programmes «Energie-investeringsaftrek» [EIA], «Milieu-investeringsaftrek» [MIA] et «Willekeurige afschrijving milieu-investeringen» [VAMIL]). Aux Pays-Bas, ces mesures sont considérées comme des instruments d'encouragement de l'innovation. En 2020, les coûts se sont élevés à 75 millions d'euro pour le programme MIA, à 144 millions d'euros pour le programme EIA et à 15 millions d'euros pour le programme VAMIL⁶⁴.</p>	<p>Pour le surplus, nous n'avons pas connaissance de discussions concernant l'incitation fiscale à la R&D.</p> <p>Indépendamment de l'encouragement de la R&D et de l'introduction de l'imposition minimale, a été récemment proposée une modification législative concernant le report optionnel de la date de l'imposition des options de collaborateurs portant sur l'achat de participations de collaborateurs qui ne sont pas encore négociables⁶⁵.</p>
--	---

Autriche

Instruments d'encouragement actuels*	Adaptations possibles dans la perspective de l'introduction de l'impôt minimal
<p>L'Autriche connaît une prime à la R&D:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Montant: 14 % des dépenses de R&D éligibles. - Plafonnement à un million d'euros pour la R&D externalisée. 	<p>À ce jour, aucune adaptation de l'encouragement fiscal de la R&D consécutive à l'impôt minimal n'est prévue.</p> <p>La prime étant versée directement au contribuable ou, plus exactement, bonifiée</p>

⁶² Voir <https://english.rvo.nl/subsidies-programmes/wbso>, consulté le 12 mai 2022

⁶³ Selon les indications de KPMG Pays-Bas

⁶⁴ Selon les indications de KPMG Pays-Bas

⁶⁵ Voir <https://meijburg.com/news/bill-share-option-rights-tax-scheme-amendment-act-not-changed-substance>, consulté le 12 mai 2022.

<ul style="list-style-type: none"> - Pas de plafonnement pour la R&D non externalisée. - La prime fiscale n'est pas considérée comme un produit à des fins fiscales et elle est directement bonifiée sur le compte d'impôts du contribuable. <p>L'Autriche a récemment introduit une déduction supplémentaire pour les investissements («Investitionsfreibetrag») applicable à certains biens acquis ou fabriqués après le 31 décembre 2022. Elle pourra être opérée sur les charges d'exploitation et viendra s'ajouter à l'amortissement. Elle s'élève à 10 % des coûts d'acquisition ou de fabrication des actifs concernés. Pour les biens entrant dans le domaine de l'écologisation, elle est de 15 %. La déduction ne peut cependant être demandée que pour des coûts d'acquisition et de fabrication totaux d'un million d'euros par exercice au maximum.</p> <p>Divers organismes accordent des encouragements financiers directs. Les plus importants sont l'Austria Wirtschaftsservice (AWS)⁶⁶, la Forschungsförderungsgesellschaft (FFG)⁶⁷ et le Kommunalkredit Public Consulting (KPC)^{68 69}.</p>	<p>sur son compte d'impôts, elle n'est pas directement liée à l'impôt sur le bénéfice et revêt un caractère similaire à une subvention.</p>
--	---

⁶⁶ Voir <https://www.aws.at/>, consulté le 12 mai 2022.

⁶⁷ Voir <https://www.ffg.at/>, consulté le 12 mai 2022.

⁶⁸ Voir <https://www.umweltfoerderung.at/>, consulté le 12 mai 2022.

⁶⁹ Une vue d'ensemble des différents programmes d'encouragement se trouve sur: <https://www.foerderpilot.at/>, consulté le 17 mai 2022.

Singapour

Instruments d'encouragement actuels*	Adaptations possibles dans la perspective de l'introduction de l'impôt minimal
<p>Singapour connaît différents instruments d'encouragement de la R&D:</p> <ul style="list-style-type: none"> - une déduction supplémentaire R&D de 150 % (non plafonnée); - une patent box; - la possibilité d'amortir fiscalement les coûts d'acquisition de droits de propriété intellectuelle éligibles sur 5, 10 ou 15 ans; - des subventions pouvant s'élever jusqu'à 70 % des activités de R&D éligibles effectuées dans le pays; - diverses subventions et programmes réservés aux PME, qui prévoient habituellement des contributions étatiques plus élevées que celles qui sont destinées aux entreprises de plus grande taille. On peut citer «l'Enterprise Development Grant» (EDG)⁷⁰, qui soutient des entreprises dans divers domaines (par ex. les solutions d'automatisation ou le développement de produits). «L'Enterprise Sustainability Program» (ESP)⁷¹, qui encourage des projets durables, est financé par l'EDG. Il existe en outre des subventions à l'innovation⁷² pour des projets dans le domaine des technologies financières et dans le secteur des finances; 	<p>Des discussions sont en cours au sujet de l'examen des régimes (voir ministre des finances: «Nous ajusterons notre système d'impôt en réponse au pilier 2 et les règles GloBE», en particulier en ce qui concerne l'introduction d'un impôt complémentaire minimal national)⁷³.</p> <p>Les propositions générales comprennent les éléments suivants:</p> <ul style="list-style-type: none"> - les subventions et les autres avantages non fiscaux (qui doivent être transparents et dont le champ d'application devrait être étendu à la «transformation into digital and artificial intelligence-driven regional centres and trainings»); - le passage des superdéductions aux crédits d'impôt R&D remboursables (comme au Royaume-Uni et en Irlande) ou en crédits d'impôt R&D «above-the-line» (c'est-à-dire en crédits d'impôt R&D qui peuvent être payés en espèces); - l'extension à la R&D effectuée hors de Singapour. <p>Comme nous l'avons mentionné, les discussions sont en cours et rien n'a encore été décidé. Certains pensent qu'un crédit</p>

⁷⁰ Voir <https://www.enterprisesg.gov.sg/financial-assistance/grants/for-local-companies/enterprise-development-grant/overview>, consulté le 24 mai 2022.

⁷¹ Voir <https://www.enterprisesg.gov.sg/non-financial-assistance/for-singapore-companies/sustainability/enterprise-sustainability-programme>, consulté le 24 mai 2022.

⁷² Voir <https://www.mas.gov.sg/development/fintech/grants-for-innovation>, consulté le 24 mai 2022.

⁷³ <https://www.ifcreview.com/news/2022/february/singapore-tax-revenue-will-be-hit-by-international-rule-changes-says-finance-minister/>, consulté le 31 mai 2022

<ul style="list-style-type: none"> - projets de numérisation d'entreprises; - développement des capacités des «centres d'innovation» en vue de leur permettre de soutenir davantage de PME dans la R&D. Jusqu'à 2000 projets d'innovation devraient être soutenus ces cinq prochaines années. 	<p>d'impôt R&D remboursable aurait, à Singapour, un effet limité.</p>
---	---

Royaume-Uni

Instruments d'encouragement actuels*	Adaptations possibles dans la perspective de l'introduction de l'impôt minimal
<p>Au Royaume-Uni, les grandes entreprises peuvent faire valoir un crédit d'impôt remboursable de 13 % des charges de R&D éligibles («R&D Expenditure Credit [RDEC]») ⁷⁴. Cette option est aussi ouverte aux PME qui effectuent de la recherche sur mandat pour une grande entreprise ou qui ne peuvent prétendre à un «R&D tax relief». Les PME ⁷⁵ peuvent faire valoir une déduction supplémentaire de 130 % («R&D tax relief») sur le bénéfice imposable (soit un crédit d'impôt avec limitations en cas de pertes) ⁷⁶.</p> <p>⁷⁷.</p>	<p>Une procédure de consultation a eu lieu du 11 janvier 2022 au 4 avril 2022⁸⁴. Dans ce contexte, ont été émises certaines propositions d'adaptation (qui ne sont cependant pas forcément en lien avec l'impôt minimal). Les discussions sont en cours et on s'attend à ce que les choses deviennent claires au cours de l'année.</p>

⁷⁴ Pour la description du RDEC, voir <https://www.gov.uk/guidance/corporation-tax-research-and-development-tax-relief-for-large-companies>, consulté le 21 avril 2022.

