

**Arbeitsgruppe Unterneh-
menssteuern**

**Groupe de travail
Fiscalité d'entreprise**

Präsident:
Dr. Jürg B. Altorfer
juerg.altorfer@ksta.zh.ch
Kantonales Steueramt Zürich
Bändliweg 21
8090 Zürich
Tel. 043 259 35 06
Fax. 043 259 41 08

Zurich, 4 juin 2020

**Analyse
de la déduction supplémentaire des dépenses de
recherche et développement selon les art. 10a et
25a de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts
directs**

Remarque

Les considérants de la présente analyse se basent sur les sources en vigueur au moment de la rédaction. Celles-ci sont régulièrement citées dans le texte. Ce document est une première analyse qui peut être amené à évoluer dans le futur en fonction des connaissances complémentaires et des expériences issues de la pratique.

Table des matières

SYNTHÈSE	3
1. BASE LÉGALE LHID	4
2. GÉNÉRALITÉS	4
3. DÉPENSES DE RECHERCHE ET DE DÉVELOPPEMENT QUALIFIANTES	5
3.1. RECHERCHE ET DEVELOPPEMENT SELON L'ARTICLE 25A LHID	5
3.1.1. <i>Référence juridique à la LERL</i>	6
3.1.2. <i>La recherche scientifique</i>	7
3.1.3 <i>Innovation fondée sur la science</i>	8
3.1.4. <i>Aperçu schématique : recherche scientifique et innovation fondée sur la science</i>	9
3.2 DEPENSES NE CONSTITUA NT PAS DES FRAIS DE RECHERCHE ET DE DEVELOPPEMENT SELON L'ARTICLE 25A LHID	9
3.2.1. <i>Mise sur le marché de produits</i>	10
3.2.2. <i>Valorisation sur le marché</i>	10
4. FRAIS DE PERSONNEL QUALIFIÉS POUR LA RECHERCHE ET DÉVELOPPEMENT	10
4.1. PRINCIPE DE BASE	10
4.2. EN DETAIL	10
5. MANDATS DE RECHERCHE ET DE DÉVELOPPEMENT CONFIÉS À DESTIERS	12
6. RECHERCHE ET DÉVELOPPEMENT À L'ÉTRANGER	14
7. LES SUBVENTIONS ET AIDES À LA RECHERCHE ET AU DÉVELOPPEMENT	15
8. PRINCIPE DE DOCUMENTATION	15
8.1 EN GENERAL	15
8.2 RECHERCHE ET DEVELOPPEMENT QUALIFIES	15
8.3 DEPENSES DE PERSONNEL QUALIFIANT POUR LA RECHERCHE ET LE DEVELOPPEMENT	16
9. ACTIVATION DES FRAIS DE PERSONNEL POUR LA RECHERCHE ET LE DÉVELOPPEMENT	16
10. DÉPENSES TOTALES D'UNE ENTREPRISE	16
11. RAPPORT ENTRE LA DÉDUCTION SUPPLÉMENTAIRE POUR LA RECHERCHE ET LE DÉVELOPPEMENT ET LA PATENT BOX	17
12. EXEMPLE DE CALCUL DE LA DÉDUCTION SUPPLÉMENTAIRE DES DÉPENSES DE RECHERCHE ET DE DÉVELOPPEMENT	18

Synthèse

La loi fédérale relative à la réforme fiscale et au financement de l'AVS (RFFA) permet aux cantons d'accorder une déduction supplémentaire plafonnée à 50% sur les dépenses de recherche et développement. Pour que la déduction puisse être admise, il est nécessaire que la recherche et le développement sous-jacents soient effectués en Suisse et qu'ils soient qualifiés de recherche scientifique et d'innovation fondée sur la science conformément à la loi fédérale sur l'encouragement de la recherche et de l'innovation (LERI). La base de calcul comprend les dépenses de personnel directement imputables à la recherche et au développement qualifiés, augmentées d'un supplément de 35 pourcent. Ce montant est limité aux dépenses totales. Si l'activité de recherche et de développement est confiée par mandat à des tiers, la base de calcul correspond à 80 pourcent des montants facturés. Si le mandataire des travaux de recherche et de développement est habilité à effectuer la déduction, le mandataire n'a droit à aucune déduction à ce titre. Pour les cantons ayant introduit cette disposition, les présentes directives sont contraignantes.

