

UCL

Université
catholique
de Louvain

Faculté de droit et de criminologie (DRT)

La déduction pour revenus d'innovation

Mémoire réalisé par
Dimitri ANAGNOSTARAS

Promoteur
Edoardo TRAVERSA

Année académique 2016-2017
Master en droit

Le plagiat entraîne l'application des articles 87 à 90 du règlement général des études et des examens de l'UCL.

Il y a lieu d'entendre par « plagiat », l'utilisation des idées et énonciations d'un tiers, fussent-elles paraphrasées et quelle qu'en soit l'ampleur, sans que leur source ne soit mentionnée explicitement et distinctement à l'endroit exact de l'utilisation.

La reproduction littérale du passage d'une oeuvre, même non soumise à droit d'auteur, requiert que l'extrait soit placé entre guillemets et que la citation soit immédiatement suivie de la référence exacte à la source consultée.*.

En outre, la reproduction littérale de passages d'une oeuvre sans les placer entre guillemets, quand bien même l'auteur et la source de cette oeuvre seraient mentionnés, constitue une erreur méthodologique grave pouvant entraîner l'échec.

* A ce sujet, voy. notamment <http://www.uclouvain.be/plagiat>.

J'adresse mes remerciements aux personnes qui m'ont aidé dans la réalisation de mémoire.

Merci au Pr. Traversa pour m'avoir efficacement guidé dans mes recherches.

Merci à Laurie Hautekeer pour m'avoir donné accès aux bonnes bases de données lorsque
j'en avais le plus besoin.

Merci à Alix Verlaet pour m'avoir permis de discuter longuement sur la manière d'aborder
mon sujet en cours de rédaction.

Merci à Artemisia Fabry pour son aide à la relecture de mon mémoire.

Et enfin merci à mes parents qui m'ont soutenu et accompagné tout au long de mon parcours
académique

Merci à eux.

Ce mémoire abordera l'évolution des régimes de déduction pour revenus d'innovation en lien avec le projet BEPS. Pour lutter contre les effets de concurrence dommageables des régimes de déduction de brevets antérieurs, l'OCDE a introduit une approche liant la déduction des revenus aux dépenses de R&D consenties. Cette approche a permis la suppression des abus principaux des régimes précédents qu'étaient la possibilité d'exempter les revenus de marques et le transfert d'actif de PI dans les pays à la fiscalité la plus intéressante. Le point de vue développé dans ce mémoire est que le régime de déduction pour revenus d'innovation après la réforme continue d'avoir un coût très élevé et reste un instrument de concurrence fiscale intra-européen plus qu'un instrument de soutien à la R&D.

La déduction pour revenus d'innovation

1. Introduction

Le 30 juin 2016, dans toute l'Europe, les régimes de déduction de revenus de brevets prennent fin. Cette déduction fiscale permettait avec des modalités différenciées selon le pays de l'Union Européenne concerné de réduire le taux d'imposition sur les revenus tirés de certains actifs de propriété intellectuelle. Pourtant, aucune directive européenne n'est à la base de ce changement. Ce mécanisme fiscal a été abrogé dans le cadre du projet BEPS de l'OCDE, de lutte contre l'érosion de la base imposable.

Dès le 1^{er} juillet, un nouveau régime est mis en place sur le modèle imposé par l'OCDE dans plusieurs pays. Ce mémoire portera sur cette réforme des mécanismes de déduction de revenus d'innovation au niveau Européen : il partira des causes de l'adoption de ces régimes et de leur inclusion dans le processus BEPS, pour voir si les objectifs de ces régimes et du BEPS sont remplis, ce qui nécessitera d'analyser le nouveau régime sous plusieurs angles.

Le premier chapitre sera consacré à l'examen de la déduction de revenus d'innovation dans le cadre du soutien à la R&D. Le second chapitre s'intéressera au projet BEPS dans la mesure où il affecte la déduction pour revenus d'innovation. Le nouveau régime sera examiné en détail en prenant comme base de départ la nouvelle loi belge dans la troisième partie. Le quatrième chapitre abordera la question des rapports entre la déduction pour revenus d'innovation et le droit de l'Union Européenne. Pour finir, le dernier chapitre essaiera de répondre à la problématique du premier chapitre, à savoir est-ce que la déduction pour revenus d'innovation permet de promouvoir la R&D, et sinon pourquoi est-elle adoptée par tant de pays ?

2. Cadre théorique

2.1. Consensus européen sur une société de l'innovation

Il est intéressant de lire, avec recul, la déclaration de Lisbonne adoptée en 2000 dont le but affiché était de rendre l'Europe aussi compétitive que les Etats-Unis à l'horizon 2010, non pas pour en mesurer le résultat mais plutôt constater l'importance accordée à la question de la recherche et développement (R&D) par l'UE dans la perspective de préparer la transition vers une économie compétitive dynamique et fondée sur la connaissance¹. En ces temps de surplus budgétaires, il était encouragé de « rendre l'environnement plus propice à l'investissement privé dans la recherche, [...] en recourant à des mesures fiscales, [...] »²

Dix ans plus tard, en 2010 est adopté la « Stratégie Europe 2020 » qui réactualise les objectifs de Lisbonne dans un contexte de crise économique. L'innovation continue à être un objectif majeur de l'UE, l'accent est mis sur la compétition à venir dans un monde où la croissance des pays en développement fait émerger de nouveaux acteurs économiques. Dans ce contexte, l'UE voit comme solution pour rester compétitive la création d'une économie de la connaissance non délocalisable, tout en permettant aux entreprises de l'UE d'entrer dans les nouveaux marchés qui se créent³.

C'est dans cette optique que l'UE consacre un des piliers du plan 2020 à la R&D, avec l'objectif de faire passer la part du PIB consacré à la R&D de 2 à 3%. Il y est dit que la plus grande différence entre la part du PIB de l'UE consacrée au R&D et celle de pays comme le Japon (3.5%) et les Etats-Unis (2.6%) est constituée de R&D faite par les entreprises privées et non d'une plus grande recherche publique dans ces pays. Dans ce cadre, la commission indique qu'il est absolument nécessaire d'améliorer les conditions de la R&D **privée** au sein de l'UE⁴ ».

Ces « stratégies » n'ont certes pas de valeurs normatives propres mais elles indiquent la direction dans laquelle devrait aller l'action de l'Union européenne et elles sont censées être prises en compte lors des actions de ses institutions. La stratégie 2020 est également supervisée

¹ Conclusions de la présidence conseil européen de Lisbonne 23 et 24 mars 2000 n° 8 http://www.consilium.europa.eu/fr/uedocs/cms_data/docs/pressdata/fr/ec/00100-r1.f0.htm

² *Ibid.* n° 13

³ Communication : Europe 2020: Une stratégie pour une croissance intelligente, durable et inclusive, COM(2010) 2020 final

⁴ *Ibid.* n°2

par la méthode de coordination des politiques nationales qu'est le semestre européen. Par exemple, en 2016, une des recommandations pour la Belgique était de « stimuler la capacité à innover, notamment en encourageant l'investissement dans le capital des connaissances⁵ ».

Il y a donc une volonté politique forte au niveau de l'Union Européenne de trouver des moyens pour inciter les entreprises à augmenter leurs dépenses de R&D.

2.2. Justification des aides à la R&D

Dans notre économie de marché, celui-ci est le principal distributeur de biens et services à la société. Mais dans certains domaines, l'état considère que le marché n'est pas à même de couvrir les besoins de manière optimale et que son intervention est requise⁶. Dans le domaine de la R&D, la recherche fondamentale n'est pas immédiatement rentable, il n'est pas possible de directement faire supporter ses coûts aux personnes qui en bénéficient. De ce fait, elle ne peut être que marginalement le fait des acteurs économiques. Le gouvernement considère que la recherche fondamentale a des externalités positives pour la société et utilise donc ses ressources fiscales pour financer selon le pays européen, des instituts de recherche ou des universités qui ne pourraient exister sans lui.

Par contre, pour soutenir la R&D des entreprises, l'état ne peut pas investir directement. A travers sa politique fiscale, il peut soit diminuer une charge soit attribuer une subvention à une certaine catégorie d'entreprises. Cet avantage est justifié ici aussi par l'externalité positive que produit la R&D privée. Cet externalité est appelée en anglais spillover effect et suppose que la R&D privée produit plus de richesses pour la société en général que pour l'entreprise en particulier, et que de ce fait les entreprises tendent à établir leur R&D à un niveau suboptimal. Une intervention de l'état permettrait donc de le rapprocher du niveau optimal de recherche, produisant des externalités positives qui bénéficieraient à l'ensemble de la société qui les a

⁵ Recommandation du Conseil du 12 juillet 2016 concernant le programme national de réforme de la Belgique pour 2016 et portant avis du Conseil sur le programme de stabilité de la Belgique pour 2016 (2016/C 299/09) *JO C 299 du 18.8.2016*

⁶ P. ARGINELLI, "Innovation through R&D Tax Incentives: Some Ideas for a Fair and Transparent Tax Policy", *WTJ*, 2015 (Volume 7), No 1, n° 2.1

produites, mais également au reste du monde dans la mesure ou dans nos systèmes globalisés, ces retombées sont de plus en plus diffusées^{7 8}.

2.3. Incitation à la recherche : subvention ou réduction d'impôt

Si augmenter les dépenses de R&D publiques ne présente pas de difficulté particulière autre que budgétaire, il n'y a pas possible d'augmenter directement les dépenses en R&D des entreprises privées. Les deux leviers privilégiés dont disposent les états pour les inciter à augmenter la recherche privée sont les subventions et les réductions d'impôt. Les deux méthodes ont leurs avantages et leurs inconvénients.

2.3.1. Avantages des subventions

Les subventions consistent pour l'état à ouvrir la possibilité de recevoir directement une somme d'argent à certains agents économiques remplissant certains critères. Cette technique comporte plusieurs avantages par rapport aux diminutions d'impôts⁹.

- a) Elle ne complique pas le système fiscal.
- b) Elle permet un ciblage beaucoup plus poussé des activités de R&D au moyen d'agences spécialisées, permettant d'aider les entreprises dans le besoin et de favoriser un domaine politiquement prioritaire tel que les énergies renouvelables.
- c) Elle permet de ne pas subventionner des activités qui auraient de toute façon eu lieu. Contrairement à l'outil fiscal, la subvention n'ouvre pas la possibilité de déplacer le plus possible d'activité sous le nouveau statut. Dans le cas de la diminution d'impôt, ce phénomène peut entraîner d'importants manques à gagner fiscaux¹⁰.

⁷ European Commission Taxation Paper, Working paper n°52, *A study on R&D incentives, Final report*, 2014, n°1.1

⁸ OECD. , *Supporting Investment in Knowledge Capital, Growth and Innovation*, OECD Publishing, 2013, p. 132, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264193307-en>

⁹ P. ARGINELLI, *op.cit.* n°2.4

¹⁰ P. PALAZZI, *Taxation and innovation*, OECD Taxation Working Papers no. 9, 2009 OECD Publishing n° 2.3.6.

2.3.2. Avantages des réductions d'impôt

Si théoriquement, le ciblage que permettent les subventions devrait être à même de favoriser les domaines où le bénéfice pour la société des recherches de R&D sont les plus importants, de nombreux inconvénients tempèrent cet avantage:

- a) Si les subventions ne compliquent pas le système fiscal, les conditions bureaucratiques pour les obtenir sont souvent plus lourdes encore que les conditions fiscales. Ces coûts bureaucratiques pouvant être particulièrement dommageable pour les plus petites entreprises.
- b) L'agence gouvernementale ciblant les subventions doit être composée de personnes compétentes. Ces personnes compétentes et les outils qu'il faut mettre à leur disposition constitue un coût que l'état n'a pas à dépenser en cas de mesure fiscale.
- c) Pour qu'une personne devienne compétente dans un domaine précis, il est nécessaire qu'elle soit en contact avec ce secteur. Contact qui la rendra vulnérable au moment d'accorder des subventions. Il est en effet fort à parier que des groupes de pressions useront de ce lien à leur avantage.
- d) Le marché en soit est une méthode qui permet d'évaluer les retours sociétaux. La réussite d'un produit montre qu'il y avait une demande dans le monde pour cette innovation. Les entreprises investissant leur argent sont plus à même de découvrir les demandes futures du marché alors que ce n'est pas le but des agences gouvernementales¹¹.

