

# TAXeNEWS

## Réforme de l'imposition des entreprises III – 4.10.2013

### La solution de patent box du Royaume-Uni – un modèle pour la Suisse?

La quatrième édition des TAXeNEWS du 13 juin 2013 portait sur une solution de licence box suisse. Dans cette perspective, les systèmes de licence box de Belgique, du Liechtenstein, du Luxembourg, du canton de Nidwald et des Pays-Bas ont fait l'objet d'une comparaison.

Depuis le 1er avril 2013, le Royaume-Uni dispose également d'une patent box élaborée, souvent citée, qui avantage les revenus des droits de propriété intellectuelle d'une imposition de 10%.

Cette édition des TAXeNEWS éclaire les points principaux de la solution de patent box britannique et les possibilités d'adaptation à la Suisse.

### 1. Fonctions de la patent box du Royaume-Uni

#### 1.1 Conditions

Une entreprise entre dans le champ d'application de la patent box du Royaume-Uni :

1. si elle est propriétaire de droits de propriété intellectuelle (droits de PI) ou détenteur exclusif de licence de tels droits ; et
2. elle a contribué à leur existence avec des activités de développement propres.

Si un membre du groupe réalise les activités de développement, l'entreprise recourant à la patent box doit au moins gérer ou exploiter les droits de PI activement.

#### 1.2 Détention de droits de propriété intellectuelle qualifiés

Les droits de PI se qualifiant pour la patent box comprennent les brevets, les certificats complémentaires de protection, certaines autorisations de commercialisation de médicaments et les certificats d'obtention végétale, mais pas les marques.

Une entreprise est considérée propriétaire d'un droit de PI si elle est enregistrée comme détenteur du brevet. Il en va de même dans le cas d'une licence exclusive pour au moins un pays qui confère un droit autonome à une

plainte pour violation ou à la part principale de dommages et intérêts.

De plus, les règles de patent box incluent des dispositions qui permettent aux entreprises de remplir la condition d'activités adéquates de développement à travers des coopérations, des joint-ventures ou des contrats de cost-sharing. Les droits de PI qualifiants peuvent être alors détenus en commun par les entreprises participantes. Dans ces cas-là il n'est pas nécessaire qu'une seule entreprise détienne les droits de PI ou une licence exclusive.

#### 1.3 Activités propres de développement

La condition d'activités propres de développement est définie de façon large et comprend :

1. Le développement ou la « participation significative » au développement d'une invention brevetée ; ou
2. La « contribution significative » au développement d'une invention brevetée, d'un produit ou d'un processus.

La « contribution significative » comprend tant les propositions que les travaux pour évaluer et augmenter les chances de réalisation ou d'utilisation d'une idée. Le caractère significatif d'une contribution à une invention est mesuré parmi les parties qui contribuent à cette idée en relation des coûts, du temps, des efforts, de l'utilité et de l'impact.

De ce fait, l'exigence d'activités de développement significatives peut être remplie la plupart du temps dans la pratique. Les activités de développement significatives peuvent être également exercées sur mandat de membres du groupe domiciliés hors du Royaume-Uni. Il s'agit dans ce cas de documenter auprès des autorités fiscales britanniques les activités de développement réalisées par les membres étrangers du groupe.

Si l'exigence de développement par un membre du groupe est remplie, l'entreprise qui détient les droits de PI est tenue de remplir une autre condition : l'administration active ou l'exploitation active.

Cette exigence signifie qu'une société britannique recourant au régime de la patent box contribue de façon déterminante à administrer les droits de PI. L'activité d'administration inclut les décisions sur l'étendue de la protection des droits, l'octroi de licences ou la recherche d'autres domaines d'application des biens immatériels.

Qu'une telle contribution soit « déterminante » ou non dépend de la manière dont les ressources existantes, l'étendue des compétences dans le domaine de la propriété intellectuelle et la portée des décisions sont réparties entre la société sous le régime de la patent box britannique et les autres sociétés du groupe. Il n'est pas nécessaire que la société sous le régime de la patent box prenne en tout temps l'ensemble des décisions relatives à l'administration des biens immatériels. Cependant, l'entreprise doit être engagée activement dans les projets et en assumer la responsabilité.

#### 1.4 Catégories de revenus

Si les conditions précitées sont remplies, la patent box britannique s'applique aux cinq catégories de revenus suivantes :

1. Revenus de la vente de produits contenant ou utilisant au moins une invention brevetée (« embedded income »). Cela comprend également les revenus de vente de pièces de rechange;
2. Redevances de licence;
3. Gains sur la vente de droits de PI;
4. Dommages et intérêts lors de violation de droits de PI; et
5. Autres revenus.

Les redevances fictives de licence (« notional royalties ») provenant de revenus de biens immatériels qui émanent principalement de l'utilisation de propres brevets dans le processus de fabrication et de la vente des produits brevetés ou des services fournis, peuvent être incluses sous certaines conditions dans le champ d'application de la patent box britannique.