La déduction supplémentaire des dépenses de recherche et de développement peut être accordée si elle respecte les principes suivants :

- **Activités de recherche et de développement qualifiées**
 - **Recherche scientifique**, comprenant la recherche fondamentale et la recherche orientée vers les applications dans la mesure où :
 - Elle apporte de la nouveauté, à savoir qu'elle vise à obtenir des connaissances nouvelles ;
 - Elle est créative, à savoir qu'elle repose sur des notions et hypothèses originales et non évidentes ;
 - Elle revêt un caractère incertain quant au résultat final ;
 - Elle s'inscrit dans une planification systématique et dans une budgétisation ;
 - Elle débouche sur des résultats qu'il est possible de reproduire.
 - **Innovation fondée sur la science**, à savoir les activités de recherche orientée vers les applications dans le but de développer des nouveaux produits, procédés, processus et services pour l'économie et la société ;
- **Ne sont pas qualifiantes au titre de recherche et de développement** les activités de mise sur le marché de produits et de valorisation sur le marché.
- **Les dépenses de personnel qualifiées** comprennent les dépenses du personnel qui exerce une activité directe, active et immédiate dans le secteur de la recherche et du développement. Les dépenses liées aux employés qui exercent des activités de soutien indirect ou des activités auxiliaires ne peuvent pas être prises en considération.
- Les critères de qualification utilisés pour apprécier la propre activité de recherche et de développement sont également valables dans les cas de **mandats confiés à des tiers**.
- Lorsque **les dépenses de recherche et de développement sont activées**, la déduction supplémentaire est accordée au moment de la comptabilisation de la dépense qualifiée (frais de propre personnel ou dépense facturée par des tiers) et non au moment de l'amortissement ultérieur de l'actif correspondant.

- Le **fardeau de la preuve** relatif à la déduction supplémentaire est supporté par les contribuables. Ils doivent fournir la preuve au moyen d'une documentation appropriée.

Les explications relatives aux relations avec l'étranger, aux subventions et aides financières, au principe des dépenses totales ainsi qu'au lien avec la patentbox sont présentées dans les chapitres 6, 7, 10 et 11.

1. Base légale LHID

Art. 10a Déduction des dépenses de recherche et de développement en cas d'activité lucrative indépendante

L'art. 25a s'applique par analogie à la déduction des dépenses de recherche et de développement en cas d'activité lucrative indépendante.

Art. 25a Déduction supplémentaire 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'innovation².*

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.*

2. Généralités

La loi fédérale relative à la réforme fiscale et au financement de l'AVS (RFFA) est entrée en vigueur au 1er janvier 2020. A partir de cette date, les cantons peuvent, de manière facultative, introduire une déduction supplémentaire pour les frais de recherche et développement conformément à l'article 25a LHID¹. Le montant de la déduction supplémentaire est limité à un maximum de

¹ Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (loi sur l'harmonisation des impôts directs, LHID ; RS 642.14)

50% des dépenses de recherche et de développement justifiées par l'usage commercial. Si la déduction supplémentaire est introduite, les autres aspects de l'article 25a LHID concernant la conception de la déduction sont contraignantes pour les cantons.

La déduction supplémentaire des dépenses de recherche et de développement peut être revendiquée par les contribuables indépendants (Art. 10a LHID), les personnes morales ayant leur siège ou leur administration effective en Suisse (Art. 25a LHID) ainsi que les succursales suisses de sociétés étrangères.

3. Dépenses de recherche et de développement qualifiantes

3.1. Recherche et développement selon l'article 25a LHID

En préambule, compte tenu de la référence de l'article 25a LHID à l'article 2 de la LERI et du message concernant PF17², il y a lieu, compte tenu de la systématique de la loi, de donner une définition uniforme aux notions de « recherche scientifique » et « innovation fondée sur la science ». Selon ce message, ces concepts sont également basés sur les définitions de l'OCDE³. Cependant, la priorité est donnée à l'interprétation conformément au droit suisse, notamment en relation avec les commentaires du message relatif à la LERI⁴.

Pour une interprétation plus approfondie, le Manuel de Frascati 2015 de l'OCDE⁵ et le Manuel d'Oslo 2005⁶ peuvent être consultés. Cependant, le Manuel de Frascati 2015 prime sur le Manuel d'Oslo 2005 pour l'interprétation de la recherche scientifique et de l'innovation fondée sur la science. En effet, le Manuel de Frascati 2015 fournit des "concepts et définitions permettant d'identifier la recherche et le développement" (en particulier pour la recherche et le développement expérimental) alors que l'innovation au sens du Manuel d'Oslo 2005 ne peut être qualifiante qu'au moyen de la recherche telle que définie par l'article 2 de la LERI.

Étant donné que la législation suisse n'est pas basée sur une adaptation dynamique du droit européen et que le message concernant PF17 fait référence aux manuels de l'OCDE pour les années 2015 et 2005, les éditions ultérieures de ces manuels de l'OCDE ne sont pas applicables.

² Message concernant la loi fédérale sur le projet fiscal 17 du 21 mars 2018 (message concernant PF17), FF 2018 2565 ss

³ Message concernant PF17, FF 2018 2591

⁴ Message relatif à la révision totale de la loi sur l'encouragement de la recherche et l'innovation du 9 novembre 2011 (Message relatif à la LERI), FF 2011 8089

⁵ OECD Frascati Manual Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development, 2015 (Manuel de Frascati 2015). https://read.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/manuel-de-frascati-2015_9789264257252-fr#page1

⁶ OECD, Oslo Manual Guidelines for Collecting and Interpreting Innovation Data, 3ème édition, 2005 (Manuel d'OSLO 2005) consultable sur le lien su vant: https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264013124_fr.pdf?expires=1585734845&id=id&accname=quest&checksum=02B0DB57D08CCFE8CC53585BC12DDC78.