Les deux méthodes ont des avantages et des inconvénients et les études actuelles ne permettent pas d'affirmer si l'une des méthodes est intrinsèquement supérieure. Le passage en revue par la commission des différentes recherches sur le sujet donne des résultats contradictoires sur la méthode permettant d'augmenter le plus efficacement la R&D. Les résultats sont très différents de pays en pays, ce qui permet de supposer que l'implantation de chaque mesure individuellement est plus déterminante dans l'aide à la R&D que la différence entre la voie fiscale et la subvention¹².

¹¹ P. ARGINELLI, *op.cit.*, n°2.4

¹² European Commission Taxation Paper, Working paper n°52, *A study on R&D incentives, Final report*, 2014, n°2.3

2.4. Incitation à la recherche : déduction fiscale à l'entrée ou à la sortie

Dans le cas de l'usage de l'outil fiscal pour encourager à la R&D, il y a deux manières de procéder assez différentes. Il est possible de déduire de l'impôt les dépenses de la recherche, ou de déduire les revenus.

Dans le premier cas, il s'agit de prendre pour base les dépenses de R&D et de diminuer son coût pour l'entreprise en diminuant son niveau de taxation ou en permettant une déduction plus importante. La deuxième méthode, elle, se concentre non pas sur la production de R&D mais sur sa commercialisation et sur ses revenus en réduisant le taux d'imposition sur les revenus découlant de la R&D.

2.4.1. Déduction fiscale à l'entrée

La première méthode comporte une grande diversité de déductions possibles, en ce que chaque facteur de production peut être assorti d'une déduction fiscale. Nous allons nous concentrer sur les déductions concernant les chercheurs et celles concernant le capital.

2.4.1.1. Incitants fiscaux sur le travail

- Le salaire des chercheurs étant déduit à l'année, il n'est pas possible d'accélérer sa déduction. Par contre il est possible de donner aux entreprises embauchant des chercheurs la permission de déduire plus de 100% des frais de personnel de recherche.
- L'autre manière de diminuer l'imposition des chercheurs consiste à diminuer les prélèvements pesant sur le personnel contribuant au développement de la R&D, en diminuant les impôts et/ou les charges sociales. Il est aussi possible de supprimer ces charges dans des cas spécifiques comme par exemple pour les chercheurs temporairement détachés à l'étranger¹³.

¹³ P. ARGINELLI, *op.cit.*, n°4.1

2.4.1.2. Incitants fiscaux sur le capital

- Un des incitants fiscaux sur le capital les plus courants est l'accélération de la dépréciation de certains actifs. Une machine, un immeuble se dépréciant en 5-20 ans peut être admis à une dépréciation accélérée en cas d'usage pour des activités de R&D.
- Un traitement comptable normal d'un investissement périssable permet une déduction à 100%. En plus d'une accélération de cette dépréciation, il est possible de déduire cet investissement à un taux supérieur à 100%.
- Pour finir, il est possible d'accorder un crédit d'impôt égal à une fraction de l'investissement. Ici contrairement, à la dépréciation de plus de 100%, le crédit n'est pas déduit de la base de taxation mais de l'impôt, ce qui permet de lui donner une valeur qui ne soit pas dépendante du taux d'impôt des sociétés.¹⁴
- Je ne serais pas complet si je ne parlais pas du projet européen d'établir un suramortissement aux dépenses de R&D dans son projet ACCIS, permettant un amortissement de 150% pour les recherches de R&D pouvant sous certaines conditions monter jusqu'à 200%¹⁵.

Rejoignant là, la catégorie des subventions vue précédemment, il est possible de cibler ces déductions de multiples manières, pour favoriser un secteur particulièrement porteur, une collaboration avec des institutions universitaires, des petites entreprises ou la recherche fondamentale¹⁶.

Malgré toutes ces options d'implémentation, les incitants fiscaux liés aux dépenses restent assez similaires. Elles concernent une dépense qui doit être entreprise par une société, qui est remboursée ou déduite selon des modalités diverses. Le montant du remboursement est proportionnel à la dépense et ne prend pas en compte le résultat de la recherche.

Ainsi, on pourrait avancer que la science étant un domaine incertain, il n'y a pas de raison de plus subventionner un centre de recherches qui fait une découverte par rapport à celui qui ne trouve rien. Mais le centre qui produit une recherche qui aura un grand impact financier dans

¹⁴ P. ARGINELLI, *op.cit.*, n°4.1

¹⁵ Proposition de directive du conseil concernant une assiette commune pour l'impôt sur les sociétés, COM/2016/0685 final, 2016/0337 (CNS) art. 9

¹⁶ P. ARGINELLI, *op.cit.*, n°4.1.5

un domaine en particulier, et de grandes retombées positives sur le pays sera autant aidé que celui recherchant dans un domaine moins porteur.

Pour finir, dépendant du montant des dépenses, quel que soit la méthode retenue, les déductions atteindront toujours un plafond. Même avec un crédit d'impôt très important comme le Crédit d'impôt recherche en France qui peut monter à 50% des dépenses, les possibilités d'optimisation fiscale restent limitées au vu de la nécessité d'investissements préalables¹⁷.

2.5. Déduction à la sortie, la déduction pour revenus d'innovation

L'autre technique pour diminuer les impôts sur la R&D est de déduire les revenus obtenus grâce à la R&D. Contrairement au régime précédent, ce ne sont pas uniquement les opérations directement liées à la recherche qui sont exemptées, mais tous les revenus produits par le résultat de cette recherche, sans tenir compte du montant des dépenses engagées pour les obtenir.

Ce régime fiscal est appelé déduction pour revenus d'innovation dans la loi Belge et c'est ce terme que nous utiliserons pour tous les régimes de déduction dans le reste du monde. La déduction pour revenus d'innovation consiste en une diminution de l'impôt des sociétés sur les revenus liés à l'exploitation d'une forme de propriété intellectuelle (PI).

2.5.1. Principe du régime de déduction pour revenus d'innovation

Un actif de propriété intellectuelle peut rapporter des revenus de différentes manières, soit en étant exploité, soit en étant donné en licence en l'échange de royalties. Dans les deux cas, ce revenu pourra donner lieu à une diminution à l'impôt des sociétés selon des modalités qui diffèrent entre les pays ayant adopté ce système.

La déduction pour revenus d'innovation comporte généralement une ou plusieurs catégories d'actif de propriété intellectuelle permettant la déduction, couplé à un ou plusieurs types de revenus admissibles à la déduction. Une fois les revenus de ces actifs propriété intellectuelle déterminés, on leur applique un taux de déduction, par exemple de 85% en Belgique, qui permet de les déduire de la base imposable de l'entreprise qui, elle, est taxée normalement. Il est aussi

¹⁷ Code général des impôts : article 244 quater B, Modifié par la loi n°2009-1674 du 30 décembre 2009 - art. 87 (V)

possible de définir une catégorie de revenus séparés et de leur appliquer directement un taux de taxation plus faible¹⁸.

Par nature, cette déduction est proportionnelle aux revenus tirés de l'actif de propriété intellectuelle visée et non aux dépenses de l'entreprise en R&D. Plus les revenus d'une recherche de R&D sont importants, plus la déduction fonctionnera, tandis qu'une recherche qui ne donnera lieu à aucun bénéfice, ne bénéficiera d'aucune aide de la part ce mécanisme.

2.5.2. Evasion fiscale au moyen de déduction pour revenus de brevets

La déduction pour revenus de brevets cumulait plusieurs facteurs qui en faisait un instrument attractif pour la planification fiscale.

Premièrement, comme indiqué précédemment, à la différence d'un régime basé sur la déduction des dépenses de R&D, la déduction de revenus de brevets est attribuable à l'infini. Il y a eu des pays qui l'ont limité à une multiple des dépenses de développement, les Pays-Bas avaient introduit une mesure limitant la déduction à 4 fois le montant de la R&D¹⁹ et l'Espagne à 5 fois²⁰ mais actuellement, plus aucun régime ne connaît de telle limite.

Deuxièmement, le taux de taxation de la plupart de ces régimes était et reste très bas. Les taux d'imposition de ces revenus sont presque toujours sous les 10%, ils atteignaient des minimums 2,5% à Chypre et 0% à Malte²¹.

Troisièmement, en Europe, les royalties et les intérêts sont majoritairement exemptés de retenues à la source²². Ces deux instruments permettent de faire transiter de l'argent d'un pays

¹⁸ G. CAVALIER et J.-L. PIERRE, « France » in *Cahier de droit fiscal international : Studies on International Fiscal Law by the International Fiscal Association* Vol.100a Subject 1, p.303

¹⁹ A.B. VAN DORMAELE et N. SMETSERS, « Netherlands » in *Cahier de droit fiscal international : Studies on International Fiscal Law by the International Fiscal Association* Vol.100a Subject , p.492

²⁰ State aid N480/2007 – Spain, *The reduction of tax from intangible assets.*, C(2008)467 final, JOCE C/80/2008, n°7

²¹ Ces régimes ont depuis lors été supprimés, in L. K. EVERS. *Intellectual Property (IP) Box Regimes (Tax Planning, Effective Tax Burdens and Tax Policy Options)*, PhD Thesis, Mannheim University, 2004, p.52 https://ub-madoc.bib.uni-mannheim.de/37562/4/Dissertation_Lisa_Evers_IP_Box_Regimes.pdf

²² Directive du Conseil du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents, 2003/49/CE

à l'autre à la recherche du taux d'imposition le plus faible. Ce mécanisme permettant de sortir des royalties d'un pays et de les taxer à un taux préférentiel peut donc être intéressant fiscalement²³.

Pour finir, les actifs de propriété intellectuelle sont par nature des biens très mobiles. En 2014, il n'existait pas dans tous les pays de mécanisme limitant l'usage de la propriété intellectuelle en tant que base pour la déduction de revenus de brevets dans un pays à celle produite sur place²⁴. Il est possible de déplacer un actif de PI dans un pays avec lequel il n'a aucun rapport pour la seul objectif d'utiliser la déduction de revenu de brevet locale.

Cet ensemble de facteurs de risque va amener ces régimes à être considérés comme des régimes fiscalement dommageables. Dans les chapitres suivants, nous verrons comment ils ont été réglementés au niveau supranational dans le cadre de l'OCDE et de l'Union Européenne.

3. Le BEPS

Avant de se pencher sur les régimes de déduction des revenus d'innovation, il convient d'examiner le rapport BEPS de lutte contre les pratiques fiscales dommageables ainsi que le processus qui a amené à son adoption. La forme actuelle de ces régimes fiscaux est directement issue des travaux de l'OCDE et ne peut pas être abordée sans les replacer dans leur contexte.

C'est pourquoi, nous allons commencer par expliquer en quoi consiste le BEPS, pour dans un second temps aborder le processus à l'origine de sa création. Dans une troisième partie, nous aborderons les effets du BEPS sur les régimes de déduction pour revenus de brevet. Et quatrièmement, nous allons voir comment le projet BEPS s'applique aux pratiques fiscales dommageables dans le cadre de la déduction pour revenus d'innovation.

²³ C. FUEST, C. SPENGLER, K. FINKE, J.H. HECKEMEYER et H. NUSSER, Profit Shifting and "Aggressive" Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform, *WTJ*, 2013 (Volume 5), No 3 n° 2.2

²⁴ L. K. EVERS, *op. cit.*, 3.2.3.2, p. 58

3.1. Qu'est-ce que le BEPS

Le rapport BEPS est un projet de l'OCDE, (Organisation de coopération et de développement économiques) qui est une organisation de recherche économique regroupant 35 pays occidentaux au sens large, dont le Japon, les Etats-Unis et les pays de l'Union européenne.

Les initiales BEPS signifient « Base Erosion and Profit Shifting », ce qui veut dire dans la langue de Molière « érosion de la base [imposable] et transfert de bénéfices. Le rapport BEPS est un projet de l'OCDE visant à combattre la planification fiscale. Il s'agit, à n'en pas douter, du plan de lutte contre la planification fiscale le plus ambitieux de ce début du siècle.

L'OCDE est une organisation privée produisant des rapports qu'elle adresse à divers acteurs. Elle n'a officiellement pas de pouvoir législatif, ce qui n'empêche pas que certaines de ses recommandations soient reprises et transférées dans le droit de ses états membres. L'exemple le plus célèbre est sans aucun doute les conventions de double imposition pour lesquelles le modèle de l'OCDE sert souvent de base.

Encore plus proche du droit étatique, les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert sont suivis de très près par l'administration fiscale belge, sans qu'il ne soit nécessaire de procéder à une transposition en droit belge de ces principes et bien qu'aucune convention n'oblige la Belgique à le faire.

On voit que bien que l'OCDE n'en ait pas la compétence, elle peut avoir une influence plus qu'indirecte sur les législations des pays qui y participent, voire même des pays qui n'en sont pas membre par l'introduction de standards internationaux.

