Avis de droit

La super-déduction suisse pour la recherche et le développement à la lumière des évolutions internationales récentes

Analyse et propositions d'adaptation

Prof. Dr. Robert J. Danon
Professeur ordinaire de droit fiscal
Directeur, Centre de politique fiscale
Université de Lausanne

Prof. Dr. Pascal Hinny
Professeur ordinaire de droit fiscal
Université de Fribourg

14 septembre 2026

Table des matières

PREMIERE PARTIE : QUESTIONS LIMINAIRES ET RESUME DES CONCLUSIONS 5
I Introduction et contexte de l'avis de droit 5
A. De la suppression des statuts fiscaux privilégiés à la RFFA 5
B. L'impôt minimum mondial et son impact sur les incitations fiscales 8
1. Situation initiale 8
2. Le nouveau cadre des *Qualified Tax Incentives* (« QTIs ») 9
C. Les enjeux actuels pour la Suisse 10
II Les questions posées 11
III Résumé des conclusions et propositions de réforme 12
A. Mesures en faveur de la R&D 12
1. Conclusions 12
a. La super-déduction R&D suisse est trop restrictive 12
b. L'articulation entre la patent box et la super-déduction doit être revue 13
c. La marge de manœuvre conférée par le cadre QTI est sous-utilisée 13
2. Propositions de réforme 15
a. Bases constitutionnelles et principes directeurs 15
b. Réforme de l'art. 25a LHID *de lege lata* et *de lege ferenda* 17
c. Coordination avec le plafond de substance du cadre QTI 18
B. Mesures connexes 21
1. Exonération fiscale temporaire d'entreprise et politique régionale 21
2. Crédit d'impôt unilatéral (« unilateral foreign tax credit ») sur les redevances 22
IV Structure de l'avis de droit 22

DEUXIEME PARTIE : INCITATIONS FISCALES R&D – APERCU DE DROIT COMPARE 23
I Considérations générales 23
II La définition de R&D fiscalement privilégiée 25
III Les dépenses de R&D éligibles 28
IV La possibilité d'utiliser l'incitation R&D dans le temps 30
V Synthèse et comparaison avec l'art. 25a LHID 31

TROISIEME PARTIE : LA CLAUSE SBTI RELATIVE AUX QTIs 35
I Considérations générales 35
II Relation entre la clause SBTI et le droit interne 38
III La clause SBTI et les QTIs en faveur de la R&D 39
A. Le principe : la marge de manœuvre conférée aux États 39
B. Les limites posées par la clause SBTI 40
1. La limitation territoriale de la substance prise en compte 40
2. Le lien entre l'incitation fiscale et les dépenses concernées 40
3. L'incitation fiscale doit être accessible à tous les opérateurs économiques 41
4. Le plafond de substance 42
a. Présentation 42
b. Relation avec la conception d'incitations fiscales R&D en droit interne 45

i. En général 45
ii. La question de la *"sous-utilisation"* du plafond de substance 45
C. Relation entre QTIs et QRTCs/MTTCs 47
IV Illustration de l'ajustement relatifs aux QTIs 48
A. Le principe 48
B. En présence d'une super-déduction R&D 49
1. En général 49
2. La question des pertes 49
V Synthèse et impact du cadre QTI sur l'art. 25a LHID 50

QUATRIEME PARTIE : LE CADRE DE DROIT CONSTITUTIONNEL SUISSE . 52
I Rappel de la situation prévalant avant la mise en œuvre de l'impôt minimum mondial 53
II Impact du cadre QTI et de l'impôt minimum mondial 53

CINQUIÈME PARTIE : L'ARTICLE 25a LHID DE *LEGE LATA* ET DE *LEGE FERENDA* 55
I Introduction et structure de l'analyse 55
II L'art. 25a LHID en droit actuel (*de lege lata*) 57
A. Présentation et analyse détaillée de l'article 25a LHID 58
1. Fonctionnement et mise en œuvre par les cantons 58
2. Activités R&D et d'innovation éligibles 60
a. Généralités 60
b. R&D et innovation au sens de l'art. 25a al. 2 LHID 62
i. Le texte de l'art. 25a al 2 LHID 62
ii. Pertinence des manuels de Frascati et d'Oslo 64
iii. Pratique cantonale actuelle 68
c. Domaines de recherche éligibles 72
d. Personnel qualifié 73
B. Conclusion : pratique cantonale restrictive en matière de super-déduction R&D 74
C. Possibilités d'amélioration *de lege lata* 74
1. Amélioration n° 1 : élargissement du champ d'application de la super-déduction R&D 75
2. Amélioration n° 2 : mise en œuvre complète de l'art. 25a LHID dans tous les cantons 75
III Art. 25a LHID *de lege ferenda* 76
A. Généralités 76
B. Possibilités d'amélioration *de lege ferenda* 77
1. Amélioration n° 3 : précision légale de la notion de « R&D » 77
2. Amélioration n° 4 : augmentation de la super-déduction R&D 78
3. Amélioration n° 5 : extension des dépenses de R&D éligibles 79
4. Amélioration n° 6 : super-déduction R&D obligatoire pour les cantons 80
5. Amélioration n° 7 : modification de la limitation de la réduction fiscale (art. 25b LHID) 80
6. Amélioration n° 8 : prise en compte de l'art. 25a LHID dans la péréquation financière 81
IV Introduction d'une super-déduction R&D au niveau de l'impôt fédéral direct (amélioration n° 9) .. 81
V Coordination avec le plafond de substance du cadre QTI 82

SIXIEME PARTIE : AUTRES MESURES CONNEXES– APERCU NON EXHAUSTIF 85

I Exonération fiscale temporaire d'entreprise et politique régionale 85

II Crédit d'impôt unilatéral (« *unilateral foreign tax credit »)* sur les redevances 87

PREMIERE PARTIE : QUESTIONS LIMINAIRES ET RESUME DES CONCLUSIONS

I Introduction et contexte de l'avis de droit

Le présent avis de droit a été établi à la demande de SwissHoldings, la fédération des groupes industriels et de services en Suisse. A titre liminaire, nous présentons le contexte entourant la préparation de la présente étude

A. De la suppression des statuts fiscaux privilégiés à la RFFA

Comme on le sait, la fiscalité suisse des entreprises a été marquée, ces dernières années, par une importante réforme destinée à assurer la conformité de ses règles avec les standards internationaux, notamment ceux relatifs à la concurrence fiscale dommageable, élaborés dans le cadre du projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (« **BEPS** »). Dans ce contexte, la Suisse a notamment été amenée à abolir les statuts fiscaux cantonaux privilégiés prévus par l'ancien art. 28 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (« **LHID** »)[1]. Pour la Suisse, il s'agissait alors de préserver l'attractivité de sa place économique tout en se conformant aux standards internationaux et en veillant, dans la durée, au maintien des recettes fiscales de la Confédération, des cantons et des communes.

Dans ce contexte, il est rapidement apparu qu'un soutien aux activités de recherche et développement (« **R&D** ») devait être privilégié. Certes, ces activités ne sont pas exercées avec la même intensité selon les entreprises et leurs modèles d'affaires, et leur importance varie également d'un canton à l'autre. Cela étant, il ne fait aucun doute que les activités de R&D revêtent un intérêt public majeur, tant pour l'économie que, plus largement, pour la société suisse dans son ensemble. De plus, aux termes de l'art. 64 de la Constitution fédérale (« **Cst** »), la Confédération se doit d'encourager la recherche scientifique et l'innovation[2]. Aussi, le Conseil fédéral intégra à la troisième réforme de l'imposition des entreprises (« **RIE III** »), puis à la réforme fiscale et au financement de l'AVS (« **RFFA** ») des mesures fiscales en faveur de la R&D. La RFFA, qui entra

1 RS 642.14
2 Art. 64 al. 1 Cst

en vigueur le 1er janvier 2020[3], prévoit en l'occurrence deux incitations fiscales en faveur de la R&D. Comme rappelé ci-dessous, ces deux incitations sont conformes au droit constitutionnel et s'appliquent de manière horizontale à l'ensemble des entreprises exerçant une activité R&D privilégiée, indépendamment de leur forme juridique (personnes morales et contribuables exerçant une activité indépendante)[4].

La première mesure, que les cantons doivent (obligatoire) reprendre dans leur législation fiscale, est un encouragement en aval *(« output incentive »)* de la R&D par le biais d'un régime d'imposition préférentielle des revenus issus de la propriété intellectuelle (« **patent box »**)[5]. D'abord controversés sur le plan international[6], les régimes patent box furent par la suite jugés admissibles pour autant qu'ils soient conçus conformément au standard minimum de l'OCDE en matière de concurrence fiscale dommageable *(« modified nexus approach »)*[7]. Aussi, le régime patent box suisse fut conçu conformément à ce standard international.

La seconde mesure que les cantons peuvent (facultatif) reprendre dans leur législation fiscale et sur laquelle la présente étude se concentre, est un encouragement en amont *(« input incentive »)* de la R&D par le biais d'une super-déduction[8]. Ce type d'incitation fiscale– que l'on retrouve dans une majorité d'États et qui peut également prendre la forme d'un crédit d'impôt – est bien antérieur aux régimes patent box et n'a jamais donné à aucune controverse sur le plan international. Du reste, les incitations fiscales en amont en faveur de la R&D n'ont pas été réglementés par les standards internationaux relatifs à la concurrence dommageable, les États conservant ainsi toute liberté dans

---

3 RO 2019 2395 2413 ; FF 2018 2565

4 Voir ci-dessous cinquième partie

5 Art. 24a et 24b LHID

6 Dans leur forme originelle, les régimes patent box furent en effet jugés contraire aux normes de l'OCDE en matière de concurrence fiscale dommageable dès lors qu'ils étaient susceptibles d'entraîner un divorce entre les revenus de la propriété intellectuelle privilégiés et l'activité de R&D effective. C'était notamment le cas lorsque l'activité de R&D effective était exercée par une société affiliée située dans un autre État conformément à un contrat de sous-traitance (« outsourcing »). Aussi, les normes de l'OCDE exigent – au titre de standard minimum international – que l'imposition privilégiée des revenus de la propriété intellectuelle demeure proportionnelle à l'activité de R&D exercée dans l'État (« modified nexus approach »), OECD (2015), Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Le régime patent box suisse se fonde sur cette approche. Sur l'ensemble de ces questions voir R. Danon (2015), Tax Incentives on Research and Development (R&D) (General Report), in: Cahiers de droit fiscal international, 100a, p. 17

7 OECD (2015), Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Pour une présentation de ce régime et de son insertion en droit fiscal suisse, voir notamment R. Danon, La troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III) : une analyse des mesures en faveur de la recherche et du développement (R&D), in: IFF Forum für Steuerrecht 2015, p. 276 ; P. Hinny, Unternehmenssteuerreform (STAF), Praxiskommentar, Zürich 2021, p. 44 et ss

8 Art. 25a LHID

leur conception[9]. Dans le cadre du projet RIE III, présenté en juin 2015, le Conseil fédéral prévoyait initialement de faire pleinement usage de cette marge de manœuvre. Ce projet se bornait en effet pour l'essentiel à limiter l'incitation fiscale aux activités R&D exercées en Suisse et à réglementer son application dans les cas de sous-traitance. Pour le reste, les cantons disposaient d'une pleine marge de manœuvre en ce qui concerne (i) la définition (ii) des activités R&D à privilégier, (ii) des dépenses éligibles et (iii) du taux de la super-réduction[10]. Comme le relevait alors le Conseil fédéral, cette réglementation non contraignante visait à permettre aux cantons d'adapter les modalités de l'encouragement à leurs besoins propres. Dans cette perspective, certains cantons pouvaient opter pour une super-déduction généreuse, axée sur le renforcement de la compétitivité de leur place économique, tandis que d'autres pouvaient privilégier une approche plus limitée[11].

Cela étant, cette conception fut progressivement abandonnée. Tout d'abord, dans le cadre des débats parlementaires relatifs à la RIE, la Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances (« **CDF** ») plaida en faveur d'une approche plus restrictive et encadrée. Elle se prononça notamment en faveur d'une définition harmonisée de la R&D, afin d'éviter une concurrence intercantonale excessive. [12] Le texte finalement soumis au vote fut ainsi modifié afin de conférer au Conseil fédéral la tâche de définit dans les dispositions d'exécution les dépenses de R&D éligibles. Enfin, cette approche restrictive fut encore nettement confirmée et renforcée dans le cadre de la RFFA. Aussi, la réglementation en vigueur depuis le 1er janvier 2020 est triplement restrictive. En premier lieu, le taux de la super-déduction est limitée au plus à 50%[13]. De plus, plusieurs cantons n'ont pas (ou pas fait pleinement) usage de cette possibilité. Ensuite, les dépenses éligibles ne couvrent, sous réserve d'un forfait supplémentaire de 35%, que les frais de personnel directement imputables à la R&D[14]. Aux termes de ce texte, la définition de l'activité R&D privilégiée correspond à celle donnée par l'art. 2 de la loi fédérale du 14 décembre 2012 sur l'encouragement de la recherche et de l'innovation (« **LERI** »)[15]. Cela dit, la Conférence suisse des impôts, dans son analyse du 20 juin 2020 (« **Analyse CSI** »), s'est prononcée en faveur d'une interprétation restrictive

---

9 Voir ci-dessous

10 Art. 25a LHID P CF-RIE III 2015: *« 1 Les cantons peuvent autoriser une déduction des dépenses de recherche et de développement supérieure aux charges justifiées par l'usage commercial. 2 Les dépenses de recherche et de développement sont déductibles dans la mesure où elles ont été consenties en Suisse directement par le contribuable ou indirectement par l'intermédiaire d'un tiers. 3 Si la personne qui confie un mandat de recherche et de développement peut bénéficier de la déduction, le mandataire n'a droit à aucune déduction »*

11 Message RIE III 2015, p. 4644

12 Voir à ce sujet R. Danon, La troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III) : une analyse des mesures en faveur de la recherche et du développement (R&D), in: IFF Forum für Steuerrecht 2015, p. 302

13 Art. 25a al. 1 LHID

14 Art. 25a al. 3 lit. a LHID. Pour les activités de sous-traitance, la super-déduction couvre 80 % des dépenses pour les travaux de recherche et de développement facturés par des tiers.

15 RS 420.1

de la notion de R&D. Enfin, conformément à la règle générale de limitation des avantages fiscaux (« *Entlastungsbegrenzung* »), une perte induite par la super-déduction ne peut être reportée[16]. En raison de ces diverses restrictions, les incitations fiscales suisses en faveur de la R&D sont peu ou modérément attractives en comparaison internationale. On peut même affirmer que certains aspects de la super-déduction suisse ne sont pas en ligne avec les bonnes pratiques internationales de soutien à la R&D. C'est le cas de l'impossibilité de reporter la perte générée par la super-déduction. Certes, la stratégie suivie dans le cadre de la RFFA s'explique par des considérations de maîtrise des recettes fiscales, eu égard notamment au fait que les cantons sont tenus d'appliquer le régime patent box. Comme nous l'exposons ci-dessous, l'attrait de ce dernier régime a toutefois considérablement diminué avec l'entrée en vigueur de l'impôt minimum mondial. A cela s'ajoute enfin que la super-déduction R&D suisse est limitée aux impôts cantonaux et qu'aucune mesure comparable n'est en l'état prévu en ce qui concerne l'impôt fédéral direct.

B. L'impôt minimum mondial et son impact sur les incitations fiscales

1. Situation initiale

A la suite de l'introduction de l'impôt minimum mondial de 15% *(« Global Anti-Base Erosion Model Rules",* ci-après : *« **GloBE** »*[17]*)*, que la Suisse a commencé à appliquer à partir du 1er janvier 2024, la question de l'effectivité des incitations fiscales perdît dans un premier en importance (sous réserve des sociétés situées dans des cantons où la charge fiscale effective est supérieure à 15 %, comme le canton de Zurich). En effet, aux termes des Règles Modèles (« *Model Rules* »)[18] régissant l'impôt minimum, toute incitation fiscale réduisait par principe le montant des impôts pris en compte (« *adjusted covered taxes* ») aux fins du calcul du taux effectif minimum de 15 %. Aussi, pour les groupes d'entreprises multinationales soumis à l'impôt minimum, il en résultait que l'avantage fiscal conféré par une incitation fiscale était susceptible d'être neutralisé, en tout ou en partie, par la perception d'un impôt complémentaire.

Cet impact négatif de l'impôt minimum sur les incitations fiscales conduisît certains États et cantons suisses à privilégier notamment un autre instrument, le « *Qualified Refundable Tax Credit* »

---

16 Art. 25b al. 3 LHID

17 https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/global-minimum-tax/global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.html

18 OCDE (2023), Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – Règles globales anti-érosion de la base d'imposition (Pilier Deux) : Cadre inclusif sur le BEPS, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, https://doi.org/10.1787/9464d0c4-f

(« **QRTC** »). Contrairement aux incitations fiscales, cette mesure – tout comme le « *Marketable Transferable Tax Credit* » (« **MTTC** ») – n'est en effet pas portée en déduction des impôts pris en compte pour le calcul du taux minimum d'imposition (numérateur) mais augmente au contraire le bénéfice GloBE (dénominateur). Cette dernière conséquence découle des règles relatives à la détermination du bénéfice GloBE utilisant les états financiers comme point de départ. L'impact des QRTCs sur le taux d'imposition effectif est donc moindre[19]. Aussi, certains cantons, tels que Zoug, Bâle-Ville et les Grisons, ont décidé d'octroyer des QRTCs, en remplacement ou en complément des mesures prévues par la RFFA[20], singulièrement la super-déduction en faveur de la R&D jusqu'à présent. Le canton de Bâle-Ville, par exemple, a même renoncé totalement à une super-déduction pour la R&D. Dans le cadre de l'impôt minimum de l'OCDE, ce dernier canton a toutefois mis en place des mesures de promotion économique, notamment sous la forme de subventions destinées à couvrir les frais de personnel et les amortissements sur les immobilisations[21] . Cela dit, pour d'autres cantons suisses, le principe de l'octroi d'une subvention n'est toutefois pas idéal, notamment en raison de considérations budgétaires.

2. Le nouveau cadre des *Qualified Tax Incentives* (« QTIs »)

Cela dit, l'accord sur une solution dite juxtaposée (« Side-by-Side package ») qui fut concrétisé par la publication, en janvier 2026, d'une nouvelle orientation administrative ("**Orientation Administrative 2026**") par le Cadre Inclusif BEPS eut pour effet de modifier significativement le traitement des incitations fiscales dans le cadre de l'impôt minimum. Certes, comme on le sait, l'objectif principal de cet accord était de répondre à la demande des États-Unis visant à faire reconnaître leur propre impôt minimum (« Global Intangible Low-Taxed Income » ou « GILTI ») comme étant équivalent à l'impôt minimum mondial. Cet accord permît toutefois également de tenir compte du souhait de certains États de pouvoir continuer à favoriser des investissements et

---

19 Sur ces questions voir notamment V. Chand / K. Romanovska The Impact of Pillar Two on Corporate Tax Incentives and Incentives Post Pillar Two: The Potential Rise of Tax Credits and Subsidies », International Tax Studies (ITAXS), vol. 6 (2023), no 9, 56 p., DOI 10.59403/1tywms8

20 Loi sur la promotion économique du canton **de Bâle-Ville** du 29 juin 2006, SG 910.200 ; ordonnance relative à la loi sur la promotion économique (StaföV) du canton de Bâle-Ville du 24 juin 2025, SG 910.210 ; Loi sur le développement territorial (GSE) du canton **de Zoug** du 28 août 2025, BGS 915.2 ; ordonnance d'application de la loi sur le développement territorial (ordonnance sur le développement territorial ; SEVO) du canton de Zoug du 9 décembre 2025, BGS 915.21 ; Art. 4a de la loi sur la promotion du développement économique dans **les Grisons** (GWE, loi sur le développement économique) du 27 août 2015 (BR 932.100, non encore en vigueur). Par ailleurs, les cantons **de Lucerne** (situation actuelle : votation populaire prévue en septembre 2026) et **de Schaffhouse** (situation actuelle : en suspens au Parlement cantonal de Schaffhouse) sont en train d'introduire certaines mesures de remplacement.

21 Cf. https://www.bs.ch/themen/arbeit-und-steuern/unternehmen/unterstuetzung-von-unternehmen/basler-standortpaket/foerderbereich-innovation (consulté le 20/07/2026).

des activités économiques légitimes sur leur territoire par le biais d'incitations fiscales, sans que les effets de celles-ci ne soient neutralisés par l'impôt minimum.

Ainsi, depuis le 1er janvier 2026, l'Orientation administrative 2026 prévoit un régime de protection (« Substance-based Tax Incentive Safe Harbour », ci-après : « **la clause SBTI** »). En vertu de ce régime, les groupes multinationaux peuvent choisir de traiter certaines incitations fiscales fondées sur les dépenses et la production comme des incitations fiscales qualifiées (« Qualified Tax Incentives », ci-après : « **QTIs** »). Les incitations fiscales traitées comme telles demeurent alors sans effet sur le taux d'imposition effectif minimum de 15% si bien que l'avantage fiscal qu'elles procurent est préservé.

Comme nous le verrons, en raison d'un système de plafond, qui opère comme une limite générale, les États disposent en contrepartie d'une grande marge de manœuvre dans la conception de leurs incitations fiscales. En particulier, les incitations en amont en faveur de la R&D – même conçues de façon très large – sont en règle générale susceptibles d'être qualifiées de QTI. En revanche, un régime patent box, même élaboré de façon conforme aux standards de l'OCDE en matière de concurrence fiscale dommageable, ne peut être qualifié de QTI et partant continue de présenter les désavantages mentionnés ci-dessus du point de vue de l'impôt minimum.

C. Les enjeux actuels pour la Suisse

Pour la Suisse, la situation décrite ci-dessus emporte plusieurs conséquences.

- **En premier lieu,** le droit fiscal suisse évolue actuellement à contre-courant des développements récents de la fiscalité internationale. En effet, le régime de la patent box, qui n'est pas compatible avec le cadre QTI instauré par le Cadre Inclusif sur le BEPS, est obligatoire en droit harmonisé, alors que la super-déduction, qui constitue l'une des principales mesures d'encouragement de R&D et qui est, de surcroît, pleinement compatible avec le cadre QTI, demeure facultative. En outre, aucune incitation comparable n'est prévue au niveau de l'impôt fédéral direct.
- **En second lieu**, sur le plan de la compétitivité internationale, l'écart entre la super-déduction suisse et les mesures d'encouragement comparables mises en œuvre - ou susceptibles de l'être à l'avenir - par d'autres États risque de se creuser davantage. À notre avis, cette évolution est désormais hautement prévisible. Elle s'explique, d'une part, par l'exclusion du régime de la patent box du cadre QTI et, d'autre part, par la très large marge de manœuvre que ce cadre

laisse aux États dans la conception d'incitations fiscales en faveur de la R&D. Il est ainsi très vraisemblable que les États concentrent désormais leurs efforts sur ce type de mesures afin de préserver ou de renforcer leur attractivité fiscale. La limite supérieure fixée par le plafond de substance du cadre QTI offre de surcroît aux Etats, comme nous le verrons, une certaine flexibilité. Dès lors, la tendance déjà observable au niveau international - notamment l'adoption d'une définition plus large des activités de R&D éligibles ainsi que l'extension des catégories de dépenses pouvant bénéficier d'un traitement fiscal préférentiel - devrait, selon toute vraisemblance, encore s'accentuer. Les statistiques publiées par l'OCDE en 2026 confirment du reste que la generosité des incitations en faveur de la R&D tend à s'accroître, Aussi, la super-déduction suisse, dont les paramètres sont étroits continuera selon toute vraisemblance de perdre en compétitivité face à des incitations fiscales plus généreuses et/ou mieux adaptées aux formes nouvelles de la R&D.

II Les questions posées

Compte tenu du contexte rappelé ci-dessus, il nous a été demandé d'examiner les questions suivantes :

- Au vu de (i) l'évolution récente des standards internationaux (régime QTI adopté par le Cadre Inclusif sur le BEPS), (ii) des tendances actuellement suivies par de nombreux Etats et (iii) finalement des exigences posées par le droit constitutionnel suisse, une modification de la pratique administrative relative à l'art. 25a LHID (approche *de lege lata*) et/ou de ce texte lui-même (approche *de lege ferenda*) se justifie-elle et, dans l'affirmative, dans quelle mesure et à quelles conditions ? En particulier, dans le cadre d'une approche *de lege ferenda,* quelles seraient les différentes options à disposition du législateur ?

- Enfin et sans prétendre à l'exhaustivité, quelles seraient les pistes de réflexion connexes (*de lege lata ou de lege ferenda)* qui seraient envisageables dans le contexte de competitivité internationale actuelle.

III Résumé des conclusions et propositions de réforme

Aux termes de cette étude, nous conclusions et propositions de réforme fiscale en ce qui concerne respectivement le soutien aux activités de R&D (A) et d'autres mesures fiscales connexes (B) sont les suivantes :

A. Mesures en faveur de la R&D

1. Conclusions

a. La super-déduction R&D suisse est trop restrictive

Malgré son importance stratégique et le mandat constitutionnel qui découle de l'art. 64 Cst., l'encouragement de la recherche et développement (R&D) par le droit fiscal suisse - en particulier au moyen de la super-déduction prévue à l'art. 25a LHID - demeure relativement limité et soumis, en comparaison internationale, à des conditions trop restrictives.

Le caractère trop restrictif de l'art. 25a LHID tient, en premier lieu, à la définition des activités de R&D ouvrant droit à l'incitation fiscale. De nombreux États retiennent en effet une conception plus large et plus opérationnelle de la R&D, susceptible d'englober certaines activités de soutien directement liées aux travaux de recherche et développement ainsi que, dans certaines circonstances, l'amélioration de procédés ou de produits existants. De même, les critères permettant d'apprécier la nouveauté ou le caractère innovant d'une activité peuvent être définis de manière moins exigeante**.** On observe par ailleurs, au niveau international, une tendance à étendre les incitations fiscales à des activités qui ne relèvent pas strictement de la R&D au sens traditionnel, notamment dans le domaine de l'intelligence artificielle. De même alors que les dépenses éligibles au sens de l'art. 25a LHID se concentrent – sous réserve d'un forfait supplémentaire de 35% - sur les frais de personnel R&D, dans plusieurs États la définition des frais éligibles couvre un éventail plus large de dépenses, par exemple les consommables et matières premières utilisés dans le cadre des expérimentations, certains logiciels spécialisés, les coûts liés aux infrastructures numériques et au *cloud computing*, ainsi que les coûts d'utilisation, d'acquisition ou d'amortissement des équipements, machines et installations mobilisés pour les activités de R&D. A cela s'ajoute le fait que le taux maximum de la super-déduction autorisé par l'art. 25a LHID (50%) est faible : de nombreux pays prévoient en effet des taux nettement plus élevés.

À défaut d'une intervention du législateur, l'écart entre la super-déduction prévue à l'art. 25a LHID et les dispositifs comparables à l'étranger est susceptible de se creuser davantage à l'avenir. Comme le montrent les statistiques de l'OCDE pour 2026 citées dans notre aperçu de droit comparé, la générosité des incitations fiscales en faveur de la R&D tend en effet à augmenter globalement.

Enfin, sur certains aspects, la super-déduction suisse est certes conforme aux bonnes pratiques internationales, notamment en raison de son champ d'application horizontal, qui s'étend à toutes les entreprises dans les mêmes conditions, indépendamment de leur taille ou de leur forme juridique. Sur d'autres aspects, en revanche, le modèle suisse est trop restricrtif et s'écarte nettement des pratiques internationales dominantes. Tel est notamment le cas de l'impossibilité de reporter une perte résultant de l'application de la super-déduction.

b. L'articulation entre la patent box et la super-déduction doit être revue

Le droit actuel confère trop d'importance au régime patent box (obligatoire pour les cantons) par rapport à la super-déduction R&D (facultative pour les cantons) et est en décalage avec la tendance internationale actuelle. Les incitations R&D en amont – telles que la super-déduction – sont aujourd'hui en effet plus largement utilisées et il est reconnu que leur efficacité en matière de promotion de la recherche est supérieure à celles des régimes patent box. Cette tendance est appelée à se confirmer dès lors que les régimes patent box ne sont pas considérés comme des QTIs dans le cadre de l'impôt minimum.

c. La marge de manœuvre conférée par le cadre QTI est sous-utilisée

Comme déjà mentionné, la clause SBTI permet, depuis le 1er janvier 2026, aux groupes soumis à l'impôt minimum de traiter certaines incitations fiscales comme des QTIs. Ces incitations fiscales sont celles fondées sur les dépenses *(« expenditures-based tax incentives »),* d'une part et celles liées à la production *(« Production-based incentives »)*[22]*,* d'autre part. Les QRTCs/MTTCs peuvent également être traités comme tels dans la mesure où ils reposent sur les mêmes principes. Cela étant, les États disposent d'une importante marge de manœuvre dans le cadre de la conception de leurs incitations

[22] Du point de vue suisse, il sied toutefois de garder à l'esprit que les incitations visées ici sont strictement celles liées à la production. En conséquence, une incitation fiscale calculée sur la valeur de la production et non sur son volume ne saurait être qualifiée de QTI De plus, le cadre QTI vise uniquement les incitations fiscales fondées sur la production de biens corporels sur le territoire concerné. Autrement dit, la qualification de QTI est limitée à la production étroitement liée à une présence économique effective sur le territoire concerné. De même, la définition exige que l'incitation soit fondée sur les unités produites dans le pays accordant l'incitation

fiscales pour autant que celles-ci soient (i) conçues pour encourager des investissements en substance dans la juridiction concernée (exigence territoriale), (ii) calculées sur les dépenses au moment où celles-ci sont effectivement engagées, et (iii) ouvertes à tous les opérateurs économiques aux mêmes conditions et ne profitent pas uniquement en droit ou dans les faits aux entreprises soumises à l'impôt minimum.