⁷⁵ «SME» au sens de cette réglementation: entreprises qui comptent d'une part 500 employés ou moins et dont le chiffre d'affaires est inférieur à 100 millions d'euros ou le total du bilan inférieur à 86 millions d'euros d'autre part. Voir à ce sujet: <https://www.gov.uk/government/publications/fcd-small-to-medium-sized-enterprise-sme-action-plan/small-to-medium-sized-enterprise-sme-action-plan>, consulté le 22 avril 2022.

⁷⁶ Voir à ce sujet <https://www.gov.uk/guidance/corporation-tax-research-and-development-tax-relief-for-small-and-medium-sized-enterprises>, consulté le 21 avril 2022.

⁷⁷ Il faudrait examiner de façon critique l'admissibilité d'une telle différenciation dans le cadre des règles de l'OCDE sur l'imposition minimale (en particulier si la limite est rapprochée de la limite de chiffre d'affaires du pilier 2). Il faudrait éventuellement également examiner les règles sur les aides étatiques. Pour comparaison, l'Australie établit, dans l'encouragement à la R&D, une différence entre les sociétés dont le chiffre d'affaires est inférieur à 2 millions de dollars australiens, qui peuvent demander un crédit d'impôt remboursable, et celles ayant un chiffre d'affaires égal ou supérieur à ce montant, qui peuvent prétendre à un crédit d'impôt non remboursable, voir <https://www.ato.gov.au/Business/Research-and-development-tax-incentive/>, consulté le 17 mai 2022.

⁸⁴ Voir <https://www.gov.uk/government/consultations/oecd-pillar-2-consultation-on-implementation>, consulté le 31 mars 2022.

<p>Pour l'année fiscale 2019/2020 (qui s'est achevée en mars 2020), les coûts du RDEC se sont élevés à 3,1 milliards de livres pour 9675 ayants droit, dont 2,7 milliards pour les 4370 grandes entreprises bénéficiaires et 375 millions de livres pour les PME bénéficiaires⁷⁸, ce qui correspond à un encouragement moyen par le RDEC de 617 849 livres par grande entreprise et de 70 688 livres par petite entreprise. Les coûts pour le SME claim scheme se sont élevés, pour l'année fiscale se terminant en mars 2020, à 4,4 milliards de livres pour 76 225 demandes (dont 38 050 ne portaient que sur une déduction supplémentaire alors que 38 175 ont donné lieu à un paiement du crédit d'impôt)⁷⁹, ce qui correspond à un encouragement moyen de 57 724 livres par bénéficiaire⁸⁰.</p> <p>Il existe en outre une patent box et la possibilité de déduire immédiatement 100 % des dépenses d'investissement de R&D. Enfin, des subventions sont disponibles dans le cadre de plusieurs programmes. La plus grande partie des subventions est octroyée par «Innovate UK»⁸¹, l'autorité nationale pour l'innovation. Pour 2020/2021, les fonds mis à disposition se sont élevés à 885 millions de livres. En outre, il existe également des programmes d'encouragement à l'échelon régional (en Écosse, en Irlande du Nord et au Pays de Galles) et des ports francs («freeports»)⁸² (des zones spéciales dans lesquelles s'appliquent d'autres prescriptions économiques que dans le reste du pays) et le «Global Britain Investment Fund» investit dans des projets, principalement dans la navigation aérienne et spatiale, dans</p>	<p>Quelques modifications, qui ne sont cependant pas en relation directe avec l'introduction de l'impôt minimal, doivent entrer en vigueur en avril 2023. Les coûts éligibles seront notamment étendus au «data and cloud computing costs» alors que l'applicabilité aux coûts de R&D étrangers sera limitée⁸⁵.</p> <p>Au Royaume-Uni, on part du principe que les crédits d'impôt R&D en vigueur seront qualifiés de crédits d'impôt remboursables qualifiés⁸⁶.</p>
--	--

<p>l'industrie automobile et dans les sciences de la vie, dans le cadre des «sector initiatives».</p> <p>En outre, une déduction multiple pour les investissements en capital⁸³ a été récemment introduite.</p>	
--	--

États-Unis

Instruments d'encouragement actuels*	Adaptations possibles dans la perspective de l'introduction de l'impôt minimal
<p>Les USA connaissent un crédit d'impôt pour la R&D au niveau fédéral. En outre, de nombreux États offrent des incitations fiscales en matière de R&D, y compris des déductions et des exonérations fiscales et des crédits d'impôt ainsi qu'un traitement privilégié pour les impôts sur le revenu ou le chiffre d'affaires ou pour l'impôt foncier frappant une propriété utilisée pour des activités de R&D.</p> <p>Crédit d'impôt effectif au niveau fédéral: 6,5 % au maximum des charges annuelles de R&D.</p>	<p>Aux USA, les débats sur l'encouragement fiscal de la R&D (subventions et crédits d'impôt remboursables qualifiés) sont marginaux. Les discussions actuelles portent plutôt sur l'opportunité de mettre en œuvre les règles de l'OCDE.</p> <p>Aux USA, quelques adaptations concernant les charges de R&D sont débattues mais ces propositions ne sont toutefois pas forcément imputables à l'introduction de l'impôt minimal.</p>

⁷⁸ Voir à ce sujet Research and Development Tax Credits Statistics: septembre 2021, <https://www.gov.uk/government/statistics/corporate-tax-research-and-development-tax-credit/research-and-development-tax-credits-statistics-september-2021>, consulté le 29 avril 2022.

⁷⁹ Voir à ce sujet Research and Development Tax Credits Statistics: septembre 2021 (note 78).

⁸⁰ Il est supposé que les coûts de 4,4 milliards de livres se réfèrent à l'ensemble de 76 225 ayants droit.

⁸¹ Voir <https://www.ukri.org/councils/innovate-uk/>, consulté le 28 avril 2022.

⁸² Voir <https://www.gov.uk/guidance/freeports>, consulté le 19 mai 2022.

⁸⁵ Voir R&D Tax Reliefs – Report, novembre 2021, https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/1037348/RD_Tax_Reliefs.pdf, consulté le 19 mai 2022, p. 2.

⁸⁶ Consultation RU (note 83), N 5.41 (p. 24)

⁸³ Voir https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/967202/Super_deduction_factsheet.pdf, consulté le 21 avril 2022 (cité: «consultation RU»).