3.1.1. Référence juridique à la LERI

La recherche et le développement sont définis comme étant la recherche scientifique et l'innovation fondée sur la science selon l'art. 2 LERI⁷.

Loi fédérale sur l'encouragement de la recherche et de l'innovation (LERI)

Art. 2

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 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 LERI. Cette définition englobe les activités de recherche et développement 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. L'utilisation d'une définition de la notion de recherche et développement existant déjà dans le droit suisse contribue à la cohérence de la législation. De surcroît, la définition donnée par la LERI s'oriente sur les explications de l'OCDE à propos de la notion de recherche et développement⁸.

Le message relatif à la LERI décrit la recherche scientifique comme une recherche méthodique de nouvelles connaissances, notamment par la recherche fondamentale qui a pour but principal d'acquies des connaissances et par la recherche orientée vers les applications qui a pour but d'obtenir des contributions à la résolution de problèmes liés à la pratique. L'innovation fondée sur la science est définie par le développement de nouveaux produits, procédés, processus et services pour l'économie et la société au moyen de la recherche, en particulier par la recherche orientée vers les applications et la mise en valeur de ses résultats⁹.

Les imitations, les copies de produits, les modifications superficielles de produits, la « reverse engineering » ou les modifications de routine, etc. de produits ou de services ne constituent ni un gain de connaissances, ni une nouveauté pour l'économie et la société et ne relèvent pas du concept de recherche et de développement selon la LERI.

Le développement expérimental équivaut conceptuellement et matériellement à la recherche scientifique.

⁷ Loi fédérale du 14 décembre 2012 sur l'encouragement de la recherche et de l'innovation (LERI ; RS 420.1)

⁸ Message concernant PF17, FF 2018 2591 ss

⁹ Message relatif à la LERI , FF 2011 8089

3.1.2. La recherche scientifique

La définition de la recherche scientifique à l'article 2 lit. a LERI - développée dans le Message relatif à la LERI¹⁰ - vaut "définition formelle". Dans ce cadre, la "recherche" est toujours considérée comme de la "recherche scientifique" et peut être divisée en deux grandes catégories de recherche, la recherche fondamentale et la recherche orientée vers les applications.

Dans la mesure où la définition de la LERI est également basée sur les explications correspondantes de l'OCDE, les activités relevant de la recherche scientifique peuvent également être déterminées à l'aide du Manuel de Frascati 2015.

Selon le Manuel de Frascati, la recherche scientifique, c'est-à-dire la recherche et le développement expérimental, incorpore cinq principes de base cumulatifs (principes de Frascati) :

- Vise à obtenir des connaissances nouvelles (**nouveauté**) ;
- Repose sur des notions et hypothèses originales et non évidentes (**créativité**) ;
- Revêt un caractère incertain quant au résultat final (**incertitude**) ;
- S'inscrit dans une planification et une budgétisation (**systematique**) ;
- Débouche sur des résultats qu'il est possible de reproduire (**transférable et/ou reproductible**)¹¹.

La poursuite d'objectifs originaux/nouveaux à travers la création de nouvelles connaissances signifie la recherche de phénomènes, de structures ou de relations jusque-là inconnus et constitue une caractéristique essentielle de la recherche scientifique et du développement fondé sur la science. Il n'y a pas de nouveauté quand le savoir déjà disponible est utilisé sans intention d'élargir l'état des connaissances (à des fins d'adaptation, de personnalisation à la clientèle, etc.)¹².

Ces principes généraux servent à délimiter pratiquement ce qui peut être inclus dans le périmètre de la recherche et du développement qualifiés.

En ce sens, la phase d'initialisation existante dans le cycle de vie d'un produit selon le Manuel de Frascati 2015 (par exemple la formulation d'idées, les études de faisabilité, les études de marché, la collecte de données), ne constitue pas une activité de recherche et de développement. En revanche, les travaux effectués dans la phase suivante du cycle de vie du produit - telles que les activités de dessin, de création de modèles, de conception et réalisation de prototypes et d'installations pilotes - doivent être compris dans la recherche et le développement. Toutes les activités des phases ultérieures, telles que le passage à la production, la mise en place et le contrôle de la production, le contrôle de la qualité, le dépannage, etc. ne constituent pas non plus de la recherche et du développement¹³.