3.2. Genèse du projet BEPS

Le sujet de la fraude fiscale n'est pas nouveau pour l'OCDE qui, déjà en 1977, avait produit un rapport pour prévenir le problème de l'évasion fiscale dans le contexte international²⁵. En 1998, le comité des affaires fiscales de l'OCDE publiait un rapport concernant la concurrence fiscale déloyale²⁶. Ils établirent une liste de 12 facteurs pour établir

²⁵ Comité des affaires fiscales de l'OCDE, *Recommandations du Conseil sur l'évasion et la fraude fiscale*, 21 septembre 1977, C(77)149(Final) in M. POSSOZ et E. TRAVERSA, *Le plan d'action BEPS de l'OCDE et les développements récents en matière de lutte contre l'évasion fiscale internationale*, *Fiscalité des entreprises – Questions d'actualité*, Bruxelles, Larcier, 2015, p. 179

²⁶ OCDE, Comité des Affaires Fiscales, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, OCDE 1998

si un régime fiscal était déloyal ou non, facteurs qui seront utilisés lors du rapport BEPS pour évaluer ce que sont les pratiques fiscales dommageables. Ce rapport présida également la création du forum sur les pratiques fiscales dommageables (FHTP) qui sous l'autorité du comité pour les affaires fiscales se concentra plus spécifiquement sur les formes de fiscalités considérées comme déloyales²⁷.

On le voit, les outils existaient pour une action contre certaines pratiques fiscales, mais avant la crise de 2008, les états ne s'occupèrent pas particulièrement du sujet, et comme nous l'avons indiqué, ce n'est qu'à travers la volonté politique de ses états membres que l'OCDE peut mettre en place des réformes.

Avec la crise financière de 2008 et le sauvetage des banques qui suivit, ce scénario de privatisation des bénéfices et de socialisation des pertes du système financier fut fortement mis en cause par la société civile. Comment demander au contribuable de renflouer à coup de milliards des institutions fuyant l'impôt, tout en lui demandant de se serrer la ceinture pour réduire le déficit ? Les états furent donc mis sous pression de la part de leurs opinions publiques pour agir contre l'évasion fiscale. Pour avoir une influence globale, le cadre de cette réponse fut le G20, composé des 19 pays les plus riches de la planète et de l'Union européenne²⁸.

Les ministres des finances et les gouverneurs des banques centrales lors du G20 de juin 2013 à Moscou apportèrent leur soutien au plan de l'OCDE pour combattre ces phénomènes d'érosion de la base fiscale et de transfert de bénéfices et mirent en place le calendrier du rapport²⁹.

Ainsi sont impliqués en plus des pays de l'OCDE, des pays d'importance membres du G20 tel l'Inde, la Chine et le Brésil, ainsi que de nombreux pays en voie de développement. Cette démarche a abouti à un premier rapport visant à « lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfice »³⁰. Le constat est que les règles fiscales ne sont plus adaptées aux nouveaux modes d'organisation des grandes multinationales établies dans de nombreux pays ni à l'augmentation continue de la valeur des biens incorporels.

²⁷ H.M. LIEBMAN, W.E.C. HEYVAERT et V. OYEN, "European Union/International - Countering Harmful Tax Practices: BEPS Action 5 and EU Initiatives – Past Progress, Current Status and Prospects", *ET*, 2016 (Volume 56), No 2/3, 2

²⁸ M. POSSOZ et E. TRAVERSA, *op. cit.*, p.180

²⁹ Communiqué, G20 Meeting of Finance Ministers and Central Bank Governors, Moscou, 20 juillet 2013, <http://www.g20.utoronto.ca/2013/2013-0720-finance.html>

³⁰ OCDE, *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Paris, OCDE, 2013

Suivant ce rapport, l'OCDE a produit un plan beaucoup plus détaillé de 15 actions concrètes à prendre pour combattre « l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfice », plan qui prendra le nom de son acronyme anglais, BEPS pour « Base érosion and profit shirting ». Ces 15 actions furent élaborées dans le courant de l'année 2015 et concernent de nombreux domaines de la taxation internationale. Dans ce cadre des déductions pour revenus d'innovation, les actions les plus pertinentes sont concentrées dans l'action 5 concernant les pratiques fiscales dommageables et dans une moindre mesure dans les actions 8 à 10 et 13 dans les actions concernant les prix de transfert³¹.

3.3. Effet du projet BEPS sur les régimes antérieurs

L'apparition de la déduction pour revenus d'innovation constitue le plus grand changement dans la fiscalité de la R&D de cette dernière décennie. Depuis 2007, cet avantage fiscal s'est étendu à la moitié des pays de l'Union européenne.

L'ensemble des régimes de déductions pour revenus de brevets de l'Union européenne (à l'exception de celui de la France), ont connu une importante modification à la date du 1^{er} juillet 2016, dans le cadre du rapport BEPS de l'OCDE de lutte contre l'érosion de la base imposable et le transfert de bénéfice, tandis que certains pays ont tout simplement abrogé leur régime fiscal plutôt que de le mettre aux normes BEPS.³² Nous verrons dans le chapitre 4. comment le BEPS a réussi à s'imposer à tous ces états malgré son caractère théoriquement non-contraignant. Du fait de l'influence déterminante de ce rapport sur les nouveaux régimes, il n'était pas possible d'examiner en détail la déduction pour revenus d'innovation avant d'aborder la réforme BEPS.

3.3.1. Remarque linguistique

En raison de la différence marquée entre les régimes de déduction pour revenus d'innovation avant et après le BEPS, il convient de leur donner une appellation différente pour diminuer le risque de confusion. En Belgique, le régime précédant le 1^{er} juillet 2016 s'appelait la déduction pour revenus de brevets, elle a été remplacée par une déduction pour revenus d'innovation.

³¹ M. POSSOZ et E. TRAVERSA, Le plan d'action BEPS de l'OCDE et les développements récents en matière de lutte contre l'évasion fiscale internationale, *Fiscalité des entreprises – Questions d'actualité*, Bruxelles, Larcier, 2015, p. 182

³² Voy., pour un tableau des changements de législation en Europe, le n° 4.5

C'est pourquoi dans ce travail, lorsque je parlerai de déduction pour revenus d'innovation, ce sera pour évoquer, soit la forme platonicienne correspondant à un régime de déduction pour revenus d'innovation abstrait, soit tous les régimes européens adoptés après le 1^{er} juillet 2016 quel que soit leur intitulé. Lorsque j'évoquerai la déduction pour revenus de brevets, je désignerai les régimes existant avant cette date, également quel que soit leur intitulé réel.

3.4. Le BEPS appliqué à la déduction pour revenus de brevets

3.4.1. Concept de mesure fiscale dommageable au sein de l'OCDE

Dans son point 5, l'OCDE et plus particulièrement le forum sur les pratiques fiscales dommageable (FHTP) utilise la méthodologie en trois étapes et la liste des critères du rapport de 1998 pour déterminer si une mesure fiscale est dommageable ou non³³.

A) Pour constituer une mesure fiscale dommageable selon le rapport, cette mesure doit s'appliquer à des revenus d'activités mobiles.

Pour qu'un régime fiscal soit considéré comme préférentiel, il doit offrir une sorte de préférence fiscale comparativement aux principes généraux de la fiscalité du pays concerné. La forme du traitement préférentiel, par exemple la réduction de base imposable ou de taux de même qu'un faible niveau de préférence, n'empêche pas le régime d'être classé comme préférentiel. Par contre, le régime doit être préférentiel par rapport à la fiscalité du pays en question et non par rapport à celle des autres pays. Un pays appliquant une fiscalité à 10% pour tous les revenus n'aura pas de traitement préférentiel par rapport aux revenus de royalties s'il les taxe également à 10%³⁴.

Cette condition, qui est bien un choix de conception de ce que l'OCDE considère comme un régime dommageable, a des implications très pratiques dans la situation des déductions pour revenus d'innovation. Des pays comme la France peuvent se voir contester leur système ramenant l'imposition à 15%, quand bien même d'autres pays

³³ OCDE(2016), *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, Action 5 - Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264255203-fr>, n°10-22

³⁴ *Ibid.* n°13

auraient une imposition de ces mêmes revenus à 12.5% dans le cadre de leur régime général³⁵.

B) L'OCDE avait prévu une liste de 12 critères susceptibles de déterminer si un régime préférentiel est dommageable. Les 12 critères sont classés par ordre d'importance.

Les quatre facteurs essentiels sont les suivants :

1. Le régime offre un taux d'imposition effectif nul ou peu élevé pour les revenus provenant d'activités financières et d'autres activités de service géographiquement mobiles.
2. Le régime est cantonné par rapport à l'économie nationale.
3. Le régime manque de transparence (par exemple les détails de ce régime ou de son application ne sont pas apparents ou bien la supervision réglementaire ou la communication d'informations financières sont inadéquates).
4. Il n'existe pas d'échange effectif de renseignements concernant le régime³⁶.

Les huit autres facteurs sont :

1. Définition artificielle de la base d'imposition.
2. Non-respect des principes internationaux applicables en matière de prix de transfert.
3. Exonération de l'impôt du pays de résidence pour les revenus de source étrangère.
4. Possibilité de négocier le taux ou l'assiette d'imposition.
5. Existence de dispositions relatives au secret.
6. Accès à un vaste réseau de conventions fiscales.
7. Promotion du régime en tant qu'instrument de minimisation de l'impôt.
8. Le régime encourage les activités ou arrangements dont les motivations sont exclusivement fiscales et qui ne supposent aucune activité substantielle³⁷

Un taux effectif d'imposition nul ou peu élevé sur la catégorie de revenu en question constitue le point de départ pour examiner si un régime fiscal préférentiel est dommageable.

³⁵ Code of Conduct (Business Taxation), *Report to the Council*, 10047/17, 12 juin 2017

³⁶ OCDE(2016), *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance*, Action 5, *op. cit.* n°15

³⁷ *Ibid.* n°16

Dans le cadre de l'action 5 du BEPS, le FHTP a décidé de se concentrer sur le critère de la substance du dernier point des 8 facteurs secondaires, à savoir si le régime encourage les activités ou arrangements dont les motivations sont exclusivement fiscales et qui ne supposent aucune activité substantielle, ce qui éclipse un peu la structure des 8 points secondaires.

Les quatre premiers critères restent pertinents mais tous les régimes fiscaux sont revus à l'aune du critère de substance, qui acquiert par la même occasion un rôle central dans la définition d'une pratique fiscale dommageable³⁸.

3.4.2. Les actions du point 5 BEPS dans le cadre de la taxation de la propriété intellectuelle

Nous venons de voir que dans le cadre de l'action 5 du BEPS, le FHTP a décidé de se concentrer sur le critère de la substance. Dans la mesure où les secteurs à forte intensité d'utilisation de propriété intellectuelle constituent un facteur essentiel de la croissance et de l'emploi dans les pays développés, le FHTP ne va pas juger les systèmes de déductions de revenus de brevets en tant que tel, mais uniquement se focaliser sur la question de savoir s'ils respectent le principe de substance ou si au contraire ils risquent d'avoir des effets secondaires dommageables sur les autres pays³⁹.

La solution du FHTP pour remédier à ce problème est de lier les déductions fiscales à la sortie avec les dépenses faites pour générer cette propriété intellectuelle. Du fait que les résultats des dépenses de R&D sont très variables, le montant déductible à la sortie ne doit pas être proportionnel aux dépenses de développement.

Contrairement aux déductions fiscales classiques proportionnelles aux investissements en R&D, cette approche ne va pas utiliser la quantité d'investissement, mais la proportion de l'investissement réalisé par le contribuable bénéficiaire de la déduction par rapport au total des coûts de la production de la propriété intellectuelle pour déterminer dans quelle mesure la déduction pour revenus d'innovation pourra s'appliquer.

Le but de cette approche est de diminuer les possibilités de transfert artificiel de R&D dans les juridictions, ce qui fait que les dépenses des filiales liées et les acquisitions de propriété

³⁸ *Ibid.* n°24

³⁹ *Ibid.* n°26

intellectuelle jugées plus favorables à la planification fiscale ne sont pas acceptées, tandis que les dépenses à des sociétés non-liées paraissent moins suspectes et sont acceptées.