	<p>«L’American Innovation and Jobs Act⁸⁷», qui propose la déductibilité / l’amortissement immédiat des dépenses de R&D ainsi qu’une augmentation du crédit d’impôt maximal pour les entreprises nouvellement créées et les PME, et «l’American Innovation and R&D Competitiveness Act of 2021⁸⁸», qui prévoit la possibilité de déduire / d’amortir les dépenses de R&D immédiatement à leur naissance font actuellement l’objet de débats.</p> <p>Il faut en outre mentionner le projet de «Build Back Better Act⁸⁹», qui prévoit notamment des soutiens financiers dans des domaines très divers (par ex. formation, emploi, garde des enfants, impôts, immigration et environnement) ainsi que des crédits d’impôt dans le domaine des «énergies vertes».</p> <p>Ces propositions n’ont cependant pas encore été acceptées.</p> <p>Il reste à voir si les crédits d’impôt existants seront adaptés (ou devront l’être).</p>
--	---

* Pour plus de détails, voir l’étude «Steuerliche Förderung von F&E in der Schweiz» de novembre 2021, annexe I: Steuerliche Förderungsmassnahmen von F&E im Ausland.

En mai 2022, peu d’autres États avaient des plans concrets sur la façon d’adapter les mesures existantes liées à l’encouragement de la recherche et du développement. Cette situation est imputable d’une part à l’état actuel de l’analyse et des débats politiques. D’autre part, les pays qui disposent déjà d’un crédit d’impôt remboursable qualifié et/ou dont le taux de l’impôt sur le bénéficiaire est sensiblement supérieur à 15 % sont soumis à une pression à l’adaptation plus faible que la Suisse.

4.2 Discussion des mesures prévues à l’étranger

En principe, l’OCDE ne donne pas de prescriptions en matière d’incitation fiscale à la R&D quant à la forme que celles-ci doivent prendre. Cependant, comme nous l’avons précisé au chap. 3.1, seuls les crédits d’impôt remboursables ont un poids assez faible dans le calcul du

⁸⁷ Pour un résumé de sa teneur, voir <https://www.congress.gov/bill/117th-congress/senate-bill/749?q=%7B%22search%3A%5B%22S749+American+Innovation+and+Jobs+Act%22%22S749%22%22American%22%22Innovation%22%22and%22%22Jobs%22%22Act%22%5D%7D&r=1&s=2>, consulté le 19 mai 2022.

⁸⁸ Voir <https://www.congress.gov/bill/117th-congress/house-bill/1304/text>, consulté le 19 mai 2022.

⁸⁹ Voir <https://www.congress.gov/bill/117th-congress/house-bill/5376/text>, consulté le 19 mai 2022.

TEI, ce qui a pour conséquence que certaines incitations fiscales perdent beaucoup de leurs effets pour les entreprises concernées. Étant donné que, dans des pays qui connaissent un niveau généralement élevé de l'impôt sur le bénéfice, il est possible que le TEI ne tombe pas sous l'impôt minimal exigé de 15 % malgré un encouragement à la R&D étendu, l'adaptation des instruments d'encouragement de la R&D n'y est pas aussi urgente. Une incitation fiscale à la R&D débouchant sur un TEI inférieur à 15 % pourrait garder un effet relativement important dans un pays à fiscalité élevée. Dans un tel cas en effet, la mesure d'incitation à la R&D pourrait avoir pour conséquence que l'entreprise doive, par exemple, 15 % d'impôts au lieu de 32 %. L'effet des instruments n'est donc pas quasiment supprimé comme cela est le cas en Suisse dans les cantons à faible imposition (abstraction faite de l'effet de l'exclusion basée sur la substance).

4.2.1 Compatibilité avec les exigences définies par les règles modèles et impact de celles-ci

L'Autriche et l'Allemagne ne connaissent qu'un encouragement direct par des subventions. Comme il s'agit sans doute de crédits d'impôt qualifiés, on ne voit pas, dans les deux pays, dans quelle mesure les règles de l'OCDE pourraient affecter l'encouragement de la R&D. De plus, les taux d'impôt effectifs y sont relativement élevés (32 % en Allemagne et 25 % en Autriche).

L'Italie et la France connaissent toutes deux un système de crédits d'impôt. L'Italie a indiqué que les crédits d'impôt peuvent être compensés non seulement avec l'impôt sur le bénéfice mais aussi avec des cotisations aux assurances sociales ou avec la TVA. Reste à examiner si le système italien est ou non un système de crédits d'impôt remboursables qualifiés. En revanche, la France prévoyant un remboursement des crédits d'impôt non compensés après trois ans, son système pourrait éventuellement être considéré comme un système de crédits d'impôt remboursables qualifiés, ce qui expliquerait l'apparente absence de discussions sur l'adaptation des mesures relatives à la R&D dans ce pays.

L'Irlande part manifestement du principe que son système de crédits d'impôt doit être considéré comme un système de crédits d'impôt remboursables qualifiés.

Le Royaume-Uni limite en partie les paiements et part du principe que les crédits d'impôt doivent être considérés en tant que crédits d'impôt remboursables qualifiés. Les résultats de la consultation concernant l'introduction de l'impôt minimal sont attendus au cours de cette année.

Il convient également de noter que, même dans des pays qui prévoient une patent box, on ne connaît guère de discussions sur l'efficacité de cette mesure. Cela est peut-être dû au fait que les discussions à ce sujet ne font, en principe, que commencer et que, actuellement, des mesures de remplacement adéquates (correspondant à la patent box) ne sont pas encore connues.

Selon l'opinion défendue ici, les mesures d'encouragement de la R&D qui s'adressent directement aux chercheurs qualifiés, comme par exemple des simplifications en matière d'immigration et des incitations fiscales en matière d'impôt sur le revenu sont sans influence sur l'impôt minimal.

4.2.2 Évaluation concernant la contribution au maintien de la compétitivité

Dans le cadre de cette étude, des renseignements ont été demandés sur l'évaluation subjective (d'ordre général) de la contribution au maintien de la compétitivité en ce qui concerne:

- l'objectif de la mesure;
- l'efficacité et le ciblage;
- le rapport coûts-bénéfices.

Actuellement, nous avons connaissance des réponses ci-après des différents pays:

Selon les renseignements fournis par les Pays-Bas, l'innovation box, les avantages pour la recherche et le développement («WBSO») et la déduction supplémentaire pour les investissements dans les installations efficaces au niveau énergétique / dans les énergies renouvelables et dans les produits favorables à l'environnement constituent les mesures d'encouragement de l'innovation les plus importantes. Il est estimé que ces incitations sont efficaces et contribuent à l'attrait de la place économique néerlandaise. Nous noterons cependant que l'innovation box et la déduction supplémentaire sont concernées par l'imposition minimale.

Singapour a donné l'évaluation ci-après: toutes les mesures sont importantes et pertinentes pour Singapour, car Singapour est un pays avec des coûts très élevés. Le gouvernement se concentre donc sur un soutien aux entreprises visant (a) à créer autant d'innovations que possible, (b) à offrir une formation continue et des reconversions aux travailleurs afin de répondre aux besoins des entreprises, qui se développent et se modifient sans cesse et (c) à aider les entreprises dans la numérisation et la transformation afin de réduire la dépendance à la main d'œuvre relativement peu qualifiée et, simultanément, de reprendre des technologies assez récentes telles que l'intelligence artificielle ou la 5G.

4.2.3 Estimation de l'applicabilité dans les pays de l'OCDE

Il ressort de ce qui a été exposé précédemment que les pays qui ont conçu les crédits d'impôt pour la R&D sous la forme de crédits d'impôt remboursables qualifiés ont une situation relativement bonne. Il n'est pas encore possible de dire s'il y aura une tendance à adapter, dans les autres pays, les éventuels crédits d'impôt de telle façon qu'ils puissent être considérés comme des crédits d'impôt remboursables qualifiés. Il reste à attendre la façon dont les discussions évolueront.