¹⁰ Message relatif à la LERI, FF 2011 8089

¹¹ Manuel de Frascati, OCDE 2015, chapitre 2, chiffre 2.7

¹² Manuel de Frascati, OCDE 2015, chapitre 2, chiffre 2.21, tableau 2.1

¹³ Manuel de Frascati, OCDE 2015, chapitre 2, chiffre 2.46 ss

Illustration : Cycle de vie intégré du produit

Initialisation	Recherche et développement	Transfert en production	Vente	Fin de vie
- Idées	- Dessin/Design	- Admission	- Marketing	- Elimination
- Etudes de faisabilité	- Création de modèles	- Autorisation	- Publicité	- Recyclage
- Etudes de marché	- Construction	- Contrôle qualité	- Conseil	- Service
- Collecte de données	- Prototype/phase d'essai	- Dépannage	- Support	
	- Test/Usine pilote			

3.1.3 Innovation fondée sur la science

L'innovation fondée sur la science est définie à l'article 2 lit. b de la LERI. Selon le Message relatif à la LERI, cette notion contient deux éléments :

« 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, [...]. 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 recherche, autrement dit leur exploitation immédiate dans le développement de produits, procédés, processus et services pour l'économie et la société. Cette définition de l'innovation reflète ainsi une conception [...] qui attribue à la recherche scientifique en général, [...], un rôle de premier plan dans le processus d'innovation. »¹⁴

La définition de la LERI indique clairement que l'innovation doit être le résultat d'une recherche scientifique pour entrer dans son champ d'application. À cet égard, la définition de l'innovation selon la LERI n'est pas identique à celle du Manuel d'Oslo 2005 car cette dernière ne contient pas la notion de *recherche scientifique*. Ainsi, la définition de l'innovation citée par le Manuel d'Oslo 2005 ne peut être reprise dans son intégralité pour ce qui est de son interprétation au sens de la LERI.

En revanche, la délimitation faite par le manuel d'Oslo 2005 entre les activités d'innovation qui relèvent de la R&D et celles qui n'en relèvent pas peut être reprise : *« Les critères fondamentaux qui permette de distinguer les activités de R&D des activités d'innovation hors R&D sont « l'existence, au sein de la R&D, d'un élément de nouveauté non négligeable et la dissipation d'une incertitude scientifique et/ou technologique » ou le fait qu'elles « aboutissent à de nouvelles connaissances acquises pour mettre au point de nouvelles applications »¹⁵.*

L'innovation, au sens du Manuel d'Oslo 2005, consiste en l'introduction d'un produit (bien ou service), ou procédé nouveau, d'une nouvelle méthode de commercialisation ou d'une nouvelle méthode organisationnelle dans les pratiques de l'entreprise, l'organisation au lieu de travail ou les relations extérieures. Au minimum, l'innovation doit être nouvelle ou sensiblement améliorée pour l'entreprise.¹⁶ Le Manuel d'Oslo répertorie ainsi quatre catégories d'innovation: l'innovation des

¹⁴ Message relatif à la LERI, FF 2011 8131

¹⁵ Manuel d'Oslo 2005, chiffre 349

¹⁶ Manuel d'Oslo 2005, chiffres 146 et 148

produits, l'innovation de procédés, l'innovation de commercialisation et l'innovation d'organisation.¹⁷

Comme la formulation de l'article 2 de la LERI est conceptuellement plus étroite que celle de l'innovation dans le Manuel d'Oslo 2005, l'article 2 de la LERI exige que l'innovation réponde nécessairement aux critères de la recherche, c'est-à-dire aux principes de Frascati. Le manuel d'Oslo 2005 va plus loin dans la définition de l'innovation, dans la mesure où aucune recherche n'est exigée comme indiqué ci-dessus. L'innovation sans recherche ne fait pas partie des dépenses donnant droit à la déduction supplémentaire pour la recherche et le développement.

En résumé, l'article 2 alinéa. b LERI exige que *l'innovation fondée sur la science* soit basée sur une recherche orientée vers les applications. Ainsi, les cinq caractéristiques de la recherche tirées du Manuel de Frascati devront également être remplies cumulativement pour qualifier d'innovation fondée sur la science.

3.1.4. Aperçu schématique : recherche scientifique et innovation fondée sur la science

Art. 2 LERI

Recherche scientifique (y compris le développement expérimental)

Recherche guidée par la méthode :

1. Recherche fondamentale = Gain de connaissance
2. Recherche orientée vers les applications = Contribution à la résolution de problèmes pratiques

→ Définition de la recherche scientifique selon les cinq critères du Manuel de Frascati, OCDE 2015

L'innovation fondée sur la science est une branche de la recherche scientifique (recherche fondamentale et orientée vers les applications)

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.

→ Exceptions selon le message RFFA

→ Définition de la recherche scientifique selon les cinq critères du Manuel de Frascati, OCDE 2015

→ Innovation selon le Manuel d'Oslo, OCDE 2005

3.2 Dépenses ne constituant pas des frais de recherche et de développement selon l'article 25a LHID

Selon le message concernant PF17, les dépenses relatives à la mise sur le marché des produits et à leur valorisation sur le marché sont explicitement exclues du droit à la déduction supplémentaire des dépenses de recherche et de développement.¹⁸

¹⁷ Manuel d'Oslo 2005, chiffre 155 ss

¹⁸ Message concernant le PF17, FF 2018 2591

3.2.1. *Mise sur le marché de produits*

La mise sur le marché comprend toutes les mesures de prospection des marchés en rapport avec les produits, services et toutes sortes d'innovation ainsi que les dépenses en amont ou en aval qui y sont liées telles que les stratégies commerciales, les enquêtes, la surveillance du comportement des clients, les enquêtes de satisfaction ou les programmes de bonus et d'image.