Cette approche appelée nexus consiste à calculer par un ratio (appelé ratio nexus) le lien qui unit un produit de R&D à un contribuable fiscal. Si ce ratio n'est pas de 100%, seule une partie des revenus de ce produit pourra bénéficier de la déduction de revenus d'innovation concernée⁴⁰.

$$\frac{\text{Dépenses éligibles engagées pour développer l'actif de PI fiscaux}}{\text{Dépenses totales engagées}} \times \text{Revenu total provenant de l'actif de PI} = \text{Revenu bénéficiant des avantages}$$

Exemple

En utilisant cette seule formule, un groupe ayant dépensé 50 millions en Belgique et 50 millions dans une filiale en Allemagne, pour un total de 100 millions, produit un brevet en Belgique. Les revenus éligibles sont de 50% des coûts de développement. Il reçoit 1 milliard de revenus ce brevet. Selon cette formule, le taux de déduction de 85% se fera sur 50% de 1 milliard, soit pour déduction finale de 85% x 500 = 425 millions. Le reste des revenus sera taxé normalement.

3.4.3. Une approche Européo-centrée ?

Un élément important de l'approche nexus qui n'a pas été écrit clairement dans le rapport 5 de BEPS est qu'il existe deux versions de l'approche nexus⁴¹. La première version aborde la question de la substance se concentrant sur la personne du contribuable et sur les rapports qu'il entretient avec les autres personnes auxquelles il externalise une partie de sa R&D. Cette version est la version compatible avec le droit européen en ce qu'elle se concentre sur les relations entre les partis et non sur l'endroit où a lieu la R&D, et le fait que la moitié des pays de l'OCDE soient membres de l'UE en a fait la version principale.

Cette version est mise en avant, bien qu'elle puisse être un peu plus inconsistante avec le principe de substance, dans la mesure où le rapport BEPS précise que « L'approche adoptée par le FHTP pour exiger l'existence d'activités substantielles ne vise pas à recommander un régime spécifique de PI mais plutôt à décrire les limites extérieures d'un régime de PI accordant des avantages aux activités de R&D mais ne comportant pas d'effets dommageables pour d'autres pays⁴² ».

⁴⁰ *Ibid.* n°30

⁴¹ L.V. FAULHABER, "The Luxembourg Effect: Patent Boxes and the Limits of International Cooperation", *Minn. L. Rev.*, 2016-2017, p. 1663

⁴² OCDE(2016), *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance*, Action 5, *op. cit.* n° 26

La version mainstream de BEPS exclut les dépenses de R&D effectués dans le pays du contribuable selon qu'elles sont effectuées par celui-ci, une filiale ou soit le fruit d'une acquisition. Or pour un pays qui veut promouvoir la R&D sur son territoire, peu importe la manière dont celle-ci est menée du moment qu'elle y est menée. De même, il est difficile de voir les effets dommageables qu'ont ces transactions sur les voisins.

L'autre approche, dissimulée dans les notes de bas de page 16 et 19 du chapitre 4 de l'action 5 du BEPS⁴³ propose de préciser que soient ouverte aux pays non-membres de l'UE la possibilité de modifier cette limitation pour inclure dans la définition des dépenses éligibles toutes les dépenses éligibles au titre d'activités effectuées à la fois par des parties non liées et des parties **résidentes** liées et les acquisitions par un contribuable **dans la juridiction fournissant le régime de PI**⁴⁴. Elle pourrait se résumer comme suit :

$$\frac{\text{Dépenses dans le pays A}}{\text{Dépenses totales}} \times \text{Revenus totaux} = \text{Revenus bénéficiant de la déduction}$$

Nous verrons lors du chapitre 4 traitant de la compatibilité avec de droit de l'UE que cette approche est contraire au droit des traités. Mais un élément de ce régime est repris dans l'approche « mainstream ». Les dépenses effectuées dans les établissements permanents ne sont pas prises en compte selon leur relation avec la société mère, mais selon leur régime fiscal. Tandis que celles dépendant d'une autre juridiction sont exclues⁴⁵. Cet écart, essentiel pour garantir l'utilité de l'approche nexus dans la mesure où un établissement permanent pourrait être utilisé pour faire transiter des dépenses qualifiantes ou titres de PI vers des juridictions moins imposées, comporte potentiellement un problème potentiel de conformité au traité.

3.4.4. Déclaration commune Royaume uni-Allemagne

Le point 5 de l'action BEPS n'est pas uniquement le fruit de l'OCDE. Une partie de ses spécifications a été introduite par une déclaration commun entre l'Allemagne et le Royaume-

⁴³ L.V. FAULHABER, *Op. Cit.*, p. 1663, note 129

⁴⁴ OCDE(2016), *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, Action 5, op. cit.* n°15, note 16 et 19, p. 42

⁴⁵ *Ibid.* n°33 et 39

Uni. Cet accord a été conclu alors que le FHTP avait déjà été chargé de produire le rapport BEPS et avait proposé l'approche nexus⁴⁶.

Cet accord a été conclu le 11 novembre entre le Royaume-Uni et l'Allemagne. Le premier venait d'introduire son régime de déduction pour revenus de brevets et le second, inquiet de voir tous ses voisins adopter ce système, s'y opposait⁴⁷.

Cette déclaration commune adressée au FHTP comprend deux mesures particulières. L'une d'elle est l'introduction d'un calendrier pour la réforme de la déduction pour revenus de brevets. Selon ce calendrier, tous les anciens régimes seront amendés avant le 1^{er} juillet 2016 et aucun nouveau bénéficiaire ne sera accepté après cette date, tandis que les actifs de propriété intellectuelle étant déjà dans un tel régime pourront garder leurs droits dans le cadre d'un régime transitoire jusqu'en 2021 au plus tard. À partir du 1^{er} juillet 2016, toutes les nouvelles déductions se feront sur base d'une approche nexus⁴⁸.

Dans un but de ne pas pénaliser outre mesure l'externalisation de certaines fonctions de recherche, la déclaration commune demandait également à ce que soit permise une augmentation de 30% des dépenses qualifiantes à l'approche nexus, tout en limitant le résultat maximum de l'équation à 1, le but n'étant pas de surdéduire les revenus. Ce changement modifie l'équation comme suit

$$\frac{\text{Dépenses éligibles engagées pour développer l'actif de PI fiscaux} \times 130\%}{\text{Dépenses totales engagées}} \times \text{Revenu total provenant de l'actif de PI} = \text{Revenu bénéficiant des avantages}$$

Pour en revenir à notre exemple précédant du groupe ayant dépensé pour produire un brevet 50 millions en Belgique et 50 millions dans une filiale en Allemagne, pour un total de 100 millions.

Le résultat de la fraction nexus est de 50/100, mais les dépenses éligibles peuvent être augmenté de 30%, ce qui donne un résultat de 50x130% = 65/100. Selon le résultat de cette nouvelle fraction nexus, la déduction sera de 85% (taux de déduction) x 65% (nouveau résultat nexus) des revenus de ce brevet.

⁴⁶ Proposals for new rules for preferential IP regimes: Germany-UK joint statement, https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/373135/GERMANY_UK_STATEMENT.pdf

⁴⁷ C. HJI, PANAYI, "International/OECD - The Compatibility of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Proposals with EU Law", *Bull. IT*, 2016, (Volume 70), No 1/2, p. 102

⁴⁸ Proposals for new rules for preferential IP regimes: Germany-UK joint statement, https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/373135/GERMANY_UK_STATEMENT.pdf

4. La déduction pour revenus d'innovation

Après avoir eu cette introduction au BEPS, il est maintenant possible de rentrer dans l'analyse en détail du régime de déduction pour revenus d'innovation. Pour calculer une déduction pour revenus d'innovation, il faut partir d'un droit de propriété intellectuelle (4.1.) Ce droit rapportera des revenus (4.2), qui seront la base de la déduction. En raison de l'approche nexus, ces revenus seront multipliés par l'équation nexus (4.3.) Pour finir, il conviendra de multiplier le tout avec le taux de déduction (4.4.), Ce sont les quatre parties que nous utiliserons pour traiter ce sujet. Nous finirons par un panorama de l'usage de ce mécanisme dans les divers pays européens.

4.1. Droits intellectuels ouvrant à déduction

Concentrée originellement sur les brevets, cette déduction s'est d'abord fait connaître sous le nom de « déduction pour revenus de brevets », en Anglais « patent-box ». Cependant avec l'élargissement du nombre de droits intellectuels pouvant donner droit à cette déduction, la nouvelle appellation la plus précise et utilisée sera en Français « déduction pour revenus d'innovation » et en anglais « innovation box ». En Néerlandais aussi, l'usage du mot octroibox a presque disparu au profit de la nouvelle appellation innovatiebox, soutenant l'ouverture du régime à un nombre toujours croissant de droits intellectuels.

Nous allons passer en revue la liste des différents droits intellectuels ayant pu faire partie d'un régime de déduction pour revenus d'innovation avant de voir les limitations apportées par le plan d'Action BEPS pour finir par examiner les actifs de propriété intellectuelle encore utilisés.

4.1.1. Brevets et droits apparentés

Le régime de déduction pour revenus d'innovation a été créé en se concentrant sur la question des brevets, qui ont presque donné leur nom au mécanisme. Tous les pays ayant adopté ce

régime y incluent les brevets⁴⁹, tandis que la majorité des études sur l'impact économique de la déduction pour revenus d'innovation se concentrent sur les brevets.

Le brevet est l'achèvement tangible d'une entreprise de R&D. Il donne un monopole de l'exploitation à une entreprise, qui peut le donner en licence à une filiale ou une autre entreprise pour recevoir des royalties, ou l'exploiter elle-même. La valorisation d'un brevet dans le cadre d'un calcul « at arm's length » est assez courante même si parfois complexe⁵⁰.

Les certificats supplémentaires de protection permettent de prolonger jusqu'à 5 ans la vie de certains brevets notamment dans le domaine pharmaceutique. Certains pays permettent de prendre en compte les revenus de ces certificats dans la déduction au même titre que les revenus de brevets⁵¹.

4.1.2. Logiciels informatiques

L'OCDE juge les logiciels informatiques aussi légitimes que les brevets à bénéficier de la déduction. Le nouveau régime belge de déduction pour revenus d'innovation étend les droits intellectuels susceptibles de produire des revenus déductibles aux logiciels informatiques.

4.1.3. Autres droits intellectuels

La Belgique ne permettait pas de déduire les revenus obtenus par d'autres droits intellectuels, mais de nombreux autres droits intellectuels étaient susceptibles d'être retenus pour donner lieu à une déduction dans des régimes d'intellectual property box.

Les droits les plus évidents sont les **dessins et modèles**, qui peuvent encore donner lieu à des dépenses de R&D et jouer un rôle de premier plan dans l'économie de la connaissance. Pour rappel, un dessin ou modèle s'attache à l'aspect d'un produit. Cet aspect lui est conféré par les

⁴⁹ L. K. EVERS, *op. cit.*, p. 55

⁵⁰ VISCONTI R. « Exclusive patent and trademarks and subsequent uneasy transaction comparability : Some transfer pricing implications. » *INTERTAX*, Volume 40, issue 3, Kluwer, 2012

⁵¹ L. K. EVERS, *op. cit.*, p. 55

« caractéristiques des lignes, des contours, des couleurs, de la forme, de la texture ou des matériaux du produit⁵² ».

On peut se poser la question de l'étendue des externalités positives des dessins et modèles. On n'est plus dans la recherche scientifique à proprement parlé, mais sur le plan économique, les dessins et modèles peuvent jouer un rôle important tout en attirant un personnel hautement qualifié. Ce n'est pas un hasard si un pays comme l'Italie dont l'économie est plus tournée vers le design, a introduit ce genre de disposition dans son système de déduction⁵³. On pourrait admettre des similitudes entre un centre de design de Mercedes et son unité de développement de la technologie de freinage. Par contre, il faut bien se rendre compte que l'on n'est déjà plus dans l'aide à la recherche.

La question des **marques** est, elle, encore plus discutable. Une marque ne nécessite pas de dépense de recherche et développement. Elle est un marqueur de reconnaissance pour le consommateur. Avant la réforme poussée par BEPS, plusieurs pays donnaient la possibilité de déduire les revenus obtenus depuis les marques, mais depuis, ces régimes ont été abrogés pour se conformer au nouveau cadre.