Le fait que, pour l'OCDE, seuls les crédits d'impôt remboursables puissent ne pas être pris en compte dans le calcul des impôts couverts a été critiqué. Dans ce contexte, on peut citer la lettre du 11 mars 2022 de la BIAC (Business and Industry Advisory Committee to the OECD) à l'OCDE, qui attire l'attention sur le fait que des incitations fiscales à la R&D actuellement prévues dans plusieurs pays de l'OCDE peuvent fortement abaisser le TEI⁹⁰. En outre, selon cette lettre, l'OCDE ne convainc pas lorsqu'elle soutient que les pays pourraient opter pour des

⁹⁰ Pour l'ensemble, voir Business at OECD (BIAC), lettre du 11 mars 2022, <https://biac.org/wp-content/uploads/2022/03/Business-at-OECD-11-Mar-22-UTPR-Tax-Credit-letter-1.pdf>

crédits d'impôt remboursables qualifiés car, pour différentes raisons, les pays ne peuvent pas simplement changer le système, notamment au vu des coûts potentiellement massifs des crédits d'impôt remboursables qualifiés. De plus, la BIAC est d'avis que le pilier 2 n'a pas pour but de prescrire aux pays le type de crédit d'impôt qu'ils doivent introduire. Globalement, la BIAC considère que la combinaison de la règle concernant les crédits d'impôt et de la RPII est un point critique qui pourrait remettre en question l'ensemble du modèle de l'OCDE.

On ne sait pas encore si ce point sera abordé dans la suite des discussions. Cependant, ce débat doit continuer à être observé.

On peut également observer certaines tendances dans l'introduction d'encouragements dans le domaine ESG. Pour autant qu'il s'agisse de subventions, les mesures ne sont guère touchées par les règles modèles. En revanche, un système de déductions supplémentaires affectant la détermination du bénéfice imposable (par ex. déductions supplémentaires aux Pays-Bas) est concerné par les règles modèles.

4.2.4 Conception dans la pratique / marge de manœuvre dans la mise en œuvre

Les règles modèles de l'OCDE ne concernant que les grands groupes et leur introduction étant facultative, les États sont en principe libres en ce qui concerne l'adaptation ou le maintien des mesures d'encouragement de la recherche et du développement.

Il est possible, dans le cadre des instruments d'encouragement de la R&D, de n'accorder des incitations que pour les activités de R&D nationales ou, en plus, également pour des activités de R&D à l'étranger. Par exemple, Singapour débat actuellement d'une extension de l'incitation fiscale à des investissements dans la R&D à l'étranger afin d'accroître, de manière générale, l'attrait de sa place économique.

Pour la patent box, la marge de manœuvre est restreinte par les normes internationales (BEPS 1.0, action 5). Il existe cependant de légères différences dans le champ d'application entre les pays (par ex., quant aux droits de propriété incorporelle éligibles). Il convient toutefois de remarquer que, en raison de l'impôt minimal, la patent box perd plutôt son effet pour les entreprises concernées dans les pays dont le TEI est inférieur à 15 %. Dans les pays à forte imposition, elle n'autorise de facto qu'un abaissement à 15 %, ce qui limite son impact.

4.2.5 Digression: subventions et aides étatiques dans l'UE

Étant donné que, contrairement aux crédits d'impôt non qualifiés, les subventions et les contributions d'encouragement ne devraient pas exercer une grande influence sur le calcul du TEI et, partant, sur celui de l'impôt complémentaire (voir chap. 3.1), il se pourrait que, à l'avenir, elles revêtent une plus grande importance en tant qu'instruments concrets de promotion de l'attrait des places économiques pour les entreprises. Il convient donc d'aborder ici brièvement le sujet des subventions dans l'UE (et dans les États de l'UE).

L'UE met à disposition, dans différents programmes, des fonds importants sous la forme de prêts ou de subventions pour l'encouragement de diverses stratégies prioritaires, dont l'innovation et la neutralité climatique. Il faut citer notamment le Cadre financier pluriannuel

(CFP) 2021 – 2027, par lequel l’UE met notamment à disposition un budget de 788 milliards d’euros (386 milliards d’euros de subventions et 402 milliards d’euros de prêts) et le plan de relance NextGenerationEU⁹¹, un instrument temporaire créé par la Commission européenne en vue d’atténuer les conséquences négatives de la crise du Covid-19, qui apporte, dans le cadre de la facilité pour la reprise et la résilience, des contributions d’un montant total d’environ 724 milliards d’euros sous forme de subventions (env. 338 milliards d’euros) et de prêts (env. 386 milliards d’euros)⁹². Ces contributions doivent bénéficier avant tout à des projets dans le domaine de la neutralité climatique (green deal), de la recherche et de l’innovation, de la transformation numérique, de la création d’emplois, de la cohésion régionale et sociale et de la stabilité du système de santé. Les entreprises innovatrices des pays de l’UE, en particulier, disposent donc, en combinaison avec d’éventuels programmes d’encouragement internes aux États, d’un grand volume de fonds d’encouragement qui ne sont pas autant touchés par l’impôt minimal que les instruments d’encouragement fiscaux (mis à part les crédits d’impôt remboursables qualifiés). Voir, à titre d’illustration, l’exemple des Pays-Bas, annexe II.

4.2.6 Remarques sur le droit des aides de l’État dans l’UE

Le mécanisme des règles modèles entraînera sans doute dans plusieurs pays un recours accru aux subventions ou à des mesures similaires aux subventions. Il faut donc s’attendre à ce que, à l’avenir, l’accent soit plus fortement mis sur les aides étatiques.

Dans ce contexte, il convient de mentionner qu’il existe un règlement de l’UE⁹³ sur le droit des aides de l’État et qu’il peut éventuellement poser certaines limites à la conception des subventions. Ce point doit être davantage examiné.

L’Allemagne, par exemple, exclut, pour des raisons relevant du droit en matière d’aides de l’État, les entreprises en difficulté financière au sens du règlement général d’exemption par catégories (RGEC) des incitations fiscales à la R&D. En outre, pour des raisons semblables, la loi allemande sur l’encouragement fiscal de la recherche et du développement (Gesetz zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung [FZulG]) fixe un plafond de 15 millions d’euros par entreprise et par projet de recherche pour toutes les aides accordées par l’État (y c. l’allocation de recherche)⁹⁴.

Pour les Pays-Bas, nous n’avons pas connaissance de discussions de cet ordre sur l’incitation fiscale en matière de R&D (notamment patent box, WBSO et déductions supplémentaires pour les investissements économisant l’énergie et favorables à l’environnement).

⁹¹ Voir https://ec.europa.eu/info/strategy/recovery-plan-europe_fr, consulté le 22 avril 2022.

⁹² Pour davantage de détails, voir <https://op.europa.eu/fr/publication-detail/-/publication/d3e77637-a963-11eb-9585-01aa75ed71a1>, consulté le 15 mai 2022.

⁹³ Règlement (UE) n° 651/2014 de la Commission du 17 juin 2014 déclarant certaines catégories d’aides compatibles avec le marché intérieur en application des articles 107 et 108 du traité (Texte présentant de l’intérêt pour l’EEE)

⁹⁴ Gesetz zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung (FZulG) (loi sur l’encouragement fiscal de la recherche et du développement), <https://www.gesetze-im-internet.de/fzulg/BJNR276310019.html>, consulté le 31 mars 2022, § 4 (2)

Nous n'avons pas davantage connaissance de discussions de cette nature en France. En revanche, le Crédit d'impôt Collaboration de recherche (CICo) a été plafonné à 6 millions d'euros par entreprise et par an pour des motifs relevant du droit des aides de l'État⁹⁵.