#### 1.5 Calcul du bénéfice privilégié de la patent box

##### Calcul du bénéfice

Le calcul du bénéfice peut être résumé de façon simplifiée selon l'exemple suivant :

	Revenus de brevet	Autres revenus	Total
<b>1<sup>re</sup> étape: « profit split »</b>			
Recettes	1'050	450	1'500
Dépenses imputables	-840	-360	-1'200
Bénéfice	210	90	300
<b>2<sup>e</sup> étape: déduction « routine return »</b>			
	-30		
<b>3<sup>e</sup> étape: déduction « marketing asset return »</b>			
	-32		
Bénéfice de la patent box	148		
Déduction fiscale (148 x ((23-10)/23))			-84
Bénéfice imposable			216
Charge fiscale effective			50
Économie fiscale			19

**1<sup>re</sup> étape :** L'ensemble des revenus de l'entreprise sont répartis entre revenus de brevets et autres revenus (p. ex. revenus financiers ou revenus de produits non brevetés). Les coûts imputables sont pris en compte dans la proportion correspondante ( $1050/1500 = 70\%$ ). L'entreprise peut aussi opter pour une comptabilité par secteur (« streaming ») ou être tenue à le faire dans certains cas.

**2<sup>e</sup> étape :** Un « routine return » de 10% est déduit sur les dépenses internes, génératrices de valeur et associées aux revenus des brevets. Les dépenses concernées par le « routine return » sont définies dans la loi et comprennent notamment les salaires, les bâtiments ou les machines. Les dépenses de recherche et développement ainsi que les coûts pour les matériaux et certains services sont en revanche exclus.

Dans l'exemple, les dépenses concernées par le « routine return » se montent à 300.

**3<sup>e</sup> étape :** La dernière étape pour calculer le bénéfice consiste à déduire un « marketing asset return » pour les actifs tels que les marques. Ce montant est calculé par l'entreprise sur la base d'une licence fictive de marque déterminée selon les directives OCDE sur les prix de transfert.

Dans l'exemple, le « marketing asset return » se monte à 3% des revenus des brevets.

Le fait qu'en présence d'une seule invention brevetée le bénéfice total d'un produit est attribué à la patent box rend cette mesure fiscale relativement étendue dans son

application. On peut noter les principes suivants dans ce contexte :

1. Un élément peut entrer dans le champ d'application de la patent box, même s'il n'est pas protégé par un brevet. Cet élément doit toutefois contenir un autre élément protégé par un brevet et doit être vendu ensemble avec l'élément protégé à un prix déterminé en tant qu'unité. Une imprimante non protégée par un brevet entre p. ex. dans le champ d'application de la patent box si elle contient des cartouches brevetées et développées spécialement et si l'imprimante est vendue avec les cartouches en tant qu'unité.
2. Des éléments qui ne sont pas protégés par un brevet mais qui ont été conçus pour être intégrés à des éléments protégés par un brevet, peuvent entrer dans le champ d'application de la patent box. P. ex. les cartouches d'impression vendues séparément peuvent entrer dans le champ d'application de la patent box si elles ont été développées exclusivement ou en partie pour une imprimante contenant des inventions brevetées. Ainsi les pièces de rechange se qualifient pour la patent box, même si elles ne sont pas protégées par un brevet, mais font partie d'une unité qui contient une invention brevetée.

### 1.6 Calcul de la déduction fiscale

Les calculs aboutissent à un bénéfice (ou à une perte) de la patent box, qui sert de base pour déterminer la déduction fiscale. Cela conduit à une réduction de l'impôt à hauteur de la différence entre le taux normal d'imposition d'actuellement 23% et 10% (soit 13%).

Comme alternative au calcul du « marketing asset return », les petites entreprises peuvent opter sous certaines conditions pour une procédure simplifiée (« small claims treatment »). Le bénéfice de la patent box se mesure alors comme la plus petite des valeurs suivantes : (1) 75% du bénéfice déduit du « routine return » ou (2) GBP 1 million.<sup>1</sup>

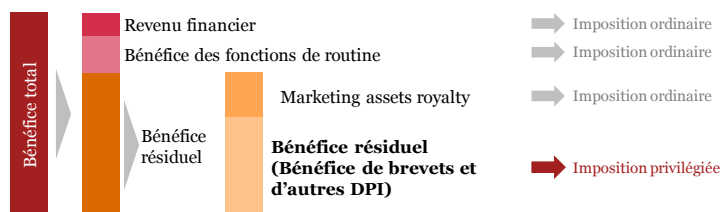
### 2. Conclusion intermédiaire

Le calcul indirect du bénéfice privilégié de droits immatériels est particulier au mécanisme de la patent box britannique. Si une société détient un brevet ou une licence exclusive pour un brevet et si les autres conditions d'activités sont remplies, de facto l'ensemble de la création de valeur issue de biens immatériels, qu'ils soient protégés ou non (à l'exception d'une licence fictive de marque) entre dans le champ d'influence de la patent box. Toutefois, le supplément de coûts de 10% sur les coûts de routine pour calculer le « routine return » est relativement élevé. Pour les entreprises dans des branches avec une marge totale relativement faible,

<sup>1</sup> Si plus d'une société du groupe opte pour la patent box, le montant de GBP 1 million est divisé par le nombre d'entreprises associées qui ont opté pour la patent box, plus 1.

le bénéfice résiduel et donc le privilège de patent box exercent peu d'effet. En revanche, le privilège de l'activité commerciale dans les segments à marges élevées, où le bénéfice résiduel est plus important, est d'autant plus efficace.