Sous réserve du respect d'un plafond de substance *(« substance cap »*) – généralement fixé à 5,5 %, multiplié soit par le total des frais de personnel éligibles, soit par les amortissements et dépréciations sur les immobilisations corporelles éligibles dans la juridiction - la valeur fiscale cumulée de l'ensemble des QTIs (par exemple une incitation fiscale R&D et un QRTC) est ajoutée aux impôts couverts *(« adjusted covered taxes »)* aux fins du taux d'imposition minimum de 15% (ETR). En présence d'une super-déduction R&D, comme celle prévue par l'art. 25a LHID, la valeur fiscale déterminante correspond au montant de la déduction supplémentaire (50% au maximum, majoré d'un forfaitait équivalant à 35 %) multiplié par le taux d'imposition applicable. Ce mécanisme permet ainsi de préserver la valeur fiscale des incitations concernées – y compris en présence de pertes – et donc d'éviter que celles-ci ne soient soumises à un impôt complémentaire. Toutefois, lorsque le plafond de substance est supérieur à la valeur fiscale cumulée des QTIs, c'est uniquement cette dernière valeur qui est prise en compte aux fins de l'ajustement QTI. Autrement dit, le plafond de substance ne constitue qu'une limite supérieure.

A notre avis, la super-déduction prévue par l'art. 25a LHID constitue indiscutablement un QTI au sens de l'Orientation Administrative 2026. Toutefois, dans sa teneur et application actuelle, l'art. 25a LHID est susceptible de conduire à une sous-utilisation potentielle du cadre QTI sur plusieurs points, en particulier les suivants :

- **La définition de la R&D et des dépenses éligibles :** la définition relativement étroite de la R&D ouvrant droit à l'incitation fiscale, ainsi que celle des dépenses de R&D éligibles au titre de l'art. 25a LHID, n'est pas imposée par le cadre QTI. La Suisse pourrait dès lors, sans être limitée par le cadre QTI, retenir une définition plus large de la R&D et des dépenses éligibles.

- **Le risque de sous-utilisation du plafond de substance** : dans la mesure où (i) la notion de dépense de R&D éligible au sens de l'art. 25a LHID repose, sous réserve de la majoration forfaitaire de 35 %, sur les dépenses de personnel directement imputables aux activités de

R&D[23], (ii) le taux applicable de cette super-déduction est faible (50%) et (iii) le taux d'imposition est modéré, un risque structurel de sous-utilisation du plafond de substance peut se présenter. Autrement dit, la valeur fiscale générée par l'art. 25a LHID au titre de QTI peut demeurer inférieure au plafond de substance disponible[24]

- **La préservation dans le temps de la valeur de l'incitation** : le cadre QTI permet de préserver, sur le plan de GloBE, l'effet fiscal d'une super-déduction qui génère une perte fiscale, alors même que l'avantage fiscal correspondant ne peut être pleinement utilisé qu'au cours d'une période ultérieure. Le cadre QTI permet ainsi d'éviter que cette perte ne donne lieu, lors de son utilisation ultérieure, à un impôt complémentaire qui neutraliserait l'avantage fiscal résultant de la super-déduction. En droit suisse, en revanche, l'art. 25b al. 3 LHID exclut le report d'une perte résultant de l'application de l'art. 25a LHID. Il en résulte une asymétrie : alors que le cadre QTI permet de préserver, au niveau de GloBE, la valeur de l'incitation lorsque celle-ci génère une perte fiscale, le droit suisse ne permet pas au contribuable de préserver cette valeur au niveau de l'impôt suisse par le report de la perte. Cette différence de traitement est susceptible de réduire, pour les entreprises qui enregistrent des pertes fiscales au cours des premières phases de leurs activités de R&D, la valeur économique effective de l'incitation prévue par l'art. 25a LHID.

2. Propositions de réforme

a. Bases constitutionnelles et principes directeurs

Il est admis que l'art. 25a LHID est, dans son principe, conforme au droit constitutionnel suisse, dès lors que l'incitation fiscale qu'il prévoit (i) peut être justifiée par la poursuite d'un but extra-fiscal d'intérêt public reposant sur l'art. 64 Cst., à savoir l'encouragement de l'innovation, (ii) s'applique de manière horizontale et non discrétionnaire, aux mêmes conditions, à toutes les entreprises exerçant des activités de R&D, indépendamment de leur taille et de leur forme juridique, y compris aux personnes exerçant une activité indépendante[25]et (iii), conformément au principe de proportionnalité, est limitée aux activités de R&D exercées en Suisse, lesquelles sont susceptibles

---

23 Art. 25a al. 3 LHID

24 Il convient certes de tenir compte, dans cette analyse, des autres incitations fiscales éventuelles susceptibles d'être qualifiées de QTI et auxquelles le plafond de substance pourrait s'appliquer, par exemple un QRTC. Cette réserve ne remet toutefois pas en cause le constat de principe selon lequel le champ relativement étroit de l'art. 25a LHID – en ce qui concerne tant la définition des dépenses éligibles que le taux de la super-déduction (50%) est susceptible de limiter l'utilisation effective du plafond de substance disponible en Suisse.

25 Art. 10a LHID

de générer les retombées les plus importantes pour l'économie suisse. Toute réforme future de l'art. 25a LHID devrait dès lors continuer de s'inscrire dans le respect de ces principes directeurs.

Les différents éléments du cadre QTI apparaissent, selon nous, également conformes aux exigences du droit constitutionnel. Il en va notamment ainsi du caractère horizontal et non discrétionnaire de l'art. 25a LHID ainsi que de l'exigence selon laquelle l'incitation fiscale doit être limitée aux activités substantielles exercées en Suisse.

Cela étant, l'introduction de l'impôt minimum mondial et l'intensification de la concurrence fiscale internationale, notamment en matière d'activités de R&D, fournissent deux bases constitutionnelles supplémentaires susceptibles de justifier un renforcement de l'encouragement des activités de R&D en Suisse au moyen de mesures fiscales.

- D'une part, l'art. 129a Cst. exige que les normes mettant en œuvre l'impôt minimum mondial soient conçues de manière à *« préserver les intérêts de l'économie suisse »*. À cet égard, le Conseil fédéral a relevé à juste titre que « les marges de manœuvre et les droits d'option prévus expressément dans la réglementation de l'OCDE et du G20 seront systématiquement mis à profit »[26] À notre avis, la flexibilité laissée par le cadre QTI en matière de conception des incitations fiscales fait partie de ces marges de manœuvre et devrait, par conséquent, être pleinement exploitée ou du moins autant que possible. Elle permettrait ainsi de justifier un élargissement du champ d'application de l'art. 25a LHID.

  Un tel élargissement, dès lors qu'il bénéficierait à l'ensemble des entreprises et non aux seules entreprises soumises à l'impôt minimum, serait en outre manifestement susceptible de contribuer à la préservation des intérêts de l'économie suisse dans son ensemble, conformément à l'art. 129a Cst.

- D'autre part, l'art. 103 Cst. pourrait également constituer une base constitutionnelle complémentaire. Cette disposition permet à la Confédération de soutenir, notamment au moyen d'incitations fiscales, des secteurs économiques importants dans la mesure où ceux-ci sont menacés. Les activités de R&D constituent manifestement un secteur clé de l'économie suisse. Par ailleurs, la doctrine récente considère que l'adoption, par d'autres États, de mesures fiscales particulièrement attractives est également susceptible de constituer une *« menace »* au

26 Commentaire de l'ordonnance DFF 2023, p. 9-10.

sens de l'art. 103 Cst. et, partant, de justifier l'adoption, en Suisse, de mesures comparables en faveur du secteur concerné.

En définitive, une réforme de l'art. 25a LHID visant à permettre à la Suisse de tirer profit autant que possible des flexibilités offertes par le cadre QTI pourrait ainsi se fonder sur plusieurs dispositions constitutionnelles, à savoir les art. 64, 129a Cst et le cas échéant l'art. 103 Cst.

À notre avis, ces bases constitutionnelles sont pertinentes non seulement dans une perspective *de lege ferenda,* mais également *de lege lata*, dans la mesure où le texte actuel de l'art. 25a LHID doit lui-même être interprété, dans toute la mesure du possible, conformément à ces principes constitutionnels.

b. Réforme de l'art. 25a LHID *de lege lata* et *de lege ferenda*

Compte tenu de ce qui précède nous proposons les huit pistes de réforme suivantes *de lege lata* et *de lege ferenda :*

- **Amélioration n° 1 (*de lege lata*)** : élargissement du champ d'application de l'art. 25 a LHID par voie d'interprétation. Cela concerne des précisions supplémentaires concernant (i) la notion d'activité et de domaine R&D éligibles et (ii) les frais de personnel directement imputables à ces activités ainsi que des simplifications concernant les exigences en matière de documentation.

- **Amélioration n° 2 (*de lege lata*) :** la mise en œuvre intégrale de l'art. 25a LHID par tous les cantons.

- **Amélioration n° 3 (*de lege ferenda*) :** l'intégration dans l'art. 25a LHID d'une définition plus large et opérationnelle de la R&D prévoyant par exemple que : *« La recherche, le développement et l'innovation sont réputés inclure toutes les activités systématiques visant à élargir l'état des connaissances (recherche), dont l'application conduit à la création de produits, de méthodes, de procédés ou de services nouveaux ou améliorés (développement), ainsi qu'à leur mise en œuvre sur le marché ou au sein de l'entreprise (innovation).»*

- **Amélioration n° 4 (*de lege ferenda*) :** augmentation du taux de la super-déduction de l'art. 25a LHID (actuellement fixé à 50% au maximum), éventuellement avec une structure

progressive et/ou une majoration plus élevée pour les frais généraux, les coûts des matériaux et les investissements (actuellement de 35 %)

- **Amélioration n°5 (de lege ferenda) :** extension du champ des dépenses éligibles de l'art. 25a LHID actuellement centrées essentiellement sur les dépenses de personnel (sous réserve d'une majoration de 35%). Les dépenses éligibles pourraient ainsi couvrir également les infrastructures de recherche (par exemple, les équipements de laboratoire, les installations d'essai, les centres de données, dans la mesure où ils sont au service de la recherche et du développement), les activités liées à l'intelligence artificielle.

- **Amélioration n°6 (de lege ferenda) :** transformation de l'art. 25a LHID en disposition contraignante pour les cantons, ce qui permet de prendre en compte cette déduction également dans le cadre de la péréquation financière (voir également l'amélioration n° 8).

- **Amélioration n° 7 (de lege ferenda)** : modification du plafond d'allègement prévu à l'article 25b LHID

- **Amélioration n° 8 (de lege ferenda)** : prise en compte de l'article 25a LHID dans la péréquation financière, à moins que l'amélioration n° 6 n'ait déjà été mise en œuvre.

- **Amélioration n° 9 (de lege ferenda) :** finalement, nous recommandons également d'explorer la possibilité d'introduire une disposition comparable à l'art. 25a LHID au plan de l'impôt fédéral direct.

c. Coordination avec le plafond de substance du cadre QTI

À notre avis, les différentes possibilités de réforme esquissées ci-dessus devraient être examinées en coordination avec le plafond de substance applicable dans le cadre QTI. Comme nous l'avons vu, l'ajustement au titre des QTI correspond au plus faible de la valeur fiscale cumulée de l'ensemble des QTI et du plafond de substance applicable. Dans sa teneur actuelle, l'art. 25a LHID est, d'une manière générale, de nature à favoriser une sous-utilisation du plafond de substance, en raison du fait que (i) le champ des dépenses de R&D éligibles est, sous réserve d'une majoration

de 35 %, limité aux dépenses de personnel R&D et que (ii) le taux de super-déduction applicable est relativement faible (50 %). Sous cet angle, le plafond de substance prévu par le cadre QTI constitue un élément supplémentaire en faveur d'un élargissement de l'art. 25a LHID selon les différentes options de réforme présentées ci-dessus.

Une possibilité serait en outre de compléter l'art. 25a LHID par une nouvelle disposition prévoyant une majoration de la super-déduction lorsque la valeur fiscale cumulée des QTI demeure inférieure au plafond de substance. L'art. 25a LHID pourrait ainsi être complété par un quatrième alinéa disposant que :

« Les cantons peuvent prévoir une augmentation du taux de déduction supplémentaire applicable aux dépenses de recherche et de développement lorsque la valeur fiscale cumulée des incitations fiscales qualifiées de « Qualified Tax Incentives » (« QTI ») d'un contribuable est inférieure au plafond de substance (« Substance Cap ») applicable en vertu des règles internationales en matière d'imposition minimale. Cette augmentation s'applique de manière générale, indépendamment de l'assujettissement effectif aux règles relatives à l'imposition minimale. Elle est limitée au taux nécessaire pour que la valeur fiscale cumulée des incitations qualifiées de QTI corresponde au plafond de substance »

Dès lors que cette majoration serait ouverte à toutes les entreprises, elle ne constituerait donc pas, à notre avis, une mesure visant à conférer un avantage sélectif aux seules entreprises soumises à l'impôt minimum mondial. Il s'agirait au contraire d'une adaptation générale du régime suisse d'encouragement de la R&D, dont le niveau maximal serait déterminé par référence au plafond de substance prévu par le cadre international.

Cette variante présente l'avantage de pouvoir adapter, de manière flexible, l'incitation prévue par l'art. 25a LHID afin de mettre à profit la flexibilité conférée par le cadre QTI dans l'esprit de l'art. 129a Cst. et ce, dans un contexte de concurrence fiscale internationale accrue. On peut toutefois opposer deux critiques à ce mécanisme. La première est évidemment celle de son impact sur les recettes fiscales. La seconde, plus fondamentale, est la suivante : en prévoyant une majoration, soit une augmentation du taux de la déduction supplémentaire, afin d'atteindre le montant fixé par le plafond de substance, les entreprises ne seraient-elles plus, ou moins, incitées à accroître leurs dépenses de R&D une fois que la valeur de l'incitation fiscale atteint ce plafond ?

Cette critique doit toutefois être relativisée. Premièrement, le mécanisme d'ajustement permettrait d'atteindre le plafond de substance indépendamment de l'ampleur de l'assiette et du taux de la déduction supplémentaire prévus par l'art. 25a LHID, en adaptant automatiquement le niveau de l'incitation à la capacité de prise en compte reconnue par le cadre de l'imposition minimale. Il permettrait ainsi de préserver pleinement l'effet incitatif de la déduction supplémentaire jusqu'à la limite à laquelle celle-ci peut effectivement être reconnue dans le cadre du Pilier 2. Deuxièmement,

pour un groupe effectivement soumis au Pilier 2, la limitation de l'incitation marginale au-delà du plafond de substance n'est pas propre au mécanisme d'ajustement. Une fois ce plafond atteint, toute incitation fiscale supplémentaire excédant celui-ci ne permet en principe plus de réduire la charge fiscale globale du groupe au titre de cette incitation. La diminution, voire la disparition, de l'incitation marginale au-delà du plafond constitue ainsi une conséquence inhérente au cadre de l'imposition minimale lui-même, et non un effet créé par le mécanisme d'ajustement. Enfin, la portée de cette critique doit être nuancée par le fait que l'accroissement des activités de recherche et développement peut lui-même contribuer à augmenter le plafond de substance lorsqu'il se traduit par une augmentation des coûts de personnel pris en compte pour le calcul de celui-ci. L'accroissement des dépenses de recherche et développement peut ainsi, dans une certaine mesure, s'accompagner d'un accroissement de la capacité de prise en compte de l'incitation fiscale. Cet effet demeure certes limité, puisque l'augmentation du plafond de substance est proportionnellement inférieure à celle des dépenses de recherche et développement lorsqu'elle résulte uniquement d'une augmentation des coûts de personnel ; il montre néanmoins que le mécanisme ne conduit pas à un plafonnement totalement indépendant de l'activité économique de l'entreprise

L'alternative suivante serait enfin possible :

« La valeur fiscale cumulée de l'allègement prévu par cette disposition ainsi que d'autres incitations fiscales qualifiées de « Qualified Tax Incentives » (« QTI ») ne doit pas dépasser le plafond de substance (« Substance Cap ») applicable en vertu des règles internationales relatives à l'imposition minimale. Cette limitation s'applique de manière générale, indépendamment d'un assujettissement effectif aux règles relatives à l'imposition minimale ».

Cette alternative mériterait aussi d'être envisagée, notamment en combinaison avec une extension substantielle de la super-déduction R&D prévue dans la LHID. Elle permettrait, d'une part, de protéger les cantons contre des pertes illimitées et, d'autre part, de n'étendre la super-déduction pour les entreprises soumises à l'impôt minimum que dans la mesure où l'incitation fiscale ne serait pas neutralisée par cet impôt minimum. Pour les entreprises soumises à l'impôt minimum, cette disposition n'aurait qu'un caractère déclaratoire, car la valeur fiscale cumulée de leurs QTI dépassant le plafond de substance serait de toute façon soumise à un impôt complémentaire. Pour les entreprises non soumises à l'impôt minimum, cette disposition pourrait en revanche faire office de véritable plafond dans le cadre d'une extension de l'art. 25a LHID. Cette variante devrait, le cas échéant, être coordonnée avec la limitation générale des allègements prévue à l'art. 25b LHID.

B. Mesures connexes

Sans prétendre à l'exhaustivité, nous avons finalement examiné les mesures suivantes en vue de renforcer la place économique suisse :

1. Exonération fiscale temporaire d'entreprise et politique régionale

Il serait également possible d'adapter au cadre des QTI les allègements fiscaux cantonaux à durée déterminée et les incitations fiscales correspondantes de la Confédération, dans le cadre de la politique régionale. Selon la conception défendue ici, les cantons pourraient modifier les conditions d'octroi d'une exonération fiscale temporaire en faveur des entreprises de manière à ce que cette exonération soit fondée sur les dépenses engagées par l'entreprise conformément aux modalités prévues par le cadre QTI. Il pourrait même être soutenu que le principe directeur du cadre QTI — à savoir l'octroi d'un allègement fiscal fondé sur la substance locale — constitue un critère approprié pour apprécier dans quelle mesure un tel allègement répond effectivement aux intérêts économiques du canton.

À notre avis, cette approche est également compatible avec les exigences du droit constitutionnel. L'octroi d'un allègement fiscal fondé sur un indicateur objectif de substance, qui est en outre reconnu au niveau international, permet de mieux établir la justification de l'octroi d'un allègement fiscal temporaire à certaines entreprises. En conséquence, le montant maximal de l'exonération pourrait être fixé à l'avance, tandis que le montant de l'exonération effectivement accordée serait déterminé sur la base des dépenses effectivement engagées.

En outre, afin d'éviter que l'exonération ne soit accordée de manière discrétionnaire, les critères objectifs d'éligibilité devraient être publiés (par exemple, dans une réglementation d'exécution édictée par le Conseil d'État du canton concerné). Enfin, l'exonération devrait être accessible à toutes les entreprises dans les mêmes conditions et ne devrait dès lors pas être réservée aux entreprises assujetties à l'impôt minimal.

La logique exposée ci-dessus pourrait également être appliquée aux incitations fiscales accordées au niveau fédéral dans le cadre de la politique régionale.

2. Crédit d'impôt unilatéral (« unilateral foreign tax credit ») sur les redevances

Dans le cadre d'une stratégie visant à renforcer les activités liées à la propriété intellectuelle en Suisse, il pourrait être envisagé d'introduire un crédit d'impôt unilatéral applicable aux impôts à la source étrangers prélevés sur des redevances versées par des États avec lesquels la Suisse n'a pas conclu de CDI (ou lorsque le CDI concerné n'est pas encore entré en vigueur). Celui-ci serait en principe accessible à l'ensemble des contribuables résidents de Suisse et ne constituerait, à proprement parler, pas une incitation fiscale. Son seul objectif serait d'éliminer la double imposition juridique résultant de l'imposition concurrente d'un même revenu par l'État étranger, au moyen d'un impôt à la source, et par la Suisse, au titre de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur le bénéfice.

À cet égard, le mécanisme permettrait néanmoins d'éviter une surimposition de revenus revêtant une importance stratégique pour la Suisse. En outre, l'imputation de l'impôt étranger serait limitée au montant de l'impôt à la source effectivement prélevé à l'étranger et ne pourrait, en tout état de cause, excéder le montant de l'impôt suisse imputable au revenu de redevances concerné. Enfin, un mécanisme optionnel pourrait également être envisagé, permettant aux contribuables, pour chaque période fiscale, de choisir entre l'imputation des impôts à la source étrangers et leur déduction de leur revenu ou bénéfice imposable.

IV Structure de l'avis de droit

Outre la présente section introductive et compte tenu des questions à examiner, le présent avis de droit comprend les parties suivantes :

- Aperçu de droit comparé concernant les incitations fiscales R&D (deuxième partie).
- Présentation et analyse de la clause SBTI relative aux QTIs (troisième partie)
- Présentation et analyse du cadre de droit constitutionnel suisse pertinent dans le cadre notamment d'une réforme de la super-déduction suisse en faveur de la R&D en ligne avec le cadre QTI (quatrième partie)
- Analyse de la super-déduction suisse en faveur de la R&D de lege lata et de lege ferenda et propositions d'améliorations, compte également du cadre QTI (cinquième partie)
- Enfin, aperçu non-exhaustif d'autres pistes de réformes possibles (sixième partie)

DEUXIEME PARTIE : INCITATIONS FISCALES R&D – APERCU DE DROIT COMPARE

Comme annoncé, il nous paraît utile de débuter cette étude en offrant un aperçu de droit comparé des tendances actuelles concernant la conception d'incitations fiscales R&D. Après quelques considérations générales, nous concentrons notre présentation sur la notion de R&D fiscalement privilégiée, en particulier du point de vue du degré de convergence par rapport aux définitions données par le Manuel Frascati (II), le champ des dépenses R&D éligibles (III), la possibilité de reporter l'avantage conféré dans le temps ou encore l'impact d'une super-déduction R&D sur le traitement des pertes (IV). Nous pourrons ainsi situer l'actuel art. 25a LHID en comparaison internationale (V)

I Considérations générales

Comme le montre le dernier rapport de l'OCDE consacré aux statistiques de l'impôt sur les sociétés en 2026, les incitations fiscales R&D sont de plus en répandues. Dans la plupart des pays le soutien aux activités de R&D des entreprises repose traditionnellement sur une combinaison de mécanismes de financement direct et d'incitations fiscales, la pondération respective de ces instruments variant toutefois d'une juridiction à l'autre. Au fil du temps, le recours aux incitations fiscales fondées sur les dépenses de R&D s'est toutefois imposé comme le principal mécanisme de soutien aux activités de recherche et développement des entreprises[27]. Ainsi, en 2025, 33 des 38 pays membres de l'OCDE offraient ce type d'allégement[28]. Le niveau de générosité de ces incitations s'est également accru au cours des dernières années. Si cette évolution s'est stabilisée entre 2013 et 2019, une nouvelle phase d'accroissement est observable à compter de 2020, tendance qui se maintient jusqu'en 2025.[29].

L'efficacité des incitations fiscales fondées sur les dépenses R&D a été démontré par plusieurs études. Comme l'observe par exemple une étude publiée en 2025 :

« The empirical literature provides robust evidence that input-based R&D tax incentives (e.g. tax credits, super deductions) effectively stimulate additional R&D investment by reducing after-tax costs. More specifically, a 10%

27 OCDE, Corporate Tax Statistics 2026, p. 50
28 OCDE, Corporate Tax Statistics 2026, p. 50
29 OCDE, Corporate Tax Statistics 2026, p. 50

decrease in the cost of R&D through input-based tax incentives can increase R&D spending by approximately up to 10% in the long-term »[30]

Les régimes patent box *(«output incentives»)* reposant sur la *« modified nexus approach »* de l'OCDE, quant à eux, sont moins répandus : 21 pays de l'OCDE offrent actuellement ce type d'incitation. A l'exception du Luxembourg, tous les pays concernés combinent toutefois cette dernière incitation avec une incitation R&D sur les dépenses (crédit d'impôt ou super-déduction) [31]. En conséquence, la stratégie de soutien fiscal aux activités de R&D ne repose, dans la règle, pas sur le seul régime patent box. Enfin, bien que l'approche de l'approche de l'OCDE ait contribué à un meilleur alignement du régime patent box avec son objectif de soutien à la R&D, il est admis que les incitations fondées sur les dépenses ont un impact plus important[32].

Il sied de préciser que ces statistiques sont antérieures à la mise en place, depuis janvier 2026, du cadre QTI pour lequel aucune donnée n'est naturellement encore disponible. Compte tenu des tendances évoquées ci-dessus et du fait que les régimes de type *patent box* ne peuvent être qualifiés de QTI, il est raisonnable de considérer que la prévalence des incitations à la R&D fondées sur les dépenses continuera de s'accentuer. De plus, ces incitations conserveront leur efficacité dès lors que, comme nous le verrons, le cadre QTI préserve le *« noyau dur »* de bonnes pratiques en ce domaine[33].

Il n'existe certes pas de modèle harmonisé des incitations fiscales R&D fondés sur les dépenses[34]. Comme indiqué en préambule de notre analyse, cette absence d'harmonisation s'explique par le fait que, contrairement aux régimes de type *patent box*, les incitations fiscales à la R&D fondées sur les

---

30 J.H. Heckemeyer et al., Tax Incentives and Investments in the EU: Best practices and ways to stimulate private investments and prevent harmful tax practices, Policy Department for Economic and Growth, Directorate-General for Economy, Transformation and Industry, 2025, p. 7

31 OCDE, Corporate Tax Statistics 2026, p. 50

32 OCDE, Corporate Tax Statistics 2026, p. 50. Voir aussi J.H. Heckemeyer et al., Tax Incentives and Investments in the EU: Best practices and ways to stimulate private investments and prevent harmful tax practices, Policy Department for Economic and Growth, Directorate-General for Economy, Transformation and Industry, 2025, p. 7: « the empirical evidence on the effectiveness of output-based R&D tax incentives in the form of so-called IP box regimes is mixed. While they were originally criticised for encouraging profit shifting and providing limited additional R&D stimulus, recent evidence highlights the potential of well-designed IP boxes under the modified nexus approach to retain high-value IP, encourage commercialisation, and support domestic innovation ecosystems. Still, concerns about their effectiveness remain as potential benefits tend to be concentrated among large multinational enterprises (MNEs) and increases in patent applications may be accompanied by a decrease in patent quality »

33 Voir ci-dessous

34 En ce sens également J.H. Heckemeyer et al., Tax Incentives and Investments in the EU: Best practices and ways to stimulate private investments and prevent harmful tax practices, Policy Department for Economic and Growth, Directorate-General for Economy, Transformation and Industry, 2025, p. 7

dépenses n'ont jamais soulevé de difficultés sur le plan international. Leur conception relève ainsi de la souveraineté fiscale de chaque État[35].

Des tendances et bonnes pratiques claires se dégagent toutefois au niveau international. Sur le plan de l'accès à l'incitation fiscale, tout d'abord, il est admis qu'une incitation fiscale en faveur de la R&D doit être accessible de façon horizontale, aux mêmes conditions, à tous opérateurs économiques déployant une activité de R&D et, ceci, indépendamment de leur taille ou forme juridique[36].

II La définition de R&D fiscalement privilégiée

L'analyse comparative de différents régimes d'incitations fiscales R&D fondées sur les dépenses met certes en évidence le lien existant entre la définition de R&D fiscalement privilégiée et les critères énoncés par le Manuel Frascati. Cela dit, le degré de convergence avec ce manuel varie d'un pays à l'autre[37].