Il en va de même pour les régimes de déduction de revenus de **noms de domaines**, de **répertoire de clients**, qui ont existé dans divers pays d'Europe mais qui ont tous été abrogés avec la nouvelle réforme.⁵⁴

4.1.4. Les droits intellectuels éligibles selon l'action 5 de BEPS

La nouvelle approche nexus se base principalement sur le critère de la substance. Les droits pouvant ouvrir à déduction sont ceux qui sont susceptibles d'encourir des dépenses de R&D, à l'exclusion des dépenses marketing. Ce sont en premier lieu les brevets au sens large, comportant les certificats complémentaires permettant de les prolonger dans certains cas. En

⁵² Convention Benelux 25 février 2005 en matière de propriété intellectuelle (marques, dessins ou modèles), *Bull. Benelux*, t. 5/III, p. 83

⁵³ S. ZUCCHETTI et A. PALLOTTA "Italian Patent Box Regime: Thinking Outside the Box or Just More Harmful Tax Competition?", *International Transfer Pricing Journal*, 2016 (Volume 23), n°1, 7 janvier 2016, n° 3.3.1.

⁵⁴ L. K. EVERS, *op. cit.*, p. 55

plus des brevets, sont admis les médicaments orphelins traitant les maladies rares brevets sur les plantes et le matériel génétique et les modèles d'utilité⁵⁵.

En parallèle sont également encouragés les programmes d'ordinateurs, considérés comme présentant les mêmes caractéristiques que les brevets, ils sont tout autant éligibles à la R&D.

Pour finir, d'autres droits intellectuels présentant les mêmes caractéristiques que les brevets, à savoir étant nouveaux et non-évidents, peuvent être inclus dans les droit intellectuels ouvrant le droit à déduction, à condition de passer par une certification et d'appartenir à des groupes dont le chiffre d'affaire n'excède pas 50 millions d'euro et dont les revenus bruts d'actifs de PI n'excèdent pas 7.5 millions d'euro, et de notifier cette taxe au FHTP⁵⁶. Les dessins et modèles semblent faire partie de cette catégorie, ce qui voudrait dire que le régime italien que ne prévoit pas ces limitation de chiffre d'affaire serait en infraction avec le BEPS, mais jusqu'à présent, l'Europe ne semble pas y voir de problème⁵⁷. Il sera intéressant de voir si l'OCDE dans ses futurs évaluations soulèvera cette question.

Dans le cadre de cette nouvelle approche nexus, des droits intellectuels non intensifs en R&D comme les marques ne peuvent pas être considérés pour une déduction de revenus d'innovation.

4.1.5. Législation actuelle

Dans son article 205/1 §2, la nouvelle loi concernant la déduction pour revenus de brevets s'applique à

1. Les brevets et les certificats complémentaires, comme c'était le cas auparavant.
2. Les droits d'obtentions végétaux
3. Les médicaments orphelins, limités aux 10 premières années de leur inscription au registre européen des médicaments orphelins
4. L'exclusivité des données ou l'exclusivité commerciale attribuée selon plusieurs législations européennes concernant des produits phytopharmaceutiques, les médicaments à usage humain ou vétérinaire, limités aux 10 premières années.

⁵⁵ OCDE(2016), *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, Action 5, op. cit. n°35*

⁵⁶ *Ibid.* n°36

⁵⁷ Code of Conduct (Business Taxation), *Report to the Council*, 10047/17, 12 juin 2017

5. Un programme d'ordinateur protégé par le droit d'auteur, y compris une création dérivée ou adaptation provenant d'un programme d'ordinateur existant, résultant d'un projet ou d'un programme, de recherche ou de développement, visés à l'article 275³, §3⁵⁸.

Première remarque, les nouveaux droit intellectuels ouvrant le droit à déduction n'ont pas un effet rétroactif, exempté les brevets et certificats du fait qu'ils étaient éligibles dans l'ancienne législation⁵⁹, tous les autres droits doivent avoir été mis au point ou attribués après le premier juillet 2016, date d'entrée en vigueur (rétroactive) de la loi.

Ensuite, une société ne doit pas nécessairement être pleine propriétaire du droit qui rapporte les revenus déductibles, elle peut être copropriétaire, usufruitière ou titulaire de licences ou de droits⁶⁰. Le ratio nexus prenant en compte les dépenses qu'effectue la société, la forme du lien juridique entre la société et la propriété intellectuelle n'est plus déterminante.

Dans l'ancienne loi, il avait dans un premier temps été demandé que les sociétés pour bénéficier de cet avantage fiscal comportent un centre de recherche formant une branche d'activité en Belgique. Cette demande ne comportait aucune difficulté pour les entreprises pharmaceutiques qui sont à l'origine du régime belge de déduction pour revenus de brevets, mais elle en rendait impossible l'accès pour les petites entreprises. Par la suite cette condition avait été supprimée totalement pour les petites sociétés pour l'exercice d'imposition 2014 par la loi du 17 juin 2013⁶¹, ce qui leur a laissé la possibilité d'un outsourcing intégral pour les petites entreprises jusqu'à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi le 1^{er} juillet 2016⁶².

Les programmes d'ordinateurs se distinguent des autres régimes dans la mesure où leurs droits d'auteur ne doivent pas être demandés. De ce fait, leur inclusion dans le régime

⁵⁸ C.I.R. 92, Art. 205/1 §2 inséré par la loi du 9 février 2017 portant introduction d'une déduction pour revenus d'innovation, *M.B.* 20 février 2017

⁵⁹ Projet de loi portant l'introduction d'une déduction pour revenus d'innovation, *Doc. Parl.*, La Chambre 2016-2017, DOC 54-2235/1, p.10

⁶⁰ X. «5. Abrogation de la déduction pour revenus de brevets et instauration de la déduction pour revenus d'innovation », *Aperçu des dispositions fiscales de l'année 2016*, *Cour. fisc.*, 2017, p.88

⁶¹ Art. 2 de la loi du 17 juin 2013 portant des dispositions fiscales et financières et des dispositions relatives au développement durable, *M.B.*, 28 juin 2013

⁶² B. SPRINGAEL et S. LEMAIRE « La fiscalité des revenus de brevets en Belgique en 2015: état des lieux et perspectives », *R.G.F.*, 2015/4, p 19

de déduction pour revenus d'innovation est conditionnée au fait qu'ils résultent d'un programme de recherche ou de développement visé à l'article 275³, § 3 CIR92, qui est la déduction de précompte prévue pour les chercheurs. Néanmoins, un avis peut être demandé après coup à l'institution de politique scientifique fédérale BELSPO pour décider de l'admissibilité d'un programme aux déductions pour revenus d'innovation⁶³.

4.2. Revenus pouvant mener à une déduction pour revenus d'innovation

Les revenus qui peuvent bénéficier du taux réduit de taxation de par le régime de déduction pour revenus de brevets peuvent provenir de plusieurs sources, dans la mesure où il est possible de mener plusieurs stratégies avec un brevet, le vendre, le donner en licence ou l'exploiter.

4.2.1. Catégories de revenus

Le revenu le plus commun et celui qui a été adopté par tous les pays ayant proposé une déduction pour revenus d'innovation est la redevance de licence⁶⁴. Il s'agit du revenu que reçoit le propriétaire d'un actif de propriété intellectuelle en échange de l'autorisation à une autre entité d'utiliser son invention.

Les dommages et intérêts liés aux droits de propriété protégés peuvent également parfois être inclus⁶⁵. La nouvelle loi belge précise à présent explicitement que ces indemnités sont incluses dans les revenus, mais à conditions qu'ils correspondent au droit de propriété intellectuelle et non à des dommages punitifs⁶⁶.

Il est également possible d'inclure les revenus provenant des plus-values résultant de la cession de brevet. Avant la réforme, la Belgique était le seul état ayant un régime de déduction pour revenus de brevets qui excluait ces revenus de son régime, tandis que tous les régimes

⁶³ X. «5. Abrogation de la déduction pour revenus de brevets et instauration de la déduction pour revenus d'innovation », *Aperçu des dispositions fiscales de l'année 2016, Cour. fisc.*, 2017, p.83

⁶⁴ L. K. EVERS, *op. cit.*, p. 55

⁶⁵ L. K. EVERS, *op. cit.*, p. 64

⁶⁶ C.I.R., Art. 205/1, §2, 2°, al. 5

concurrents directs comme le Royaume-Uni, les Pays-bas, le Luxembourg et la France le permettaient⁶⁷.

Depuis la réforme, la Belgique a inclus ces revenus dans son régime de déduction mais sous plusieurs conditions. Il faut premièrement que la propriété intellectuelle ait la nature d'une immobilisation. Ensuite en cas de revente, il faut que cette PI ait été développée lors de la période imposable précédente ou ait été acquise au cours des 24 mois écoulés⁶⁸.

Plus singulière est la notion de royalties notionnelle ou redevance incluse. Elle s'applique à une entreprise qui commercialise un produit issu de ses brevets et correspond à la redevance qu'elle devrait payer si elle devait obtenir une licence pour les actifs de PI qu'elle détient elle-même. Il s'agit donc d'une fiction permettant d'inclure une partie des revenus des autres activités de l'entreprise dans le régime de déduction, dans le but d'éviter de biaiser par ce mécanisme le choix entre exploiter ses propres brevets et les donner en licence⁶⁹.

Les royalties notionnelles peuvent être séparées en deux catégories, celles se rapportant à un processus industriel produisant des biens ne comportant pas le brevet, et celles se rapportant à des produits brevetés. Par exemple, une tablette graphique contiendra un brevet et la licence concernera sa vente, tandis qu'un biscuit créé par une machine-outil brevetée par Delacre ne contient pas de brevet, mais il sera possible de compter des revenus de licence concernant cet outil pour l'exemption. La nouvelle loi belge permet d'inclure ces deux catégories de revenus⁷⁰.

4.2.2. Approche nexus

L'approche nexus ne révolutionne pas vraiment les pratiques antérieures concernant les revenus déductibles. Il se contente de préciser que les revenus servant comme base à la déduction ne peuvent pas consister en des revenus bruts, ce qui était le cas de pays comme la Belgique et la France, et qu'il faut que les revenus inclus dans la déduction ne consistent qu'en des revenus dérivés de la propriété intellectuelle en question. Les pays peuvent choisir la méthode pour

⁶⁷ B. SPRINGAEL et S. LEMAIRE, *op. cit.*, p. 20

⁶⁸ C.I.R., Art. 205/1 §2, 2°, al. 6

⁶⁹ X. «5. Abrogation de la déduction pour revenus de brevets et instauration de la déduction pour revenus d'innovation », *Aperçu des dispositions fiscales de l'année 2016, Cour.fisc.*, 2017, p.92

⁷⁰ C. BORGERS, "De nieuwe aftrek voor innovatie-inkomsten", *AFT*, 2017/3, p.10 et 11

séparer les revenus liés à la propriété intellectuelle des autres revenus, tant qu'elle est cohérente⁷¹.

4.2.3. Détermination du revenu net en droit belge.

L'ancien système belge calculait la déduction de revenus de brevets sur les revenus bruts, mais elle réduisait les revenus nets, tout en ne portant pas préjudice à la déduction des frais de R&D au titre de frais professionnels⁷². En cela la Belgique se distinguait des régimes des pays voisins comme les Pays-Bas, le Royaume-Uni ou le Luxembourg qui, bien qu'il ait des méthodes différentes, calculait le revenu net. Il n'y a pas de doute que cette méthode est plus simple à mettre en œuvre, mais elle permettait une déduction bien plus généreuse que celle prévue avec le nouveau système de revenus nets.

Dans le nouveau système de déduction nette, il faut commencer par prendre en considération les revenus d'innovation correspondant à la partie des revenus qui se rattache exclusivement à un droit de propriété intellectuelle. Comme dans l'ancien système, il peut s'agir de revenus de licences, ou de royalties notionnelles, mais elles doivent se rapporter à un actif de PI particulier. Ces revenus constituent le revenu brut⁷³.

Une fois les revenus bruts reliés à ce droit intellectuel précisés, il faut en soustraire toutes les dépenses antérieures liées à la recherche de R&D concernant directement ce droit intellectuel. Il s'agit de toutes les dépenses ayant été supportées pour produire cet actif de PI, les coûts propres de R&D, d'acquisition d'un brevet lui ayant servi de base ou les dépenses R&D payées à des entreprises liées ou non. Ces dépenses antérieures sont comptabilisées sur le modèle des dépenses globales utilisé dans le dénominateur « la fraction nexus »⁷⁴, que nous verrons en détail au point 4.3.1.3.

