

LA LICENCE BOX SUISSE DANS LE SILLAGE DES ÉTATS-UNIS – HYPOTHÈSE...

L'action 5 du projet BEPS de l'OCDE prévoit certaines exceptions aux régimes infranationaux, qui pourraient être intéressantes pour la Suisse.

Dans le cadre du plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (*Erosion and Profit Shifting, BEPS*), l'OCDE examine les régimes «IP-Box» de ses États membres sous l'angle de leur compatibilité avec les critères d'identification des pratiques fiscales dommageables définis sous l'Action 5. Un élément essentiel est l'existence d'une activité de recherche & développement (substance) au sein même de l'entreprise assujettie (approche Nexus modifiée). Le *Forum on Harmful Tax Practices (FHTP)* a été chargé de cette étude et présentera cette année un rapport pays à ce sujet. La licence box proposée dans le projet mis en consultation sur la troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III) ne répondrait pas, en l'état, à l'approche Nexus modifiée.

Les régimes à l'échelon infranational. Selon le rapport 2014 de l'OCDE sur l'Action 5 BEPS (p. 56 ss de la version anglaise), le FHTP examine tous les régimes accordés au niveau national, étant précisé que les régimes infranationaux ne sont intégrés à ses travaux que s'ils satisfont aux critères suivants:

→ le gouvernement national est en définitive responsable de la conception générale du régime concerné et ne laisse qu'une marge de manœuvre restreinte au niveau infranational pour ce qui est de l'instauration et des principales caractéristiques du régime; → le taux d'imposition au niveau infranational représente une part considérable du taux combiné. Ces deux critères doivent être cumulés pour que le régime en question puisse être intégré aux travaux du FHTP et, partant, à l'Action 5. S'agissant des régimes fiscaux cantonaux en place, ces conditions sont assurément remplies. Les mesures sont spécifiées aux cantons par l'art. 28, al. 2 à 4 LHID. De même, le taux cantonal constitue une part importante du taux combiné de la Confédération, des cantons et des communes. Même la *licence box* visée à l'art. 24 b AP-LHID répond à ces cri-

tères. Les critères applicables aux régimes infranationaux revêtent un caractère politique et font le jeu du système fiscal des États-Unis (*state taxes*). Du fait de son système fiscal fédéraliste, la Suisse pourrait exploiter ces points communs pour profiter de cette exception dans le sillage des États les plus puissants de l'OCDE, comme c'était déjà le cas sous l'ancienne norme OCDE.

Creusons une idée. Par hypothèse, la licence box n'obéirait pas à la LHID – c'est-à-dire à une norme d'harmonisation – mais serait abandonnée au jeu de la concurrence fiscale entre cantons, ce qui coïnciderait pour l'essentiel avec le modèle du canton de Nidwald, lequel applique déjà un taux privilégié aux produits de licence. Avec une telle solution, le gouvernement national n'aurait aucune influence sur la conception des régimes cantonaux et ne pourrait ni peser sur l'instauration de cette mesure, ni en définir les caractéristiques essentielles. Ainsi, le premier critère d'intégration des régimes infranationaux ne serait pas satisfait, ce qui explique que les licences boxes d'essence purement (!) cantonale ne seraient pas concernées, d'un point de vue formel, par l'Action 5 – ni donc par l'approche Nexus modifiée. Resterait déterminants, en revanche, les critères définis sous l'Action 8 (faire en sorte que les prix de transfert calculés soient conformes à la création de valeur pour les actifs incorporels) auxquels répondent les exigences en matière de substance formulées à l'art. 24 b AP-LHID.

Cela dit, si la licence box propre au canton de Nidwald est quand même intégrée au processus d'examen du FHTP, cela peut s'expliquer à la rigueur par le fait qu'un abaissement des taux d'imposition cantonaux pour certains types de revenus seraient jugés sans doute contraires – et c'est là un sujet de controverse – au principe de l'harmonisation (effet réflexe sur l'assiette de l'impôt). Pour faire table rase des doutes nourris quant au droit de l'harmonisation, il faudrait introduire dans la LHID une disposition établissant clairement que les cantons sont habilités à fixer de façon autonome les taux d'imposition frappant certains types de revenus. Un tel régime pourrait être mis en œuvre à l'art. 28 AP-LHID, et c'est d'ailleurs ce qui a été demandé – dans un contexte analogue – dans les prises de position relatives à la RIE III.

Conclusion. Voilà esquissées les marges de manœuvre formelles à l'échelon infranational. Mais seraient-elles acceptées au niveau international, conformes à la Constitution, fiscalement sensées et issues d'une volonté politique? Pure hypothèse! ■

Traduction de l'allemand.



PHILIPP ROTH, MLAW,
ASSISTANT SCIENTIFIQUE,
CHAIRE DE DROIT FISCAL
SUISSE, EUROPÉEN ET
INTERNATIONAL, UNIVERSITÉ
DE ZURICH, KNOWLEDGE
MANAGER, TAX SERVICES,
EY, ZURICH