5 Quelles mesures pourraient éventuellement être mises en œuvre en Suisse et quelles formes pourrait prendre une telle mise en œuvre?

5.1 Mesures mentionnées précédemment

La déduction supplémentaire pour la R&D pourrait être transformée en un **crédit d'impôt remboursable qualifié** tel que défini par les règles modèles afin qu'elle ne soit pas (partiellement) neutralisée par les règles sur l'imposition minimale. Il faudrait alors aussi reprendre les caractéristiques d'un tel instrument. L'obligation de rembourser un tel crédit d'impôt dans les quatre ans au plus quel que soit le bénéfice de l'entreprise et même en cas de perte est ici capitale. La limitation de l'allègement ne pourrait ainsi plus être appliquée. Afin d'endiguer les conséquences financières, le crédit pourrait éventuellement être échelonné ou plafonné. Dans ce cas, il faudrait aussi déterminer si les subventions / les crédits d'impôt limités apporteraient aux entreprises (concernées par l'impôt minimal) un avantage qui contribue à promouvoir l'attrait de la place économique. Le champ d'application pourrait être discuté, tant en ce qui concerne les activités éligibles que, éventuellement, le lieu où elles sont réalisées (par ex. dans l'EEE et non seulement en Suisse, afin d'encourager la fonction de pilotage de la R&D qui ne peut être réalisée en Suisse).

Si l'introduction d'un crédit d'impôt remboursable qualifié était envisagée, on pourrait se demander si le montant du crédit d'impôt devrait être calculé en proportion des charges de personnel, comme c'est actuellement le cas de la déduction supplémentaire, ou si d'autres coûts (par ex. pour le matériel, l'énergie, les loyers et l'équipement) devraient être pris en considération, pour leur valeur effective et non seulement forfaitairement.

Un crédit d'impôt remboursable qualifié pourrait en principe remplacer la déduction supplémentaire existante (qui serait supprimée). Dans une telle option, toutes les entreprises seraient traitées à égalité. Cependant, comme un tel crédit d'impôt devrait être payé en cas de perte, il faudrait s'attendre à des coûts financiers supplémentaires en cas d'introduction d'un crédit d'impôt remboursable qualifié pour toutes les entreprises (si celui-ci apporte le même avantage que la déduction supplémentaire). Il serait aussi possible de prévoir un crédit d'impôt remboursable qualifié en plus de la déduction supplémentaire ou d'offrir aux entreprises la possibilité de faire valoir soit une déduction supplémentaire soit un crédit d'impôt remboursable qualifié. Cependant, comme il ressort des remarques ci-dessous, les deux solutions impliqueraient des charges financières supplémentaires et un encouragement assez important des entreprises qui *ne* sont *pas* soumises à l'impôt minimal. En outre, la complexité augmenterait. L'introduction de l'une de ces deux solutions est partant moins évidente.

⁹⁵ Voir <https://www.enseignementsup-recherche.gouv.fr/fr/cico-credit-d-impot-collaboration-de-recherche-84260>, consulté le 12 mai 2022.

Option	Remarques
Uniquement crédit d'impôt remboursable qualifié	<ul style="list-style-type: none"> - Toutes les entreprises sont traitées à égalité. - Il doit exister la possibilité de payer ce crédit d'impôt à une entreprise qui fait des pertes. Les conséquences financières y relatives devraient être évaluées.
Crédit d'impôt remboursable qualifié et déduction supplémentaire R&D	<ul style="list-style-type: none"> - Cette option pourrait entraîner une inégalité de traitement de fait entre les entreprises soumises à l'impôt minimal et celles qui ne le sont pas parce que: <ul style="list-style-type: none"> o il pourrait arriver que des entreprises (faiblement imposées) soumises à l'impôt minimal ne fassent valoir et n'appliquent de facto que le crédit d'impôt remboursable qualifié dans la mesure où l'impôt complémentaire supprime dans une large mesure l'avantage découlant de la déduction supplémentaire; o en revanche, l'aide de l'État serait, dans certains cas, très élevée pour les entreprises non soumises à l'impôt minimal (double subvention, 1 x déduction supplémentaire complète et 1 x crédit d'impôt).
Option entre le crédit d'impôt remboursable qualifié et la déduction supplémentaire R&D	<ul style="list-style-type: none"> - Une possibilité d'option n'aurait en principe de sens que si la déduction supplémentaire était aménagée de façon plus attrayante qu'un éventuel crédit d'impôt, faute de quoi un crédit d'impôt remboursable qualifié plus avantageux pour toutes les entreprises induirait de fait un changement de système. - Cette option serait peut-être judicieuse surtout si des entreprises qui <i>ne</i> sont <i>pas</i> soumises à l'impôt minimal devaient être spécialement encouragées. - Éventuellement, prévisibilité plus faible. - Augmentation de la complexité pour l'évaluation de l'option. - Il faudrait s'attendre à des charges financières supplémentaires, en particulier pour les entreprises qui ne sont pas concernées par l'impôt minimal. Les conséquences financières y relatives devraient être évaluées.

En outre, il faut veiller à ce qu'une telle mesure n'octroie pas aux entreprises un avantage en rapport avec l'impôt complémentaire perçu dans le cadre de l'imposition minimale mondiale⁹⁶. Faute de quoi (notamment si un avantage était consenti uniquement à des entreprises qui versent un impôt complémentaire), une telle mesure pourrait constituer un contournement des règles OCDE.

5.2 Autres mesures possibles

La détermination d'autres mesures possibles pourrait partir des facteurs de choix de l'implantation (pour les activités de R&D)⁹⁷. Comme l'imposition relativement faible que connaît la Suisse a compensé jusqu'à présent la situation comparativement plus mauvaise pour d'autres facteurs (effet de compensation), se pose la question des facteurs qui auraient un effet négatif («inconvenients de la place économique suisse») en cas de suppression de l'avantage d'une imposition relativement basse. Ces facteurs dépendent dans une large mesure de la branche, de l'environnement du marché ainsi que d'autres facteurs spécifiques aux entreprises. Cependant, on pourrait citer comme facteurs pertinents:

- les coûts salariaux;
- les coûts des locaux / les loyers;
- les coûts d'infrastructure / les coûts d'investissement (par ex. pour les installations);
- en fonction de l'activité / de la structure de la chaîne de création de valeur, également les frais de transport et les droits de douane;
- l'administration (par ex. pour l'engagement de ressortissants d'État tiers).

Par conséquent, des mesures qui réduisent les coûts concernés pour les entreprises, par exemple des aides pour les coûts salariaux ou les coûts des assurances sociales seraient imaginables. Une subvention directe des cotisations des employeurs aux assurances sociales pourrait éventuellement être examinée. Des subventions dans le domaine ESG, par exemple pour des installations favorables à l'environnement ou une transformation concernant les énergies renouvelables pourraient aussi être intéressantes (il faudrait alors déterminer si c'est la transformation en tant que telle ou un comportement déterminé qui doit être encouragé). Ces mesures impliqueraient cependant de grandes pertes de dispersion. En outre, dans le domaine ESG, la définition exacte constitue un défi.