La solution indirecte pour déterminer le bénéfice résiduel pertinent pour le privilège de la patent box est illustré dans le graphique suivant :



### 3. Adéquation de la patent box britannique pour la Suisse

Dans la conception d'une solution de licence box nationale, il y a de nombreux paramètres, dont certains revêtent une importance particulière. En font partie en particulier le catalogue des droits de PI qualifiants, la prise en compte de droits de PI développés ou achetés en nom propre ou la possibilité d'un usage propre de droits de PI et donc l'intégration de composantes liées aux biens immatériels dans le prix de vente et l'établissement de redevances fictives de licence.

Au contraire de la plupart des autres solutions de licence box, la patent box britannique se distingue par le fait que dans le calcul de la base d'imposition, sous certaines conditions des revenus peuvent être inclus sans qu'ils ne puissent être considérés comme relevant de droits de PI qualifiés. Le revenu complet de la vente d'un véhicule automobile peut ainsi tomber sous le coup de la patent box si seul le système d'airbag est protégé par un brevet, par exemple. De même, le produit de la vente d'une imprimante peut entrer dans le champ d'application de la patent box même si seules les cartouches interchangeables sont brevetées. Avec une telle conception, il est évident qu'une plus grande partie du bénéfice réalisé peut être attribuée à une imposition privilégiée.

Les règles de la patent box britannique exigent de prendre en compte le bénéfice sur les fonctions de routine ainsi qu'un « marketing asset return ». Cette solution indirecte pour déterminer le bénéfice privilégié de la patent box est intéressante en particulier pour les entreprises à marges élevées.

La conception du catalogue de droits de PI qualifiés est d'une importance capitale. La prise en compte élargie de brevets, d'échantillons d'utilisation, de marques, de designs, de topographies, de softwares, de bases de données techniques ou scientifiques ou de know-how peut rendre beaucoup plus attractive une solution de

licence box suisse en comparaison à son équivalent du Royaume-Uni. De plus, les certificats supplémentaires de protection, certaines autorisations de médicaments ou les certificats d'obtention végétale pourraient être inclus dans le catalogue de droits protégés. Un nombre élevé d'entreprises innovantes pourraient ainsi entrer dans le champ d'application d'une solution suisse de licence box.

En considération des développements internationaux et de l'acceptation internationale, il est important de déterminer dans quelle mesure une licence box suisse, comme celle du Royaume-Uni, devrait poser des exigences spécifiques quant à la substance en personnel relative au développement propre et à la propriété des droits de PI. La nécessité d'une justification d'une substance adéquate pour l'exploitation de droits de PI découle en principe déjà des directives de l'OCDE sur les prix de transfert. La formulation de conditions de substance spécifiques devrait néanmoins s'avérer nécessaire au vu des travaux en cours de l'OCDE sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS).

#### **4. Perspectives**

Comme une conception unique de règles de licence box n'existe pas au niveau international, la Suisse serait bien inspirée de trouver la combinaison optimale des facteurs pertinents en consonance avec ses objectifs. La solution de patent box britannique offre des idées intéressantes.

Des améliorations d'un point de vue suisse pourraient inclure la justification d'un « routine return » moins élevé et l'élargissement du catalogue de droits de PI qualifiés. La licence box suisse pourrait ainsi s'ouvrir à un nombre plus élevé de secteurs et d'activités commerciales, indépendamment du fait que les droits de PI soient inclus dans les produits de vente, sous licence ou

engagés dans les processus internes ou les services fournis.

Cette édition des TAXeNEWS est la cinquième d'une série thématique différents aspects de la RIE III.

---

#### **Contact**

**Andreas Staubli**

+41 58 792 44 72  
andreas.staubli@ch.pwc.com

**Armin Marti**

+41 58 792 43 43  
armin.marti@ch.pwc.com

**Daniel Gremaud**

+41 58 792 81 23  
daniel.gremaud@ch.pwc.com

**Benjamin Koch**

+41 58 792 68 69  
benjamin.koch@ch.pwc.com

**Remo Küttel**

+41 58 792 68 69  
remo.kuettel@ch.pwc.com

**Laurenz Schneider**

+41 58 792 59 38  
laurenz.schneider@ch.pwc.com

**Marco Felder**

+41 58 792 44 18  
marco.felder@ch.pwc.com