Toutes ces dépenses antérieures forment un stock de frais historiques qui diminuera les revenus d'innovation tant qu'il n'aura pas été entièrement soustrait. Lors de la première période imposable d'un actif de PI utilisant la déduction, ce n'est pas seulement les frais de l'année en

⁷¹ OCDE(2016), *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, Action 5, op. cit.* n°48

⁷² B. SPRINGAEL et S. LEMAIRE, *op. cit.*, p. 23

⁷³ X. «5. Abrogation de la déduction pour revenus de brevets et instauration de la déduction pour revenus d'innovation », *Aperçu des dispositions fiscales de l'année 2016, Cour. fisc.*, 2017, p.94 à 98

⁷⁴ 205/1, §2 °5 WIB 92

cours qui doivent être déduits, mais tous les frais supportés pour la création de cet actif de PI. Si les revenus ne sont pas assez élevés pour pouvoir éponger tous les frais antérieurs, le stock de frais est transmis à l'année suivante.

Pour éviter que ce mécanisme n'annule le dispositif de déduction pour revenus de brevets lors de la première année de commercialisation d'un actif de PI, il est possible d'étaler les frais antérieurs sur une période de sept années, permettant ainsi d'atteindre la déduction chaque année⁷⁵.

Exemple :

Un brevet sur un médicament a été développé depuis 2017, il a coûté 7 millions d'euro de R&D par an de 2018 à 2020 à sa filiale belge, pour un total de 21 millions. Le premier janvier 2021, le brevet est déposé et il rapporte 15 millions en 2021, et 30 millions en 2022.

La première année de revenus, en 2021, les premiers revenus de 15 millions sont diminués des frais historiques, c'est-à-dire la somme de toutes les dépenses de R&D qui équivaut à 21 millions ; aucun revenu ne bénéficie de la déduction pour revenus de brevets.

En 2022, les 30 millions seront diminués des 6 millions restant, laissant 24 millions qui eux pourront voir s'appliquer le taux de déduction de 85%. Des 24 millions de base seront déduit $24 \times 85\% = 20,40$ millions, laissant $3,60 + 6$ millions être taxée à 33,99%.

Les années suivantes, la déduction se fera sur l'ensemble des revenus de ce brevet.

Si la société procède à l'étalement linéaire des frais, les 21 millions de frais de R&D sont étalés sur sept années, chaque année comptant 3 millions de frais. Les revenus de 2021, 15 millions sont diminués de 3 millions, ce sont donc 12 millions sur lesquels va s'appliquer le taux de déduction de 85%.

En 2022, de nouveau sur les 30 millions, 27 verront s'appliquer la déduction, et ce jusqu'en 2028 où le stock de 21 millions de dépenses R&D aura été totalement épuisé.

⁷⁵ 205/2, §2 al 3 WIB 92

4.2.4. Report de déduction

En échange du décompte du revenu net pour la déduction de revenus d'innovation, le législateur a permis le report cette déduction, ce qui était impossible sous l'ancienne législation⁷⁶. « En cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfices permettant d'appliquer en totalité la déduction pour revenus d'innovation pour cette période imposable, la partie qui n'a pas pu être déduite, peut être reportée sur les périodes imposables postérieures⁷⁷». Cette possibilité est très appréciable pour les grands groupes dans la mesure où selon une étude de la cour des comptes, 7(!) des dix plus grands utilisateurs de la déduction pour revenus de brevets avaient un taux d'impôt des sociétés de 0, et de ce fait perdaient le bénéfice d'une partie de leur déduction⁷⁸. Le revers de la médaille étant que les dépenses d'innovations sont également reportées sans limite de temps comme nous avons pu le voir, et qu'elles sont déduites des revenus d'innovation de droit de propriété intellectuelle qui les a subis⁷⁹.

4.3. Condition nexus

L'approche nexus consiste à lier une déduction sur un actif de PI avec les dépenses en R&D qui ont permis de le produire pour éviter le transfert de PI. Cela revient à déterminer le pourcentage des dépenses de R&D faites par le bénéficiaire de la réduction pour revenus de brevets par rapport aux dépenses totales puis de multiplier les revenus nets par cette fraction. Pour calculer ce pourcentage, on mettra au numérateur les dépenses de la société en question, mais également ses externalisations à des sociétés non-liées, que l'OCDE juge ne pas présenter un danger de planification fiscale. Au dénominateur, on mettra l'ensemble des dépenses utilisées pour développer l'actif de PI qui a servi de base au revenu net.

$$\frac{\text{Dépenses éligibles engagées pour développer l'actif de PI fiscaux}}{\text{Dépenses totales engagées}} \times \text{Revenu total provenant de l'actif de PI} = \text{Revenu bénéficiant des avantages}$$

⁷⁶ B. SPRINGAEL et S. LEMAIRE, *op. cit.*, p.23

⁷⁷ 205/1, §1 WIB 92

⁷⁸ Cour des comptes, *Mesures fédérales de soutien indirect à la recherche et au développement technologique (R&D)*, Bruxelles, Aout 2013 p.46

⁷⁹ C. BORGERS, *op. cit.* p. 21

Dans cette partie seront défini précisément les périmètres des dépenses éligibles et celles des dépenses totales, avant d'aborder les accords de répartition des coûts, pour finir par les obligations de déclaration et la simplification de ce calcul dans certains cas.

4.3.1. La Fraction nexus : dépenses qualifiantes et dépenses totales

La fraction nexus est une invention nouvelle de l'OCDE, inconnue dans les systèmes de déduction pour brevet précédant. La fraction nexus de BEPS prévoit on l'a vu de diviser les dépenses « qualifiantes » c'est-à-dire donnant ouvrant le droit à déduction des dépenses totales de R&D concernant un droit intellectuel.

4.3.1.1. *Dépenses qualifiantes*

Ces dépenses qualifiantes comportent toutes les dépenses de R&D supportées par le contribuable bénéficiant de la déduction pour revenus d'innovation et ayant un lien direct avec l'actif de propriété intellectuelle en question. Le rapport BEPS exclut des dépenses admissibles les intérêts, les dépenses afférant à des terrains et bâtiments et toutes les dépenses sans lien direct avec la R&D des dépenses⁸⁰.

Les dépenses d'acquisition de la Propriété intellectuelle sont également rejetées des dépenses de R&D qualifiantes.

Les dépenses d'outsourcing du contribuable connaissent un traitement différent selon qu'elles aient été faites par une entreprise liée ou une entreprise non liée. Les dépenses faites pour payer une entreprise liée pour des activité de R&D sont exclues des dépenses qualifiantes tandis que les dépenses faites à une entreprise non liée ou à des entreprises liées reversant ces rétributions à des entreprises non liées sont admises comme dépenses qualifiantes⁸¹.

Cette différence est justifiée par l'OCDE : « en tant que pratique du monde des affaires, l'externalisation illimitée à des parties non liées ne devrait pas donner de nombreuses occasions aux contribuables de bénéficier d'avantages, sans s'engager eux-mêmes dans des activités

⁸⁰ C.I.R. 205/1 §2 4°

⁸¹ C. BORGERS, *op. cit.* p. 14

substantielles car, si une entreprise peut externaliser à une partie liée toute la gamme de ses activités de R&D, il n'en va généralement pas de même pour une partie non liée⁸²».

Pour ne pas pénaliser autre mesure l'externalisation de la R&D, le projet BEPS⁸³ permet à la Belgique de majorer les dépenses qualifiantes de 30%, étant bien entendu que le total des dépenses qualifiantes ne peut pas dépasser les dépenses totales, le but n'étant pas d'augmenter le taux de déduction normal⁸⁴.

4.3.1.2. Dépenses totales

Les dépenses totales comportent l'ensemble des dépenses qui auraient été qualifiantes si elles avaient été poursuivies par le contribuable pour produire la propriété intellectuelle en question. Dans les dépenses totales est incluse la totalité des dépenses qualifiantes, auxquelles sont additionnées les dépenses pour R&D payées à des groupes liés, sont également additionnées les dépenses liées directement à l'acquisition de propriété intellectuelle. Dans le cas où un contribuable a développé lui-même un actif de R&D, les dépenses totales devraient être égales aux dépenses de R&D.

Exemple

Le même brevet sur un médicament a été développé depuis 2018, il a coûté 7 millions d'euro de R&D par an de 2018 à 2020, mais de ces 21 millions en trois ans, 8 millions ont été utilisés par la filiale belge, 9 millions ont servi à acquérir les droits sur une molécule nécessaire au médicament, les essais sur les souris ont été effectués dans la filiale tchèque du groupe pour 1 million d'euro tandis que les essais cliniques ont été effectués en partenariat avec l'hôpital universitaire Erasme pour 2 millions.

Le premier janvier 2021, le brevet est déposé et il rapporte 50 millions dès la première année.

Comme dans l'exemple précédent, il faut isoler les revenus nets, la première année de revenus, en 2021, les premiers revenus de 50 millions sont diminués des frais historiques, c'est-à-dire la

⁸² OCDE(2016), *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, Action 5, op. cit. n°50*

⁸³ *Ibid.* 40

⁸⁴ C.I.R. 203/3 § 1

somme de toutes les dépenses de R&D qui équivaut à 20 millions en incluant bien les dépenses sans égard à leur provenance. Là le revenu net est de 30 millions, mais on ne peut pas encore appliquer le taux de 85% à ce montant.

Avant d'appliquer le taux, il faut calculer la fraction nexus. Pour ce faire, on met les dépenses qualifiantes au numérateur, c'est-à-dire les dépenses en R&D de la filière belge et celles du partenaire non lié, l'hôpital, on arrive à 8 plus 2,10 millions.

Au dénominateur, on prend ces 10 millions et on ajoute les frais d'acquisitions de 9 millions et les dépenses à des groupes liés de 1 million qui sont exclus des dépenses qualifiantes, pour arriver aux 20 millions.

Une fois que c'est fait, on doit multiplier le résultat de la fraction par le revenu net de 30 millions pour voir sur quel montant peut se calculer la déduction.

$$\frac{8+2}{8+2+9+1} \times 30 = 15 \text{ millions sur lesquels calculer la déduction de 85\%,}$$

Il ne faut cependant pas oublier les 30% supplémentaires autorisés par la Belgique

$$\text{On en arrive à } \frac{10 \times 30\%}{20} \times 30 = 19,5 \text{ millions sur lesquels calculer la déduction de 85\%.}$$

4.3.2. Accords de répartition des coûts

Les accords de répartition des coûts («ARC») sont des accords contractuels spéciaux fixés entre des entreprises pour partager les contributions et les risques de la mise au point, de la production ou de l'obtention en commun d'actifs incorporels, [ou autre]. Si les contributions et les bénéfices d'un ARC ne sont pas évalués correctement, cela se traduit par une suppression des bénéfices du lieu où la valeur a été créée par les activités économiques exercées⁸⁵.

Dans le système précédent, il était possible d'optimiser la déduction pour revenus de brevets au moyen d'un accord de répartition des coûts. Il fallait pour cela produire un accord entre un centre de R&D dans un pays à fiscalité élevée et une filiale se situant dans un pays ayant un

⁸⁵ OCDE (2016), *Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur, Actions 8-10 - Rapports finaux 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE Paris., p. 177 <http://dx.doi.org/10.1787/9789264249202-fr>

système de déduction pour revenus de brevets. Au terme de cette collaboration, la propriété intellectuelle allait directement dans le pays ayant le système de déduction pour revenus de brevets⁸⁶.

Le BEPS présente un chapitre complet au point 8-10 sur les accords de répartition des coûts, dans le cadre de la déduction pour revenus d'innovation, ce mécanisme connaît une application particulière. Dans le cadre de l'exposé des motifs de la loi belge, il est indiqué que :

« Le plan d'action BEPS n'a cependant pas pour but de décourager le développement commun (par le biais d'un "Cost Contribution Arrangement") de la propriété intellectuelle. L'exemple ci-dessous tiré du projet de loi peut clarifier comment la fraction est déterminée dans ce cadre.

Ensemble avec les sociétés B et C, la société belge A développe une propriété intellectuelle en 2016. A exécute 40 % des activités R&D (€ 4 000), B et C chacune 30 % (€ 3000). En 2017 la propriété intellectuelle génère € 100 000 de revenus d'innovation, dont € 40 000 sont attribués à A. Lorsque A n'a fait que des dépenses qualifiantes, la fraction applicable à ses revenus d'innovation de € 40 000 s'élève à 4 000 / 4 000 (ou 100 %)⁸⁷».