Dans certaines juridictions, la définition de R&D fiscalement privilégiée ne va en substance pas au-delà de celle donnée par le Manuel Frascati[38]. Ainsi, dans plusieurs pays, les principes posés par le Manuel Frascati ne constituent qu'un point de départ. C'est le cas par exemple au **Royaume-Uni**[39]. De même, **l'Australie** ne s'écarte pas fondamentalement de la définition donnée par le Manuel

35 Voir ci-dessus

36 J.H. Heckemeyer et al., Tax Incentives and Investments in the EU: Best practices and ways to stimulate private investments and prevent harmful tax practices, Policy Department for Economic and Growth, Directorate-General for Economy, Transformation and Industry, 2025, p. 15: *« Eligible taxpayers for input-based R&D tax incentives typically include (corporate) entities subject to (corporate) income tax within a country. Eligibility criteria often focus on the nature of the R&D activities conducted rather than the legal form of the entity. Thus, most input-based tax incentives support firms regardless of their size or industry sector. However, many countries introduce specific provisions to ensure broader access for SMEs, recognising their potential innovation capacity and financial constraints »;* R. Danon (2015), Tax Incentives on Research and Development (R&D) (General Report), in: Cahiers de droit fiscal international, 100a*,* 2.1.2.2

37 R. Danon (2015), Tax Incentives on Research and Development (R&D) (General Report), in: Cahiers de droit fiscal international, 100a, 2.1.2.2

38 Voir par exemple pour la France, Guide du crédit d'impôt recherche 2024 ou encore pour l'Irlande, Revenue Commissioners, Tax and Duty Manual – Part 29-02-03: Research and Development (R&D) Corporation Tax Credit

39 Voir Department for Science, Innovation and Technology, Meaning of Research and Development for Tax Purposes: Guidelines. Le Royaume-Uni reprend les principes fondamentaux du Manuel de Frascati (avancée scientifique ou technologique, résolution d'incertitudes, démarche systématique), mais élargit certains aspects fiscaux. Les principales extensions concernent l'adaptation non évidente de connaissances provenant d'autres domaines scientifiques ou technologiques (Guidelines, § 6), la reconnaissance explicite des incertitudes liées aux systèmes complexes (Guidelines § 13), certaines activités indirectes liées aux projets (Guidelines § 13§ 5) et, depuis 2023, les avancées mathématiques considérées comme relevant de la science (Guidelines § 13§ 15B).

Frascati.[40] Cela dit, l'approche australienne est plus étendue dans son application industrielle : le *« new knowledge »* est susceptible d'être une connaissance appliquée prenant la forme d'un matériau, produit, procédé ou service nouveau ou amélioré[41]. Elle permet ainsi de qualifier certains projets d'ingénierie, d'intégration ou de développement expérimental lorsque l'incertitude technique ne peut être résolue par les connaissances existantes[42]. L'inclusion des activités de soutien des *« supporting R&D activities »* directement liées aux activités principales élargit également la portée pratique du régime[43]. Les modèles retenus par Singapour et les Etats-Unis méritent aussi une mention particulière.

Singapour dispose d'un modèle compétitif de soutien fiscal à la R&D par le biais de son *« Enterprise Innovation Scheme (EIS) »*. En substance, pour les exercices fiscaux 2024 à 2026, les entreprises peuvent bénéficier d'une super-déduction fiscale pouvant atteindre 400 % (soit une déduction ordinaire de 100% à laquelle s'ajoute une super-déduction de 300%) en ce qui concerne les dépenses éligibles relatives à des projets de R&D exécutés à Singapour[44]. Ce seuil de 400% s'applique dans les limites d'un plafond de dépenses de 400 000 dollars de Singapour. Au-delà de ce plafond, les dépenses de R&D éligibles continuent d'ouvrir droit à une déduction majorée de 250 % (soit une déduction ordinaire de 100% à laquelle s'ajoute une super-déduction de 150%)[45].

Singapour privilégie une vision opérationnelle du soutien à la R&D : l'existence d'une nouveauté *(« novelty »)* est notamment appréciée de manière pragmatique et l'incertitude technologique est évaluée au regard d'un professionnel compétent Cette méthode favorise les projets de développement expérimental industriel tout en excluant clairement les activités routinières. La

---

40 La définition australienne reprend les principes fondamentaux de nouvelle connaissance, d'incertitude technique et d'expérimentation systématique. Les core R&D activities exigent que le résultat ne puisse pas être connu ou déterminé à l'avance par un professionnel compétent et que l'activité vise à générer une nouvelle connaissance (R&D Tax Incentive: Guide to Interpretation, pp. 15-16).

41 R&D Tax Incentive: Guide to Interpretation, pp. 17-18

42 En revanche, une adaptation connue, une amélioration routinière ou une optimisation sans génération de nouvelle connaissance restent exclues (R&D Tax Incentive: Guide to Interpretation, pp. 17-18).

43 R&D Tax Incentive: Guide to Interpretation, pp. 22-23. Voir aussi KPMG LLP, Global R&D Incentives Guide 2025 (KPMG 2025) 10–13 https://kpmg.com/kpmg-us/content/dam/kpmg/pdf/2021/global-rd-incentives-guide.pdf accessed 31 July 2026.

44 En ce qui concerne les projets de R&D réalisés hors de Singapour, le régime ouvre droit à une déduction fiscale ordinaire de 100 % des dépenses de recherche éligibles, à la condition que les activités concernées présentent un lien avec l'activité commerciale du contribuable

45 Le régime prévoit également une déduction fiscale de 400 %, (plafonnée à 50 000 SGD par année d'imposition), au titre des dépenses d'innovation éligibles engagées dans le cadre de projets réalisés en collaboration avec des établissements partenaires (partner institutions). Sont notamment considérés comme des projets d'innovation éligibles les projets portant principalement sur une ou plusieurs des activités suivantes : les activités de recherche et de développement expérimental, les activités d'ingénierie, de conception et autres activités créatives, les activités relatives à la propriété intellectuelle, ainsi que les activités de développement de logiciels et de bases de données.

définition de R&D retenue par Singapore couvre également les projets visant à améliorer des procédés ou produits existants. De plus, l'exige de nouveauté ne s'apprécie pas du point de vue du progrès scientifique mondial mais dans le contexte technologique propre à Singapore : *« (…) first of its kind in Singapore (…) in relation to the creation or improvement of products, processes or knowledge »*[46].

Il sied également de faire mention d'une nouveauté introduite par le Budget 2026, soit une nouvelle catégorie de dépenses éligibles spécifiquement consacrée à l'adoption de l'intelligence artificielle (IA). Cette mesure est distincte du régime de R&D et vise à accélérer la diffusion de l'IA dans les entreprises, y compris lorsque dépenses ne constituent pas de la R&D au sens traditionnel. En conséquence, pour les périodes fiscales 2027 et 2028, les entreprises pourront bénéficier d'une déduction fiscale de 400 % sur leurs dépenses liées à l'intelligence artificielle, dans la limite de 50 000 SGD de dépenses par année d'imposition[47]. Par cette dernière mesure, Singapour souhaite réduire le coût d'adoption de l'IA par les entreprises afin d'accélérer leur transformation numérique et d'améliorer leur productivité.

Aux **États-Unis**, la R&D est principalement soutenue fiscalement par le *« Research Credit »* prévu par la section 41 du *Internal Revenue Code* (« IRC ») qui accorde un avantage fiscal aux entreprises engageant des dépenses de recherche qualifiée (« *qualified research expenditures »*). L'éligibilité repose sur une définition autonome de R&D, précisée par les règlements du Trésor *(« Treasury Regulations »)*. Cette définition s'intéresse en l'occurrence au développement ou à l'amélioration d'un élément d'exploitation (« *business component* ») [48]. Les activités doivent donc être entreprises dans le but de développer ou d'améliorer des éléments d'exploitation. Peu importe que ceux-ci reposent sur des principes relevant des sciences physiques ou biologiques, de l'ingénierie ou de l'informatique, et qu'ils impliquent un processus d'expérimentation destiné à résoudre une incertitude technique[49].

Contrairement au Manuel Frascati, la définition américaine de la R&D ne requiert pas que l'activité contribue à l'accroissement du stock général des connaissances scientifiques ou technologiques. Autrement dit, la définition américaine ne suppose pas une contribution à la connaissance mondiale. Elle vise plutôt l'acquisition d'informations technologiques nouvelles pour l'entreprise

---

46 Voir IRAS e-Tax Guide: Research and Development Tax Measures, 3.3.4

47 La déduction maximale s'élève donc à 200 000 SGD, 400 % × 50 000 SGD) de charges déductibles par période fiscale. Cette nouvelle catégorie est intégrée à l'Enterprise Innovation Scheme mais bénéficie d'un plafond propre

48 IRC §41(d) ; Treas. Reg. §§1.41-4 et 1.174-2

49 IRC §41(d) ; Treas. Reg. §§1.41-4 et 1.174-2

afin de développer ou d'améliorer un composant commercial *("business component"),* dès lors qu'un processus expérimental est mis en œuvre pour surmonter une incertitude technique. Cette approche conduit à inclure de nombreux projets qui peuvent ne pas constituer une avancée technologique au sens strict du Manuel de Frascati, notamment les améliorations de produits existants, le développement de logiciels internes, les projets d'intégration de systèmes ou encore certains travaux d'ingénierie complexes, lorsque l'entreprise doit évaluer différentes solutions techniques pour atteindre un résultat incertain[50].

En comparaison internationale, les États-Unis figurent donc parmi les juridictions où la frontière fiscale de la R&D est relativement large, privilégiant la résolution d'incertitudes techniques affectant le développement ou l'amélioration d'un « *business component* ».

III Les dépenses de R&D éligibles

Le champ des dépenses R&D éligibles varie également d'un État à l'autre[51]. Certes la prise en compte des coûts de personnel directement affectés aux activités de R&D au titre des dépenses éligibles est largement admise. Cette approche se justifie par le fait que les ressources humaines constituent souvent le principal facteur de création de connaissances nouvelles et d'innovation, notamment dans les secteurs à forte intensité technologique.[52]. De nombreux États reconnaissent ainsi l'importance des chercheurs, ingénieurs, techniciens et autres collaborateurs participant directement aux projets de R&D dans la détermination de la base de calcul des avantages fiscaux. Cela étant, la prise en compte d'autres dépenses peut également se justifier au regard de l'objectif de soutien à la R&D.[53]

Aussi, dans de nombreux États, l'assiette des dépenses R&D éligibles ne se limite pas aux seuls coûts de personnel mais couvre également un ensemble plus large de charges directement liées aux activités de recherche et développement. De plus, plusieurs États prévoient peu ou pas de plafonds

---

50 EY, Worldwide R&D Incentives Reference Guide 2025 (EY 2025) 424–429 https://www.ey.com/en_gl/technical/tax-guides/worldwide-r-and-d-incentives-reference-guide accessed 31 July 2026. En revanche, une simple adaptation commerciale, une optimisation routinière, une modification cosmétique ou une nouveauté limitée à l'entreprise sans véritable incertitude technologique restent exclues du bénéfice du régime (Treas. Reg. §1.41-4(c))

51 J.H. Heckemeyer et al., Tax Incentives and Investments in the EU: Best practices and ways to stimulate private investments and prevent harmful tax practices, Policy Department for Economic and Growth, Directorate-General for Economy, Transformation and Industry, 2025, pp. 15-16; R. Danon (2015), Tax Incentives on Research and Development (R&D) (General Report), in: Cahiers de droit fiscal international, 100a, 2.1.2.2

52 R. Danon (2015), Tax Incentives on Research and Development (R&D) (General Report), in: Cahiers de droit fiscal international, 100a, 2.1.2.2

53 R. Danon (2015), Tax Incentives on Research and Development (R&D) (General Report), in: Cahiers de droit fiscal international, 100a, 2.1.2.2

explicites par catégorie de dépenses[54]. C'est le cas par exemple de l'Australie, du Royaume-Uni encore de Singapour[55]. Parmi ces dépenses figurent les consommables et matières premières utilisés dans le cadre des expérimentations, certains logiciels spécialisés nécessaires à la conception, la simulation ou l'analyse de données, les coûts liés aux infrastructures numériques et au *« cloud computing »,* ainsi que les coûts d'utilisation, d'acquisition ou d'amortissement des équipements, machines et installations mobilisés pour les activités de R&D. Certains régimes prennent également en considération une partie des frais généraux liés aux projets de recherche, parfois selon une méthode forfaitaire ou à travers l'application de taux prédéfinis.

Les frais liés à la sous-traitance constituent également une catégorie de dépenses reconnue dans plusieurs juridictions, notamment lorsque des compétences, infrastructures ou capacités techniques spécifiques sont nécessaires à la réalisation d'un projet de R&D. Cela approche assure également la neutralité entre les activités de R&D réalisées en interne (*« in house R&D »*) et sous-traitées. Au surplus, la prise en compte des frais de sous-traitance n'est pas uniquement dans l'intérêt des grands groupes de sociétés mais favorisent également les PME [56] Toutefois, les règles applicables varient sensiblement d'un pays à l'autre, certains États imposant des conditions particulières relatives à la nature du prestataire, à sa localisation, au lien contractuel avec le donneur d'ordre ou encore à l'absence de double prise en compte de l'avantage fiscal.

La tendance internationale évolue ainsi vers une reconnaissance plus large des coûts nécessaires à la réalisation effective des activités de R&D, tout en maintenant des mécanismes de contrôle visant à garantir que seules les dépenses présentant un lien suffisamment direct avec des activités de recherche et développement bénéficient d'un soutien fiscal.

---

54 D'autres certains pays, tout en adoptant une définition relativement large des dépenses R&D éligibles, ont toutefois mis en place des plafonds ou des limitations spécifiques pour certaines catégories de coûts. En France, par exemple, le régime du crédit d'impôt recherche prévoit des modalités particulières de prise en compte pour certaines dépenses. Ainsi, les dépenses de fonctionnement sont déterminées selon des modalités forfaitaires prévues par la loi, tandis que certaines dépenses de sous-traitance confiées à des organismes de recherche ou à des prestataires agréés font l'objet de plafonds spécifiques (voir notamment l'article 244 quater B du Code général des impôts ainsi que le Guide du crédit d'impôt recherche – Ministère de l'Économie, édition 2024, section relative aux dépenses éligibles

55 Voir par exemple pour l'Australie : Australian Government – Department of Industry, Science and Resources, R&D Tax Incentive – Guide to Interpretation ; Australian Taxation Office, R&D Tax Incentive – Eligible expenditure guidance ainsi que pour le Royaume-Uni : HMRC, Guidance: Check what Research and Development (R&D) costs you can claim ; HMRC Corporate Intangibles Research and Development Manual (CIRD), notamment sections CIRD80000 et suivantes relatives aux dépenses éligibles ainsi que pour Singapour : IRAS, Research and Development (R&D) Tax Measures ; IRAS e-Tax Guide – Research and Development Tax Measures

56 J.H. Heckemeyer et al., Tax Incentives and Investments in the EU: Best practices and ways to stimulate private investments and prevent harmful tax practices, Policy Department for Economic and Growth, Directorate-General for Economy, Transformation and Industry, 2025, pp. 15-16

IV La possibilité d'utiliser l'incitation R&D dans le temps

Il est admis que l'efficacité économique des incitations fiscales R&D dépend non seulement du montant nominal de l'avantage accordé, mais également de la capacité des entreprises à pouvoir en bénéficier dans le temps[57]. Cette question revêt notamment une importance particulière pour les entreprises innovantes, qui enregistrent fréquemment des pertes fiscales au cours des premières phases de développement de leurs projets. L'approche dominante consiste ainsi à autoriser une entreprise à reporter *(« carry-forward »)* tout en partie de l'avantage fiscal n'ayant pu être utilisé lors de la période fiscale concernée[58]. Certaines juridictions prévoient en outre le remboursement, total ou partiel, du crédit d'impôt non utilisé.

De nombreux pays ayant opté pour un mécanisme de crédit d'impôt en faveur de la R&D prévoient ainsi la possibilité de reporter sur des exercices ultérieurs la fraction du crédit d'impôt qui n'a pas pu être imputée avec ou sans limitation temporelle[59].

De même, lorsque l'incitation fiscale prend la forme d'une super-déduction au titre des dépenses de R&D, de nombreux pays autorisent le report, selon le régime de droit commun, de la perte fiscale résultant de cette incitation[60]. A Singapour, par exemple, les pertes fiscales non utilisées peuvent être reportées sans limitation de durée[61]

---

57 R. Danon (2015), Tax Incentives on Research and Development (R&D) (General Report), in: Cahiers de droit fiscal international, 100a, 3.1.3

58 J.H. Heckemeyer et al., Tax Incentives and Investments in the EU: Best practices and ways to stimulate private investments and prevent harmful tax practices, Policy Department for Economic and Growth, Directorate-General for Economy, Transformation and Industry, 2025, p. 18: « Within EU Member States, the most common approach is the carry-forward of unused R&D tax incentives. This mechanism allows firms to claim unutilised tax relief in future fiscal years, once they have sufficient taxable income. While carry-forwards prevent the complete loss of the tax benefit, they often introduce significant time lags between when the R&D investment is made and when the benefit is realised. This delay can particularly disadvantage less-profitable firms and SMEs, which often face tighter cash flow constraints and greater uncertainty regarding future profitability. Some governments address this issue by combining carryforwards with cash refunds. In such cases, firms may receive a refund if they have been unable to use the carried-forward benefit within a specified period »

59 J.H. Heckemeyer et al., Tax Incentives and Investments in the EU: Best practices and ways to stimulate private investments and prevent harmful tax practices, Policy Department for Economic and Growth, Directorate-General for Economy, Transformation and Industry, 2025, p. 18

60 J.H. Heckemeyer et al., Tax Incentives and Investments in the EU: Best practices and ways to stimulate private investments and prevent harmful tax practices, Policy Department for Economic and Growth, Directorate-General for Economy, Transformation and Industry, 2025, p. 18

61 Sous réserve du respect des conditions applicables en matière de continuité de l'actionnariat (shareholding test).

Ces mécanismes contribuent à assurer la neutralité de l'incitation à l'égard de la situation fiscale de l'entreprise, en évitant que le bénéfice effectif de la mesure ne soit conditionné par la réalisation d'un bénéfice imposable au cours de l'exercice considéré.

V Synthèse et comparaison avec l'art. 25a LHID

Il ressort de l'aperçu de droit comparé présenté ci-dessus que le recours aux incitations fiscales à la R&D fondées sur les dépenses — en particulier les crédits d'impôt et les super-déductions en matière de R&D — constitue aujourd'hui non seulement la principale forme de soutien aux activités de R&D, mais tend également à être conçu de manière de plus en plus généreuse. Ainsi, en 2025, 33 des 38 pays membres de l'OCDE proposaient ce type d'allégement fiscal.

En outre, bien que l'approche du *« modified nexus »* préconisée par l'OCDE ait contribué à mieux aligner les régimes de *patent box* sur leur objectif de soutien à la R&D, la priorité tend désormais à être accordée aux incitations fondées sur les dépenses, dont l'impact positif sur l'encouragement des activités de R&D est considéré comme plus important. À cet égard, rares sont les États qui s'appuient exclusivement sur un régime de *patent box* pour encourager la R&D.

Compte tenu de ces tendances, et dès lors que les régimes de type *patent box* ne peuvent être qualifiés de QTI, il paraît raisonnable de s'attendre à ce que les incitations à la R&D fondées sur les dépenses demeurent, à l'avenir, le principal instrument de soutien fiscal à la R&D et continuent, le cas échéant, à se développer.

En comparaison internationale, l'art. 25a LHID présente, sur plusieurs points, des caractéristiques conformes aux pratiques largement répandues en matière de soutien fiscal à la R&D. Cette convergence concerne notamment l'exigence que les activités de R&D soient exercées en Suisse[62] ainsi que la prise en compte des activités de R&D sous-traitées, tout en prévenant les situations de double déduction[63]. À cela s'ajoute que l'art. 25a LHID s'applique, selon les mêmes principes, aux personnes morales indépendamment de leur taille, ainsi qu'aux personnes exerçant une activité lucrative indépendante[64]. Le régime suisse répond ainsi, sur ces différents aspects, aux

62 Art. 25a al. 1 LHID
63 Art. 25a al. 4 LHID
64 Art. 10a LHID

exigences de neutralité et d'horizontalité généralement associées à la conception des incitations fiscales en matière de R&D[65].

Cela étant, comparé à de nombreux régimes étrangers, l'art. 25a LHID apparaît sensiblement plus restrictif, notamment sur les points suivants :

- En comparaison internationale, le taux maximum (50 %, majoré d'une marge de 35 %, voire de 80 % en cas de recherche effectuée par des tiers) de la super-déduction prévue par l'art. 25a LHID est faible. Comme nous l'avons vu, de nombreux États prévoient des taux bien supérieurs

- La définition de la R&D ouvrant droit à l'incitation fiscale **:** la conception de la R&D fiscalement privilégiée, telle qu'elle ressort également de la pratique administrative, repose sur une approche relativement restrictive, étroitement rattachée aux catégories de la recherche scientifique et de l'innovation fondée sur la science. À l'inverse, de nombreux États retiennent une conception plus opérationnelle de la R&D, susceptible d'englober certaines activités de soutien directement liées aux travaux de recherche et développement ainsi que, dans certaines circonstances, l'amélioration de procédés ou de produits existants. Ainsi, le simple fait d'obtenir ou d'utiliser des informations technologiques en vue du développement ou de l'amélioration d'un « Business Component » d'entreprise peut suffire, sans qu'il soit nécessaire de prouver que ces informations font progresser l'état général des connaissances scientifiques (États-Unis). De plus, les critères d'évaluation de la nouveauté ou du caractère innovant d'une activité sont souvent définis de manière moins stricte : dans certains pays, la nouveauté est évaluée dans le contexte technologique national spécifique (Singapour) ou du point de vue d'un expert compétent (Australie, Royaume-Uni). Enfin, une tendance récente consiste à étendre certaines incitations fiscales aux activités innovantes qui ne relèvent pas nécessairement de la R&D au sens traditionnel du terme, notamment dans le domaine de l'intelligence artificielle.
- De même, les critères permettant d'apprécier la nouveauté ou le caractère innovant d'une activité peuvent être définis de manière moins exigeante : dans certains États, la nouveauté peut notamment être appréciée au regard du contexte technologique national, voire de la situation propre à l'entreprise. Enfin, une tendance plus récente consiste à étendre certaines incitations fiscales à des activités innovantes qui ne relèvent pas nécessairement de la R&D au sens traditionnel, notamment dans le domaine de l'intelligence artificiel.

---

65 Voir ci-desous

- La définition des dépenses éligibles : l'assiette de la déduction prévue à l'art. 25a LHID, qui repose essentiellement sur les dépenses de personnel directement imputables à la R&D[66] est également plus étroite que celle retenue dans de nombreux États. Dans plusieurs juridictions, les dépenses éligibles ne se limitent pas aux coûts de personnel, mais comprennent également un éventail plus large de charges directement liées aux activités de recherche et développement, telles que les consommables et matières premières utilisés dans le cadre des expérimentations, certains logiciels spécialisés nécessaires à la conception, à la simulation ou à l'analyse de données, les coûts liés aux infrastructures numériques et au *cloud computing*, ainsi que les coûts d'utilisation, d'acquisition ou d'amortissement des équipements, machines et installations mobilisés pour les activités de R&D. Plusieurs régimes prévoient en outre peu, voire pas, de plafonds spécifiques par catégorie de dépenses. Certains permettent même de prendre en compte une partie des frais généraux liés aux projets de recherche, notamment au moyen de forfaits ou de taux prédéfinis. À cet égard, le forfait de 35 % prévu par l'art. 25a al. 3 LHID apparaît donc comparativement limité, en particulier si l'on considère l'étendue des coûts indirects susceptibles d'être pris en compte dans d'autres juridictions.

- Le traitement des pertes fiscales : en droit harmonisé actuel, l'application combinée des art. 25a et 25b LHID a pour conséquence qu'une perte résultant de l'application de la déduction supplémentaire pour R&D ne peut donner lieu à un report de pertes[67]. Cette solution contraste avec celle retenue dans de nombreux États, qui permettent, selon des modalités variables, de reporter dans le temps le bénéfice de l'incitation fiscale lorsque l'entreprise ne dispose pas d'une base imposable suffisante au cours de la période concernée. Plus fondamentalement, le dispositif suisse soulève une question au regard de l'exigence de neutralité qui sous-tend la conception des incitations fiscales à la R&D. En subordonnant de fait l'utilisation immédiate de la déduction supplémentaire à l'existence d'un bénéfice imposable suffisant, il réduit la valeur de l'incitation pour les entreprises qui enregistrent des pertes fiscales. Cette limitation revêt une importance particulière pour les entreprises innovantes, qui sont susceptibles de supporter des dépenses de R&D importantes au cours des premières phases de développement de leurs projets sans encore disposer de bénéfices imposables suffisants pour utiliser pleinement l'avantage fiscal.

66 Art. 25a al. 3 LHID
67 Art. 25b al. 3 LHID

- Le caractère facultatif de la déduction R&D. Enfin, en droit harmonisé actuel, la mise en place du régime de *patent box* est obligatoire pour les cantons[68], tandis que l'introduction de la déduction supplémentaire prévue à l'art. 25a LHID demeure facultative. Cette asymétrie est notable au regard de l'évolution internationale des politiques de soutien fiscal à la R&D. Les données récentes de l'OCDE montrent en effet que les incitations fondées sur les dépenses constituent aujourd'hui l'instrument fiscal le plus largement utilisé pour soutenir la R&D et que l'efficacité des régimes patent box est moindre. Dans ce contexte, le choix du législateur suisse de rendre facultative la déduction supplémentaire pour R&D, tout en imposant aux cantons la mise en œuvre de la *patent box*, apparaît en décalage avec la tendance internationale qui accorde une place prépondérante aux incitations fondées sur les dépenses. Comme nous le verrons ci-dessous, cette tendance devrait se poursuivre dès lors que le nouveau cadre QTI renforce désormais l'intérêt, pour les États, de continuer à privilégier des mécanismes de soutien fiscal directement liés aux dépenses par opposition aux régimes *patent box*.

Nous revenons en détails sur ces questions dans le cadre de notre analyse de l'art. 25a LHID[69]

68 Art. 25a LHID

69 Cf ci-dessous.

TROISIEME PARTIE : LA CLAUSE SBTI RELATIVE AUX QTIs

Nous abordons maintenant la clause SBTI relative aux QTIs prévue par l'Orientation Administrative 2026. Nous exposons tout d'abord quelques considérations générales (I) et rappelons également la relation de cette clause avec le droit interne (II). Cela fait, nous présentons les principes et les limites régissant la clause SBTI dans le contexte spécifique d'incitations fiscales en faveur de la R&D (III). Nous illustrons également la manière dont fonctionne concrètement l'ajustement GloBE en présence d'une incitation fiscale R&D qualifiée de QTI (IV). Nous concluons finalement par quelques remarques de synthèse et en examinant également l'impact du cadre QTI sur l'art. 25a LHID (V).

I Considérations générales

Ainsi que nous l'avons rappelé en préambule de la présente étude, les règles relatives à l'impôt minimum mondial avaient, jusqu'à présent, pour effet de neutraliser les avantages résultant d'incitations fiscales, notamment celles accordées en faveur de la R&D. Plus précisément, de telles incitations réduisaient le montant des impôts couverts pris en considération aux fins du calcul du taux effectif d'imposition de 15 %. Il en résultait que la valeur fiscale de ces incitations était susceptible, en tout ou en partie, de se trouver neutralisée par l'application d'un impôt complémentaire au taux de 15 %[70].

La clause de sauvegarde SBTI, qui constitue un droit d'option[71], permet à un groupe multinational soumis aux règles GloBE d'éviter une telle conséquence[72] en ajoutant, sous certaines conditions, la valeur fiscale de ces incitations au montant des impôts couverts. Par exemple, pour une super-déduction R&D cette valeur fiscale correspond à la déduction supplémentaire, multiplié par le taux d'imposition légal[73]. Autrement dit, la clause SBTI élimine l'impôt complémentaire qui serait autrement imputable aux QTI[74]. Pour que ce mécanisme puisse trouver à s'appliquer, les incitations concernées doivent, d'une part, constituer des QTIs et, d'autre part, leur valeur fiscale ne doit pas, au cours de l'exercice fiscal concerné, excéder un plafond fondé sur la substance. À cet égard, c'est

---

70 Voir ci-dessus

71 OCDE, Side-by-Side Package 2026, N 1

72 Techniquement, la clause SBTI élimine l'impôt complémentaire qui serait autrement imputable aux QTIs (OCDE, Side-by-Side Package 2026, N 2)

73 OCDE, Side-by-Side Package 2026, N 25

74 OCDE, Side-by-Side Package 2026, N 25. Voir ci-dessous

la valeur fiscale cumulée de l'ensemble des QTIs qui doit être prise en compte[75]. Aussi, il convient également de tenir compte des QRTCs/MTTCs que les groupes pourraient choisir de traiter comme des QTIs[76]. En adoptant le cadre QTI, comme nous l'avons relevé, le Cadre inclusif sur le BEPS répond aux préoccupations exprimées par certains États en reconnaissant que les incitations fiscales directement liées à l'exercice d'activités substantielles dans une juridiction sont moins susceptibles de contribuer à l'érosion de la base d'imposition que les règles GloBE cherchent à prévenir[77].

La clause de sauvegarde SBTI couvre les incitations fiscales suivantes[78] :

- Les incitations fiscales fondées sur les dépenses *(« expenditures-based tax incentives »)* sont celles qui sont calculées sur la base des dépenses engagées par le contribuable. Ces incitations ont pour effet de réduire d'un montant fixe et déterminable le coût économique final supporté par le contribuable au titre des dépenses concernées. Les incitations fiscales fondées sur les dépenses, qui sont susceptibles générer des retombées positives, présentent ainsi un lien direct et clairement identifiable avec l'investissement qu'elles visent à encourager[79].