Les dépenses de recherche fondamentale, les résultats de la recherche, les innovations et technologies, les produits et services en rapport avec la mise sur le marché ne peuvent pas non plus bénéficier de la déduction supplémentaire.

3.2.2. *Valorisation sur le marché*

La valorisation sur le marché regroupe les dépenses d'une entreprise en relation avec la stratégie de vente ou de commercialisation de la recherche fondamentale, des résultats de recherche, des innovations et des technologies, des produits et des services. Cette stratégie peut être basée, par exemple, sur la vente de droits, de marques, de licences, de brevets, de logiciels ou de franchises.

4. **Frais de personnel qualifiés pour la recherche et développement**

4.1. **Principe de base**

Selon l'art. 25a al. 3 lit. a LHID, les **frais de personnel directement imputables à la recherche et au développement** donnent droit à la déduction supplémentaire pour les frais de recherche et de développement. Conformément au message concernant PF17, les termes "*directement imputable*" excluent les dépenses de personnel pour les employés qui ne sont pas engagés dans la recherche et le développement mais excluent aussi les dépenses qui ne sont qu'indirectement liées au personnel. Le message concernant le PF 17 cite en particulier les salaires et les charges sociales comme charges à inclure dans les frais de personnel¹⁹. Selon le Manuel Suisse d'Audit²⁰, les charges de personnel comprennent également les gratifications, les primes pour ancienneté, les bonus, les charges connexes de personnel tel que la formation initiale et continue.

Les frais de matériel, les charges d'investissement, les amortissements, les loyers ou les autres frais généraux sont pris en compte au travers de la majoration forfaitaire de 35 pourcent sur les charges de personnel en matière de R&D.

4.2. **En détail**

La déduction supplémentaire des dépenses de recherche et de développement est basée sur les frais de personnel des collaborateurs de l'entreprise qui se consacrent directement à la recherche

¹⁹ Message concernant le PF 17, FF 2018 2629

²⁰ Manuel Suisse d'audit, Chambre Fiduciaire, Tome « Contrôle restreint » Zurich 2014, volume 4, section 3.6

et au développement. La disposition légale accorde une importance primordiale aux tâches et fonctions exercées par les employés dans le cadre de leur travail de recherche et développement. En d'autres termes, la qualification fiscale des dépenses de personnel pour la recherche et le développement exige une activité directe, active et immédiate des employés dans ce secteur. Les fonctions effectives des employés d'une entreprise ainsi que leur activité directe dans la recherche et le développement sont les critères déterminants à prendre en compte et non leur qualification formelle ou leur niveau d'études²¹. Cette notion comprend le cercle de personnes suivant: « Les personnes qui effectuent des travaux de recherche et de développement, les scientifiques et ingénieurs hautement qualifiés (chercheurs), les spécialistes dotés d'un niveau élevé d'expérience et de formation technique et du personnel d'appui directement associé à l'exécution de projets et d'activités de R&D au sein d'unités statistiques qui mènent des travaux de R&D»²². Il n'est pas nécessaire que tout le personnel de recherche et de développement soit employé dans la même unité ou le même département d'une entreprise.²³

Selon le Manuel de Frascati 2015, sont qualifiés de personnel R&D, les groupes professionnels suivants :

- **Les chercheurs:** *sont les spécialistes travaillant à la conception ou à la création de nouveaux savoirs. Ils mènent des travaux de recherche en vue d'améliorer ou de mettre au point des concepts, théories, modèles, techniques, instruments, Software ou modes opératoires.*
- **Les techniciens et le personnel assimilé** *sont les personnes dont les tâches principales requièrent des connaissances et une expérience technique dans un ou plusieurs domaines de l'ingénierie, des sciences physiques, des sciences de la vie, des sciences sociales, des sciences humaines et des arts. Ils participent à la R&D en exécutant des tâches scientifiques et techniques faisant intervenir l'application de concepts et de modes opératoires ou encore l'utilisation de matériel de recherche, habituellement sous la supervision de chercheurs.*
- La catégorie **personnel de soutien** *comprend les travailleurs qualifiés et non qualifiés, ainsi que le personnel administratif et les employés de bureau participant ou **directement associés** à des projets de recherche et de développement.*²⁴

Selon le manuel de Frascati 2015, les tâches caractéristiques permettant d'identifier le personnel de recherche et de développement sont les suivantes (ci-après dénommées liste positive et négative) :

Tâches qualifiantes (liste positive)

- *Réalisation des travaux scientifiques et techniques dans le cadre d'un projet de recherche et développement (organisation et exécution d'expériences ou d'enquêtes, construction de prototypes, etc.) ;*
- *programmation et gestion de projets de recherche et de développement ;*
- *préparation de rapports d'étapes et de rapports finals sur les projets de recherche et de développement ;*