4.3.3. Obligation de documentation et simplification

Pour déterminer les revenus nets et la fraction nexus, une entreprise ayant l'intention d'utiliser la déduction pour revenus de brevets doit garder les justificatifs de toutes ses dépenses de R&D⁸⁸. Il s'agit des documents permettant à l'administration d'établir :

- 1) la valeur réelle des droits de propriété intellectuelle acquis d'une entreprise liée de laquelle provient le droit de propriété intellectuelle ;
- 2) les revenus d'innovation visés à l'article 205/1, § 2, 2°, qui se rattachent exclusivement au droit de propriété intellectuelle ;

⁸⁶ L. K. EVERS, *op. cit.*, p. 47

⁸⁷ Projet de loi portant l'introduction d'une déduction pour revenus d'innovation, *Doc. Parl.*, La Chambre 2016-2017, DOC 54-2235/1, p.14

⁸⁸ X. «5. Abrogation de la déduction pour revenus de brevets et instauration de la déduction pour revenus d'innovation », *Aperçu des dispositions fiscales de l'année 2016*, *Cour. fisc.*, 2017, p. 104

- 3) les frais qui sont déduits des revenus d'innovation pour arriver aux revenus nets visés à l'article 205/1, § 2, 3° ;
- 4) les dépenses visées à l'article 205/1, § 2, 4°, qui se rattachent directement au droit de propriété intellectuelle ;
- 5) les dépenses visées à l'article 205/1, § 2, 5°, reprises en frais qui se rattachent directement au droit de propriété intellectuelle⁸⁹.

Ce calcul doit être fait pour chaque brevet séparément. C'est facile à imaginer lorsque l'on parle d'un médicament qui serait basé sur un seul brevet, mais lorsque pour un produit technologique, il y a plusieurs milliers de brevets en jeu, calculer le rôle de chacun dans la valeur ajoutée du produit et les dépenses qualifiantes et totales pour chacun de ces brevets peut rapidement devenir une tâche insurmontable. Pour ces raisons, lorsque la société peut démontrer que l'établissement des revenus d'innovation par droit de propriété intellectuelle n'est pas réalisable d'un point de vue pratique, elle peut établir les revenus d'innovation, soit par type de produit ou service, soit par groupe de produits ou services, qui résultent des droits de propriété intellectuelle⁹⁰.

4.4. Taux de la déduction pour revenus d'innovation

Le rapport BEPS a explicitement indiqué dans son rapport qu'elle considérait que seul la sélectivité du régime de déduction pour revenus d'innovation était un problème lorsqu'elle permettait de déplacer des revenus. Le rapport n'a aucunement posé de limite au taux de déduction pour revenus de brevets, traitant de la même manière un taux de 2.5% et un taux de 15% de taxation.

Il faut dire que le taux de déduction pour revenus d'innovation est généralement conséquent et sous les 10% de taxation des revenus d'innovation dans presque l'entièreté des pays l'ayant adopté. Avant la réforme des régimes consécutive au rapport BEPS, le taux de déduction Belge était de 80% des profits, taxant les 20% restant à un taux de 33.99%. Ce système de 80% de déduction de la base imposable a été utilisé par de nombreux autres pays comme les Pays-Bas, le Luxembourg, Chypre tandis que Malte avait atteint un taux de déduction de 100%.

⁸⁹ C.I.R. 205/4 §1

⁹⁰ C.I.R. 205/4 §1 al 7

4.5. Une pratique européenne

De nombreux pays européens ont adopté des systèmes de déduction pour revenus de brevets lors de la dernière décennie et les ont adaptés à l'approche nexus. On a déjà évoqué certains pays concernant des questions spécifiques du régime de déduction pour revenus d'innovation, mais on va maintenant faire un tour d'horizon de la situation dans les différents pays européens.

L'**Allemagne** est un des pays champion de l'Innovation en Europe, mais elle refuse fermement d'implanter un système de déduction pour revenus de brevets. Elle a œuvré pour la limitation de ce régime dans le cadre de l'Union européenne et de l'OCDE. Actuellement, l'Allemagne va introduire une loi lui permettant de lutter contre les systèmes de déduction pour revenus d'innovation qu'elle jugerait non-conforme aux règles de l'OCDE, même avant la fin du régime transitoire courant jusque 2021⁹¹.

La **Belgique** a introduit son régime de déduction de revenus de brevets avec la loi-programme du 27 avril 2007⁹², elle a supprimé ce régime pour le 1^{er} juillet 2016 et l'a remplacé rétroactivement par la loi du 9 février 2017 portant sur l'introduction d'une déduction pour revenus d'innovation⁹³.

La **Chypre** a introduit en 2012 un régime particulièrement favorable, avec un taux effectif de taxation de 2.5% des revenus de propriété intellectuelle, englobant un grand nombre de droits intellectuels produits ou acquis.⁹⁴ Ce régime sera également modifié dans les délais du projet BEPS.

L'**Espagne** a créé son système de déduction des revenus d'innovation qui a la particularité d'avoir été soumis à sa création (2008) à la commission au sujet de la comptabilité avec le traité sur la question des aides d'Etat, la commission considérant que le régime était légal à cet égard.⁹⁵ Comme les autres pays européens, l'Espagne mettra à jour sa législation pour la mettre

91 G.M. Obermair et L. Jarass, "European Union/Germany - Unilateral Withholding Tax To Counteract Base Erosion and Profit Shifting", *ET*, 2015 (Volume 55), No 11

92 Art. 86-93 de la Loi-programme du 27 avril 2007, *M.B.* 8 mai 2007

93 Loi du 9 février 2017 portant introduction d'une déduction pour revenus d'innovation, *M.B.* 20 février 2017

94 P. ARISTOTELOUS et A. NEOCLEOUS, "The Cyprus Intellectual Property Rights 'Box' - A Limited Time Opportunity", *Global Tax Weekly*, 9 July 2015, n° 139 page 19

95 State aid N480/2007 – Spain, *The reduction of tax from intangible assets.*, C(2008)467 final, JOCE C/80/2008

en conformité avec le projet BEPS, quoiqu'avec un certain retard en raison du fait qu'elle doit également changer le régime de ses entités Basque⁹⁶ et Navarraise⁹⁷.

La **France** est en Europe dans une situation un peu particulière puisqu'elle a un système équivalant à une déduction pour revenus de brevets depuis 1965⁹⁸, bien avant les autres pays, mais que ce système porte uniquement sur la vente et la licence de brevets. L'étendue limitée de cette aide comparée aux autres systèmes met cet avantage fiscal un peu à part par rapport aux nouveaux régimes de déduction qui sont apparus ces 15 dernières années, notamment en ce que le taux de taxation de 15% des revenus de brevets est supérieur au taux de l'ISOC normal de certains pays européens. Elle est le seul pays à ne pas avoir adopté l'approche nexus (voir infra).

La **Grèce** a introduit une mesure concernant les revenus de brevets en 2010, donnant lieu à une dispense totale de taxation pendant trois ans pour l'exploitation d'un brevet au nom de l'entreprise qui l'a produite. Le peu de sources disponibles pose la question de l'utilisation de ce régime. Il n'y a pas de signe d'une adaptation à la législation BEPS⁹⁹.

La **Hongrie** avait introduit un système de moindre taxation des royalties en 2003, offrant ainsi une diminution d'impôt de 50% sur tous les actifs de propriété intellectuelle possible sans aucune demande de localisation locale de la production de ces droits intellectuels. Comme les autres pays Européens, la Hongrie va adopter l'approche nexus¹⁰⁰.

L'**Irlande**, cas particulier aussi, elle avait introduit un régime de déduction de revenus de brevets dès 1973, elle est le seul pays à l'avoir aboli à la faveur de la crise financière qui toucha le pays. Par la suite, elle a réintroduit un régime de déduction pour l'année 2016 respectant les nouvelles règles BEPS avant qu'elles n'entrent en vigueur dans les autres pays¹⁰¹.

L'**Italie** elle a choisi de suivre la voie inverse de l'Irlande en introduisant un régime ne suivant pas l'approche nexus dans le laps de temps entre la publication du rapport en 2015 et le 30 juin 2016. L'Italie a ainsi introduit en 2015 un système de déduction excluant de 30 à 50% des

⁹⁶ A. MATUTE NÁRDIZ, "Spain - The Basque Patent Box Regime", *European Taxation*, 2010 (Volume 50), n° 1, 4 December 2009

⁹⁷ Code of Conduct (Business Taxation)-Report to the Council , 10047/17, 12 juin 2017

⁹⁸ G. CAVALIER et J.-L. PIERRE, « France » in *Cahier de droit fiscal international : Studies on International Fiscal Law by the International Fiscal Association* Vol.100a Subject 1, p.312

⁹⁹ I. KOIMTZOGLOU ET N. Lytras « Greece » in *Cahier de droit fiscal international : Studies on International Fiscal Law by the International Fiscal Association* Vol.100a Subject 1, 341

¹⁰⁰ B. KOLOZS et A. KOSZEGI « Hungary » in *Cahier de droit fiscal international : Studies on International Fiscal Law by the International Fiscal Association* Vol.100a Subject 1, 365

¹⁰¹ S. HOGAN et C. AUSTIN, "Ireland's New Knowledge Development Box", *International Transfer Pricing Journal*, 2016 (Volume 23), n°1, 13 Janvier 2016

revenus d'innovation de la base taxable. Ce tour de passe-passe permet aux entreprises italiennes les mieux informées de bénéficier de la déduction non seulement pour l'année 2016, mais aussi de bénéficier du régime transitoire qui s'étend jusqu'en 2021. Ce régime était particulièrement large sur les droits ouvrant la déduction en ce qu'il permettait aux marques de générer des revenus déductibles, même s'il n'y a que peu de rapport entre une marque déposée et une recherche en R&D¹⁰².

Le **Lichtenstein** avait introduit un régime de déduction de revenus de brevets, régime qui d'ailleurs avait été approuvé par l'autorité de surveillance de l'AELE en rapport avec la question des aides d'Etat¹⁰³. Comme d'autres pays n'ayant pas de centres de R&D sur le territoire, le Lichtenstein a supprimé son régime avant la date du 1^{er} juillet 2016¹⁰⁴.

Le **Luxembourg** fait sans aucun doute partie des pays dont le régime de taxation des revenus de propriété intellectuelle a fait le plus débat. Adopté en 2007, la combinaison d'une exemption de 80% de la base imposable et de l'absence de nécessité de développement des actifs sur place ont rendu le Luxembourg très attractif pour la planification fiscale de la propriété intellectuelle. Avec la nouvelle orientation BEPS, le pays a dû supprimer son régime (le gardant pour 2021 pour les exemptions existantes) et introduira un nouveau régime compatible avec la nouvelle approche dans le futur¹⁰⁵.

Malte avait introduit un schéma particulièrement agressif de déduction des revenus d'innovation, en imposant ces revenus à un taux de ... zero %. En plus d'une large gamme de propriétés intellectuelles couvertes, ce régime de taxation était particulièrement propice aux techniques d'optimisation fiscale. Le régime a été purement et simplement supprimé depuis l'implantation des règles BEPS¹⁰⁶.

Le **Royaume-Uni** a introduit son système de déduction des revenus d'innovation en 2013 établissant un taux d'imposition de 10% sur les revenus de brevets.¹⁰⁷ Ce régime était une réponse aux régimes du Bénélux, mais son large champ d'application a mené à la réponse

¹⁰² S. ZUCCHETTI et A. PALLOTTA "Italian Patent Box Regime: Thinking Outside the Box or Just More Harmful Tax Competition? », *International Transfer Pricing Journal*, 2016 (Volume 23), n°1, 7 janvier 2016

¹⁰³ Decision EFTA, *Surveillance Authority on tax deductions in respect of intellectual property rights*, n°177/11/COL, 1 juin 2011, Lichtensein

¹⁰⁴ Code of Conduct (Business Taxation)-Report to the Council , 10047/17, 12 juin 2017

¹⁰⁵ J. HAMES et J. SCHAFFNER « Luxembourg » in *Cahier de droit fiscal international : Studies on International Fiscal Law by the International Fiscal Association* Vol.100a Subject 1, 447

¹⁰⁶ L. K. EVERS, *op. cit.*,

¹⁰⁷ K. RABINDRAN et E. WALSH, « United Kingdom » in *Cahier de droit fiscal international : Studies on International Fiscal Law by the International Fiscal Association* Vol.100a Subject 1, p.789

précitée de l'Allemagne, menant, à terme, à l'accord Germano-britannique qui a fixé une partie des modalités de l'approche nexus. Le Royaume-Uni a adapté son régime de déduction de revenus d'innovation

La **Suisse** laisse une certaine autonomie fiscale à ses cantons, ce qui a permis au canton de Nidwald (42 000 habitants) d'introduire en 2011 un régime de déduction pour revenus de brevets assez large¹⁰⁸. Au niveau fédéral, un projet d'introduction d'un système de déduction des revenus de brevets sous le nouveau modèle de l'OCDE a été soumis à la votation, mais le projet a été rejeté à 59%, notamment en raison du risque de baisse des recettes fiscales¹⁰⁹.