  Parmi ces incitations figurent bien évidemment celles en faveur de la R&D[80] – (que ce soit sous la forme d'un crédit d'impôt ou d'une super-déduction)[81] - sur lesquelles la présente étude se concentre. Cela dit, le cadre QTI à également vocation à s'appliquer à d'autres incitations fondées sur les dépenses, par exemple celles en faveur de l'environnement[82]. Comme nous le verrons, la clause SBTI laisse aux États une marge de manœuvre significative dans la conception de leurs incitations fiscales. Cette marge de manœuvre concerne non seulement la forme de l'incitation (par exemple, une super- déduction ou un crédit d'impôt) mais également, notamment, la définition des activités éligibles (telle que la définition de la R&D) et celle des dépenses couvertes par l'incitation[83].

  Pour être qualifiée de QTI, la valeur fiscale d'une incitation fondée sur les dépenses ne peut toutefois excéder les dépenses sur lesquelles le montant de l'avantage est calculé. Comme nous

75 OCDE, Side-by-Side Package 2026, N 20. Voir ci-dessous
76 Voir ci-dessous
77 OCDE, Side-by-Side Package 2026, N 2
78 OCDE, Side-by-Side Package 2026, N 3
79 OCDE, Side-by-Side Package 2026, N 4
80 OCDE, Side-by-Side Package 2026, N 4
81 Voir ci-dessous
82 OCDE, Side-by-Side Package 2026, N 4
83 Voir ci-dessous

le verrons, cette exigence ne pose pas de problème en ce qui concerne une super-déduction R&D telle que celle prévue par l'art. 25a LHID[84].

- Les incitations fiscales liées à la production *(« Production-based incentives »)*. En termes économique, ces incitations réduisent le coût marginal du contribuable pour chaque unité produite, offrant ainsi aux autorités un moyen plus direct et plus efficace d'encourager les productions souhaitables issues des secteurs ciblés.[85] Du point de vue suisse, il sied toutefois de garder à l'esprit que les incitations visées ici sont strictement celles liées à la production. En conséquence, une incitation fiscale calculée sur la valeur de la production et non sur son volume ne saurait être qualifiée de QTI[86]. De plus, le cadre QTI vise uniquement les incitations fiscales fondées sur la production de bien corporels sur le territoire concerné. Autrement dit, la qualification de QTI est limitée à la production étroitement liée à une présence économique effective sur le territoire concerné. De même, la définition exige que l'incitation soit fondée sur les unités produites dans le pays accordant l'incitation[87].

Au surplus, comme nous le verrons, les groupes peuvent choisir de traiter les QRTCs/MTTCs comme des QTIs dans la mesure où ceux-ci sont fondés sur les dépenses ou sur la production au sens décrit ci-dessus[88].

La qualification de QTI exige que l'incitation fiscale soit calculée sur la base des dépenses engagées (ou de la production réalisée) au moment où le montant de l'incitation est déterminé. Comme nous le verrons, cette exigence ne pose aucune difficulté en ce qui concerne une incitation fiscale en faveur de la R&D telle celle prévue par l'art. 25a LHID[89]. De même, selon nous, cette condition peut également être satisfaite dans le cadre de l'octroi d'une exonération temporaire d'entreprise, aménagée selon le cadre QTI[90].

Enfin, la qualification de QTI n'est évidemment applicable qu'aux incitations fiscales concernant des impôts couverts par les règles GloBE. De même, la qualification de QTI ne s'étend pas aux incitations fiscales se rapportant à des revenus exclus du bénéfice GloBE. Il s'agit en particulier de

---

84 Voir ci-dessous
85 OCDE, Side-by-Side Package 2026, N 9
86 En effet, les incitations fondées sur la valeur réelle des biens ou sur les recettes issues de la vente sont considérées comme des incitations fiscales fondées sur le revenu (OCDE, Side-by-Side Package 2026, N 11)
87 OCDE, Side-by-Side Package 2026, N 11
88 OCDE, Side-by-Side Package 2026, N 3
89 OCDE, Side-by-Side Package 2026, N 12 et ss
90 Voir ci-dessous

l'exclusion visant les bénéfices provenant de l'exploitation de navires trafic international *(« shipping exclusion »)*[91].

Relevons enfin que le Cadre inclusif sur le BEPS élabore actuellement des lignes directrices visant à préciser davantage l'application du cadre QTI[92]. Ces lignes directrices porteront notamment sur la question des avantages dits « liés » (« related benefits »)[93].

II Relation entre la clause SBTI et le droit interne

La clause SBTI constitue uniquement une règle de sauvegarde (« *safe harbor* ») permettant, sous certaines conditions, de traiter certaines incitations fiscales comme des QTI aux fins des règles GloBE. Le Cadre inclusif ne définit donc pas, à proprement parler, de modèles d'incitations fiscales que les États seraient tenus de transposer dans leur droit interne, que ce soit au titre d'un standard minimum, de bonnes pratiques ou d'une approche commune.

Cette constatation emporte deux conséquences importantes.

Premièrement, les États demeurent libres de concevoir leurs propres incitations fiscales, sous réserve du respect des conditions prévues par le cadre QTI. Ils conservent ainsi une marge de manœuvre significative quant à la forme de l'incitation, aux activités visées et aux dépenses couvertes par celle-ci.

Deuxièmement, l'étendue de l'avantage fiscal effectivement accordé demeure déterminée par le droit interne. Le plafond fondé sur la substance prévu par l'Orientation Administrative 2026 ne constitue en effet ni un montant d'ajustement garanti ni une enveloppe dont le contribuable pourrait bénéficier indépendamment de l'avantage fiscal effectivement prévu par le droit interne. Il fixe uniquement la limite supérieure dans laquelle cet avantage peut être pris en compte aux fins de l'ajustement QTI. Ainsi, lorsque l'avantage fiscal résultant du droit interne est inférieur à ce plafond, seul le montant effectivement prévu par le droit interne peut être pris en compte aux fins de l'ajustement QTI. Autrement dit, la différence entre ce montant et le plafond ne donne lieu à aucun ajustement supplémentaire. Comme nous le verrons, cette distinction revêt une importance

---

91 Art. 3.2 Règles modèles GlobE

92 OCDE, Side-by-Side Package 2026, N 17 et ss

93 Voir ci-dessous

particulière dans le cadre de l'application de l'art. 25a LHID, dont la teneur actuelle est susceptible de conduire à une « sous-utilisation » de ce plafond.

III La clause SBTI et les QTIs en faveur de la R&D

Nous abordons maintenant la clause SBTI dans le contexte spécifique des incitations fiscales R&D- Le Cadre Inclusif sur le BEPS s'est rallié aux conclusions retenues par de nombreuses études et rappelées ci-dessus, à savoir que ces incitations méritent d'être soutenues car celles-ci visent à remédier à une défaillance du marché et génèrent pour les États concernés des retombées positives[94] Comme nous l'avons vu, le cadre de la clause SBTI repose sur l'idée que les États doivent pouvoir disposer d'une importante marge de manœuvre dans la conception de leurs incitations fiscales (A), sous réserve de certaines limites (B). Cette importante marge de manœuvre s'explique également par le fait qu'une définition harmonisée des QTI ne se justifie pas dès lors que celles-ci sont soumises à un plafond de substance.

A. Le principe : la marge de manœuvre conférée aux États

L'idée selon laquelle les États doivent pouvoir bénéficier d'une importante marge de manœuvre dans la conception de leurs incitations fiscales ressort très clairement de l'Orientation Administrative 2026 :

« The policy, scope and design of expenditure-based tax incentives vary across jurisdictions. The QTI definition consequently is intended to apply broadly and does not limit which tax incentives are eligible based on the type of expenditure that the incentive applies to. This provides for a neutral treatment of expenditure-based tax incentives and avoids the need for a complex line drawing exercise that could result in arbitrary or uncertain outcomes. It also provides flexibility for jurisdictions in the design of their expenditure-based tax incentives while ensuring that the treatment of QTIs remains transparent and administrable and does not result in uncertainty or impose undue compliance burdens on businesses. Nonetheless, the QTI treatment is targeted at tax incentives that are designed to encourage investments in substance in the jurisdiction. The Substance Cap therefore limits the increase to Adjusted Covered Taxes for QTIs based on the level of substance in the jurisdiction »[95].

Cette marge de manœuvre a principalement les conséquences suivantes en ce qui concerne la conception d'incitations fiscales R&D:

---

94 OCDE, Side-by-Side Package 2026, N 4. Voir aussi ci-dessus

95 OCDE, Side-by-Side Package 2026, N 5

- Les Etats peuvent définir comme ils l'entendent les activités R&D susceptibles d'être encouragées par des incitations fiscales. Il en va ainsi par exemple de la définition des dépenses éligibles prises en compte dans le cadre d'une super-déduction.

- La forme de l'incitation fiscale (par crédit d'impôt ou super-déduction) importe peu. L'exigence essentielle est plutôt que le montant de l'avantage soit calculé directement en fonction des dépenses engagées[96]

B. Les limites posées par la clause SBTI

Cela étant, la prise en compte des QTIs dans le cadre du calcul du taux effectif de l'impôt minimum est soumises à un certain nombre de limites. Ces limites concernent la limitation territoriale de la substance prise en compte (1), le lien entre l'incitation fiscale et les dépenses concernées (2) et le fait que l'incitation fiscale doit être ouvertes à tous les opérateurs économiques (3). Enfin, comme nous l'avons vu, un ajustement au titre des QTIs est soumis à un plafond de substance (4).

1. La limitation territoriale de la substance prise en compte

Le cadre QTI s'applique uniquement aux incitations fiscales conçues pour encourager des investissements en substance dans la juridiction concernée. De même, le plafond de substance limite l'augmentation des impôts couverts ajustés pour les QTI en fonction du niveau de substance local.[97] Autrement dit, la clause SBTI prévoit une limitation territoriale de la substance prise en compte.

2. Le lien entre l'incitation fiscale et les dépenses concernées

Il doit exister un lien entre l'incitation et les dépenses concernées. Tout d'abord, la valeur de l'avantage fiscal conféré par une incitation ne doit pas dépasser les dépenses sur lesquelles le montant de cet avantage a été calculé[98]. Enfin, la qualification de QTI exige que l'incitation soit calculée sur la base des dépenses engagées au moment où le montant de l'incitation fiscale est déterminé[99].

---

96 OCDE, Side-by-Side Package 2026, N 6
97 OCDE, Side-by-Side Package 2026, N 5
98 OCDE, Side-by-Side Package 2026, N 8
99 OCDE, Side-by-Side Package 2026, N 12

Ces deux exigences ne soulèvent à notre sens aucune difficulté en ce qui concerne une super-déduction en faveur de la R&D telle que celle prévue par l'art. 25a LHID. En effet, pour ce type d'incitations fiscales, l'avantage fiscal – soit le montant de la déduction supplémentaire multiplié par le taux d'imposition légal[100]- est par définition toujours lié aux dépenses de R&D concernées. Enfin, la super-déduction de l'art. 25a LHID se détermine sur la base des dépenses encourues durant la période fiscale.

3. L'incitation fiscale doit être accessible à tous les opérateurs économiques

Aux termes l'Orientation Administrative 2026, il est tout à fait clair que l'incitation fiscale doit être accessible à tous les opérateurs économiques et doit être appliquée de manière horizontale sans aucun critère de sélectivité. Il n'est donc pas possible de concevoir une incitation fiscale qui serait par exemple limitée aux groupes multinationaux soumis aux règles GloBE. Comme le dit expressément l'Orientation Administrative 2026 :

« The QTI definition requires that the incentive is generally available to taxpayers. This excludes incentives that include eligibility criteria that restrict the incentive to in-scope MNE Groups, for example if specific legal restrictions ensure the incentive is only provided to MNE Groups with consolidated revenues exceeding the revenue threshold of Article 1.1 of the GloBE Model Rules »[101]

Nous l'avons dit, cette question est directement liée à celles des avantages dits liés (« related benefits ») qui doit faire l'objet d'une orientation administrative par le Cadre Inclusif sur le BEPS à moyen terme. L'Orientation Administrative 2026 mentionne du reste que le Cadre inclusif sur le BEPS travaille actuellement sur cette question. Il est notamment question de mettre en place un processus de suivi continu visant à surveiller les QTI et à garantir une évaluation coordonnée permettant de déterminer si les QTI constituent des avantages liés. L'Orientation Administrative 2026 indique notamment que l'objectif de la nouvelle orientation administrative sera de détecter les situations où une incitation fiscale répond formellement à la définition de QTI mais, dans les faits, sert à atténuer l'impact de l'impôt minimum mondial plutôt qu'à promouvoir des activités ou des investissement concrets.[102]

---

100 OCDE, Side-by-Side Package 2026, N 8 ainsi que ci-dessous
101 OCDE, Side-by-Side Package 2026, N 15
102 OCDE, Side-by-Side Package 2026, N 18

A notre avis, la mise en œuvre d'une réforme de l'art. 25a LHID ne saurait être conditionnée à l'achèvement des travaux du Cadre Inclusif sur le BEPS concernant les avantages dits liés. Conformément aux exigences imposées par le droit constitutionnel suisse, cette incitation doit en effet, comme c'est déjà du reste le cas en droit actuel, être appliquée de manière totalement horizontale (i.e. est ouverte à tous les contribuables engagés dans des activités R&D, indépendamment de leur taille et forme juridique). Aussi, la question de l'existence d'un avantage lié selon les règles GloBE ne se pose par définition pas.

4. Le plafond de substance

L'Orientation administrative 2026 prévoit que le montant de l'ajustement au titre des QTI est limité par un plafond fondé sur la substance (« *substance cap* »). En conséquence, pour l'exercice concerné, la valeur fiscale cumulée de l'ensemble des QTI ne peut excéder le montant résultant de l'application du plafond fondé sur la substance.

Nous présentons cette règle (a) et examinons sa relation avec la conception d'incitations fiscales R&D (b)

a. Présentation

Le plafond de substance QTI s'inspire du mécanisme d'exclusion de revenu fondée sur la substance (« *Substance-based Income Exclusion* » - « SBIE ») prévu à l'art. 5.3 des Règles modèles GloBE. Le SBIE intervient toutefois dans un contexte différent à savoir dans le cadre de la détermination du bénéfice GloBE dit excédentaire (« *Excess Profits* »)[103]. Le SBIE permet de déduire de ce bénéfice un montant calculé sur la base des charges de personnel et de la valeur des actifs corporels, lesquels sont retenus comme indicateurs de l'exercice d'activités substantielles dans la juridiction concernée[104].

Cela étant, le Cadre Inclusif sur le BEPS a choisi de s'appuyer sur l'architecture du SBIE pour deux raisons essentielles. En premier lieu, la logique du SBIE convient également dans le contexte des QTIs car il fournit une mesure adéquate du niveau de substance dans la juridiction concernée. Aussi, cette solution permet d'éviter d'avoir à examiner chaque incitation individuellement pour déterminer si, et dans quelle mesure, celle-ci est accordée en fonction de la *« substance »*[105]. Comme

---

103 Art. 5.3.1 Règles modèles GloBE

104 OCDE, Commentaire GloBE Consolidé 2026, para. 25 ad art. 5.3

105 OCDE, Side-by-Side Package 2026, N 30

nous l'avons vu, le corolaire de l'existence de ce plafond de substance est l'importante marge de manœuvre conférée aux États dans le cadre de leurs incitations fiscales. Enfin, le fait de s'appuyer sur les mêmes critères que ceux utilisés pour le calcul de la SBIE permet de réduire les coûts de mise en œuvre pour les groupes et contribue à la sécurité juridique.[106]

En conséquence, sous réserve de précisions contraires figurant dans l'Orientation Administrative 2026, le plafond applicable aux QTIs doit être compris en relation avec les notions correspondantes du SBIE. Comme nous le verrons, il existe toutefois quelques différences (ainsi qu'une souplesse supplémentaire dans le cadre des QTIs), ceci afin de tenir compte des différences d'intensité en main-d'œuvre et en actifs entre les différents secteurs et de mieux aligner le plafond sur la conception des incitations fiscales existantes fondées sur la substance.[107]

L'Orientation Administrative 2026 dispose que le plafond de substance applicable à un groupe dans une juridiction au titre d'un exercice fiscal peut être calculé selon deux méthodes :

- Selon la première méthode, applicable par défaut, le plafond de substance correspond à 5,5 %, multipliés par le montant le plus élévé entre la sommes des coûts de personnel éligibles *(« Eligible Payroll Costs »)* afférents aux employés éligibles *(« Eligible Employees »)* d'une entité constitutive et le montant des amortissements et dépréciations comptabilisés dans le résultat net ou la perte nette comptable au titre des actifs corporels éligibles *(« Eligible Tangible Assets »)*.[108]

  Aux termes des Règles modèles, la notion d'*«employés éligibles»* recouvre les personnes employées par le groupe, y compris celles travaillant à temps partiel, ainsi que les sous-traitants indépendants qui participent aux activités opérationnelles ordinaires du groupe sous l'autorité et le contrôle de celui-ci[109]. Les frais de personnel éligibles comprennent les dépenses de rémunération des salariés, notamment les salaires, traitements et autres dépenses procurant à ceux-ci un avantage personnel direct et individualisé, telles que les cotisations d'assurance-maladie et de prévoyance professionnelle, ainsi que les taxes sur les salaires et l'emploi et les

106 OCDE, Side-by-Side Package 2026, N 30

107 OCDE, Side-by-Side Package 2026, N 30

108 Les actifs corporels éligibles sont définis à l'art. 5.3.4 des Règles modèles GloBE. L'Orientation Administrative 2026 précise au surplus que cette méthode utilise l'amortissement plutôt que la valeur comptable, car on s'attend souvent à ce qu'elle fournisse une mesure plus stable et plus cohérente de la substance au fil du temps et qu'elle réduise la volatilité du niveau du plafond de substance (OCDE, Side-by-Side Package 2026, N 31)

109 Art. 10 Règles modèles GloBE

cotisations de sécurité sociale à la charge de l'employeur[110]. Cette notion doit être interprétée largement[111]. À la différence de l'approche retenue dans le cadre du SBIE[112], les frais de personnel éligibles comprennent également les coûts salariaux qui sont capitalisés et incorporés à la valeur des actifs corporels éligibles[113].

Conformément à la logique qui sous-tend l'architecture générale de GloBE, et en particulier celle du SBIE, il convient de relever que les employés visés sont, en principe, uniquement ceux qui exercent leurs activités dans la juridiction concernée[114]. Cela étant, l'intégralité des charges de personnel afférentes à un employé est prise en compte dès lors que celui-ci exerce, au cours de la période concernée, plus de 50 % de ses activités pour le compte du groupe dans la juridiction de l'entité constitutive qui l'emploie[115]. Lorsque cette proportion est inférieure ou égale à 50 %, seule la fraction des charges de personnel correspondant au temps de travail effectué par l'employé dans cette juridiction est prise en compte[116]. Les mêmes principes s'appliquent, *mutatis mutandis*, aux actifs corporels éligibles[117].

- La seconde méthode alternative, qui est applicable sur demande (« *Five-Year Election* »), repose au contraire sur la valeur comptable des immobilisations corporelles éligibles, à l'exclusion des terrains et des autres actifs non amortissables. Dans ce cas, le plafond de substance correspond à 1% de la valeur comptable des actifs corporels éligibles En pratique, cette méthode tend à conduire à un plafond de substance plus élevé au cours des premières années de la durée d'utilisation de l'actif, période durant laquelle sa valeur comptable est généralement la plus élevée. Elle permet ainsi de mieux faire coïncider le plafond de substance avec les exercices fiscaux au cours desquels l'avantage fiscal est effectivement obtenu[118].

---

110 Art. 10 Règles modèles GloBE

111 Voir Commentaire GloBE Consolidé 2026, para. 34 et ss ad art. 5.3.3

112 Voir art. 5.3.3(a) Règles modèles GloBE

113 Cette approche se justifie dans la mesure où il n'existe pas de risque de « double comptage » dès lors que la méthode de calcul repose ici soit sur la masse salariale, soit sur les actifs corporels (OCDE, Side-by-Side Package 2026, N 31)

114 Commentaire GloBE Consolidé 2026, para. 33 et ss ad art. 5.3.3

115 Commentaire GloBE Consolidé 2026, para. 33.1 et ss ad art. 5.3. *« Where the employee undertakes more than 50% of their activities for the MNE Group during the relevant period within the jurisdiction of the Constituent Entity employer, the Constituent Entity will be entitled to the full payroll carve-out with respect to that employee. Where the employee undertakes 50% or less of their activities for the MNE Group during the relevant period within the jurisdiction of the Constituent Entity employer, the Constituent Entity will only be entitled to the proportion of the payroll carve-out attributable to the employee's working time spent within the jurisdiction of the Constituent Entity employer.*

116 À titre d'exemple, si le salarié éligible ne consacre que 30 % de son temps de travail à des activités exercées dans la juridiction de son entité constitutive employeur, cette entité constitutive ne peut prétendre qu'à 30 % de l'exclusion au titre des charges de personnel afférente à ce salarié éligible (Commentaire GloBE Consolidé 2026, para. 33.1 et ss ad art. 5.3)

117 Voir Commentaire GloBE Consolidé 2026, paras. 38 et 38.1 et ss ad art. 5.3.4

118 OCDE, Side-by-Side Package 2026, N 32

En ce qui concerne les incitations fiscales en faveur la R&D, c'est évidemment la première méthode qui est pertinente.

b. Relation avec la conception d'incitations fiscales R&D en droit interne

i. En général

Les critères du plafond de substance exposés ci-dessus, en particulier sa méthode de calcul fondée sur les coûts de personnel et les actifs corporels éligibles, doivent être distingués du champ d'application matériel de l'incitation fiscale en matière de R&D tel qu'il est défini par le législateur national. Comme nous l'avons vu, le cadre applicable aux QTI laisse aux États une marge d'appréciation importante, notamment en ce qui concerne la définition des activités de R&D et la détermination des dépenses susceptibles de bénéficier de l'incitation fiscale. Aussi, le fait que le plafond de substance soit notamment calculé sur la base des coûts de personnel ne signifie dès lors pas que seules les incitations fiscales dont l'assiette est limitée aux coûts salariaux peuvent être qualifiées de QTI.

Autrement dit, une incitation fiscale en matière de R&D, telle qu'une super-déduction, peut en principe être qualifiée de QTI alors même que son assiette comprend, outre les coûts de personnel, d'autres dépenses de R&D.

La valeur fiscale de l'incitation susceptible d'être soumise à l'ajustement QTI est déterminée sur la base de l'avantage fiscal procuré par celle-ci, soit, dans le cas d'une super-déduction, le montant de la déduction supplémentaire multiplié par le taux d'imposition applicable[119]. Le plafond de substance intervient ensuite, de manière distincte, afin de déterminer la limite maximale du montant des QTIs pouvant être pris en compte pour la juridiction concernée. L'ajustement correspond ainsi au plus faible de la valeur fiscale cumulée de l'ensemble des QTI et du plafond de substance applicable[120].

ii. La question de la *"sous-utilisation"* du plafond de substance

En conséquence, lorsque la valeur fiscale de l'incitation soumise à ajustement QTI est inférieure au plafond de substance, il en résulte une *« sous-utilisation »* de ce plafond

119 Voir ci-dessous
120 OCDE, Side-by-Side Package 2026, N 20

Toutes choses égales par ailleurs et si l'on compare par exemple uniquement le montant correspond à la valeur fiscale résultant d'une super-déduction R&D à celui résultant de l'application du plafond de substance, l'on peut poser que l'écart entre ces deux montants tendra à être d'autant plus important que (i) l'incitation fiscale R&D est le seul allégement qualifié de QTI[121], (ii) le champ de cette incitation se limite principalement aux dépenses salariales R&D (à l'exclusion d'une prise en compte large d'autres dépenses R&D), (iii) ces dépenses salariales R&D représentent une faible proportion des dépenses salariales totales attribuables à la juridiction concernée[122], (iv) le taux de super-déduction applicable est faible/modéré et (iii) le taux d'imposition légal applicable est faible/modéré. Nous pouvons illustrer ce qui précède par l'exemple suivant :

*Une société sise dans l'État R supporte 1'000 de coûts de personnel éligibles, dont 20% (soit 200) sont directement imputables aux activités de R&D. Le droit de l'État R prévoit une super-déduction R&D supplémentaire de 50% (soit 100). Cette super-déduction ne s'applique toutefois qu'aux dépenses de personnel directement liées à l'activité R&D. Enfin, le taux d'imposition de l'État R est de 15%. Dans cette hypothèse, la valeur fiscale de l'incitation prise en compte aux fins de l'ajustement QTI est donc de 15 (soit 200 x 50% = 100 x 15%). Cela étant, le plafond de substance est de 55 (soit 1'000 * 5.5%).*

Dans cet exemple, il existe ainsi un écart de 40 entre le montant faisant l'objet de l'ajustement au titre de QTI (15) et la limite fixée par le plafond de substance (55). A taux d'imposition égal, cet écart significatif par rapport au plafond de substance non-utilisé résulte de l'assiette étroite de l'incitation R&D (limitées coûts aux salariaux liés à l'activité R&D), d'une part et du taux de la super-déduction (50%) relativement faible, d'autre part. A titre comparatif et toutes choses égales par ailleurs, le plafond de substance autoriserait ici l'État R à offrir une super-déduction allant jusqu'à environ 180%, soit un avantage de 54 (200 x 180% = 360 x 15%).

A notre sens, ces considérations méritent d'être prises en compte dans le cadre d'une réforme de l'art. 25a LHID dont la teneur actuelle se caractérise précisément par une assiette réduite (principalement confinée aux dépenses relatives aux coûts salariaux liés à l'activité R&D) et un taux

---

121 Il convient en effet de garder à l'esprit que la comparaison avec le plafond de substance porte sur la valeur cumulée de l'ensemble des QTIs, y compris les QRTCs/MTTCs traités comme tels. Dès lors, lorsque plusieurs QTIs sont pris en compte, leur valeur cumulée étant comparée au plafond de substance, l'écart par rapport à ce plafond est susceptible d'être moins important et la limite fixée par celui-ci d'être plus rapidement atteinte.

122 Cette question dépend naturellement de l'importance et de l'intensité des activités R&D qui sont susceptibles de varier suivant les entreprises

de super-déduction relativement faible (50%). Nous revenons donc sur cette question dans le cadre de notre analyse de l'art. 25a LHID[123].

C. Relation entre QTIs et QRTCs/MTTCs

L'introduction d'une clause SBTI en ce qui concerne les QTIs a soulevé la question de la relation du traitement réservé à ces derniers par rapport à celui applicable aux QRTCs et aux MTTCs. Comme nous l'avons rappelé en préambule du présent avis de droit, les QRTCs et les MTTCs jouissaient jusqu'ici d'un traitement plus favorable que les incitations fiscales, notamment celles en faveur de la R&D. En effet, les QRTCs et les MTTCs ne conduisent pas à une diminution des impôts couverts ajustés mais augmentent au contraire le bénéfice GloBE. Leur impact sur le taux effectif d'imposition est donc moindre[124].

Cela étant, les incitations fiscales qualifiées de QTI ne réduisent plus les ajustés couverts ajustés tout en demeurant neutre du point de vue du bénéfice GloBE. Aussi, les QTIs sont désormais susceptibles de conduire à un résultat encore plus favorable que les QRTCs/MTTCs[125]. En conséquence, pour tenir compte de cet aspect, l'Orientation Administrative 2026 prévoit qu'un groupe peut, sur une base annuelle, choisir de traiter (tout ou partie) des QRTCs/MTTCs comme des QTIs. Pour cela, nous l'avons vu, il est nécessaire que ces QRTCs/MTTCs répondent à la définition des QTI (i.e. soient notamment fondés sur les dépenses). Les QRTCs/MTTCs traités ainsi sont alors pris en compte dans l'ajustement total au titre des QTIs auquel s'applique le plafond de substance.[126] Autrement dit, ce choix n'est possible que dans les limites de ce plafond.[127].

123 Voir ci-dessous
124 Voir ci-dessus
125 OCDE, Side-by-Side Package 2026, N 21
126 OCDE, Side-by-Side Package 2026, N 21
127 OCDE, Side-by-Side Package 2026, N 21

IV Illustration de l'ajustement relatifs aux QTIs

Nous illustrons maintenant le fonctionnement des ajustements relatifs aux QTIs de manière générale (A) et dans le contexte particulier d'une super-déduction en faveur de la R&D (B).

A. Le principe

D'une manière générale, les ajustements relatifs aux QTIs entraînent une augmentation du montant des impôts couverts (numérateur) pris en compte pour le calcul du taux effectif d'imposition GloBE dans la juridiction concernée. Ce principe est en particulier applicable à une super-déduction R&D et, plus généralement, à toute incitation fiscale prenant la forme d'un abattement ou d'une exonération.[128] L'ajustement au titre d'un QTI correspond alors à la valeur fiscale de l'incitation, soit par exemple la déduction supplémentaire multiplié par le taux d'imposition légal[129]. L'ajustement est toutefois différent en présence d'un QRTC traité comme un QTI. En effet, un QRTC n'a pas pour effet de réduire les impôts couverts, mais est pris en compte dans le résultat déterminant pour le bénéfice GloBE. Dès lors, afin de produire un effet équivalent sur le calcul du taux d'imposition effectif, l'ajustement au titre du QTI ne consiste pas à augmenter les impôts couverts, mais à diminuer le bénéfice GloBE d'un montant correspondant[130]. Dans l'un et l'autre cas, le montant de l'ajustement ne peut toutefois excéder le plafond de substance durant l'exercice fiscal concerné[131].