²¹ Manuel de Frascati 2015, chapitre 5.2, chiffre 5.33

²² Manuel de Frascati 2015, chapitre 5, Introduction

²³ Manuel de Frascati 2015, chapitre 5, Introduction

²⁴ Manuel de Frascati, chapitre 5, chiffres 5.35 ss

- *prestation au plan interne de services destinés aux projets de recherche et de développement (par exemple, travaux informatiques, service de bibliothèque et de documentation) ;*
- *Contribution aux tâches administratives liées au financement et à la gestion du personnel des projets de R&D.*

Tâches non qualifiantes (liste négative)

Cela dit, toutes les personnes apportant leur contribution ou leur aide à l'exécution des activités de R&D ne doivent pas être comptabilisées dans le total du personnel de R&D. Seules celles qui participent directement à ces activités (voir la liste des tâches ci-dessus) sont prises en compte dans la mesure statistique du personnel de R&D. Sont exclues de la comptabilisation les personnes effectuant des tâches auxiliaires ou de soutien indirect dans les unités menant des travaux de R&D. Ces tâches sont notamment les suivantes :

- *prestations spécifiques fournies par des services informatiques centraux et par des bibliothèques pour les besoins de la R&D ;*
- *activités de services centraux des finances et du personnel concernant les projets et le personnel de recherche et de développement ;*
- *prestation de services de sécurité, de nettoyage, d'entretien, de restauration, etc. à des unités effectuant des travaux de recherche et de développement.*²⁵

Autres exemples de tâches qui ne servent pas la recherche et le développement:

- Travail dans le processus de production, ainsi que les activités en amont et en aval à celles-ci ;
- Surveillance des installations et gestion de la qualité ;
- Activités de support à la recherche et au développement telles que la gestion des infrastructures informatiques ;
- Prestation des services généraux de l'entreprise provenant d'activités non directement liées à la recherche et au développement, telles que les achats, les ventes, le marketing, la comptabilité, le personnel et la gestion de l'entreprise ;
- Activités liées aux autorisations, certifications ou homologations.

5. Mandats de recherche et de développement confiés à des tiers

Dans le cas de la recherche confiée à des tiers, l'article 25a al. 4 LHID garantit que la déduction supplémentaire ne fasse pas l'objet d'une double déduction (chez le mandant et chez le mandataire) ou d'une déduction multiple (en présence de sous-mandataires).

Dans le cas où le mandant est habilité à effectuer la déduction supplémentaire pour frais de recherche et de développement, celle-ci est exclue chez le mandataire. Les entreprises concernées n'ont pas la possibilité de choisir. Si le mandant est assujéti dans un canton qui n'a pas mis en œuvre la déduction supplémentaire, cette dernière peut être revendiquée par le mandataire à con-

²⁵ Manuel de Frascati 2015, chapitre 5, chiffres 5.4 ss

dition que le canton dans lequel il est assujéti le prévoie. Conformément au message concernant le PF 17, le mandataire peut également revendiquer la déduction supplémentaire si d'une part, il est assujéti dans un canton qui l'a mise en œuvre et d'autre part, si le mandat est un institut de recherche qui n'est pas assujéti, par exemple une université²⁶.

S'agissant des critères définissant la recherche et le développement, les explications des points 3 et 4 ci-dessus s'appliquent par analogie. Sont exclus de la déduction supplémentaire pour la recherche et le développement, par exemple, les dépenses pour l'achat de produits déjà développés, de licences, de savoir-faire ou d'applications de tiers ainsi que les coûts de certification ou d'autorisation et d'enregistrement par les autorités.

Selon l'art. 25a al. 3 lit. b de la LHID, 80 pourcent des dépenses de recherche et de développement facturées par des tiers peuvent bénéficier de la déduction supplémentaire des dépenses de recherche et de développement. Afin de ne pas discriminer la recherche interne, le législateur exclut de la déduction supplémentaire, les composantes de profit et de frais généraux incorporées dans la facture du mandataire à hauteur de 20 pourcent de celle-ci. Dans les relations entre sociétés affiliées, le montant facturé doit respecter le prix du marché afin d'être justifié commercialement.

En tant que conception juridique de droit fédéral et compte tenu des explications du message concernant PF17, la déduction supplémentaire pour les dépenses de recherche et de développement ne doit pas être dédoublée. Cette notion s'applique également dans une situation de frais de personnel qualifiés pour la recherche et le développement cumulée avec l'exécution de mandats de recherche. Ainsi, si une entreprise, sise dans un canton qui prévoit la déduction supplémentaire, passe une commande de recherche et de développement auprès d'une autre entreprise, sise dans un canton qui prévoit également cette déduction, le mandant de la recherche contractuelle a droit à la déduction supplémentaire. Par conséquent, pour le calcul de sa propre déduction, l'entreprise mandatée doit réduire ses frais de personnel propres qui qualifient pour la recherche et le développement selon la proportion du travail effectué pour le mandant. Cette procédure s'applique également dans les relations de groupe.