En outre, de manière générale, des mesures en matière d'amélioration des conditions-cadres pourraient être examinées, par exemple:

- le renforcement de la disponibilité de travailleurs qualifiés (par ex. encouragement à la formation);

⁹⁶ ARMIN MARTI, PASCAL BÜHLER, ROLF RÖLLIN, Umsetzung der OECD-Mindestbesteuerung in der Schweiz, Expert Focus 2022, p. 129

⁹⁷ Pour des facteurs sélectionnés, voir l'étude «Steuerliche Förderung von F&E in der Schweiz» de novembre 2021, p. 27

- des mesures dans le domaine de l'imposition des personnes physiques (soutiennent le point susmentionné).

5.3 Remarques sur la possibilité de mise en œuvre dans la structure fédérale suisse

Les cantons ont des possibilités, des intentions et des besoins différents en ce qui concerne l'éventuelle mise en œuvre de mesures d'encouragement des activités de R&D et, de manière générale, de promotion de l'attrait de la place économique. Le fait que les cantons et les entreprises qui y sont établies ne soient pas concernés de la même façon par l'impôt minimal le montre. Si l'on suppose que les cantons entendent prendre des mesures favorables aux entreprises, différents instruments sont nécessaires pour obtenir un effet de compensation pour les entreprises concernées. Partant, les cantons devraient avoir la plus grande marge de manœuvre possible. Ils devraient pouvoir eux-mêmes décider d'introduire ou non une mesure déterminée et être à même de définir les paramètres pertinents (par ex. taux de l'encouragement, échelonnement et plafond d'un crédit d'impôt pour la R&D) (éventuellement de façon continue en fonction des recettes supplémentaires de l'impôt complémentaire disponibles). Il faut en outre examiner la mesure dans laquelle une marge de manœuvre peut être accordée, de cas en cas (en particulier en ce qui concerne le montant concret de l'encouragement), à l'autorité de décision dans l'application d'une mesure (afin que l'importance économique particulière des entreprises et des projets d'investissement soit prise en considération), lorsque les règles sont plutôt générales et formulées de façon ouverte.

Par ailleurs, il faut tenir compte de l'aspect temporel, en particulier pour les procédures législatives (à l'échelon cantonal et, éventuellement, à l'échelon fédéral). À cet égard, les mesures pouvant être rapidement mises en œuvre devraient être préférées, afin de donner aux entreprises concernées par l'impôt minimal dès 2023 ou 2024 et qui verront leur charge fiscale augmenter, de la sécurité juridique au sujet des allègements (compensations) et de leurs modalités. Par conséquent, il serait judicieux de se fonder sur les structures existantes, par exemple, sur les lois sur le développement de l'économie qui existent dans quelques cantons⁹⁸. À cet égard, il est notamment important que le projet d'une entreprise ait une importance économique pour le canton. Il faudrait analyser la possibilité d'étendre l'application de ces lois et la façon de le faire (y c. une interprétation large de l'importance économique, qui n'englobe pas seulement le maintien d'emplois existants ou la création de nouveaux emplois, mais aussi les fournisseurs, le savoir-faire, etc., éventuellement aussi hors du canton s'il existe une collaboration intercantonale), en tenant compte en principe également du droit en matière d'aides de l'État (de l'UE) et des règles de l'OMC. Il serait ici possible de s'appuyer sur les lignes directrices de la Commission européenne sur les aides d'État à finalité régionale⁹⁹.

⁹⁸ Par exemple, Gesetz über die Förderung der Wirtschaft (Wirtschaftsförderungsgesetz, WFG) du 26 avril 1981 du canton d'Appenzell Rhodes-Intérieures, Gesetz über die Förderung der Wirtschaft (Wirtschaftsförderungsgesetz, WFG) du 20 octobre 1999 du canton de Nidwald, Wirtschaftsförderungsgesetz du 23 novembre 1998 du canton de Schaffhouse

⁹⁹ Communication de la Commission Lignes directrices concernant les aides d'État à finalité régionale (2021/C 153/01), consulté le 29 mars 2022, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=CELEX%3A52021XC0429%2801%29>

5.4 Interaction entre les différentes mesures

La patent box et la déduction supplémentaire R&D existante pourraient encore être appliquées pour réduire la charge fiscale (TEI) jusqu'à 15 %. Pour d'autres allègements, il faudrait se fonder sur des crédits d'impôt (qualifiés) ou des subventions, qui pourraient éventuellement se cumuler.

Il ne serait pas indispensable qu'il y ait un lien direct entre le crédit d'impôt remboursable qualifié et une déduction supplémentaire (en particulier pour la R&D) et il serait possible de les octroyer pour des activités différentes et selon des bases de calcul distinctes. Ces instruments peuvent être appliqués alternativement ou cumulativement, en particulier lorsque l'impôt n'est pas inférieur à l'imposition minimale (voir chap. 5.1 ci-dessus).

6 Conclusions

Pour les entreprises concernées par l'impôt minimal, l'effet des instruments d'incitation fiscale à la R&D existants est limité et, dans certains cas, il est même totalement supprimé, car les avantages fiscaux obtenus ont aussi pour conséquence d'abaisser le TEI établi selon les règles GloBE. Les entreprises qui ont beaucoup de substance en Suisse et qui, grâce à l'exclusion basée sur la substance, doivent appliquer le taux de l'impôt complémentaire à un bénéficiaire excédentaire faible pourraient continuer à tirer avantage de la patent box et de la déduction supplémentaire, bien que dans une mesure moindre.

Selon les règles GloBE, seuls les crédits d'impôt remboursables qualifiés et les subventions aux entreprises n'ont pas d'importance ou n'ont pas une grande importance pour le calcul du TEI et, partant, pour celui de l'impôt complémentaire dû. Dans quelques pays, qui, tels la France, l'Irlande, le Royaume-Uni, l'Italie et l'Autriche, connaissent un système de crédits d'impôt pouvant être assimilés à crédits d'impôt remboursables qualifiés, l'introduction de l'impôt minimal exercera une faible pression sur les mesures incitatives existantes. Dans de nombreux États de l'UE, l'encouragement financier direct de projets dans le domaine de l'innovation et de l'environnement, par exemple, revêt une plus grande importance qu'en Suisse. À Singapour, un pays qui, à l'instar de la Suisse, connaît actuellement une déduction supplémentaire mais pas un crédit d'impôt, l'introduction d'un crédit d'impôt remboursable qualifié et l'extension de l'encouragement financier direct de projets dans différents domaines font l'objet de discussions. Cependant, dans l'ensemble, les différents pays n'ont pas encore pris de décisions quant à l'adaptation des encouragements à la lumière de l'imposition minimale mondiale.

En résumé, on peut constater que les crédits d'impôt remboursables et les subventions directes sont des instruments de promotion de la place économique qui prendront de l'importance (au moins dans les États ayant des impôts généralement bas), parce que les crédits d'impôt non qualifiés ou les déductions supplémentaires perdront beaucoup de leur effet pour les entreprises soumises aux règles de l'imposition minimale.

Annexe I: profils des pays

Pour les profils concernant l'Allemagne, la France, l'Italie, les Pays-Bas, l'Autriche, Singapour, le Royaume-Uni et les États-Unis, nous renvoyons à l'annexe I de l'étude de KPMG «Steuerliche Förderung von F&E in der Schweiz» de novembre 2021.

La France a introduit récemment un Crédit d'impôt Collaboration de recherche¹⁰⁰.