L'ajustement au titre d'un QTI permet ainsi de neutraliser la diminution du taux effectif d'imposition résultant, aux fins des règles GloBE, soit de l'incitation fiscale concernée, soit du QRTC traité comme tel.

---

128 OCDE, Side-by-Side Package 2026, N 25

129 OCDE, Side-by-Side Package 2026, N 25

130 Un groupe d'entreprises multinationales (MNE) dispose d'un revenu GloBE net de 11 000 dans la juridiction A. Ce montant comprend 1 000 de QRTC fondés sur les dépenses et répondant à la définition d'un QTI. La dette fiscale avant crédit du groupe multinational s'élève à 1 500, mais celle-ci est réduite de 1 000 au titre des QRTC et de 500 au titre des crédits non remboursables liés aux dépenses qui répondent également à la définition d'un QTI. Les impôts couverts ajustés du groupe multinational au titre du chapitre 4 des règles types GloBE s'élèveraient donc à 1 000 (soit l'impôt dû avant crédit de 1 500, diminué des 500 de crédits non remboursables). Le taux d'imposition effectif du groupe multinational pour cette juridiction serait de 9,1 % (1 000/11 000) et un impôt complémentaire serait dû. L'entité constituante chargée de la déclaration choisit d'appliquer la règle de sécurité SBTI. Le plafond de substance pour l'exercice fiscal est de 1 100. Si le groupe multinational n'ajuste que le crédit non remboursable lié aux dépenses, ses impôts couverts ajustés passeraient à 1 500. Son taux d'imposition effectif révisé serait de 13,6 % (1 500/11 000). Comme il reste 600 du plafond de substance, le groupe multinational choisit de traiter 600 du QRTC comme un QTI. Par conséquent, le revenu GloBE est réduit de 600. Les 400 restants de QRTC sont toujours traités comme des QRTC et sont donc toujours inclus dans le revenu GloBE. Le taux d'imposition effectif (ETR) révisé au titre de la règle refuge SBTI s'élève donc à 14,4 % (1 500/10 400).

131 OCDE, Side-by-Side Package 2026, N 20-23

B. En présence d'une super-déduction R&D

1. En général

En présence d'une super-déduction R&D, le montant de l'augmentation des impôts ouverts ajustés correspond à la valeur de l'incitation fiscale, soit ici le montant de la déduction supplémentaire multiplié par le taux d'imposition légal. Comme nous l'avons vu, si, comme c'est le cas par exemple de l'art. 25a LHID, une mesure d'incitation accorde une déduction de 150 % sur les dépenses R&D, la valeur de cette super-déduction (c'est-à-dire la déduction supplémentaire) sera égale à 50 % des dépenses multipliés par le taux d'imposition légal.[132] Nous pouvons illustrer ce mécanisme par l'exemple suivant :

Si un contribuable réalise un bénéfice GloBE de 2'000 (soit un bénéfice comptable de 3'000 moins des dépenses R&D de 1'000) et supporte des impôts couverts ajustés de 300, son taux effectif d'imposition s'élève à 15 %. L'octroi d'une super-déduction R&D de 150 % augmente la déduction fiscale de 500 (portant la déduction des dépenses R&D de 1'000 à 1'500), générant ainsi un avantage fiscal de 75. En l'absence d'ajustement au titre de QTI, cet avantage réduit les impôts couverts ajustés à 225, tandis que le bénéfice GloBE demeure inchangé (2'000). Le taux effectif d'imposition diminue alors à 11,25 %, générant un impôt complémentaire de 75. Lorsque l'élection au titre de QTI est applicable, la valeur fiscale de l'incitation (75) est prise en compte dans le calcul des impôts couverts ajustés, neutralisant ainsi l'effet de réduction du taux d'imposition effectif et permettant de maintenir ce dernier à 15%.[133]

2. La question des pertes

La possibilité de qualifier une super-déduction R&D de QTI a également un impact sur le traitement et le report d'une éventuelle perte induite par une telle déduction. Conformément à ce qui a été exposé plus haut, une telle perte n'est logiquement pas prise en compte dans le cadre du bénéfice GloBE et ne peut par conséquent être reportée. Aussi, la valeur fiscale représentée par la super-déduction est en principe ici aussi intégralement soumise à un impôt complémentaire[134]. En

---

132 OCDE, Side-by-Side Package 2026, N 25

133 Voir aussi OCDE, Side-by-Side Package 2026, N 26

134 Une super-déduction R&D induit en effet une « différence permanente » entre le bénéfice imposable local et le bénéfice GloBE entraînant l'application de l'art. 4.1.5 Règles modèles GloBE; voir à ce sujet OECD (2026), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti- Base Erosion Model Rules (2026): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, para. 19 et ss ad Art. 4.1.5; voir OECD (2025), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) Examples, OECD, Paris, Exemple 4.1.5.1

revanche, un ajustement au titre de QTI en N permet d'éviter un impôt complémentaire et ainsi de préserver la valeur liée à la perte non seulement en N mais également en N+1 (report de la perte). Cette approche confère ainsi aux groupes multinationaux un avantage dans le temps[135]. L'Orientation Administrative 2026 illustre cet avantage par l'exemple suivant :

Un groupe multinational affiche un résultat net comptable de 1 000 pour l'exercice N. Le résultat imposable (avant application de la super-déduction) s'élève également à 1 000. La super-déduction supplémentaire est égale à 1 500. Le groupe multinational n'a donc aucun bénéfice imposable dans cette juridiction et ne paie aucun impôt couvert au cours de cette période. Il présente une perte fiscale de 500 qui peut être reportée futurs et comptabilise donc un actif d'impôt différé de 75 (soit 500x15%). Il en résulte un montant négatif d'impôts couverts ajustés de 75 pour l'exercice fiscal. Au cours de l'exercice N+1, le groupe multinational réalise un revenu GloBE net de 500 et impute la perte de l'exercice N si bien que le bénéfice imposable de l'exercice N+1 est égal à 0.

Dans cette hypothèse, la possibilité de qualifier la super-déduction R&D de QTI permet de préserver l'effet de la perte et de son report ainsi que d'éviter un impôt complémentaire correspond. En l'occurrence, la clause SBTI permet de réintégrer la valeur de la super-déduction R&D en N (soit 1500 x 15% = 225) aux impôts couverts ajustés de l'exercice N. Ces derniers s'élèvent alors à 150 (soit 225-75) et le taux d'imposition effectif est de 15%. Aussi, aucun impôt complémentaire n'est dû pour l'exercice N. Par voie de conséquence, les impôts couverts ajustés de l'exercice N+1 ne seront réduits que par l'actif d'impôt différé de 75 constitué en N (soit 500x15%), ce qui est le corollaire de la compensation de la perte de 500 en N+1. Ainsi, la perte engendrée par la prise en compte de la super-déduction en N ne donnera également pas lieu à un impôt complémentaire en N+1[136]

V Synthèse et impact du cadre QTI sur l'art. 25a LHID

Comme nous l'avons vu, le nouveau cadre applicable aux QTI permet à un groupe multinational soumis aux règles GloBE d'éviter que les avantages découlant de certaines incitations fiscales, notamment celles accordées en faveur de la R&D, ne soient neutralisés par l'application d'un impôt complémentaire. Aux termes de l'Orientation Administrative 2026, les États conservent une importante marge de manœuvre dans la conception de leurs incitations fiscales en faveur de la

135 OCDE, Side-by-Side Package 2026, N 27

136 OCDE, Side-by-Side Package 2026, Exemple, p. 77. Dans cet exemple, si le choix de la clause de sauvegarde SBTI n'était pas exercé, le groupe multinational serait redevable d'un impôt complémentaire de 150 en N (bénéfice GloBE de 1 000 x 15 %). De plus, il y aurait un report d'impôts négatif excédentaires de 75. Aussi, au cours de l'exercice N+1, les 75 d'impôts couverts ajustés seraient réduits du même montant. En conséquence, le groupe multinational serait redevable d'un impôt complémentaire de 75 (500x15%). Aussi, le montant total de l'impôt complémentaire sur les exercices N (150) et N+1 (75) s'élèverait à 225 et la valeur fiscale de la super-déduction serait entièrement neutralisée (OCDE, Side-by-Side Package 2026, Exemple, p. 77)

R&D. Ils peuvent notamment déterminer librement les activités de R&D susceptibles de bénéficier de ces incitations ainsi que les dépenses de R&D éligibles. De même, le choix de la forme de l'incitation - crédit d'impôt ou super-déduction - n'est, en principe, pas déterminant. L'avantage fiscal résultant d'un QTI demeure toutefois plafonné par un plafond de substance.

S'agissant des incitations fiscales fondées sur les dépenses de R&D, ce plafond est fixé à 5,5 % du montant le plus élevé entre, d'une part, (i) la somme des coûts de personnel éligibles afférents aux employés éligibles d'une entité constitutive et, d'autre part, (ii) le montant des amortissements et dépréciations comptabilisés dans le résultat net ou la perte nette comptable au titre des actifs corporels éligibles. Alternativement, en cas d'élection quinquennale le plafond de substance correspond à 1 % de la valeur comptable des actifs corporels éligibles.

En raison de l'importante marge de manœuvre conférée par le cadre QTI, les États conserveront donc pour l'essentiel la possibilité d'aménager leurs incitations fiscales R&D de façon large et selon les tendances actuelles présentées ci-dessus[137].
Pour la Suisse, en revanche, la teneur actuelle de l'art. 25a LHID est susceptible de conduire à une sous-utilisation potentielle du cadre QTI sur plusieurs points, notamment les suivants :

- **La définition de la R&D et des dépenses éligibles :** la définition relativement étroite de la R&D ouvrant droit à l'incitation fiscale, ainsi que celle des dépenses de R&D éligibles au titre de l'art. 25a LHID, n'est pas imposée par le cadre QTI. Ce cadre laisse au contraire aux États une large latitude pour déterminer les activités de R&D qu'ils souhaitent encourager ainsi que les dépenses susceptibles de bénéficier d'une incitation fiscale. La Suisse pourrait dès lors, sans être limitée par le cadre QTI, retenir une définition plus large de la R&D et des dépenses éligibles.
- **Le risque de sous-utilisation du plafond de substance** : dans la mesure où (i) la notion de dépense de R&D éligible au sens de l'art. 25a LHID repose, sous réserve de la majoration forfaitaire de 35 %, sur les dépenses de personnel directement imputables aux activités de R&D[138], (ii) le taux de cette super-déduction est faible (50%) et (iii) le taux d'imposition est modéré, un risque structurel de sous-utilisation du plafond de substance peut se présenter. Autrement dit, la valeur fiscale générée par l'art. 25a LHID au titre de QTI peut demeurer inférieure au plafond de substance disponible. Dans cette hypothèse, une partie du plafond de substance demeurera dès lors inutilisée. Il convient certes de tenir compte, dans cette analyse,

137 Voir ci-dessus
138 Art. 25a al. 3 LHID

des autres incitations fiscales éventuelles susceptibles d'être qualifiées de QTI et auxquelles le plafond de substance pourrait s'appliquer, par exemple un QRTC. Cette réserve ne remet toutefois pas en cause le constat de principe selon lequel le champ relativement étroit de l'art. 25a LHID – en ce qui concerne tant la définition des dépenses éligibles que que le taux de la super-déduction (50%) est susceptible de limiter l'utilisation effective du plafond de substance disponible en Suisse.

- **La préservation dans le temps de la valeur de l'incitation** : le cadre QTI permet de préserver, sur le plan de GloBE, l'effet fiscal d'une super-déduction qui génère une perte fiscale, alors même que l'avantage fiscal correspondant ne peut être pleinement utilisé qu'au cours d'une période ultérieure. En effet, l'ajustement au titre du QTI intervient dès l'année au cours de laquelle la super-déduction est revendiquée et la perte générée. Il permet ainsi d'éviter que cette perte ne donne lieu, lors de son utilisation ultérieure, à un impôt complémentaire qui neutraliserait l'avantage fiscal résultant de la super-déduction. En droit suisse, en revanche, l'art. 25b al. 3 LHID exclut le report d'une perte résultant de l'application de l'art. 25a LHID. Il en résulte une asymétrie : alors que le cadre QTI permet de préserver, au niveau de GloBE, la valeur de l'incitation lorsque celle-ci génère une perte fiscale, le droit suisse ne permet pas au contribuable de préserver cette valeur au niveau de l'impôt suisse par le report de la perte. Cette différence de traitement est susceptible de réduire, pour les entreprises qui enregistrent des pertes fiscales au cours des premières phases de leurs activités de R&D, la valeur économique effective de l'incitation prévue par l'art. 25a LHID.

Comme annoncé, nous revenons sur ces questions dans le cadre de notre analyse de l'art. 25a LHID

QUATRIEME PARTIE : LE CADRE DE DROIT CONSTITUTIONNEL SUISSE

Nous abordons à présent le cadre constitutionnel entourant l'art. 25a LHID. Il nous paraît utile de rappeler ce cadre, tant dans la perspective d'une interprétation de l'art. 25a LHID conforme à la Constitution en droit actuel que dans celle d'une éventuelle réforme de cette disposition *de lege ferenda*. À cette fin, il convient d'examiner, dans un premier temps, la situation prévalant avant la mise en œuvre de l'impôt minimum mondial (I), puis, dans un second temps, les effets de la mise en œuvre de cet impôt et du cadre QTI (II).

I Rappel de la situation prévalant avant la mise en œuvre de l'impôt minimum mondial

Il est admis que l'art. 25a LHID est, dans son principe, conforme au droit constitutionnel. Certes, l'introduction de cette incitation fiscale en droit harmonisé induit une entorse au principe de l'imposition selon la capacité contributive[139]. Cela étant, cette entorse peut être justifiée par la poursuite d'un but extra-fiscal légitime reposant sur l'art. 64 Cst. Ce texte dispose en effet que *: « la Confédération encourage la recherche scientifique et l'innovation ».* De plus, dans la mesure où l'art. 25a LHID (i) s'applique aux mêmes conditions à toutes les entreprises exerçant une activité R&D, indépendamment de leur taille et de la forme juridique (soit y compris à l'activité indépendante[140]) et (ii) que sa portée est restreinte aux activités de R&D exercées en Suisse (lesquelles produisent le plus de retombées pour la Suisse), cette incitation fiscale est conforme aux exigences de neutralité et de proportionnalité qui régissent la constitutionnalité d'incitations fiscales en droit suisse[141].

II Impact du cadre QTI et de l'impôt minimum mondial

À notre avis, les différents éléments du cadre QTI – en particulier la condition selon laquelle l'incitation fiscale doit être limitée aux activités substantielles exercées en Suisse – sont, pour les raisons exposées ci-dessus, conformes au droit constitutionnel. Il en va de même de l'exigence selon laquelle l'incitation doit être ouverte à l'ensemble des opérateurs économiques, et non aux seuls groupes soumis à l'impôt minimum. La mise en œuvre de l'art. 25a LHID, que ce soit *de lege lata* ou *de lege ferenda*, ne soulèverait dès lors pas de problème de constitutionnalité. Le législateur pourrait même saisir cette occasion pour remédier à certaines tensions entre le régime actuel et le droit constitutionnel, notamment en ce qui concerne le report des pertes induites par la super-déduction.

Il nous paraît également qu'une modification de l'art. 25a LHID permettant de tirer pleinement parti des possibilités offertes par le cadre QTI serait conforme à l'art. 129a Cst., lequel exige que les normes découlant de l'impôt minimum mondial soient mises en œuvre de manière à « préserver les intérêts de l'économie suisse ». Cette interprétation rejoint d'ailleurs la position exprimée par le

---

139 Art. 127 al. 2 Cst

140 Art. 10a LHID

141 Voir à ce sujet R Danon, La constitutionalité des mesures fiscales proposées par la troisième réforme de l'imposition des entreprises, Avis de droit à l'attention du DFF (https://www.newsd.admin.ch/newsd/message/attachments/39731.pdf), le même, Danon, La troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III) : une analyse des mesures en faveur de la recherche et du développement (R&D), in: IFF Forum für Steuerrecht 2015, p. 276

Conseil fédéral dans le commentaire de l'ordonnance du 22 décembre 2023 sur l'impôt minimum, selon lequel : *« Préserver les intérêts économiques de la Suisse : les marges de manœuvre et les droits d'option prévus expressément dans la réglementation de l'OCDE et du G20 seront systématiquement mis à profit »*[142]. En outre, dès lors qu'un élargissement de l'art. 25a LHID conformément au cadre QTI bénéficierait à l'ensemble des entreprises exerçant des activités de R&D, une telle réforme serait, à notre sens, manifestement susceptible de contribuer à la préservation des intérêts de l'économie suisse dans son ensemble.

La nécessité pour la Suisse d'agir pourrait, selon nous, également être fondée sur l'art. 103 Cst., relatif à la politique structurelle[143]. Certes, selon l'opinion dominante, cette disposition ne saurait être interprétée comme conférant à la Confédération une compétence générale en matière d'encouragement[144]Le législateur dispose toutefois d'une importante marge d'appréciation pour déterminer si une situation constitue une « menace » au sens de l'art. 103 Cst. [145] Certains auteurs considèrent en outre que l'existence d'une telle menace doit être appréciée de manière contemporaine, c'est-à-dire à la lumière des circonstances économiques actuelles[146]. Dans une étude consacrée à l'art. 103 Cst., Bürgisser relève ainsi, à juste titre, que :

« (…) l'on peut concevoir, par une interprétation contemporaine, que l'introduction de mesures fiscales particulièrement attractives puisse être la cause de la menace et que, par voie de conséquence, des mesures fiscales similaires puissent être introduites en Suisse sur la base de l'art. 103 Cst. » [147]

Autrement dit, l'adoption, par d'autres États, de mesures fiscales particulièrement attractives est également susceptible de constituer une « menace » au sens de l'art. 103 Cst. et, partant, de justifier l'adoption en Suisse de mesures comparables en faveur du secteur concerné.[148]

---

142 Commentaire de l'ordonnance DFF 2023, p. 9-10

143 Art. 103 Cst : « La Confédération peut soutenir les régions économiquement menacées et promouvoir des branches économiques et des professions si les mesures d'entraide que l'on peut raisonnablement exiger d'elles ne suffisent pas à assurer leur existence. Elle peut, au besoin, déroger au principe de la liberté économique »

144 R. Danon, Art. 103 – Politique structurelle, in Vincent Martenet / Jacques Dubey (éd.), Constitution fédérale. Commentaire romand, Bâle, Helbing Lichtenhahn, 2021, pp. 2047 ss., art. 103 N 1

145 R. Danon, Art. 103 – Politique structurelle, in Vincent Martenet / Jacques Dubey (éd.), Constitution fédérale. Commentaire romand, Bâle, Helbing Lichtenhahn, 2021, pp. 2047 ss., art. 103 N 12

146 J. Bürgisser, Les incitations fiscales en faveur de l'économie : analyse de conformité de mesures sectorielles à la Constitution fédérale, aux règles de l'Union européenne en matière d'aides d'État et aux règles de l'Organisation mondiale du commerce, thèse, Université de Lausanne, 2016, N 677

147 Jérôme Bürgisser, Les incitations fiscales en faveur de l'économie : analyse de conformité de mesures sectorielles à la Constitution fédérale, aux règles de l'Union européenne en matière d'aides d'État et aux règles de l'Organisation mondiale du commerce, thèse, Université de Lausanne, 2016, N 677

148 R. Danon, Art. 103 – Politique structurelle, in Vincent Martenet / Jacques Dubey (éd.), Constitution fédérale. Commentaire romand, Bâle, Helbing Lichtenhahn, 2021, pp. 2047 ss., art. 103 N 15

Cette approche paraît particulièrement pertinente dans le contexte actuel. La concurrence fiscale internationale s'intensifie en effet dans le domaine des activités à haute valeur ajoutée, notamment en matière de R&D. Dans ce contexte, l'exploitation par d'autres États des possibilités offertes par le cadre QTI, conjuguée à la situation géopolitique actuelle, est susceptible de renforcer l'attractivité de ces États pour les entreprises exerçant des activités de R&D. En l'absence d'une réforme correspondante de l'art. 25a LHID, il nous paraît dès lors défendable de considérer que cette évolution pourrait constituer, pour les entreprises suisses exerçant des activités de R&D comparables, une menace au sens de l'art. 103 Cst.

En définitive, une réforme de l'art. 25a LHID visant à permettre à la Suisse de tirer pleinement parti du cadre QTI pourrait ainsi être fondée sur plusieurs dispositions constitutionnelles, à savoir les art. 64, 103 et 129a Cst.

CINQUIÈME PARTIE : L'ARTICLE 25a LHID DE *LEGE LATA* ET DE *LEGE FERENDA*

Cette cinquième partie est consacrée à une analyse détaillée de l'article 25a LHID. Après quelques remarques liminaires sur la structure de l'analyse, l'article 25a LHID est d'abord examiné *de lege lata* (II), puis *de lege ferenda* (III). Nous formulons des propositions d'amélioration dans les deux cas. La question de l'introduction d'une super-déduction au plan de l'impôt fédéral direct est ensuite abordée (IV). Enfin, la coordination entre l'allègement fiscal accordé en vertu du droit suisse et le plafond de substance par le cadre du QTI est présentée (V).

I Introduction et structure de l'analyse

Comme déjà mentionné dans nos considérations introductives[149], la LHID prévoit, depuis l'entrée en vigueur de la RFFA le 1er janvier 2020[150], deux mesures d'encouragement en faveur de la R&D. La première est le régime « patent box », obligatoire pour les cantons (arts. 24a-24b LHID). Comme indiqué, cette incitation ne peut pas être qualifiée de QTI. La deuxième mesure, qui nous intéresse ici, est la super-déduction R&D, facultative pour les cantons, prévue par l'art. 25a LHID. Enfin, l'art. 29 al. 3 LHID autorise un allègement de l'impôt sur le capital concernant les prêts intra-groupe, les participations, les brevets et les droits comparables au sens de l'art. 24a LHID.

149 Voir Partie I, section I
150 RO 2019 2395 2413; FF 2018 2565

Il convient tout d'abord d'examiner l'état de la mise en œuvre des articles 24a, 25a, 25b et 29 al. 3 LHID par les cantons. Comme le montre le tableau ci-dessous, cette mise en œuvre varie d'un canton à l'autre (aux termes de la LHID l'allègement maximal au titre de la « patent box » est de 90%, la super-déduction maximale pour la R&D est de 50 % et la limite de la réduction fiscale prévue par l'art. 25b LHID est de 70 % ; il n'y a au surplus pas de limite pour l'allègement de l'impôt sur le capital) :

Tableau « Mise en œuvre des mesures RFFA 2026 dans les cantons »[151] :

Canton	Charge liée à l'impôt sur le capital pour les brevets, les participations et les prêts intra-groupe (réduction indiquée en%) *	Allègement lié à la « Patentbox » en %	Super-déduction pour la R&D en %	Limite de la réduction fiscale en %
AG	0 (100)	90	50	70
IA	0,025 (50)	50	50	50
AR	0 (100)	50	50	50
BE	0,022 (0)	90	50	70
BL	0,032 (80)	90	20	50
BS	0,02 (80)	90	0	5
FR	0,019 (90)[1]	90	50	20
GE	0,001 (99,7)	10	50	9
GL	0 (100)	10	0	10
GR	0 (100)[1]	90	50	55
JU	0,025 (86,6)	90	50	70
LU	0,001 (96)	90	0[3]	70
NE	0,001 (99,8)	20	50	40
NO	0,01 (0)	90	0[4]	70
OW	0,001 (0)	90	50	70
SG	0 (100)[5]	50	40	40
SH	0,005 (0)	90	25	70
SO	0,009 (95)[2]	90	50	70
SZ	0,011 (0)	90	50	70
TG	0,004 (90)	40	30	50
TI	0 (100)	90	50	70
UR	0,001 (0)	30	0	50
VD	0,07 (50)[2]	60	50	50
VS	0,02–0,05 (90)	90	50	50

151 Voir P. Hinny, Droit fiscal 2026, édition du texte avec commentaires, p. 2246 ; mise à jour en 2026.

ZG	0,001 (98)	90	50	70
ZH	0,0171 (90)	90	50	70

* Le pourcentage de réduction par rapport à l'imposition ordinaire sur le capital au siège social est indiqué entre parenthèses.

[1] GR/FR : pas de réduction pour les sociétés sans activité commerciale, mais imposition réduite conformément à l'art. 92 de la loi fiscale du canton des Grisons (StG GR).

[2] SO/VD : au moins 200 CHF en cas de rattachement personnel et 100 CHF en cas de rattachement économique.

[3] LU : pas de super-déduction pour la R&D à ce jour. Le Conseil d'État fixe le pourcentage conformément au § 72f, al. 1, de la loi fiscale de LU.

[4] NW : Pas de super-réduction pour la R&D pour le moment. Le Conseil d'État fixe le pourcentage conformément à l'art. 78a de la loi fiscale de NW.

[5] SG : Impôt minimum forfaitaire de 100 CHF.

D'une manière générale, on peut d'emblée constater que de nombreux cantons n'ont fait qu'un usage modéré des possibilités d'allègement fiscal liées aux activités de R&D et aux revenus de brevets. Ainsi, cinq cantons n'ont pas introduit de super-déduction R&D. Par ailleurs, neuf cantons n'ont pas introduit la super-déduction maximale de 50 %, mais seulement une déduction inférieure. En ce qui concerne le régime « patent box », 17 cantons ont fait usage de l'allègement maximal possible de 90 % ; quatre cantons n'autorisent qu'un allègement limité, allant jusqu'à seulement 10% dans les cantons de Genève et de Glaris, 20 % à Neuchâtel ou 30 % à Uri. Enfin, seuls 12 cantons ont fixé la limite de la réduction fiscale au maximum possible de 70 %, tandis que 14 cantons ont prévu un allègement maximal inférieur, allant jusqu'à seulement 5 % dans le canton de Bâle-Ville, 9 % à Genève, 10 % à Glaris et 20 % à Fribourg. À cela s'ajoute, comme cela sera exposé plus en détail ci-dessous, le fait que, même lorsqu'ils appliquent les dispositions correspondantes de la LHID, les cantons sont jusqu'à présent loin d'utiliser toute la marge de manœuvre dont ils disposent, notamment en ce qui concerne la super-déduction R&D sur laquelle porte notre analyse.

II L'art. 25a LHID en droit actuel (*de lege lata*)

Nous abordons maintenant en détail l'art. 25a LHID en droit actuel. À cette fin, nous présentons les différents éléments de cette disposition, y compris l'interprétation adoptée par la pratique, qui est à notre sens trop restrictive à plusieurs égards (A-B). Nous montrons ensuite dans quelle mesure l'art. 25a LHID pourrait déjà avoir un champ d'application plus large en droit actuel (C). À notre avis, les cantons pourraient en effet *de lege lata* d'ores et déjà accorder une super-déduction R&D nettement plus attractive.

A. Présentation et analyse détaillée de l'article 25a LHID[152]

1. Fonctionnement et mise en œuvre par les cantons

L'article 25a LHID, inséré dans la LHID au 1er janvier 2020, dispose ce qui suit[153] :

> ***Art. 25a Déduction supplémentaire pour des dépenses de recherche et de développement***
> *[1] Sur demande, les cantons peuvent autoriser la déduction des dépenses de recherche et de développement que le contribuable a engagées en Suisse, directement ou par l'intermédiaire de tiers, à raison d'un montant dépassant de 50 % au plus les dépenses de recherche et de développement justifiées par l'usage commercial*
> *[2] Sont réputées recherche et développement la recherche scientifique et l'innovation fondée sur la science au sens de l'art. 2 de la loi fédérale du 14 décembre 2012 sur l'encouragement de la recherche et de l'innovation*
> *[3] Une déduction augmentée est admissible pour :*
> *a. les dépenses de personnel directement imputables à la recherche et au développement, plus un supplément équivalant à 35 % de ces dépenses, mais jusqu'à concurrence des dépenses totales du contribuable ;*
> *b. 80 % des dépenses pour les travaux de recherche et de développement facturés par des tiers.*
> *[4] Si le mandant des travaux de recherche et de développement est habilité à effectuer la déduction, le mandataire n'a droit à aucune déduction à ce titre.*

L'art. 25a LHID autorise ainsi les cantons à introduire une super-déduction pouvant aller jusqu'à 50 % des frais de R&D. L'application de l'art. 25a LHID entraîne ainsi une augmentation fictive des charges fiscalement déterminantes et une réduction correspondante de l'assiette fiscale des sociétés de capitaux assujetties à l'impôt de manière limitée ou illimitée, ainsi que de celle des indépendants. Plus précisément, la super-déduction permet de déduire, par dérogation au compte de résultat établi selon le droit commercial et aux fins de l'impôt cantonal et communal (mais pas pour l'impôt fédéral direct), 50 % au maximum des frais de personnel de R&D propres, effectivement engagés sur le territoire national et justifiés par l'usage commercial, majorés d'un supplément de 35 % (en cas de recherche interne), ainsi que 80 % des frais de R&D facturés par des tiers (en cas de recherche sous contrat).[154] .