²⁶ Message concernant le PF 17, FF 2018 2630

Illustration

Réduction des propres frais de personnel de recherche et de développement (base de calcul de la déduction supplémentaire) en raison de la recherche effectuée sous contrat pour des tiers qui peuvent revendiquer la déduction supplémentaire

Montant facturé pour les services de R&D aux mandants	168.75
Base de calcul pour la déduction supplémentaire (correspond à 135% chez le mandataire)	135
Réduction des frais de personnel admissibles pour la déduction supplémentaire dans le chef du mandataire R&D (100 %)	100
Propres dépenses de R&D admissibles chez le mandataire	400
./. réduction due à la déduction supplémentaire possible chez le mandant	-100
	300
+ Complément pour matériel et frais généraux 35%	105
Base de calcul de la déduction supplémentaire mandataire	405

Les honoraires et les frais administratifs d'organes officiels d'inspection et de contrôle ne qualifient pas pour la déduction supplémentaire des dépenses de recherche et de développement, pas même en tant que recherche confiée à des tiers.

6. Recherche et développement à l'étranger

Seule la recherche et le développement nationale peut bénéficier de la déduction supplémentaire pour la recherche et le développement. Cela concerne tant les dépenses propres de personnel admissibles pour la recherche et le développement que la recherche et le développement confiée à des tiers.

Si des sociétés ou institutions étrangères attribuent un contrat de recherche et de développement à une société suisse et que la recherche et le développement sont effectués en Suisse, dans un canton qui accorde la déduction supplémentaire, la société suisse peut demander la déduction supplémentaire.

Si une société suisse, sise dans un canton qui prévoit la déduction supplémentaire, attribue un mandat à l'étranger pour de la recherche et du développement, la société suisse ne peut pas faire valoir dites déduction en raison de l'absence de recherche et de développement effectuée à l'intérieur du pays. Cela peut également être le cas, par exemple, lorsqu'une société mère mandate sa filiale à l'étranger pour effectuer des activités de recherche et de développement et qu'elle supporte les coûts (selon la méthode du cost plus par exemple).

Si un contrat de recherche et de développement est réalisé en Suisse par un mandataire qui est une entreprise étrangère avec des collaborateurs détachés, la recherche et le développement indigènes n'existent que si l'entreprise étrangère est assujettie en Suisse. Dans ce cas, l'entreprise

suisse mandante, sise dans un canton qui prévoit la déduction supplémentaire pour les frais de recherche et de développement, peut demander la dite déduction. Si le mandataire est une société étrangère imposable en Suisse, il a lui-même le droit de procéder à la déduction supplémentaire des dépenses de recherche et de développement dans le cas où le mandant est domicilié dans un canton qui ne prévoit pas de déduction supplémentaire des dépenses de recherche et de développement ou s'il s'agit d'une institution non assujettie ; pour ce faire, l'entreprise étrangère doit être, d'une part, assujettie et, d'autre part, sise dans un canton qui prévoit la déduction supplémentaire pour les frais de recherche et de développement.

7. Les subventions et aides à la recherche et au développement

La déduction fiscale supplémentaire des dépenses de recherche et de développement n'est pas coordonnée avec d'autres recettes comptabilisées dans le compte de résultat provenant de subventions gouvernementales ou de donateurs tiers (fondations, fonds, prestations volontaires en espèces, etc.). Ces prestations de tiers ne sont pas déterminantes pour la qualification et le calcul de la déduction supplémentaire des dépenses de recherche et développement.

8. Principe de documentation

8.1 En général

Selon l'art. 41 al. 2 LHID, l'assujetti peut fournir des preuves à l'autorité fiscale. De plus, conformément à l'art. 42 al. 2 LHID, il est tenu de fournir des informations, de présenter des pièces justificatives ainsi que des quittances en relation avec les transactions commerciales. En application du principe du fardeau de la preuve, la société assujettie est tenue de justifier les dépenses de recherche et de développement qualifiées et supporte les conséquences d'un manque de preuve. La preuve du fait que les activités de recherche et de développement sont effectivement exercées à l'intérieur du pays par des tiers, également dans les relations avec un ou plusieurs sous-traitants, revient à l'entreprise mandante.

Les sociétés doivent établir et conserver les documents appropriés qui justifient les dépenses donnant droit à la déduction supplémentaire pour la recherche et le développement.

8.2 Recherche et développement qualifiés

La preuve de la qualification des frais de recherche et de développement peut être fournie au moyen de documents relatifs au projet de recherche et de développement (tels qu'une description

du projet contenant l'objectif, le contenu, les méthodes, le cadre temporel et financier, ainsi que les comptes intermédiaires ou finaux du projet).