L'Italie a supprimé, dès l'année fiscale 2021, l'ancienne patent box et elle a introduit une «new patent box», qui prévoit une déduction supplémentaire unique pour les coûts afférents à un brevet¹⁰¹.

Irlande

1 Vue d'ensemble

Le taux normal de l'impôt sur le bénéfice est de 12,5 %. Pour l'encouragement de la recherche et du développement, l'Irlande dispose d'un crédit d'impôt R&D, dépendant des charges, qui peut être déduit de l'impôt sur le bénéfice et d'une «knowledge development box» (KDB), qui vise à inciter les entreprises à réaliser des activités innovantes en Irlande par l'abaissement du taux de l'impôt sur le bénéfice pour des bénéfices éligibles issus de l'exploitation de certains droits de propriété intellectuelle (IP).

2 Encouragement portant sur les intrants

2.1 Crédit d'impôt pour la recherche et le développement

Pour les grandes entreprises, le taux du crédit d'impôt R&D s'élève à 25 % des charges de R&D éligibles et il est possible de le faire valoir en plus de la déduction normale des dépenses de R&D pour l'impôt sur le bénéfice, ce qui entraîne un avantage fiscal de 37,5 % (à savoir effet de 12,5 % de la déduction sur le bénéfice imposable plus 25 % de crédit d'impôt R&D). Le crédit d'impôt est octroyé au niveau du groupe et il peut être demandé par des entreprises assujetties en Irlande qui ont des activités de R&D dans l'Espace économique européen (EEE) ou au Royaume-Uni. Il est possible de faire valoir le crédit d'impôt pour des charges qui entrent en ligne de compte en Irlande pour une déduction sur le bénéfice imposable ou qui entreraient en ligne de compte si elles n'avaient pas été activées au titre d'actifs incorporels à des fins comptables.

¹⁰⁰ Voir <https://www.enseignementsup-recherche.gouv.fr/fr/cic-o-credit-d-impot-collaboration-de-recherche-84260#:~:text=La%20Loi%20de%20finances%202022,de%20diffusion%20de%20la%20connaissance,consulté le 30 mai 2022.>

¹⁰¹ Voir https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/4169786/Provvisoria_Patent_box_prot_48243.15-02-2022.pdf/8cf9c78c-fea6-a41c-a909-2456f773ea38,consulté le 30 mai 2022.

2.2 Définition de la R&D

Pour le crédit d'impôt R&D, est réputée R&D toute activité par laquelle l'entreprise (ou le groupe) vise un progrès scientifique / technique dans un domaine reconnu de la science / de la technique (par ex. sciences naturelles, ingénierie et technique, sciences médicales et sciences agronomiques) impliquant la résolution d'une incertitude technique ou scientifique qui soit de nature systématique ou expérimentale ou repose sur des enquêtes et qui comporte de la recherche fondamentale, de la recherche appliquée ou un développement expérimental. Le crédit d'impôt est octroyé sur la base du groupe et il peut être sollicité par les entreprises qui sont assujetties en Irlande et qui réalisent des activités de R&D dans l'Espace économique européen (EEE) ou au Royaume-Uni.

On peut dire, en résumé, que les activités de R&D éligibles doivent répondre aux cinq critères du manuel de Frascati 2015.

Pour avoir droit au crédit d'impôt R&D, l'entreprise doit remplir les conditions citées dans la section 766 du «Taxes Consolidation Act» de 1997:

- l'entreprise doit être assujettie à l'impôt sur bénéfice en Irlande;
- les grandes entreprises doivent exercer une activité commerciale (il est possible de faire valoir les charges de R&D antérieures au début de l'activité commerciale dès le commencement de celle-ci);
- les dépenses de R&D de l'entreprise doivent entièrement et exclusivement résulter de la réalisation d'activités de R&D éligibles;
- les activités de R&D doivent être exercées par des employés de l'entreprise;
- les activités de R&D doivent être effectuées dans un État membre de l'EEE ou au Royaume-Uni, comme fixé dans la législation.
- les dépenses de R&D effectuées sont des dépenses fiscalement déductibles dans le cadre de l'activité exercée par l'entreprise;
- des possibilités d'amortissement doivent être disponibles pour les biens d'investissement pour lesquels des dépenses à des fins de R&D sont effectuées.

2.3 Charges de R&D éligibles

- Font partie des dépenses éligibles les charges qui sont déductibles dans le calcul de l'impôt sur le bénéfice (par ex. salaires, matériaux consommés et certains frais généraux).
- Les charges pour les activités de R&D qui ont été sous-traitées à un tiers ou à un organisme externe peuvent être comprises, avec certaines restrictions, dans la demande du crédit d'impôt R&D.
- Les dépenses pour les installations et les machines peuvent être qualifiées de charges de R&D éligibles à la condition qu'il existe des possibilités d'amortissement pour les installations et les machines et que celles-ci soient utilisées pour la réalisation des

activités de R&D. Si elles ne sont pas utilisées entièrement et exclusivement à cette fin, les dépenses doivent être ventilées.

- Les charges afférentes à la construction ou à la rénovation de bâtiments ou d'ouvrages qui sont utilisés pour des activités de R&D éligibles peuvent aussi être qualifiées de charges de R&D éligibles. Le crédit d'impôt peut être octroyé pour des dépenses qui répondent à plusieurs conditions: (1) les activités de R&D réalisées dans le bâtiment doivent représenter au moins 35 % de toutes les activités réalisées dans celui-ci pour une période de quatre ans; (2) le bâtiment doit être utilisé pour de la R&D pendant une période de dix ans; (3) le bâtiment doit remplir les conditions afin de bénéficier de l'abattement fiscal pour les bâtiments industriels. Il est possible de faire valoir l'entier du crédit d'impôt R&D de 25 % des dépenses concernées l'année au cours de laquelle le bâtiment est utilisé pour la première fois à des fins commerciales.
- Les dépenses qui sont couvertes par des aides financières de l'État, de l'UE ou de l'EEE ne sont pas prises en considération pour le crédit d'impôt.

R&D externalisé

Les charges afférentes à des activités de R&D sous-traitées à un tiers ou à un organisme externe peuvent être incluses dans la demande du crédit d'impôt R&D si certaines règles sont respectées:

- Le paiement au tiers ou à l'organisme externe est plafonné à 15 % des dépenses totales de R&D de l'entreprise ou à 100 000 euros, le montant le plus élevé étant déterminant.
- Le montant total sollicité ne peut excéder les charges éligibles que l'entreprise a engagées elle-même pendant la période concernée.
- L'entreprise doit informer par écrit le tiers mandaté qu'il ne peut lui-même prétendre à un crédit d'impôt pour les travaux dont il a été chargé.

3 Encouragement portant sur les extrants

3.1 «Knowledge Development Box»

La «knowledge development Box » (KDB) vise à inciter les entreprises à réaliser des activités innovantes en Irlande en prévoyant un taux effectif de l'impôt sur le bénéfice de 6,25 % pour des bénéfices éligibles provenant de l'exploitation de certains droits de propriété intellectuelle (IP).

3.2 Types de droits de propriété intellectuelle éligibles

Les droits de propriété intellectuelle doivent être le résultat d'activités de R&D au sens des prescriptions sur les crédits d'impôt R&D. Ils sont limités:

- à certaines inventions brevetées et à des logiciels protégés par le droit d'auteur;
- aux droits d'obtention végétale ainsi qu'aux certificats complémentaires de protection pour les médicaments et pour les produits phytopharmaceutiques.