Contrairement au « patent box » (art. 24a et 24b LHID), les cantons sont libres d'introduire une super-déduction R&D. En outre, les cantons peuvent fixer le montant de l'allègement supplémentaire jusqu'à concurrence de 50 % des coûts effectivement engagés. Une autre limitation de la super-réduction est possible par le biais de la limitation de la réduction fiscale (art. 25b LHID), à un taux inférieur au maximum applicable de 70 %. Les cantons disposent par ailleurs d'une certaine marge d'appréciation quant à l'application de la super-déduction et aux exigences en matière de documentation. Le caractère facultatif de l'introduction d'une telle déduction au niveau

---

152 Voir P. Hinny, Unternehmenssteuerreform (STAF), Praxiskommentar, Zürich 2021, p. 103 ss

153 En outre, l'art. 10a LHID a introduit, en ce qui concerne l'activité indépendante, une disposition déclarant l'article 25a LHID applicable par analogie.

154 Voir Message RIE III 2015, FF 2015 5100

cantonal entraîne au surplus, pour le contribuable, une désharmonisation indésirable au regard de la Constitution[155] .

La super-déduction n'est par ailleurs pas prise en compte pour le calcul du potentiel de ressources dans le cadre de la péréquation financière intercantonale, ce qui tend à rendre cette déduction peu attractive pour les cantons.[156] Comme le montre le tableau ci-dessous, tous les cantons sont loin d'exploiter pleinement la déduction maximale (la super-déduction R&D ne portant que sur les charges salariales, la limite d'allègement légèrement inférieure à 70 %, qui s'applique au bénéfice imposable total, ne joue souvent aucun rôle).

Tableau « Mise en œuvre de la super-réduction R&D en 2026 par les cantons » :

Canton	**Super-déduction R&D en %**	**Limite de la réduction fiscale en %**
SZ	50	70
ZG	50	70
OW	50	70
SO	50	70
TI	50	70
AG	50	70
JU	50	70
ZH	50	70
BE	50	70
GR	50	55
AI	50	50
AR	50	50
VD	50	50
VS	50	50
NE	50	40
FR	50	20
GE	50	9
SG	40	40
TG	30	50
SH	25	70
BL	20	50

155 Voir art. 129 al. 2 Cst.

156 Dans le cadre de la péréquation financière, conformément à l'art. 3 al. 3 de la loi sur la péréquation financière (PFCC) et à l'art. 20a al. 2 de l'ordonnance sur la péréquation financière (OPFCC)) est toutefois prise en compte la réduction applicable aux revenus provenant de brevets et de droits comparables, conformément à l'article 24b LHID

LU[1]	0	70
NW[2]	0	70
UR	–	50
GL	–	10
BS	–	5

[1] LU : il n'existe actuellement aucune super-déduction R&D. Le Conseil d'État fixe le pourcentage conformément au § 72f, al. 1, de la loi fiscale de Lucerne (StG LU).
[2] NW : il n'existe actuellement aucune super-déduction R&D. Le Conseil d'État fixe le pourcentage conformément à l'art. 78a de la loi fiscale de NW (StG NW).

Les cantons qui ont introduit la super-déduction R&D dans leur législation fiscale ont soit repris tel quel le texte de l'art. 25a LHID, soit renvoyé directement à cette norme. L'art. 25a LHID constitue en tout état de cause une disposition exhaustive et doit donc être appliquée comme telle[157]. Cela signifie que – indépendamment du caractère facultatif de la déduction pour les cantons – dans l'esprit de l'harmonisation fiscale verticale, une interprétation harmonisée au niveau fédéral s'applique dès l'introduction de la disposition[158] . Il n'y a donc pas de place pour une interprétation cantonale autonome de la norme.

Comme nous le montrons en détail ci-dessous, c'est surtout la notion d'activité R&D éligible qui soulève certaines questions dans la pratique. On verra notamment qu'il existe certaines incertitudes ou malentendus concernant la notion d'innovation, qui est également un critère d'éligibilité à la super-déduction. Ces questions ont notamment trait au contenu et à la pertinence des manuels de Frascati et d'Oslo publiés par l'OCDE à ce sujet.

2. Activités R&D et d'innovation éligibles[159]

a. Généralités

Pour bénéficier de la super-déduction R&D, il convient, en substance, de remplir les conditions suivantes, sachant que, conformément à la volonté du législateur, la notion de recherche, de développement et d'innovation éligibles doit être large et l'application de la super-déduction simple. À cet égard, comme le montre l'analyse ci-dessous, il convient de distinguer les conditions relatives

157 Cf. M. Reich/M. Beusch, in: M. Zweifel/M. Beusch (Hrsg), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, StHG, 4ème édition, Bâle 2022, Art. 1 N 16
F. Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4 ème édition, Zurich 2021, § 65a N 5

159 Voir P. Hinny, Unternehmenssteuerreform (STAF), Praxiskommentar, Zürich 2021, p. 103 ss

à la recherche scientifique, d'une part, de celles relatives à l'innovation fondée sur la science, d'autre part :

Est considérée comme recherche scientifique (recherche fondamentale et recherche appliquée) :

- la pratique de la (i) recherche fondamentale ou (ii) de la recherche orientée vers les applications, dont l'objectif premier est d'apporter des solutions pratiques à des problèmes concrets, par exemple le développement de nouveaux produits, procédés, processus et services pour l'économie et la société. Le résultat visé par la recherche doit en outre être nouveau, au moins en ce qui concerne une application spécifique nouvelle ou améliorée (par exemple en termes de lieu d'application possible, de caractéristiques particulières des utilisateurs, de durée ou de moment d'application, etc.)

Est considérée comme une innovation fondée sur la science :

- le développement de nouveaux produits, procédés, processus et services destinés à l'économie et à la société (par la recherche, notamment la recherche appliquée), d'une part, et, d'autre part, par la valorisation de ses résultats. La promotion de l'innovation – contrairement à la promotion de la recherche – est directement liée à une exploitation économique et implique explicitement une mise en œuvre des résultats de la recherche pertinente pour l'économie. Selon l'OCDE, ceci englobe non seulement les innovations commercialisées, mais aussi celles qui sont mises en œuvre au sein d'une entreprise.

De manière générale, la super-déduction R&D s'applique tant à la recherche scientifique qu'à l'innovation fondée sur la science :

- les activités de recherche ou d'innovation doivent être menées selon des méthodes scientifiquement reconnues, et le projet de recherche ainsi que ses résultats doivent être documentés de manière systématique.
- Toutes les disciplines enseignées dans les universités et les hautes écoles suisses sont éligibles au titre d'activités R&D pertinentes, ce qui confère à cette notion une très large portée.
- La déduction R&D peut être sollicitée pour l'ensemble des frais de personnel d'une entreprise directement imputables à la recherche et au développement. Aucune qualification professionnelle ou universitaire particulière n'est requise pour ce personnel.
- Enfin, pour bénéficier de la super-déduction, tant les activités R&D concernées que les charges salariales brutes correspondantes doivent être documentées de manière traçable.

Outre la recherche interne, les activités R&D exercées en Suisse et confiées à des sociétés du groupe ou à des sociétés tierces (ce que l'on appelle la « recherche sous contrat ») donnent également droit à la super-déduction R&D. À cet égard, la même définition de la recherche et du développement éligibles s'applique et inclut donc également l'innovation fondée sur la science.

b. R&D et innovation au sens de l'art. 25a al. 2 LHID

i. Le texte de l'art. 25a al 2 LHID

Par recherche et développement, l'article 25a al. 2 LHID vise la recherche scientifique et l'innovation fondée sur la science « *au sens de l'art. 2 de la loi fédérale du 14 décembre 2012 sur l'encouragement de la recherche et de l'innovation* ». L'art. 25a LHID reprend donc intégralement la définition donnée par la loi sur l'encouragement de la recherche et de l'innovation (LERI).[160] Selon le message PF 17, « cette définition englobe les activités de R&D au sens large, car le terme comprend la recherche fondamentale, la recherche orientée vers les applications et l'innovation fondée sur la science. En sont notamment exclues les dépenses relatives à la mise sur le marché des produits et à leur valorisation sur le marché »[161]

> *L'article 2 de la LERI prévoit ce qui suit :*
> *« Art. 2 Définitions*
> *Dans la présente loi, on entend par :*
> *a. recherche scientifique (recherche) : la recherche méthodique de connaissances nouvelles ; elle englobe notamment :*
> *1. la recherche fondamentale : recherche dont la première finalité est l'acquisition de connaissances,*
> *2. la recherche orientée vers les applications : recherche dont la première finalité est de contribuer à la solution de problèmes liés à la pratique ;*
> *b. innovation fondée sur la science (innovation) : le développement de nouveaux produits, procédés, processus et services pour l'économie et la société au moyen de la recherche, en particulier celle orientée vers les applications, et la mise en valeur de ses résultats.*

La lettre a de l'art. 2 LERI énonce ainsi le principe, tandis que la lettre b contient des explications plus détaillées concernant l'innovation fondée sur la science (cf. également ci-après).

---

160 Voir également Message PF17, FF 2018, 2591 : La définition de la notion de « recherche et développement » correspond à celles de la « recherche scientifique » et de l'«innovation fondée sur la science» figurant à l'art. 2 de la loi fédérale du 14 décembre 2012 sur l'encouragement de la recherche et de l'innovation (LERI) ». Cette définition englobe les activités de R&D au sens large, car le terme comprend la recherche fondamentale, la recherche orientée vers les applications et l'innovation fondée sur la science. En sont notamment exclues les dépenses relatives à la mise sur le marché des produits et à leur valorisation sur le marché

161 Message PF 17, FF 2018, 2551

La condition commune aux deux catégories de recherche, et donc également à l'innovation éligible, est qu'il doit s'agir dans tous les cas d'une « activité de recherche scientifique ». L'annexe 1 du message relatif à la LERI précise que le terme de recherche « est en général compris comme s'appliquant à la recherche scientifique, à savoir la quête méthodique de nouvelles connaissances et leur documentation systématique – par opposition à la découverte accidentelle[162] ». Il ressort donc du libellé de l'art. 2 LERI que tant la recherche fondamentale que la recherche orientée vers les applications, c'est-à-dire la recherche visant à trouver des solutions pratiques à des problèmes et, en particulier, le développement de nouveaux produits, procédés et services pour l'économie et la société, sont considérées comme de la recherche et de l'innovation et donc comme de la recherche et du développement au sens de l'art. 25a LHID. Il s'agit ici d'acquérir de nouvelles connaissances, de vérifier les connaissances existantes ainsi que de diffuser et d'exploiter ces connaissances[163] .

Selon le message relatif à la LERI, la notion de « recherche scientifique (recherche) », qui englobe les sous-catégories de la recherche fondamentale et de la recherche appliquée, vise à « dessiner avec suffisamment de clarté le périmètre de la recherche (scientifique) encouragée au sens de la présente loi, sans encombrer le texte d'une énumération exhaustive des différentes catégories de recherche ou tenter d'introduire des catégories rigides pour lesquelles la conception scientifique actuelle ne connaît pas de critères de délimitation univoques ».[164]

En ce qui concerne la notion d' « innovation », l'art. 2 s'appuie directement sur l'article 64 alinéa 1 Cst, tel que modifié en 2005 […][165] ». Le message relatif à la LERI précise ensuite ce qui suit au sujet de la notion d'innovation :

> *« […] l'encouragement de l'innovation – à la différence de l'encouragement de la recherche – se rapporte immédiatement au contexte de l'exploitation économique et comporte une mise en valeur de résultats de recherche présentant un intérêt économique. »*[166]

> *« La définition présentée ici de la notion d'innovation implique deux éléments. Le développement de nouveaux produits, procédés, processus et services pour l'économie et la société passe d'une part par la recherche, notamment la recherche orientée vers les applications (premier élément) et d'autre part par la mise en valeur de ses résultats (deuxième élément). Le premier élément exprime le fait que l'encouragement de l'innovation au sens de la présente loi se fait par l'encouragement de la recherche, notamment de la recherche appliquée, et peut par conséquent être compris comme encouragement de la recherche. Le deuxième élément exprime le fait que l'encouragement de l'innovation au sens de la présente loi inclut essentiellement la mise en valeur des résultats de la*

162 Message relatif à la LERI FF 2011 8180
163 Message relatif à la LERI FF 2011 8129
164 Message LERI, FF 2011 8130
165 Message LERI, FF 2011 8130
166 Message LERI, FF 2011 8130

recherche, autrement dit leur exploitation immédiate dans le développement de produits, procédés, processus[167] *et services pour l'économie et la société »*[168] *«Par exploitation, il faut entendre en premier lieu l'exploitation scientifique et technique des résultats de recherche, tandis que la mise en valeur fait référence à l'apport de la recherche à la solution de problèmes dans un contexte d'application.»*[169] *« on précise «notamment*[170] *la recherche orientée vers les applications», […] pour insister sur le fait que la présente loi vise en premier lieu l'innovation tournée vers le marché au sens de l'art. 64, al. 1, Cst »* [171]*. La promotion de l'innovation consiste «consiste dans l'encouragement de projets d'innovation, qui présentent par définition un potentiel de valorisation économique»*[172] .

ii. Pertinence des manuels de Frascati et d'Oslo

L'art. 2 de la LERI définit de manière exhaustive les notions de « recherche scientifique » et d' « innovation fondée sur la science », pertinentes pour l'application de l'art. 25a de la LHID. Selon le message PF17[173], la définition de la LERI s'inspire toutefois des explications de l'OCDE à ce sujet, en particulier en référence au manuel de Frascati[174] et au manuel d'Oslo[175]. Cela étant, en réalité le texte de la LERI et le message relatif à cette loi ne font pas référence à ces manuels de l'OCDE et aux définitions qui y figurent, et indiquent encore moins que leurs critères manuels sont déterminants[176] .

Cela dit, ces documents de l'OCDE, qui ne sont certes pas juridiquement contraignants[177], peuvent servir d'aide à l'interprétation de l'art. 25a LHID (comme le fait d'ailleurs la CSI dans son analyse du 4 juin 2020, du moins en ce qui concerne le Manuel de Frascati ; voir à ce sujet ci-dessous). En pratique, ces documents de l'OCDE revêtent ainsi une importance moindre pour l'interprétation de l'art. 25a LHID que, par exemple, le Commentaire du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE,

---

167 « La notion de procédé se réfère à une transformation chimio-physique ou biologique permettant d'obtenir un produit à partir d'une matière première ou d'un matériau de départ ; la notion de processus recouvre des innovations techniques qui ne reposent pas en premier lieu sur la transformation de matières premières, mais sur le traitement mécanique des matières, l'automation, etc »

168 Message LERI, FF 2011 8131

169 Message LERI, FF 2011 8130

170 La loi proposée à l'époque et désormais en vigueur utilise le terme « en particulier » au lieu de « notamment », ce qui ne devrait toutefois rien changer au sens de la disposition.

171 Message LERI, FF 2011, 8132

172 Message LERI, FF 2011, 8109

173 Message PF 17, FF 2018 2591 et ss

174 Manuel de Frascati 2015 : Lignes directrices pour le recueil et la communication des données sur la recherche et le développement expérimental, (« **Manuel de Frascati 2015** »).

175 Manuel d'Oslo 2005, Principes directeurs pour le recueil et interprétation des données sur l'innovation (**«Manuel d'Oslo 2005**»).

176 Cf. P. Hinny, Unternehmenssteuerreform (STAF), Praxiskommentar, Zürich 2021, p. 103 ss, n° 248, ainsi que de manière approfondie O. Eichenberger/B. Bellwald, in: M. Zweifel/M. Beusch (ed), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, StHG, 4 ème édition Bâle 2022, Art. 25a N 49 ff.

177 Manuel de Frascati 2015, point 1.3

qui joue un rôle déterminant dans l'interprétation de la plupart des conventions de double imposition.

En résumé, nous sommes d'avis que les deux manuels de l'OCDE constituent uniquement des instruments d'aide à l'interprétation, dépourvus de force contraignante. En outre, dès lors que la LERI, pertinente pour la définition de la notion de R&D, ne renvoie pas à ces manuels, il est en principe possible de se référer à leurs versions actuelles, pour autant toutefois que celles-ci n'aient pas pour effet d'étendre ou de restreindre le champ d'application de l'art. 25a LHID.

(i) Notion de recherche et développement selon les manuels de Frascati et d'Oslo

Les manuels de l'OCDE définissent la notion de recherche et développement comme suit[178] :

> *«La recherche et le développement expérimental (R-D) englobent les activités créatives et systématiques entreprises en vue d'accroître la somme des connaissances – y compris la connaissance de l'humanité, de la culture et de la société – et de concevoir de nouvelles applications à partir des connaissances disponibles. »*

Selon le Manuel de Frascati 2015, les activités de recherche et de développement doivent en outre présenter, de manière cumulative, les cinq caractéristiques suivantes (« critères Frascati »). L'activité considérée doit comporter un élément : [179]

- **de nouveauté** (c'est-à-dire visant l'acquisition de nouvelles connaissances),
- **de créativité** (c'est-à-dire reposant sur des concepts et des hypothèses originaux et non évidents),
- **d'intercitude** quant au résultat final,
- **être systématiques** (c'est-à-dire suivant un plan et budgétisées) et
- **transférables et/ou reproductibles** (c'est-à-dire conduisant à un résultat reproductible).

Le Manuel de Frascati 2015 ne contient pas de définition autonome de l'innovation, mais renvoie expressément à cet égard au Manuel d'Oslo[180] . Le Manuel de Frascati se limite ainsi à la recherche et au développement en tant qu'intrant (« input ») et traite la R&D comme une composante possible, mais non nécessaire, d'une innovation. Une innovation au sens du Manuel d'Oslo peut

178 Manuel de Frascati 2015, point 2.5

179 Manuel de Frascati 2015, point 2.6 et suivants. Cf., pour une explication des critères de Frascati, O. Eichenberger/B. Bellwald, in: M. Zweifel/M. Beusch (Hrsg), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, StHG, 4ème édition Bâle 2022, Art. 25a N 63 et ss

180 Manuel de Frascati 2015, point 2.46

donc exister – contrairement à ce que prévoit la lettre b de l'art. 2 LERI– même en l'absence d'activité de R&D préalable ou concomitante[181] .

Selon le Manuel d'Oslo de 2005, l'innovation est définie comme suit[182] :

> *« Une innovation est la mise en œuvre d'un produit (bien ou service) ou d'un procédé nouveau ou sensiblement amélioré, d'une nouvelle méthode de commercialisation ou d'une nouvelle méthode organisationnelle dans les pratiques de l'entreprise, l'organisation du lieu de travail ou les relations extérieures »*

La quatrième édition du Manuel d'Oslo, publiée en 2018[183], propose une version affinée et plus précise de la notion d'innovation par rapport à la troisième édition de 2005[184] . Pour le secteur (commercial) des entreprises, il y a innovation lorsqu'il existe un produit nouveau ou amélioré, ou un processus nouveau ou amélioré (ou une combinaison des deux), qui se distingue sensiblement des produits ou processus antérieurs de l'entreprise et qui a été introduit sur le marché ou au sein de l'entreprise[185] . Cette définition spécifique au secteur (commercial) des entreprises doit être distinguée de la définition générale, indépendante du secteur, selon laquelle un produit est considéré comme introduit dès lors qu'il a été mis à la disposition d'utilisateurs potentiels[186] .

Selon le Manuel d'Oslo 2018, cette définition repose sur quatre éléments clés, à savoir (i) les connaissances, (ii) la nouveauté, (iii) la mise en œuvre et (iv) la création de valeur[187]. En voici les détails :

- (i) Connaissances : tout d'abord, une innovation s'appuie sur des connaissances existantes, qu'elles aient été créées en interne par l'entreprise ou acquises en externe[188] .
- (ii) Nouveauté : ensuite, la nouveauté doit se distinguer sensiblement des produits ou processus antérieurs de l'entreprise, une adaptation ou une mise à jour purement mineure ou routinière ne suffisant pas[189] .

---

181 Cf. la liste des activités d'innovation selon le Manuel d'Oslo 2018 ci-dessous, ainsi que le tableau de l'annexe 2

182 Manuel d'Oslo 2005, point 146

183 Manuel d'Oslo 2018, Lignes directrices pour la collecte, la présentation et l'utilisation des données sur l'innovation, 4. A. (« **Manuel d'Oslo** 2018 »).

184 Cf. Manuel d'Oslo 2018, points 1.31 ; 3.9 et suivants.

185 Manuel d'Oslo 2018, point 3.9

186 Manuel d'Oslo 2018, points 1.25 et suivants ; 2.99

187 Manuel d'Oslo 2018, point 2.12

188 Manuel d'Oslo 2018, point 2.13 et suivants

189 Manuel d'Oslo 2018, point 2.16 et suivants ; 3.16 ; 3.65 ; cf. également Manuel d'Oslo 2005, point 205 et suivants.

- (iii) Mise en œuvre : en outre, ce concept – et c'est là que réside la distinction déterminante par rapport à la simple invention – présuppose une mise en œuvre effective de l'innovation : ce n'est que lorsqu'une invention, une idée, un concept ou un prototype est effectivement utilisé ou mis à la disposition d'utilisateurs potentiels qu'il s'agit d'une innovation[190] .
- (iv) Création de valeur : enfin, une innovation vise généralement une certaine création de valeur ou un maintien de la valeur, que ce soit pour l'entreprise elle-même ou pour ses utilisateurs ; il s'agit là simplement d'un objectif implicite de l'innovation, qui, au moment de l'évaluation, ne doit pas nécessairement s'être concrétisé ni constituer un succès commercial, financier ou stratégique[191] .

Conformément à cette conception, le Manuel d'Oslo 2018 distingue deux types fondamentaux d'innovation en fonction de l'objet de l'innovation, à savoir l'innovation de produit et l'innovation de processus[192] . L'innovation de processus englobe l'ensemble des fonctions opérationnelles de l'entreprise, à savoir (1) la production de biens et de services, (2) la distribution et la logistique, (3) le marketing et la vente, (4) les systèmes d'information et de communication, (5) l'administration et la gestion, ainsi que (6) le développement de produits et de processus[193] .

Le Manuel d'Oslo énumère ensuite (sans que cette liste soit exhaustive) les huit types d'activités liées à l'innovation suivants, qu'une entreprise peut mener en vue du développement et de la mise en œuvre d'innovations et qui peuvent tous constituer la base d'une innovation[194] :

1. recherche et développement expérimental ;
2. Conception, design et autres travaux de création
3. Marketing et création de valeur de la marque ;
4. Propriété intellectuelle;
5. Formation continue des employés:
6. Développement de logiciels et de bases de données ;

---

190 Manuel d'Oslo 2018, points 2.19 et suivants ; 3.11 ; 3.69 ; cf. également Manuel d'Oslo 2005, point 150.

191 Manuel d'Oslo 2018, points 2.22 et suivants ; 3.17 et suivants.

192 Manuel d'Oslo 2018, points 3.22 et suivants ; cf. également le point 1.31. Les catégories d'innovation organisationnelle et d'innovation marketing, qui figuraient encore séparément dans le Manuel d'Oslo 2005, n'y sont pas entièrement intégrées, mais seulement en grande partie : l'ancienne innovation organisationnelle est désormais en grande partie rattachée à la fonction de processus « administration et gestion » (Manuel d'Oslo 2018, point 3.46), tandis que l'ancienne innovation marketing est désormais en grande partie considérée comme une innovation de processus (fonction « marketing et ventes ») – à l'exception des innovations dans le domaine de la conception de produits, qui sont désormais classées parmi les innovations de produit (Manuel d'Oslo 2018, points 3.27 ; 3.44, tableau 3.2).

193 Manuel d'Oslo 2018, point 3.34, tableau 3.1.

194 Manuel d'Oslo 2018, points 4.8 et suivants ; voir en détail l'annexe 2

7. Acquisition, location ou crédit-bail d'actifs corporels ;
8. Gestion de l'innovation.

En résumé, le Manuel d'Oslo adopte une définition large, axée sur l'économie et ouverte à toutes les technologies, de la notion d'innovation. Le Manuel de Frascati, quant à lui, se limite à la R&D en tant qu'activité d'entrée et ne définit pas la notion d'innovation de manière autonome. Selon le Manuel d'Oslo, la R&D ne constitue qu'une activité d'innovation parmi plusieurs autres de même rang, tandis que le Manuel de Frascati ne traite que de l'activité de R&D. En d'autres termes, le Manuel d'Oslo ne considère pas qu'un lien scientifique soit une condition préalable à l'innovation, mais adopte une approche ouverte sur les technologies et les sciences. Il autorise ainsi une innovation même sans aucun lien avec la recherche – par exemple, fondée sur la simple expérience pratique, le travail de conception ou de design. À cet égard, la notion d'innovation retenue par le Manuel d'Oslo est certes plus large que celle des activités de R&D visées par l'art. 25a LHID, laquelle repose sur la définition consacrée par la LERI. Aux termes de l'art. 2 LERI, seules sont en effet susceptibles d'être prises en considération les innovations résultant de « la recherche, en particulier celle orientée vers les applications ». Il s'ensuit toutefois que les dépenses d'innovation – entendues au sens large du Manuel d'Oslo 2018 – qui résultent d'une recherche de connaissances nouvelles, conduite selon une méthodologie déterminée et faisant l'objet d'une documentation systématique, entrent dans le champ d'application de l'art. 25a LHID.

Pour des exemples concrets d'innovation dans les huit domaines mentionnés dans le Manuel d'Oslo, nous renvoyons à l'annexe 2.

iii. Pratique cantonale actuelle

Il convient tout d'abord de mentionner ici que la CSI, dans son analyse du 4 juin 2020 relative à la super-déduction R&D en vertu des articles 10a et 25a LHID traite de la notion de recherche et de développement et renvoie explicitement aux deux manuels de l'OCDE.

De l'avis de la CSI et de Eichenberger/Bellwald, seules les éditions du Manuel de Frascati de 2015 et du Manuel d'Oslo de 2005 devraient toutefois être déterminantes ; les éditions postérieures ne seraient donc pas applicables, faute de référence dynamique à ces manuels[195] . Comme nous l'avons vu, ces deux documents auxquels ni le texte de la LERI ni ses travaux préparatoires ne font

195 O. Eichenberger/B. Bellwald, dans : M. Zweifel/M. Beusch (dir.), Commentaire du droit fiscal suisse, LHID, 4e éd., Bâle 2022, art. 25a, note 50

référence, ne constituent que des aides à l'interprétation et ne sont pas contraignants. En conséquence, dans le cadre de l'interprétation des articles 10a et 25a LHID, une référence statique à ces manuels ne se justifie pas. En second lieu, la CSI estime que le Manuel de Frascati de 2015 doit primer sur le Manuel d'Oslo de 2005 dans l'interprétation de la recherche scientifique et de l'innovation fondée sur la science. Selon nous, ce point de vue ne saurait être suivi. En effet, les deux manuels ne s'excluent pas mutuellement, mais doivent au contraire être considérés dans leur ensemble et comme se complétant et se précisant mutuellement[196] . Par ailleurs, l'analyse de la CSI exige que toutes les activités éligibles définies à l'art. 2 de la LERI répondent aux cinq critères Frascati mentionnés ci-dessus. A notre sens, il s'agit là d'une restriction qui ne trouve aucun appui dans le texte de l'art. 25a LHID. Il ne nous paraît en effet pas admissible que des aides à l'interprétation de l'OCDE, qui ne sont pas juridiquement contraignantes, restreignent le champ d'application d'une norme suisse. Cela d'autant plus que cette dernière doit, conformément à la volonté du législateur, être interprétée de manière large[197] . Selon le point de vue défendu ici, seuls les critères de « nouveauté » (c'est-à-dire l'acquisition de nouvelles connaissances) et du caractère « systématique » des activités (c'est-à-dire suivant un plan et budgétisées) sont déterminants pour l'application de l'article 25a LHID[198] .

Cela étant, la plupart des cantons qui ont publié des directives relatives à l'application de la super-déduction R&D[199] suivent à notre connaissance, expressément ou de fait, l'analyse de la CSI et en reprennent l'interprétation. Selon cette analyse, la notion de recherche et développement au sens de la LERI doit être interprétée, aux fins de la super-déduction, conformément au Manuel de Frascati de sorte que les critères de ce manuel mentionnés ci-dessus doivent être satisfaits.

Plus précisément, Appenzell Rhodes-Extérieures, Bâle-Campagne, Fribourg, Soleure, Zoug et Zurich déclarent expressément que l'analyse de la CSI est applicable, sans y apporter de compléments de fond. En revanche, les cantons suivants, dont la pratique a été publiée, présentent les particularités suivantes :

196 Cf. Manuel de Frascati 2015, p. 4, point 1.4

197 Cf. Message PF 17, FF 2018 2551 ; P. Hinny, Unternehmenssteuerreform (STAF), Praxiskommentar, Zürich 2021 n° 212 et suivants et les références citées.