8.3 Dépenses de personnel qualifiant pour la recherche et le développement

Dans le cadre des activités de recherche et de développement propres à la société, seules les dépenses de personnel directement imputables à la recherche et au développement donnent droit à la déduction supplémentaire. La justification de ces dépenses de personnel est généralement démontrée sur la base de listes du personnel, des fonctions des employés, du profil de leurs activités et du profil de leur poste. Pour toutes les entreprises, les charges de personnel relatives aux activités autres que celles directement liées à la recherche et au développement ne peuvent être prises en compte; pour les employés ayant différentes fonctions, les dépenses relatives à la recherche et au développement devront être justifiées au moyen de documents appropriés tels que les rapports d'heures de travail.

Une séparation physique entre le domaine de la recherche et du développement et les autres domaines/activités au sein de l'entreprise n'est pas nécessaire.

9. Activation des frais de personnel pour la recherche et le développement

Dans le cas où les frais relatifs à la recherche et au développement (frais de personnel et mandats confiés à des tiers) sont activés au bilan, le manuel suisse d'audit prévoit la possibilité de comptabiliser l'activation par un compte de produit ou directement en diminution des frais de personnel. Indépendamment de la méthode d'activation des frais de recherche et de développement choisie (selon la présentation brute ou nette), la déduction supplémentaire des dépenses de recherche et de développement est accordée au moment de la comptabilisation de la dépense du personnel et non au moment de l'amortissement ultérieur de l'actif correspondant.

10. Dépenses totales d'une entreprise

Les dépenses de personnel qualifiant pour la recherche et le développement, ainsi que le complément forfaitaire de 35 pourcent, ne peuvent pas dépasser le total des dépenses justifiées par l'usage commercial de l'entreprise conformément à l'article 25a al 3 LHID. Les dépenses de recherche et de développement confiées à des tiers en Suisse ne sont pas soumises à une telle limitation.

Les dépenses totales d'une entreprise assujettie correspondent aux dépenses totales selon les états financiers annuels établis selon le droit commercial, en tenant compte des corrections fiscales. Si des dépenses de personnel qualifiant pour la recherche et le développement ont été acti-

vées, elles peuvent être prises en compte dans le calcul des dépenses totales au moment de la dépense par l'entreprise. Les amortissements ultérieurs doivent par contre être exclus du calcul des dépenses totales.

11. Rapport entre la déduction supplémentaire pour la recherche et le développement et la patent box

Grâce à la déduction supplémentaire des dépenses de recherche et de développement, les dépenses relatives aux activités de recherche et de développement sont favorisées fiscalement. Tandis que dans la patent box, c'est l'imposition du bénéfice tiré des brevets et des droits comparables qui est réduite conformément aux articles 24a et 24b LHID.

La revendication de la déduction supplémentaire pour frais de recherche et de développement en vertu des articles 10a et 25a LHID n'exclut pas la possibilité de revendiquer ultérieurement la patent box. Dans ce cas, les dépenses de recherche et de développement déjà déduites, y compris la déduction supplémentaire, seront en principe rajoutées au bénéfice imposable lors de l'entrée dans la patent box (art. 8a et art. 24b, al. 3 LHID). Lors de cette entrée, les cantons sont cependant libres de choisir la méthode et le moment au moyen desquels ils garantissent l'imposition des dépenses de recherches et développement, y compris la déduction supplémentaire, revendiquées par le passé.

Après l'entrée dans la patent box, aucune autre déduction supplémentaire des dépenses de recherche et de développement n'est en principe possible. Cependant, si des dépenses complémentaires de recherche et de développement sont réalisées sur des brevets et droits comparables déjà intégrés dans la patent box (par exemple pour la développement supplémentaire du brevet), la déduction supplémentaire peut être admise, pour autant que ces dépenses répondent aux cinq critères de Frascati pour la recherche scientifique et ne correspondent pas uniquement aux dépenses usuelles de développement. Par contre, dès que le résultat de ces travaux sur un brevet (brevet qui est déjà qualifié dans la patent box) génère des revenus, les dépenses de recherche et de développement ainsi que la déduction supplémentaire déjà déduites dans les périodes fiscales précédentes sont rajoutées au bénéfice conformément à l'article 25a al 3 LHID. La recherche fondamentale, en revanche, ne peut bénéficier de la déduction supplémentaire pour frais de recherche et de développement que dans la mesure où elle n'est pas utilisée pour des brevets et des droits comparables conformément à l'article 24a LHID.

12. Exemple de calcul de la déduction supplémentaire des dépenses de recherche et de développement

Selon compte de profits et pertes	Charges	Supplément / Réduction	Déduction supplémentaire	Bénéfice net imposable
Bénéfice net				1.000
Inclus dans les charges				
– Frais de personnel qualifiant pour la R&D	104	+35%	140 ¹⁾	
– Frais de R&D de tiers	200	-20%	160	
Base de calcul de la déduction supplémentaire			300	
Déduction supplémentaire selon le droit cantonal, max. 50%			150 ²⁾	-150
Bénéfice net imposable à l'impôt cantonal et communal				850

¹⁾ Au maximum les dépenses totales de l'entreprise

²⁾ En fonction des limites cantonales

Tant les dépenses de personnel pour la recherche et le développement que les dépenses pour la recherche et le développement confiées à des tiers doivent être commercialement justifiées.