La KDB ne peut pas être utilisée pour des droits de propriété intellectuelle en relation avec le marketing, tels que des marques de fabrique, des marques et des droits à l'image.

Pour les petites et moyennes entreprises (définies à cette fin comme des entreprises dont les recettes annuelles issues de droits de propriété intellectuelle n'excèdent pas 7,5 millions d'euros, qui emploient moins de 250 collaborateurs et dont le chiffre d'affaires est inférieur à 50 millions d'euros ou le total du bilan inférieur à 43 millions d'euros), les droits de propriété intellectuelle sont définis de façon plus large: en effet, en font partie également les inventions qui sont réputées nouvelles, non-évidentes et utiles. En d'autres termes, la propriété intellectuelle doit être brevetable mais il n'est pas requis qu'elle soit brevetée.

3.3 Revenus des droits de propriété intellectuelle éligibles

Pour bénéficier du taux d'impôt de la KDB, il faut que les revenus issus des droits de propriété intellectuelle reviennent à la même entité que celle qui a effectué les activités de R&D à l'origine des droits en question.

Les contribuables sont tenus de prouver et de documenter les charges engagées, les revenus issus des droits de propriété intellectuelle et les activités entreprises pour créer ces droits.

La KDB suit l'approche nexus modifiée approuvée par l'OCDE. Cette approche établit un lien entre les allègements fiscaux KDB et la part des charges de R&D éligibles engendrées pour l'entreprise en Irlande en pourcentage des charges totales du groupe. Dit simplement, plus la part des charges de R&D est élevée dans l'entité irlandaise, plus grande est la part des revenus qui entrent en ligne de compte pour le taux d'impôt KDB.

4 Autres avantages fiscaux pour la R&D

4.1 «Employee Reward Mechanism»

Les collaborateurs occupant des postes clés qui ont activement concouru aux activités de R&D peuvent profiter d'un système de rémunération leur permettant de toucher une partie de leur salaire en franchise d'impôt.

4.2 Allègement pour les actifs incorporels

Il existe des allègements fiscaux applicables aux dépenses d'investissement des entreprises pour un large spectre d'actifs incorporels. L'éventail des actifs qui entrent en ligne de compte pour un allègement fiscal est très étendu et comprend par exemple des dénominations commerciales, des marques, du savoir-faire, des titres de publication, des droits d'auteur et la survalueur imputable directement à ces actifs incorporels. Ainsi, les entreprises irlandaises ont la possibilité d'acquérir la propriété d'actifs incorporels mondiaux à partir de l'Irlande et de les administrer.

Le fonctionnement est le suivant:

- Les entreprises qui exercent une activité commerciale peuvent demander un amortissement fiscal des coûts de capitaux afférents à l'acquisition ou au développement d'actifs économiques incorporels spécifiés («specified intangible assets» [SIA]). Il est possible de procéder à un amortissement fiscal concordant avec l'amortissement comptable d'un actif incorporel qui a été amorti ou déprécié à des fins comptables. Une entreprise peut amortir fiscalement sur une période de 15 ans un SIA qui n'est pas amorti à des fins comptables ou qui a une longue durée de vie. Le remboursement de l'avantage fiscal octroyé en lien avec un SIA qui a été conservé plus de dix ans n'est pas requis à l'occasion de l'aliénation, à moins que l'actif en question ne soit vendu à une entreprise liée à la société qui souhaiterait faire valoir des avantages fiscaux.
- Un allègement est possible si le SIA est acquis par un tiers. Cet allègement peut s'appliquer à une filiale irlandaise qui acquiert un actif incorporel auprès de sa société-mère étrangère pour autant que le prix en soit fixé selon le principe de pleine concurrence. Il s'applique également à l'acquisition par des parties irlandaises liées, bien que, dans de tels cas, des conditions supplémentaires puissent s'appliquer.
- En ce qui concerne le développement interne à l'entreprise, les dépenses afférentes aux recettes étaient certes, de manière générale, fiscalement déductibles, mais il aurait cependant été difficile d'obtenir, avant l'introduction de la nouvelle disposition, une déduction pour des dépenses d'investissement.
- Les dépenses d'investissement qu'une entreprise consacre au développement interne des SIA devraient être également fiscalement déductibles. Cependant, il y a ici des restrictions, la plus importante étant que l'allègement fiscal pour l'abattement sur le capital et pour certaines charges d'intérêt (servant par ex. au financement de l'acquisition d'un actif incorporel) est limité à 80 % du revenu annuel correspondant avant abattement sur le capital et avant intérêts.

4.3 Subventions financées par l'État

- Subventions à l'innovation et à la formation financées par l'État (par ex. par Enterprise Ireland pour les entreprises nationales et par l'Investment Development Agency [IDA] pour les entreprises internationales).
- Le «R&D fund» (d'Enterprise Ireland).
- Les subventions financées par l'UE (par ex. Horizon Europe).
- «L'Innovation Voucher Initiative» (d'Enterprise Ireland et d'Invest Northern Ireland).
- le «Disruptive Technologies Innovation Fund» du «Department of Business, Enterprise and Innovation».

Annexe II: Example – Investment incentives Netherlands and EU

Jurisdiction	Sort of incentive	Incentive name	Description
Netherlands	Tax incentive	Environmental investment deduction	Tax deduction on investments in environmentally friendly operating assets
Netherlands	Tax incentive	VAMIL	Accelerated depreciation for tax purposes on environmentally friendly assets
Netherlands	Tax incentive	Energy investment deduction	Tax deduction on investments in energy-efficient operating assets
Netherlands	Tax Incentive	R&D Tax credit (WBSO)	Remittance reduction on payroll taxes
Netherlands	Tax incentive	Innovation box	Reduced effective tax rate for profit from innovative technology and software
Netherlands	Tax incentive	Small scale investment deduction	CIT credit for investments in operating assets
Netherlands	Tax incentive	Reinvestment reserve	Deferral of tax upon sale of assets and direct reinvestment
Netherlands	Subsidy/Grant	SNN – Investment program futureproof industry	Grant for investments in the province of Groningen
Netherlands	Subsidy/Grant	The Investment Subsidy for Renewable Energy (ISDE)	Grant for investment in renewable energy
Netherlands	Subsidy/Grant	Stimulation of sustainable energy production and climate transition subsidy (SDE ++)	Grant for investment in renewable energy (e.g. solar)
Netherlands	Subsidy/Grant	Subsidy for Accelerated climate investments (VEKI)	Grant for large climate investments in industry
Netherlands	Subsidy/Grant	Grant for large demonstration projects (DEI+)	Grant for investments in demonstration or pilot facility
Netherlands	Subsidy/Grant	Renewable Energy Transition (HER+)	Grant for innovative projects to reduce CO2 emissions by 2030
Netherlands	Subsidy/Grant	Mission driven research, development and innovation subsidy (MOOI)	Grant for large innovative cooperation projects in the Netherlands
Netherlands	Subsidy/Grant	TSE Industry studies	Grant for feasibility or environmental studies in industry
Netherlands	Subsidy/Grant	TSE Industry R&D tender	Grant for R&D cooperation projects in industry
EU	Subsidy/Grant	EFRD – INTERREG	Grant for cross border cooperation (R&D) projects
EU	Subsidy/Grant	EFRD – National operational programs	Grant for Dutch regional cooperation (R&D) projects
EU	Subsidy/Grant	Horizon Europe	Grant for EU fundamental R&D cooperation projects