198 Cf. à ce sujet, ainsi que sur la pratique, O. Eichenberger/B. Bellwald, dans : M. Zweifel/M. Beusch (dir.), Commentaire du droit fiscal suisse, LHID, 4e éd., Bâle 2022, art. 25a, note 59

199 Les cantons suivants, notamment, s'expriment sur leur pratique : AG, AR, BE, BL, FR, LU, SG, SO, ZG et ZH

- Le canton **d'Argovie** ne se réfère pas à l'analyse de la CSI mais s'appuie de manière autonome et détaillée sur l'art. 2 de la LERI ainsi que sur les manuels de l'OCDE. Sa pratique aboutit toutefois au même résultat que l'analyse de la CSI, car elle se fonde en définitive sur le manuel de Frascati et non sur la définition large du manuel d'Oslo. Dans l'annexe à sa circulaire, le canton d'Argovie cite divers exemples d'activités de R&D éligibles, souvent par analogie avec les manuels de l'OCDE mentionnés, notamment dans le domaine du développement de logiciels et du secteur des services :[200] .
- Le canton **de Bern**e, qui ne mentionne pas l'analyse de la CSI, s'appuie directement sur la LERI mais parvient au même résultat (à savoir que les cinq critères Frascati doivent être remplis de manière cumulative).
- Le canton **de Lucerne,** en revanche, se réfère directement à l'art. 2 de la LERI, sans mentionner l'analyse de la CSI ni les manuels de l'OCDE.
- Le canton **de Saint-Gall** déclare certes que l'analyse de la CSI est applicable dans son ensemble, mais complète cette analyse avec ces propres précisions concernant la distinction entre la notion d'innovation de la LERI et celle du Manuel d'Oslo. Comme nous l'avons vu, ce manuel définit la notion d'innovation de manière plus large, car il n'exige pas de recherche scientifique comme condition préalable à l'innovation. Celle-ci ne donne toutefois pas droit à la super-déduction R&D

Par rapport aux critères exposés ci-dessus au point II.A.2., les cantons posent ainsi des exigences plus élevées dans les domaines suivants pour l'octroi de la super-déduction R&D :

- Il convient tout d'abord d'observer et de rappeler que le législateur a explicitement prévu un champ d'application large pour les activités de R&D éligibles.
- En se fondant sur l'ensemble des critères de Frascati (caractère novateur, créatif, incertitude quant au résultat final, systématique, transférable/reproductible) pour définir les activités de R&D éligibles, les cantons restreignent le champ d'application de l'art. 25a LHID au-delà de son texte et de l'esprit de l'article 2 LERI.
- Selon nous, il n'est pas correct de se fonder uniquement sur le manuel de Frascati, et non également sur celui d'Oslo, en tant qu'aide à l'interprétation de l'art. 25a LHID. De plus, le manuel de Frascati traite des activités de recherche et développement (en tant qu'intrants) et renvoie, pour la définition de l'innovation, au manuel d'Oslo, qui porte principalement

200 Voir aussi Eichenberger/B. Bellwald, in: M. Zweifel/M. Beusch (Hrsg), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, StHG, 4ème édition., Bâle 2022, Art. 25a N 77 ff.

sur la mesure de l'innovation. Aussi, dans le cadre de l'application de l'art. 25a de la LHID, pour laquelle la définition des termes figurant à l'art. 2 LERI est clairement déterminante, les deux manuels peuvent être utilisés comme aides à l'interprétation, y compris dans leur version actuelle. Enfin, le message PF 17 renvoie également explicitement à ces deux manuels. Il convient toutefois de relever que le Manuel d'Oslo n'exige pas, pour qu'une innovation soit qualifiée comme telle, qu'une activité de recherche sous-jacente soit menée, alors que, conformément à la LERI, et donc également en ce qui concerne l'art. 25a LHID, tel est bien le cas. À cet égard, la notion d'innovation pertinente au regard de la LERI est plus étroite que celle retenue par le Manuel d'Oslo. Toutefois, selon l'opinion défendue ici, les exigences relatives à l'activité de recherche en lien avec l'innovation ne doivent pas être interprétées de manière excessivement stricte. L'accent doit avant tout être mis sur la notion d'innovation, et moins sur la manière dont celle-ci a été obtenue.

- Dans certains cantons, l'innovation n'est pas explicitement mentionnée comme activité éligible. De ce fait, un large éventail d'activités de R&D n'est pas pris en compte dans la pratique. Une grande partie des activités de recherche et de développement menées dans les entreprises suisses devrait à notre sens pouvoir être classée dans le domaine de l'innovation.

- Le canton de Soleure exclut en outre explicitement du régime de déduction spéciale les activités de R&D rémunérées selon la méthode du prix de revient majoré (§ 92ter al. 5 StG SO). Une restriction correspondante ne ressort toutefois pas de l'analyse CSI. Par ailleurs, le canton de Soleure exclut catégoriquement du régime de déduction spéciale les innovations dans le domaine du marketing (par exemple, nouveau goût, branding, etc.).
- Enfin, contrairement à l'analyse de la CSI ainsi qu'à la pratique d'autres cantons, le canton de Lucerne mentionne l'innovation fondée sur la science de manière distincte de la recherche scientifique et des critères de Frascati définissant cette dernière (sans toutefois désigner explicitement ces critères comme tels). Comme il n'est fait référence ni à l'analyse de la CSI ni au Manuel de Frascati, la pratique du canton de Lucerne est celle qui est susceptible d'offrir l'acception la plus large des activités de R&D éligibles.

En résumé, constituent de la recherche et développement (et de l'innovation) au sens de l'art. 25a, al. 2 LHID en relation avec l'art. 2 LERI, d'une part, la recherche fondamentale et la recherche appliquée et, d'autre part, l'innovation scientifique — c'est-à-dire le développement et l'exploitation de produits ou de processus innovants. Dans les deux cas, la démarche doit être menée selon des méthodes scientifiquement reconnues et faire l'objet d'une documentation adéquate. Les manuels

de Frascati et d'Oslo de l'OCDE peuvent être invoqués à titre d'aides à l'interprétation non contraignantes pour l'application de l'art. 25a LHID, à condition qu'ils ne restreignent pas le champ d'application de la norme, en particulier en ce qui concerne le respect des cinq critères du Manuel de Frascati.

c. Domaines de recherche éligibles

Selon le message relatif à la LERI, la définition figurant à l'art. 2 LERI renonce à élaborer « des concepts terminologiques compliqués pour les besoins de la loi ou à définir de manière générale les différents domaines de recherche par leur contenu », mais vise plutôt à préciser «au niveau de la loi les tâches centrales et la complémentarité des principaux organes d'encouragement de la Confédération ». Cela « permet de préciser, dans les sections déterminantes du chap. 2 de la loi, les tâches d'encouragement des différentes institutions »

Le message relatif à la LERI précis que les institutions chargées d'encourager la recherche « ([...] en particulier le FNS[201]) [...]encouragent la recherche scientifique sous toutes ses formes, de la recherche fondamentale à la recherche orientée vers les applications, en précisant qu'il s'agit d'activités « qui ne visent pas directement des buts commerciaux ». Par opposition, l'encouragement de l'innovation, qui est la mission fondamentale de la CTI[202], consiste dans l'encouragement de projets d'innovation, qui présentent par définition un potentiel de valorisation économique » [...].[203]

Il en ressort la systématique de l'art. 2 LERI, dans laquelle le contenu des lettres a et b se recoupe en ce qui concerne les notions de recherche et d'innovation : alors que la lettre a, « recherche scientifique », relève du domaine d'activité du FNS, la lettre b, « innovation fondée sur la science », relève du domaine d'activité de la CTI, soit aujourd'hui d'Innosuisse[204] .

L'art. 25a al. 2 LHID renvoyant intégralement à l'art. 2 de la LERI, l'éventail des activités de recherche et développement donnant droit à la super-déduction la R&D englobe donc à la fois celles qui relèvent du Fonds national suisse et celles qui relèvent d'Innosuisse ; et, par conséquent, tous les domaines spécialisés / disciplines représentés dans un « établissement de recherche universitaire » suisse[205] (cf. à ce sujet la liste correspondante figurant à l'annexe 1). Il s'agit ici de «

---

201 Note des auteurs : Fonds national suisse

202 La Commission pour la technologie et l'innovation (CTI) est devenue depuis 2018 Innosuisse, l'Agence suisse pour l'encouragement de l'innovation

203 Message LERI, FF 2011 8109 ss

204 Cf. également à ce sujet le Message LERI, FF 2011 8109. Comme mentionné, Innosuisse est l'Agence suisse pour la promotion de l'innovation, un établissement de droit public dont l'organisation prédécesseur était la Commission pour la technologie et l'innovation (CTI).

205 Message LERI, FF 2011 8847

l'ensemble des activités de recherche, de la recherche fondamentale à la recherche appliquée, y compris l'innovation à orientation commerciale […] »[206]

Une liste des domaines de recherche éligibles figure à l'annexe 1.

En pratique, il apparaît que les administrations fiscales reconnaissent principalement, au titre de la super-déduction R&D, les activités de recherche relevant (i) des mathématiques, des sciences naturelles et des sciences de l'ingénieur ainsi que (ii) de la biologie et de la médecine, tandis qu'elles se montrent plus réticentes à cet égard dans les domaines des sciences humaines et sociales. Dès lors que la notion de recherche et de développement applicable au sens de la LERI est conçue de manière très large et englobe l'ensemble des disciplines scientifiques (cf. annexe 1), cette « réticence» est contraire au droit.

d. Personnel qualifié

Conformément à l'art. 25a al. 3, lit. a LHID, les « les dépenses de personnel directement imputables à la recherche et au développement» sont déterminantes pour l'octroi de la super-déduction. Comme déjà mentionné, une qualification professionnelle ou académique particulière du personnel n'est pas pertinente à cet égard. Toutefois, l'exigence selon laquelle il convient de procéder selon des méthodes scientifiquement reconnues et de documenter systématiquement les résultats suppose, en particulier, une certaine expérience dans le domaine de la recherche.

Le personnel qualifié comprend également le personnel qui apporte son soutien aux activités de R&D, notamment les laborantins et les spécialistes informatiques. Une limitation aux seuls collaborateurs qui sont formellement rattachés au département de R&D, telle que celle préconisée par l'analyse de la CSI relative à la déduction supplémentaire pour la R&D, n'est selon nous pas pertinente et n'a aucun fondement légal.

Là encore, la pratique montre que les administrations fiscales cantonales tendent principalement à admettre en déduction les dépenses de personnel relatives à des collaborateurs ayant une formation académique, généralement titulaires d'un doctorat ou d'un titre de professeur. Ce champ d'application est lui aussi manifestement trop restrictif au regard de la réglementation légale.

---

206 Message LERI, FF 2011 8109

B. Conclusion : pratique cantonale restrictive en matière de super-déduction R&D

En résumé, la pratique cantonale applique ainsi la déduction supplémentaire pour la R&D de manière trop restrictive, notamment dans les domaines suivants :

- Notion trop étroite de la recherche et du développement : en réalité, l'innovation fondée sur des connaissances scientifiques doit également être considérée comme donnant droit à la déduction. À cet égard, le Manuel d'Oslo peut notamment être utilisé comme outil d'interprétation de la notion d'innovation. En revanche, les critères Frascati ne sauraient conduire à restreindre la notion large de recherche et de développement consacrée par la LERI.

- Champ trop restreint des domaines de recherche ouvrant droit à la déduction ;

- Cercle trop restreint du personnel de recherche qualifié ouvrant droit à la déduction.

C. Possibilités d'amélioration *de lege lata*

Compte tenu du cadre QTI, la super-déduction R&D prévue à l'art. 25a LHID revêt désormais un intérêt particulier pour les entreprises soumises à l'impôt minimum, dès lors que l'allègement fiscal qui en résulte n'est pas compensé par un impôt complémentaire. En d'autres termes, cette super-déduction réduit effectivement la charge fiscale de l'entreprise concernée. Ainsi, une super-déduction R&D aussi efficace que possible permet de conférer un véritable allègement fiscal aux entreprises actives dans la recherche et l'innovation.

Dans ce contexte, il convient tout d'abord de montrer comment les cantons peuvent, sur la base de la réglementation cantonale actuellement en vigueur et des possibilités offertes par l'art. 25a LHID, améliorer cette super-déduction en faveur des entreprises actives dans la recherche et l'innovation.

Les mesures sont présentées ci-après selon un ordre croissant en fonction de l'ampleur des éventuelles adaptations législatives nécessaires : sont d'abord examinées les adaptations de la pratique et la mise en œuvre des possibilités déjà prévues par la LHID, avant que ne soient présentées et examinées, dans la section suivante, les éventuelles adaptations de la LHID, puis celles de la LIFD.

1. Amélioration n° 1 : élargissement du champ d'application de la super-déduction R&D

Les adaptations suivantes peuvent être mises en œuvre facilement et rapidement par les cantons sans nécessiter de modifications législatives. Cela dit, alors que les premières adaptations peuvent être réalisées par de simples ajustements pratiques, l'introduction de la super-déduction R&D dans les cantons de Lucerne et de Nidwald nécessite l'adoption de décisions en ce sens par le Conseil d'État.

- Interprétation plus large de la notion de « recherche et développement »
- Interprétation plus large de la notion de « dépenses de personnel directement imputables »
- Interprétation plus large des domaines de recherche éligibles
- Interprétation plus large de la notion de personnel de recherche éligible
- Simplification des exigences de documentation
- Introduction de la super-déduction R&D dans les cantons de Lucerne (LU) et de Nidwald (NW), où il existe certes une base légale cantonale correspondante, mais où le Conseil d'État a jusqu'à présent renoncé à la mettre en œuvre

2. Amélioration n° 2 : mise en œuvre complète de l'art. 25a LHID dans tous les cantons

Comme indiqué ci-dessus, les neuf cantons suivants accordent une déduction inférieure à la déduction spéciale maximale autorisée de 50 %, voire aucune déduction : Saint-Gall (40 %), Thurgovie (30 %), Schaffhouse (25 %), Bâle-Campagne (20 %). Les cantons de Lucerne, Nidwald, Uri, Glaris et Bâle-Ville ne prévoient actuellement aucune déduction de ce type. Toutefois, dans les cantons de Lucerne et de Nidwald, le gouvernement cantonal est habilité à autoriser une telle déduction sans qu'il soit nécessaire de saisir le législateur.

Il convient également de mentionner les cantons de Genève et de Fribourg, qui prévoient certes une super-déduction de 50 %, mais qui ont fixé le plafond de l'allègement fiscal à seulement 9 % et 20 % respectivement, au lieu du maximum possible de 70 %.

Ces 11 cantons pourraient ainsi d'ores et déjà, en vertu du droit fédéral en vigueur, renforcer sans autre leur attractivité pour les activités de R&D en introduisant cette super-déduction au niveau cantonal ou en améliorant la déduction existante.

Au surplus, les cantons concernés peuvent, en application de l'art. 25a LHID, procéder de manière autonome aux adaptations législatives nécessaires.

III Art. 25a LHID *de lege ferenda*

A. Généralités

Compte tenu des récents développements internationaux — du projet BEPS à l'imposition minimale de l'OCDE, en particulier la mise en place du *Side-by-Side Package* et l'intensification de la concurrence fiscale internationale —, une amélioration de la super-déduction prévue par l'art. 25a LHID nous apparaît nécessaire afin de préserver le statut de la Suisse en tant que site d'activités de recherche et de renforcer l'attractivité de sa place scientifique.

Cela étant, dans la mesure où la situation des cantons en matière de concurrence fiscale n'est pas identique, une solution uniforme applicable à l'ensemble des cantons semble difficilement atteignable et n'est probablement pas réalisable sur le plan politique (quand bien même cette approche s'imposerait en soi à notre sens, notamment en vertu du principe d'harmonisation fiscale) Parmi les mesures présentées ci-après, classées selon le degré d'intensité de leur incidence sur le droit en vigueur, les auteurs accorderaient la priorité aux dispositions suivantes :

- **Priorité 1 : Amélioration n° 5 :** Extension de super-déduction pour la R&D à l'ensemble des dépenses de R&D (et non plus aux seules dépenses de personnel) ; le cas échéant, combinée avec une progressivité indexée sur l'intensité de l'activité de recherche (cf. proposition n° 4).
- **Priorité 2 : Amélioration n° 4 :** Relèvement du taux de la super-déduction pour la R&D, avec une structure éventuellement progressive et une déduction accrue pour les charges de matériel (*Sachaufwand*).
- **Priorité 3 : Amélioration n° 9 :** Introduction d'une déduction supplémentaire pour la R&D en matière d'impôt fédéral direct (IFD).
- **Priorité 4 : Amélioration n° 8,** cas échéant conjointement avec l'Amélioration n°6 **:** l'exclusion actuelle de la super-déduction R&D du calcul de la péréquation financière qui

constitue, pour les cantons, un frein majeur à la mise en œuvre d'une déduction attractive. Si cette déduction revêtait un caractère obligatoire pour les cantons (cf. Amélioration n° 6), sa prise en compte dans la péréquation financière serait alors garantie. À défaut, cet aspect devrait être intégré dans le cadre de la prochaine révision de la péréquation financière.

Plus précisément, ces modifications législatives se présenteraient comme décrit ci-dessous (classées selon le degré d'intensité de la révision législative requise) :

B. Possibilités d'amélioration *de lege ferenda*

1. Amélioration n° 3 : précision légale de la notion de « R&D »

Comme indiqué ci-dessus, dans la pratique des cantons, la notion de « recherche et développement » tend à être interprétée de manière plus restrictive que ne le permet l'art. 25a LHID en relation avec l'art. 2 LERI. Il serait donc possible de corriger cette situation par la modification suivante de l'art. 25a LHID :

> « [1] Sur demande, les cantons peuvent autoriser la déduction des dépenses de recherche, ~~et~~ de développement et d'innovation que… »

> « [2] Sont considérées comme recherche, développement et innovation toutes les activités systématiques visant à élargir l'état des connaissances (recherche), dont l'application permet de créer des produits, des procédés, des processus ou des services nouveaux ou améliorés (développement), ainsi que leur mise en œuvre sur le marché ou au sein de l'entreprise (innovation). »

De manière générale, la notion de « recherche et développement » au sens de l'art. 25a LHID est remplacée par celle de « recherche, développement et innovation ».

Comme nous l'avons vu, la notion de recherche et développement, pour laquelle le droit en vigueur renvoie intégralement à la LERI, apparaît, notamment en ce qui concerne la notion d'innovation, plus restrictive que celle du Manuel d'Oslo de l'OCDE, en particulier dans la mesure où elle subordonne l'innovation éligible à l'exercice d'une activité de recherche (appliquée)[207] . Selon le Manuel d'Oslo 2018, la recherche et le développement expérimental ne constituent toutefois qu'une des huit activités de même rang liées à l'innovation, et ce sont plutôt les quatre éléments

---

207 Voir aussi O. Eichenberger/B. Bellwald, in: M. Zweifel/M. Beusch (Hrsg), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, StHG, 4ème édition., Bâle 2022, Art. 25a N 75

clés qui y sont développés – à savoir la connaissance, la nouveauté, la mise en œuvre et une intention de création de valeur qui y est associée – qui sont déterminants pour établir l'existence d'une innovation. En conséquence, selon ce principe, une innovation peut également reposer sur une simple expérience pratique, un travail de conception ou de design, sans qu'une activité de recherche scientifique soit forcément nécessaire. Aussi, il semblerait opportun de ne pas limiter la notion d'innovation de la lettre b de l'art. 2 LERI aux innovations fondées sur la recherche, mais au contraire de l'interpréter de manière plus large, en s'inspirant de la conception ouverte en matière de technologie et de science du Manuel d'Oslo. La proposition de modification ci-dessus clarifierait ce point en conséquence.

Un autre modèle, qui fut initialement privilégiée par le Conseil fédéral dans le cadre de la RIE III[208], consisterait à renoncer complètement à une définition de la «recherche et du développement» à l'art. 25a, al. 2, LHID[209] . Les cantons seraient ainsi libres d'interpréter eux-mêmes cette notion. Selon nous, cette solution pourrait toutefois se heurter à la résistance des cantons en exacerbant trop fortement la concurrence fiscale. Aussi, il nous paraît qu'une interprétation uniforme de cette notion dans la LHID et la LERI – fondée sur la base constitutionnelle correspondante de l'art. 64 Cst. – renforcerait la crédibilité et la reconnaissance de l'éligibilité fiscale des activités méritant d'être encouragées.

2. Amélioration n° 4 : augmentation de la super-déduction R&D
(éventuellement avec une structure progressive ou une majoration plus élevée pour les dépenses en nature, les coûts de matériel et les investissements)

Actuellement, l'article 25a al. 1 LHID prévoit une super-déduction « à raison d'un montant dépassant de 50 % au plus les dépenses de recherche et de développement justifiées par l'usage commercial ».

Comme nous l'avons vu ci-dessus[210], d'autres pays offrent une super-déduction souvent nettement plus élevée. De plus, des études académiques font valoir que des dépenses de recherche et de développement proportionnellement élevées sont plus judicieuses sur le plan économique que des dépenses proportionnellement plus faibles[211]. L'une des motivations des mesures de soutien de

208 Cf. Message RIE III 2015 5133
209 Cf. Message RIE III 2015 5133
210 Voir ci-dessus, deuxième partie, II
211 Voir R. Griffith, How important is business R&D for economic growth and should the government subsidise it? Institute for Fiscal Studies, London 2000, Briefing Note No. 12

l'État réside dans le fait que le rendement social dépasse régulièrement de plusieurs fois les rendements privés des investissements en R&D[212] et que l'économie nationale en tire ainsi des effets économiques amplifiés. En conséquence, il serait éventuellement recommandé d'adopter un taux progressif, en fonction de la part des dépenses de R&D par rapport aux dépenses totales (par exemple sur une base consolidée au niveau du groupe) [213]. Ainsi, les entreprises à forte intensité de recherche seraient davantage soutenues que les autres entreprises. Parallèlement, une structure progressive crée des incitations efficaces pour les entreprises se situant au seuil d'un taux d'allégement plus élevé, les encourageant à augmenter encore leur part de R&D, ce qui, compte tenu des retombées positives, devrait entraîner des effets économiques amplifiés.

En outre, l'article 25a al. 3 lit. a LHID englobe « les dépenses de personnel directement imputables à la recherche et au développement, plus un supplément équivalant à 35 % de ces dépenses, mais jusqu'à concurrence des dépenses totales du contribuable ». La majoration de 35 % appliquée à l'ensemble des frais de personnel éligibles vise à prendre en compte de manière forfaitaire les autres dépenses de R&D (par exemple, les frais matériels, tels que les coûts de matériel ou les dépenses d'investissement)[214] . Cela dit, cette majoration de 35 % s'avère souvent totalement insuffisante dans les secteurs à forte intensité de recherche, comme l'industrie pharmaceutique, qui réalise d'importants investissements dans la recherche et les technologies de laboratoire. Dans ce cas, une majoration de 100 % se justifierait sans autre, à moins que la déduction ne soit étendue de manière générale – et indépendamment des frais de personnel – aux coûts de recherche et de développement (voir la proposition ci-dessous).

3. Amélioration n° 5 : extension des dépenses de R&D éligibles

Actuellement, seules les dépenses de personnel peuvent bénéficier de la déduction spéciale pour la R&D. Or, dans de nombreux cas, les installations de recherche (par exemple, les équipements de laboratoire, les installations d'essai, les centres de calcul, dans la mesure où ils servent à la recherche et au développement) entraînent également des dépenses considérables. Cette tendance s'accentuera notamment dans le contexte de la numérisation croissante et de l'utilisation de l'IA

212 Voir B. Hall et al., Measuring the returns to R&D, National Bureau of Economic Research, Cambridge 2009, Working Paper No. 15622

213 Ainsi, l'Australie a par exemple mis en place en 2021 un système d'« incitations fiscales » progressives de 8,5 % et 16,5 % selon l'intensité de la R&D, voir : https://www.ato.gov.au/businesses-and-organisations/income- deductions-and-concessions/incentives-and-concessions/research-and-development-tax-incentive/about- the-r-d-tax-incentive-program (consulté le 24 juillet 2026)

214 Message PF 17, FF 2018, p. 2552 et 2590

pour les activités de recherche et de développement[215] . Il serait donc intéressant pour la Suisse en tant que pôle de recherche d'encourager fiscalement ces dépenses d'infrastructure également[216] . Sur le plan législatif, cela pourrait être mis en œuvre simplement en supprimant le terme « de personnel » de l'expression « frais de personnel » figurant à l'art. 25a al. 3 lit. a LHID.

4. Amélioration n° 6 : super-déduction R&D obligatoire pour les cantons

À l'heure actuelle, si le régime « patent box » doit obligatoirement être transposé dans le droit cantonal, tel n'est pas le cas de la super-déduction R&D. Comme nous l'avons vu, cinq cantons n'autorisent actuellement pas cette super-déduction [217] ; dans les cantons de Lucerne et de Nidwald, il existe certes une base légale, mais le Conseil d'État a jusqu'à présent renoncé à la mettre en œuvre.

Avec une norme contraignante pour les cantons, la super-déduction serait accessible à tous les contribuables, ce qui serait en outre plus conforme au principe constitutionnel d'harmonisation de la base d'imposition (art. 129 Cst.). De plus, et cela revêt une grande importance pratique pour les cantons, une norme contraignante de la LHID entraînerait également la prise en compte de cette déduction dans la péréquation financière.

5. Amélioration n° 7 : modification de la limitation de la réduction fiscale (art. 25b LHID)

L'article 25b al. 1 LHID (limitation de la réduction fiscale) stipule que la réduction totale résultant de la « patent box », de super-déduction R&D et de la déduction pour autofinancement ne doit pas dépasser 70 % du bénéfice imposable, les cantons pouvant toutefois prévoir une déduction inférieure conformément à l'alinéa 2.

Cette restriction pourrait être supprimée ou la limite relevée (le cas échéant, uniquement pour la super-déduction R&D), ce qui rendrait ces déductions plus attractives.

---

215 Voir par exemple la promotion de l'IA à Singapour, ci-dessus, deuxième partie, III

216 Le projet de loi sur la réforme de la fiscalité des entreprises III ne prévoyait déjà aucune restriction concernant les charges de personnel : cf. loi fédérale sur les mesures fiscales visant à renforcer la compétitivité de la place économique suisse (loi sur la réforme de la fiscalité des entreprises III) du 17 juin 2016, texte soumis au vote lors de la votation populaire du 12 février 2017.

217 Dans le canton de Bâle-Ville, toutefois, des mesures d'allègement sous forme de subventions destinées à couvrir certains coûts de personnel et d'infrastructure ont été introduites dans le cadre du nouveau « paquet de mesures en faveur de la place économique ». Celles-ci seront accordées pour la première fois en 2026 pour l'année 2025.

Enfin, l'alinéa 3 du même article 25b LHID prévoit que ni les allègements individuels mentionnés (par exemple la super-déduction R&D), ni l'allègement fiscal global ne doivent donner lieu à des reports de pertes. Cette réglementation rend fiscalement peu intéressantes les dépenses de R&D élevées engagées au cours d'une même année, dans la mesure où un excédent de dépenses n'a aucune incidence fiscale. Si l'on autorise la super-déduction R&D, cette restriction enfreint selon nous le principe de neutralité. Un excédent de dépenses devrait donc être reportable.

6. Amélioration n° 8 : prise en compte de l'art. 25a LHID dans la péréquation financière

Actuellement, l'octroi de la super-déduction R&D n'est pas pris en compte dans le calcul du potentiel de ressources pour la péréquation financière intercantonale. Ainsi, les cantons qui accordent cette déduction à leurs contribuables assument eux-mêmes le risque financier qui en découle dans le cadre de la péréquation financière. Le fait que la super-déduction R&D ne soit actuellement pas prise en compte dans la péréquation financière constitue, dans la pratique, un obstacle majeur à l'introduction d'une déduction attractive par les cantons[218] . En conséquence, il serait souhaitable, dans l'intérêt de la promotion de la recherche, que l'octroi de cette déduction soit pris en compte dans la péréquation financière.

IV Introduction d'une super-déduction R&D au niveau de l'impôt fédéral direct (amélioration n° 9)

La super-déduction R&D est prévue par la LHID mais pas au niveau de la LIFD. Il n'existe donc pas de déduction correspondante au titre de l'impôt fédéral direct, qui représente pour la plupart des entreprises la plus grande partie de leurs impôts sur les bénéfices. L'introduction de cette déduction au niveau fédéral constituerait ainsi un avantage financier considérable pour les entreprises concernées.

Cette introduction se justifierait également au regard de l'impôt minimum de l'OCDE, dont 25 % des recettes reviennent actuellement à la Confédération. Conformément à l'art. 197, ch. 15, al. 9, Cst, la Confédération utilise sa part du produit brut de l'impôt complémentaire, après déduction de ses dépenses supplémentaires liées à la péréquation financière, pour promouvoir davantage l'attractivité de la Suisse en tant que place économique. Jusqu'à présent, la Confédération n'a pris

218 O. Eichenberger/B. Bellwald, in: M. Zweifel/M. Beusch (Hrsg), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, StHG, 4ème édition, Bâle, Art. 25a N 22 et les références citées

aucune mesure concrète ni formulé aucune proposition à cet égard. De plus, l'introduction d'une telle déduction s'imposerait également au niveau fédéral au regard du principe constitutionnel d'harmonisation fiscale verticale (art. 129 Cst.).

V Coordination avec le plafond de substance du cadre QTI

À notre avis, les différentes possibilités de réforme esquissées ci-dessus devraient être examinées en coordination avec le plafond de substance applicable dans le cadre QTI. Comme nous l'avons vu, l'ajustement au titre des QTI correspond au plus faible de la valeur fiscale cumulée de l'ensemble des QTI et du plafond de substance applicable.

En conséquence, lorsque la valeur fiscale cumulée des incitations soumises à ajustement QTI est inférieure au plafond de substance, une partie de ce plafond demeure inutilisée. L'existence et, le cas échéant, l'ampleur de cette « sous-utilisation » dépendront notamment de la question de savoir si, durant la période fiscale concernée, la super-déduction prévue par l'art. 25a LHID constitue le seul allégement qualifié de QTI ou si, par exemple, un QRTC vient s'y ajouter. De même, la proportion des dépenses salariales R&D par rapport à l'ensemble des dépenses salariales éligibles selon le cadre QTI jouera un rôle. On peut toutefois considérer que, dans sa teneur actuelle, l'art. 25a LHID est, d'une manière générale, de nature à favoriser une sous-utilisation du plafond de substance, en raison du fait que (i) le champ des dépenses de R&D éligibles est, sous réserve d'une majoration de 35 %, limité aux dépenses de personnel R&D et que (ii) le taux de super-déduction applicable est relativement faible (50 %).

Sous cet angle, le plafond de substance prévu par le cadre QTI constitue un élément supplémentaire en faveur d'un élargissement de l'art. 25a LHID selon les différentes options de réforme présentées ci-dessus. Le plafond de substance ne commande certes pas, en tant que tel, un tel élargissement : il fixe toutefois une limite à la prise en compte des incitations qualifiées de QTI et permet ainsi d'identifier une éventuelle marge d'incitation qui demeure inutilisée. Le législateur suisse pourrait dès lors décider d'utiliser cette marge afin de renforcer l'incitation à la R&D. Bien évidemment, conformément aux exigences posées par l'Orientation Administrative 2026, aux futures orientations concernant les avantages liés *(« related benefits »)* ainsi qu'au droit constitutionnel, cet élargissement devrait profiter à l'ensemble des entreprises et non pas uniquement à celles soumises à l'impôt minimum mondial.

Dans ce contexte, une possibilité serait en outre de compléter l'art. 25a LHID par une nouvelle disposition prévoyant une majoration de la super-déduction lorsque la valeur fiscale cumulée des QTI demeure inférieure au plafond de substance. L'art. 25a LHID pourrait ainsi être complété par un quatrième alinéa disposant que :

« Les cantons peuvent prévoir une augmentation du taux de déduction supplémentaire applicable aux dépenses de recherche et de développement lorsque la valeur fiscale cumulée des incitations fiscales qualifiées de « Qualified Tax Incentives » (« QTI ») d'un contribuable est inférieure au plafond de substance (« Substance Cap ») applicable en vertu des règles internationales en matière d'imposition minimale. Cette augmentation s'applique de manière générale, indépendamment de l'assujettissement effectif aux règles relatives à l'imposition minimale. Elle est limitée au taux nécessaire pour que la valeur fiscale cumulée des incitations qualifiées de QTI corresponde au plafond de substance »

Dès lors que cette majoration serait ouverte à toutes les entreprises, elle ne constituerait donc pas, à notre avis, une mesure visant à conférer un avantage sélectif aux seules entreprises soumises à l'impôt minimum mondial. Il s'agirait au contraire d'une adaptation générale du régime suisse d'encouragement de la R&D, dont le niveau maximal serait déterminé par référence au plafond de substance prévu par le cadre international.

Pour les entreprises qui ne sont pas soumises aux règles relatives à l'imposition minimale, il serait ainsi procédé, aux seules fins de déterminer le montant maximal de la majoration, à un calcul simplifié fondé sur les paramètres pertinents du cadre QTI. Il s'agirait de déterminer, d'une part, la valeur fiscale de la déduction supplémentaire existante et, d'autre part, le plafond de substance applicable, lequel correspond notamment à un pourcentage déterminé des dépenses de personnel éligibles. La différence entre ces deux montants permettrait, le cas échéant, de déterminer la majoration nécessaire pour que la valeur fiscale de l'incitation atteigne le plafond de substance. Ce calcul, qui ne viserait qu'à calibrer le montant maximal de la majoration, ne nécessiterait ainsi pas que l'entreprise applique l'ensemble des règles relatives à l'imposition minimale.

Cette variante présente l'avantage de pouvoir adapter, de manière flexible, l'incitation prévue par l'art. 25a LHID afin de mettre à profit la flexibilité conférée par le cadre QTI dans l'esprit de l'art. 129a Cst. et ce, dans un contexte de concurrence fiscale internationale accrue. On peut toutefois opposer deux critiques à ce mécanisme. La première est évidemment celle de son impact sur les recettes fiscales. La seconde, plus fondamentale, est la suivante : en prévoyant une majoration, soit une augmentation du taux de la déduction supplémentaire, afin d'atteindre le montant fixé par le plafond de substance, les entreprises ne seraient-elles plus, ou moins, incitées à accroître leurs dépenses de R&D une fois que la valeur de l'incitation fiscale atteint ce plafond ?

Cette critique doit toutefois être relativisée. Premièrement, le mécanisme d'ajustement permettrait d'atteindre le plafond de substance indépendamment de l'ampleur de l'assiette et du taux de la déduction supplémentaire prévus par l'art. 25a LHID, en adaptant automatiquement le niveau de l'incitation à la capacité de prise en compte reconnue par le cadre de l'imposition minimale. Il permettrait ainsi de préserver pleinement l'effet incitatif de la déduction supplémentaire jusqu'à la limite à laquelle celle-ci peut effectivement être reconnue dans le cadre du Pilier 2.

Deuxièmement, pour un groupe effectivement soumis au Pilier 2, la limitation de l'incitation marginale au-delà du plafond de substance n'est pas propre au mécanisme d'ajustement. Une fois ce plafond atteint, toute incitation fiscale supplémentaire excédant celui-ci ne permet en principe plus de réduire la charge fiscale globale du groupe au titre de cette incitation. La diminution, voire la disparition, de l'incitation marginale au-delà du plafond constitue ainsi une conséquence inhérente au cadre de l'imposition minimale lui-même, et non un effet créé par le mécanisme d'ajustement.

Enfin, la portée de cette critique doit être nuancée par le fait que l'accroissement des activités de recherche et développement peut lui-même contribuer à augmenter le plafond de substance lorsqu'il se traduit par une augmentation des coûts de personnel pris en compte pour le calcul de celui-ci. L'accroissement des dépenses de recherche et développement peut ainsi, dans une certaine mesure, s'accompagner d'un accroissement de la capacité de prise en compte de l'incitation fiscale. Cet effet demeure certes limité, puisque l'augmentation du plafond de substance est proportionnellement inférieure à celle des dépenses de recherche et développement lorsqu'elle résulte uniquement d'une augmentation des coûts de personnel ; il montre néanmoins que le mécanisme ne conduit pas à un plafonnement totalement indépendant de l'activité économique de l'entreprise

L'alternative suivante serait enfin possible

« La valeur fiscale cumulée de l'allègement prévu par cette disposition ainsi que d'autres incitations fiscales qualifiées de « Qualified Tax Incentives » (« QTI ») ne doit pas dépasser le plafond de substance (« Substance Cap ») applicable en vertu des règles internationales relatives à l'imposition minimale. Cette limitation s'applique de manière générale, indépendamment d'un assujettissement effectif aux règles relatives à l'imposition minimale ».

Cette alternative mériterait aussi d'être envisagée, notamment en combinaison avec une extension substantielle de la super-déduction R&D prévue dans la LHID. Elle permettrait, d'une part, de protéger les cantons contre des pertes illimitées et, d'autre part, de n'étendre la super-déduction

pour les entreprises soumises à l'impôt minimum que dans la mesure où l'incitation fiscale ne serait pas neutralisée par cet impôt minimum. Pour les entreprises soumises à l'impôt minimum, cette disposition n'aurait qu'un caractère déclaratoire, car la valeur fiscale cumulée de leurs QTI dépassant le plafond de substance serait de toute façon soumise à un impôt complémentaire. Pour les entreprises non soumises à l'impôt minimum, cette disposition pourrait en revanche faire office de véritable plafond dans le cadre d'une extension de l'art. 25a LHID. Cette variante devrait, le cas échéant, être coordonnée avec la limitation générale des allègements prévue à l'art. 25b LHID.

SIXIEME PARTIE : AUTRES MESURES CONNEXES– APERCU NON EXHAUSTIF

Sans prétendre à l'exhaustivité, nous donnons finalement, en guise de conclusion de cette étude, un bref aperçu de quelques autres pistes de réflexion connexes. Nous concentrons cet aperçu sur deux mesures.

I Exonération fiscale temporaire d'entreprise et politique régionale

La première mesure concerne les allégements fiscaux *(« tax holiday »)* prévus par les arts. 5 et 23 al. 3 LHID. Ces dispositions prévoient que : *« Les cantons peuvent prévoir, par voie législative, des allégements fiscaux en faveur des entreprises nouvellement créées qui servent les intérêts économiques du canton, pour l'année de fondation de l'entreprise et pour les neuf années suivantes. Une modification importante de l'activité de l'entreprise peut être assimilée à une fondation »*[219].

La question se pose de savoir si une telle mesure pourrait être rendue compatible avec le cadre QTI. A notre avis, tel pourrait être le cas pour les raisons suivantes. En premier lieu, une exonération d'entreprise, telle celle prévue par les arts. 5 et 23 LHID, n'est pas en soi incompatible avec le cadre QTI à condition que le montant exonéré soit calculé directement en fonction des dépenses[220]. En second lieu, le principe de l'octroi d'une exonération d'entreprise fondée sur les dépenses – fixant typiquement les conditions d'éligibilité (y compris, le cas échéant, le montant maximal exonéré sur la base des dépenses futures estimées) - est possible pour autant que le

219 Arts. 5 et 23 al. 3 LHID

220 OCDE, Side-by-Side Package 2026, N 6 : *« the key requirement is that the amount of the incentive must be calculated directly by reference to the expenditure incurred. This means an incentive that exempts a certain amount of income from tax could also be treated as an expenditure-based tax incentive provided the amount that is exempt is calculated directly by reference to expenditure »*

montant effectivement exonéré soit définitivement arrêté lorsque les dépenses sont effectivement engagées[221]. Enfin, l'octroi d'une exonération d'entreprise n'est pas en soi constitutif d'un avantage sélectif et discrétionnairement octroyé pour autant que, comme le précise l'Orientation Administrative 2026, la décision d'exonération repose sur des critères objectifs, généralement applicables et publiés.[222]

Il est admis que les arts. 5 et 23 LHID confèrent aux cantons une importante marge manœuvre. Cette marge de manœuvre conserve notamment la nature et l'étendue des allégements[223]. La LHID exige uniquement que les allégements soient (i) conférés aux entreprises nouvellement créées (ou pour lesquelles une modification de l'activité importante et équivalente à une nouvelle fondation intervient), (ii) de durée limitée (10 ans) et (iii) servent les intérêts économiques du canton.

Il nous paraît que les cantons pourraient modifier les conditions d'octroi d'une exonération temporaire d'entreprises en ce sens que cette exonération serait fondée sur les dépenses engagées par l'entreprise selon les termes fixés par le cadre QTI. L'on peut même à notre sens soutenir que le principe directeur du cadre QTI – à savoir celui de l'octroi d'un allégement fiscal en fonction de la substance locale – permet de mesurer de façon adéquate dans quelle mesure cet allégement sert réellement l'intérêt économique du canton. Cette vision des choses est selon nous également conforme au droit constitutionnel : l'octroi d'un allégement fiscal sur la base d'un indicateur de substance objectif – de surcroît reconnu internationalement- permet de mieux établir l'intérêt justifiant un allégement fiscal temporaire à certaines entreprises.

En conséquence, le montant maximal exonéré pourrait être fixé à l'avance mais l'exonération effectivement octroyée devrait être déterminée au moment où les dépenses sont effectivement engagées. De plus, afin d'éviter que cette exonération ne soit octroyée de façon discrétionnaire, les conditions objectives d'éligibilité devraient être publiées (par exemple dans un règlement d'application émis par le Conseil d'État du canton concerné). Enfin, cette exonération devrait être

---

221 OCDE, Side-by-Side Package 2026, N 12: *« An administrative procedure where an administrator confirms that the project meets the eligibility requirements (including, if applicable, also the estimated maximum amount of the incentive based on estimated future expenditures) for the incentive in advance of the expenditures being incurred would not prevent the incentive being eligible provided that the amount of the incentive is finally determined when those costs have actually been incurred »*

222 OCDE, Side-by-Side Package 2026, N 16: *« An incentive arises independently of the governmental arrangement if no critical aspect of the incentive relies on discretion by the General Government. For instance, an incentive would not be prevented from being eligible as a QTI merely because the grant of the incentive requires a decision or acknowledgement that the taxpayer has satisfied or is obligated to satisfy the published or statutory criteria for that incentive »*

223 M. Greter/A. Greter, in: M. Zweifel/M. Beusch (éd.), Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 4ème édition 2022, n° 4 ad art. 5 StHG.

accessibles à toutes les entreprises aux mêmes conditions et donc, naturellement, pas uniquement à celles soumises à l'impôt minimum.

La logique esquissée ci-dessus pourrait au surplus également être appliquée en matière de politique régionale. Aux termes de l'art. 103 Cst., la Confédération peut soutenir les régions économiquement menacées. Ce mandat constitutionnel est mis en œuvre par la loi fédérale du 6 octobre 2006 sur la politique régionale [224]. Comme le précise son article premier, cette loi vise : *« à améliorer la compétitivité de certaines régions et à y générer de la valeur ajoutée, contribuant ainsi à la création et à la sauvegarde d'emplois dans ces régions, à l'occupation décentralisée du territoire et à l'élimination des inégalités régionales »*. Comme on le sait, si un canton accorde des allégements fiscaux conformément à l'art. 23 al. 3 LHID, la Confédération peut également accorder des allégements pour l'impôt fédéral direct. Ces allégements sont uniquement accordés (i) aux entreprises industrielles ou aux entreprises de services proches de la production qui créent ou réorientent des emplois (ii) pour des projets qui satisfont aux exigences en matière d'économie régionale et (iii) aux cantons prévoyant le remboursement des allégements fiscaux touchés indûment[225]. Selon nous, rien n'empêcherait d'aligner également l'octroi de ces allégements sur les principes posés par le cadre QTI. L'ordonnance du Conseil fédéral concernant l'octroi d'allégements fiscaux en application de la politique régionale[226] pourrait être modifiée en ce sens.

Il nous paraît donc qu'une modification de la pratique en matière d'exonération temporaire d'entreprise, respectivement d'octroi d'allégements fiscaux au niveau de la politique régionale et de l'impôt fédéral direct devrait être explorée.

II Crédit d'impôt unilatéral (« *unilateral foreign tax credit »)* sur les redevances

Comme on le sait, la Suisse n'accorde actuellement un crédit d'impôt au titre des impôts étrangers prélevés à la source sur les revenus passifs (dividendes, intérêts et redevances) qu'en présence d'une convention de double imposition (« **CDI** ») [227]. Plusieurs États prévoient, à l'inverse, dans leur législation interne, un mécanisme de crédit d'impôt unilatéral (« *unilateral foreign tax credit* »). Celui-ci

224 RS 901.0. Voir aussi Message du CF du 16.11.2005 concernant la nouvelle politique régionale (NPR), FF 2006 223, 269, 288, 289.
225 Art. 12
226 RS 901.022
227 Ordonnance du 22 août 1967 relative à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source, RS 672.201

permet à un contribuable résident, sous certaines conditions variables selon les juridictions, d'imputer tout ou partie de l'impôt prélevé à la source à l'étranger, y compris lorsqu'aucune CDI n'est en vigueur entre les deux États. Parmi les États proches de la Suisse connaissant un tel mécanisme, on peut notamment citer le Royaume-Uni[228] et l'Irlande[229]

Dans le cadre d'une stratégie visant à renforcer les activités de propriété intellectuelle en Suisse, il pourrait ainsi être envisagé d'introduire un mécanisme de crédit d'impôt unilatéral applicable aux retenues à la source étrangères grevant les redevances versées par des États avec lesquels la Suisse n'a conclu aucune CDI (ou dont la CDI n'est pas en vigueur). Ce mécanisme, qui serait en principe applicable à l'ensemble des contribuables résidents en Suisse, ne constituerait pas une incitation fiscale à proprement parler. Il aurait en effet pour seule fonction d'éliminer la double imposition juridique résultant de l'imposition concurrente d'un même revenu par l'État étranger, au moyen d'un impôt à la source, et par la Suisse, au titre de l'impôt sur le revenu ou sur le bénéfice. En cela, le mécanisme permettrait toutefois d'éviter une surimposition de revenus présentant un intérêt stratégique pour la Suisse. Au surplus, le crédit d'impôt serait limité à la retenue étrangère effectivement perçue et ne pourrait naturellement excéder les impôts suisses perçus sur les redevances concernées.

Certes, il pourrait être objecté que l'introduction d'un tel mécanisme réduirait l'incitation des États concernés à conclure une CDI avec la Suisse. Cette crainte ne nous paraît toutefois pas déterminante, dès lors que le mécanisme envisagé serait limité à une catégorie spécifique de revenus, à savoir les redevances. L'intérêt immédiat pour la place économique suisse d'un tel dispositif nous paraît, dans le contexte actuel de concurrence fiscale internationale accrue, devoir prévaloir sur ce risque. La limitation du mécanisme aux redevances se justifie, au demeurant, par l'importance stratégique des activités de propriété intellectuelle pour la Suisse et par la volonté de renforcer l'attractivité de la place suisse dans ce domaine.

L'on pourrait également prévoir un mécanisme optionnel permettant aux contribuables de choisir, pour chaque période fiscale, entre l'imputation des impôts étrangers à la source sous la forme d'un crédit d'impôt et leur déduction du revenu ou du bénéfice imposable. Enfin, une question connexe qui n'est pas examinée ici, mais qui mériterait d'être étudiée, est celle de l'amélioration des règles

---

228 Voir Section 18 du Taxation (International and Other Provisions) Act 2010 (TIOPA) ainsi que HMRC, INTM151060 - Double taxation : concept and principles : UK legislation - unilateral relief (https ://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm151060)

229 Voir Section 826A et Schedule 24 du Taxes Consolidation Act 1997 et à ce sujet : https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tax-agreements/double-taxation-treaties/relief.aspx

de l'ordonnance relative à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source en présence d'une CDI.

Annexe 1 :

Domaines de recherche éligibles à la super-déduction R&D

En janvier 2016, le Fonds national suisse a publié une liste exhaustive des domaines de recherche et des disciplines concernés, comme suit :

Domaines de recherche et disciplines du FNS

1 Sciences humaines et sociales

1.1 Théologie et sciences des religions, histoire, sciences de l'Antiquité, archéologie, préhistoire et protohistoire
- Sciences des religions, théologie
- Histoire de l'Église
- Histoire générale (à l'exception de la préhistoire et de la protohistoire)
- Histoire de la Suisse
- Études de l'Antiquité
- Préhistoire et protohistoire
- Archéologie

Langues et littératures, philosophie
- Philosophie
- Spécialisation en philologie germanique et anglaise
- Spécialisation en langues romanes
- Autres langues
- Linguistique appliquée

Sciences de l'art, musicologie, études cinématographiques et théâtrales, architecture
- Histoire de l'art
- Musicologie
- Études théâtrales et cinématographiques
- Architecture, urbanisme
- Arts plastiques
- Musique et théâtre

Ethnologie, géographie sociale et humaine
- Géographie humaine et économique, écologie humaine
- Ethnologie

Psychologie, sciences de l'éducation
- Sciences de l'éducation et de la formation
- Psychologie
- Psychologie appliquée

Sociologie, travail social, sciences politiques, sciences des médias et de la communication, santé
- Sociologie
- Sciences politiques
- Sciences de la communication et des médias
- Travail social
- Santé

Économie, droit
- Économie
- Gestion d'entreprise
- Droit

2 Mathématiques, sciences naturelles et sciences de l'ingénieur

Mathématiques
- Mathématiques

Astronomie, astrophysique et exploration spatiale
- Astronomie, astrophysique et exploration spatiale

Chimie
- Chimie physique
- Chimie inorganique
- Chimie organique

Physique
- Physique théorique
- Physique nucléaire
- Physique des particules élémentaires
- Physique de la matière condensée
- Physique technique
- Physique des plasmas
- Autres domaines de la physique

Sciences de l'ingénieur
- Génie civil
- Génie mécanique
- Dynamique des fluides
- Génie électrique
- Science des matériaux
- Informatique
- Génie des procédés chimiques
- Microélectronique, optoélectronique
- Génie agricole
- Génie forestier
- Autres domaines de l'ingénierie

Sciences de l'environnement
- Pédologie
- Géomorphologie
- Météorologie
- Climatologie, physique de l'atmosphère, aéronomie
- Hydrologie, limnologie, glaciologie
- Océanographie
- Autres domaines des sciences de l'environnement

Sciences de la Terre
- Géologie
- Géophysique
- Géochimie
- Géochronologie

Médecine expérimentale
- Recherche expérimentale sur le cancer
- Physiopathologie
- Immunologie, immunopathologie
- Recherche nutritionnelle, vitaminologie
- Éthologie

Médecine clinique
- Médecine interne
- Chirurgie
- Recherche clinique sur le cancer
- Pharmacologie clinique
- Dermatologie
- Gynécologie
- Pédiatrie

- Paléontologie (sciences de la Terre)
- Minéralogie
- Autres domaines des sciences de la Terre

3 Biologie et médecine

Sciences biologiques fondamentales
- Biochimie
- Biologie moléculaire
- Biologie cellulaire, cytologie
- Génétique
- Embryologie, biologie du développement
- Radiobiologie
- Microbiologie expérimentale
- Biophysique

Biologie générale
- Botanique
- Zoologie
- Paléontologie
- Anthropologie, primatologie
- Sciences forestières et agricoles
- Recherche environnementale
- Écologie
- Élevage

Sciences médicales fondamentales
- Recherche sur les structures
- Neurophysiologie et recherche sur le cerveau
- Recherche en cardiologie et en médecine vasculaire
- Endocrinologie
- Physiologie : autres domaines
- Pharmacologie, pharmacie
- Microbiologie médicale
- Neurologie, psychiatrie
- Oto-rhino-laryngologie
- Ophtalmologie
- Dentisterie
- Médecine tropicale
- Médecine vétérinaire
- Génie biomédical
- Recherche clinique en cardiologie et en médecine cardiovasculaire
- Endocrinologie clinique
- Physiopathologie clinique
- Immunologie clinique et immunopathologie
- Recherche clinique en nutrition
- Gériatrie
- Médecine du sport

Médecine préventive
(Épidémiologie/dépistage précoce)
- Troubles de santé congénitaux
- Troubles psychiques, troubles psychosomatiques
- Addictions
- Accidents
- Cancer
- Maladies cardiovasculaires
- Troubles métaboliques
- Maladies infectieuses
- Affections osseuses et articulaires
- Médecine préventive bucco-dentaire
- Troubles respiratoires
- Méthodes d'épidémiologie et de la médecine préventive

Médecine sociale
- Médecine de groupe
- Pédiatrie sociale
- Problèmes de médecine sociale chez les jeunes
- Problèmes médico-sociaux des personnes âgées
- Réadaptation
- Écologie humaine
- Toxicologie environnementale
- Questions nutritionnelles
- Médecine du travail, ergonomie
- Éducation à la santé
- La santé et ses infrastructures
- Statistiques médicales

Annexe 2

Activités d'innovation éligibles à la super-déduction R&D

Conformément au chapitre 4.2 du Manuel d'Oslo 2018, les activités suivantes, à titre d'exemple, sont considérées comme des activités d'innovation :

Activité	**Description / Détails**
Activités dans le domaine de la recherche et du développement expérimental	**Recherche appliquée** (axée sur un objectif pratique concret). **Développement expérimental** (objectif : créer de nouveaux produits ou procédés ou améliorer des produits ou procédés existants). Pour des raisons pratiques, il convient de prendre en compte **tous les types de R&D** (y compris la recherche fondamentale) menés ou financés par des entreprises.
Activités dans le domaine de la conception, du design et d'autres travaux créatifs	**Conception** : planification des spécifications techniques, vérification, évaluation, configuration et, le cas échéant, pré-production de biens, de services, de procédés ou de systèmes ; installation d'équipements ; mise en place d'outillage ; études, essais et démonstrations auprès des utilisateurs ; ainsi que les activités visant à extraire des connaissances ou des informations de conception à partir de produits ou d'installations de production existants (rétro-ingénierie). **Conception** : activités visant à développer une fonction, une forme ou une apparence nouvelle ou modifiée de biens, de services ou de processus, y compris les processus utilisés au sein même de l'entreprise concernée. S'y ajoutent l'implication d'utilisateurs potentiels dans le processus de conception (par le biais d'enquêtes auprès d'utilisateurs potentiels, de recherches ethnographiques, de co-création ou de groupes d'utilisateurs du projet), des essais pilotes auprès d'utilisateurs potentiels et des études menées après la mise en œuvre afin d'identifier ou de résoudre les problèmes liés à une conception donnée. **Autres travaux créatifs** : par exemple, l'idéation (c'est-à-dire le processus créatif visant à générer de nouvelles idées), l'élaboration de concepts d'innovation et les activités liées aux changements organisationnels dans le cadre d'activités d'innovation en matière de produits ou de processus.
Activités dans le domaine du marketing et de la création de valeur de marque en tant qu'activité d'innovation	Les activités de marketing portant sur des produits existants ne sont considérées comme des activités d'innovation que si la méthode de marketing utilisée constitue elle-même une innovation. Parmi les activités d'innovation pertinentes figurent l'étude de marché, les tests de marché, la publicité liée au lancement de produits, ainsi que le développement de

	mécanismes de tarification et de méthodes de placement de produits pour les innovations de produits.
Activités dans le domaine de la propriété intellectuelle	Activités liées à la propriété intellectuelle concernant des idées, des inventions et des produits ou procédés nouveaux ou améliorés. Par exemple, les activités visant à déposer des droits de propriété intellectuelle sur une innovation ou une invention, l'acquisition d'une licence d'exploitation d'une invention ou d'une innovation, et la cession de droits de propriété intellectuelle sur des inventions ou des innovations.
Activités dans le domaine de la formation continue en entreprise	Formations destinées aux salariés sur l'utilisation d'innovations telles qu'un nouveau logiciel de logistique ou un nouvel équipement, ainsi que les formations indispensables à la mise en œuvre d'une innovation, comme l'information du personnel ou des clients sur les caractéristiques d'une innovation produit.
Activités dans le domaine du développement de logiciels et de bases de données	**Le développement de logiciels** est considéré comme une activité d'innovation lorsqu'il sert à développer des processus ou des produits nouveaux ou améliorés, tels que des jeux vidéo, des systèmes logistiques ou des logiciels d'intégration de processus. Les activités dans le domaine **des bases de données** sont considérées comme des activités d'innovation lorsqu'elles sont utilisées à des fins d'innovation, comme l'analyse de données sur les propriétés des matériaux ou les préférences des clients.
Activités liées à l'acquisition, à la location ou au crédit-bail d'actifs corporels	L'acquisition, la location ou le crédit-bail d'actifs corporels peuvent constituer une activité d'innovation à part entière, par exemple lorsqu'une entreprise achète, loue ou prend en crédit-bail des équipements qui diffèrent sensiblement de ceux déjà utilisés dans ses processus. Le crédit-bail ou la location d'actifs corporels est considéré comme une activité d'innovation lorsque ces actifs sont nécessaires au développement d'innovations de produits ou de procédés, par exemple la location de locaux supplémentaires ou l'utilisation de services cloud proposés par des prestataires externes pour la refonte et l'amélioration de l'efficacité des processus métier.
Gestion de l'innovation	Ensemble des activités systématiques visant à planifier, gérer et contrôler les ressources internes et externes dédiées à l'innovation, notamment l'allocation des ressources à l'innovation, la répartition des responsabilités et l'organisation de la prise de décision parmi les salariés, la coordination de la collaboration avec des partenaires externes, l'intégration d'apports externes dans les activités d'innovation de l'entreprise, ainsi que le suivi des résultats de l'innovation et la promotion de l'apprentissage par l'expérience. S'y ajoutent les activités liées à l'élaboration de mesures, de stratégies, d'objectifs, de processus, de structures, de tâches et de responsabilités pour la gestion des

	innovations au sein de l'entreprise, ainsi que les mécanismes d'évaluation et de contrôle associés.