Les **Pays-Bas** introduisirent quant à eux leur déduction pour revenus de brevets en 2007. Assez proche du système belge en ce qu'il diminuait également la base taxable de 80% (après la réforme de 2010) mais se concentrait sur la propriété intellectuelle produite aux Pays-Bas. L'adoption de ce régime aux Pays-bas a d'ailleurs été une des raisons qui a poussé le gouvernement belge à proposer un régime similaire. Comme tous les pays d'Europe, les Pays-Bas ont revu leur législation pour tenir compte de l'approche nexus.

Le **Portugal** introduit un système de déduction pour revenus d'innovation en 2011, qu'il adaptera à l'approche BEPS en 2016¹¹⁰.

Les **Etats-Unis**, pays qui constitue pourtant l'objectif à atteindre de l'UE en matière d'usage de la R&D n'ont pas de tel système au niveau fédéral. Bien que certaines voix se soient fait entendre pour envisager d'importer un tel régime outre-Atlantique^{111 112} et qu'un projet de loi en ce sens ait été présenté au congrès¹¹³, une déduction de revenu d'innovation ne semble plus être dans les priorités politiques du nouveau gouvernement pour le moment.

¹⁰⁸ T. OBRIST, « Switzerland » in *Cahier de droit fiscal international : Studies on International Fiscal Law by the International Fiscal Association* Vol.100a Subject 1, p.723

¹⁰⁹ Votation populaire du 12 février 2017, *Explications du Conseil fédéral*, <https://www.efd.admin.ch/efd/fr/home/dokumentation/legislation/votations/troisieme-reforme-de-limposition-des-entreprises--rie-iii-.html>

¹¹⁰ M. ESTEVES, S. OLIVEIRA et P. RODRIGEZ, « Portugal » in *Cahier de droit fiscal international : Studies on International Fiscal Law by the International Fiscal Association* Vol.100a Subject 1, 577

¹¹¹ A. E. SZYMANSKI, "Make America Innovate Again: Construing Patent Box Proposals in view of a Policy Mix Approach", *Cybaris Intell. Prop. L. Rev.*, 2016, vol 2, n° 2 p.249

¹¹² J.G. GRAVELLE, "A Patent/Innovation Box as a Tax Incentive for Domestic Research and Development", *Congressional Research Service*, juin 2016

¹¹³ BOUSTANY et NEAL, *Innovation Promotion Act of 2015*, <https://waysandmeans.house.gov/wp-content/uploads/2015/07/Innovation-Box-2015-Bill-Text.pdf>

5. Action 5 de BEPS et Union Européenne

L'OCDE n'a pas de pouvoir normatif, dès lors elle doit se baser sur son soft power pour faire appliquer ses règles. Elle peut par exemple inscrire des pays sur sa liste des paradis fiscaux, ce qui permet d'exercer une certaine pression. Au niveau de l'Union Européenne par contre, le rapport BEPS concernant la déduction pour revenus d'innovation bénéficie du soutien d'une organisation supranationale au pouvoir normatif plus affirmé.

Une des phrases récurrentes utilisée par la CEJ dans le domaine de la taxation est que selon une jurisprudence constante, si la fiscalité directe relève de la compétence des États membres, ces derniers doivent toutefois exercer celle-ci dans le respect du droit communautaire¹¹⁴.

Nous allons examiner trois dispositifs de l'Union européenne pour voir comment ils interagissent avec le nouveau régime de déduction pour revenus d'innovation mis en place par le BEPS. Il s'agit du « Code de conduite », du mécanisme d'interdiction des aides d'état et pour finir des libertés du marché unique.

5.1. Le « Code de conduite » dans le domaine de la fiscalité des entreprises

Parallèlement aux réflexions qui allaient mener à la création du Forum sur les pratiques fiscales dommageables (FHTP) au sein de l'OCDE en 1998, un mouvement similaire a eu lieu au sein de l'Union européenne à la fin des années nonante. Un code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises a été écrit et présenté dans les conclusions du Conseil des ministres de l'économie et des finances (ECOFIN) du 1^{er} décembre 1997¹¹⁵.

Ce code de conduite prévoit plusieurs critères pour définir ce qu'est une pratique fiscalement dommageable, à la place des 12 critères de l'OCDE, on est en présence de 1+5 critères pour définir si un dispositif fiscal est dommageable.

¹¹⁴ R. SZUDOCZKY, "Convergence of the Analysis of National Tax Measures under the EU State Aid Rules and the Fundamental Freedoms" », *Eur. St. Aid L.Q.*, 2016, n° 3, p. 357

¹¹⁵ Concurrence fiscale dommageable: http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/harmful-tax-competition_fr

Le critère de base est un taux de taxation nettement inférieur au taux normal dans le pays, auquel il faut rajouter un ou plusieurs des critères suivants :

- 1 Des facilités fiscales réservées aux non-résidents;
- 2 Des incitations fiscales en faveur d'activités qui n'ont pas trait à l'économie locale, de sorte qu'elles n'ont pas d'impact sur l'assiette fiscale nationale;
- 3 L'octroi d'avantages fiscaux même en l'absence de toute activité économique réelle;
- 4 Des règles pour la détermination des bénéficiaires des entreprises faisant partie d'un groupe multinational qui divergent des normes généralement admises au niveau international, notamment de celles approuvées par l'OCDE;
- 5 Le manque de transparence des mesures fiscales¹¹⁶.

Pour contrôler les pratiques fiscales dommageables au sein de l'Union européenne est créé en parallèle un Groupe « Code de conduite » (ci-après Groupe) au sein de du conseil européen. Le Groupe structure actuellement son travail selon l'agenda de la présidence du Conseil de l'Union Européenne. Pour rappel, la présidence du Conseil européen est confiée chaque semestre à un état membre différent. Le Groupe « Code de conduite » présente donc ses conclusions au Conseil à la fin de chaque présidence, en juin et en décembre.

En 2012, avant le BEPS, dans son propre plan d'action pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscale, la Commission européenne souligne qu'« *il est urgent de donner un nouvel élan aux travaux actuellement en cours dans le cadre du Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises* ¹¹⁷ ».

Ces dernières années, il est devenu de plus en plus difficile de progresser et d'enregistrer des résultats concrets au sein du groupe « Code de conduite », chargé d'évaluer les mesures fiscales susceptibles de relever du champ d'application du code. Cette situation est due en partie à la complexité croissante des questions examinées, mais également à la nécessité de préciser et d'affiner les résultats attendus, le calendrier de ces résultats et les moyens d'assurer le suivi de leur mise en œuvre¹¹⁸. »

¹¹⁶ Résolution du Conseil et représentants des États membres, réunis au sein du Conseil, du 1er décembre 1997, sur un code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises - Fiscalité de l'épargne, 98/C 2/01, JOCE, 06 janvier 1998, p.1

¹¹⁷ Plan d'action pour renforcer la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, Com 2012, 722 final p. 2.

¹¹⁸ *Ibid*

5.1.1. Travaux concernant la déduction pour revenus d'innovation

En novembre 2013, le Groupe « Code de conduite », examine 4 régimes de déduction pour revenus de brevets, mais n'arrive pas à formuler une conclusion en raison de divergences sur l'interprétation du troisième critère : l'absence de toute activité économique réelle. Il demande par ailleurs une vision politique de la part d'ECOFIN concernant, entre autres, les relations avec le projet BEPS qui se forme en ce moment à l'OCDE¹¹⁹.

En décembre 2013, ECOFIN donne pour mission au Groupe de trouver une interprétation du troisième critère pour juin et de faire un inventaire de tous les régimes de déduction pour revenus de brevets pour décembre 2014 en tenant compte des développements de BEPS. En juin, le groupe décide d'interpréter le troisième critère dans le sens du l'approche nexus de BEPS¹²⁰.

En décembre 2014, le Groupe incorpore les nouvelles évolutions de l'accord Germano-Britannique et ayant passé en revue tous les régimes, prend acte qu'ils ne sont pas compatibles avec la nouvelle approche et qu'ils devront être modifiés pour être en accord avec BEPS. Dans ce cadre, le service juridique du Conseil Européen a examiné le problème de la conformité de l'approche nexus avec le droit européen, notamment la liberté d'établissement (cf. chapitre suivant) et est d'avis que le système en lui-même n'était pas contre le droit de l'Union¹²¹.

Par la suite, lors des années 2015 et 2016, les états membres ont notifié les changements qu'ils ont apportés à leurs systèmes de déduction de revenus de brevets pour la mettre aux normes BEPS. Trois pays ont posé des problèmes particuliers.

L'Italie qui après la décision du Groupe de décembre 2014 de changer les régimes de déduction à l'horizon juin 2016, a introduit son régime de déduction pour revenus de brevets totalement hors du nouveau cadre. Elle s'est engagée à le changer pour le mettre en conformité tandis que le Groupe « Code de conduite » a accepté d'assimiler ce système aux autres systèmes de déduction pour revenus de brevets antérieurs. Le groupe a aussi considéré que le nouveau régime italien n'était plus dommageable¹²².

¹¹⁹ Code of Conduct (Business Taxation)- Report to the Council, 16656/13, 29 novembre 2013

¹²⁰ Code of Conduct (Business Taxation)-Report to the Council, 10608/14, 6 juin 2014

¹²¹ Code of Conduct (Business Taxation)-Report to the Council, 16553/1, 11 décembre 2014

¹²² Code of Conduct (Business Taxation)-Report to the Council , 10047/17, 12 juin 2017

L'Espagne était également en infraction, en raison du système de déduction pour revenus de brevets de la Navarre et du pays Basque qui n'avait pas été adapté. Elle s'est engagée à le changer lors de la dernière réunion en date, le 6 juin 2017¹²³.

La France, elle, est le seul pays à ne pas avoir adopté le nouveau système, gardant la déduction pour revenus de brevets telle qu'elle l'avait auparavant. En juin 2016, elle avait indiqué que son régime n'était pas dommageable¹²⁴ et en juin 2017, qu'en raison du changement de gouvernement, elle n'avait pas de plan pour changer son système. Elle est donc le dernier pays à ne pas être en ordre¹²⁵.

5.1.2. Quel pouvoir de sanction pour le Groupe « Code de conduite »

Le cas de la France est intéressant dans le contexte du Groupe « Code de conduite » et plus généralement dans le contexte de l'implémentation de BEPS. Il n'y a eu aucune loi contraignante pour forcer le changement des régimes de déductions pour revenus de brevets et leur faire adopter l'approche nexus. Pourtant, tous les pays ont suivi bon an mal an les recommandations du rapport BEPS ainsi que leur application par le Groupe.

Ainsi peut-il être intéressant de se demander quelles mesures peut prendre le Groupe et quelles sont les possibilités de défense de la France ?

Le travail du Groupe est un travail se faisant « de manière non contraignante, sur la base de la pression des pairs. Un certain nombre d'États membres et de parties prenantes ont soutenu l'idée d'étendre la portée du code et de revoir les méthodes de travail de ce groupe, afin de lui permettre de réagir plus efficacement aux situations de concurrence fiscale dommageable¹²⁶», mais ce projet n'a pas pour l'instant abouti.

« Le groupe devrait en outre fournir des orientations sur la manière de mettre en œuvre des mesures non législatives de l'Union contre l'évasion fiscale des entreprises. La Commission présentera une proposition visant à introduire ces réformes dans le « Code de conduite » dans

¹²³ Code of Conduct (Business Taxation)-Report to the Council , 10047/17, 12 juin 2017

¹²⁴ Code of Conduct (Business Taxation)-Report to the Council, 9912/16, 13 juin 2016

¹²⁵ Code of Conduct (Business Taxation)-Report to the Council , 10047/17, 12 juin 2017

¹²⁶ Communication de la commission au parlement européen et au conseil : Un système d'imposition des sociétés juste et efficace au sein de l'Union européenne: cinq domaines d'action prioritaire, Com 2015, 302 final, 5.2

le domaine de la fiscalité des entreprises, en étroite concertation avec les États membres¹²⁷ ». Pour l'instant il n'y a pas eu besoin de modifier le « Code de conduite » en lien avec la question de la déduction pour revenus de brevets, mais si une situation de blocage perdurait avec la France, est-ce que le Groupe ou l'Union européenne pourrait prendre des mesures pour obliger la France à se conformer ?

Forcer les mesures par une loi contraignante n'est clairement pas dans la philosophie du Groupe, qui recherche un large consensus, même si sa définition de large consensus inclut les cas où seul un état membre est opposé à une évaluation¹²⁸. Si des mesures plus contraignantes devaient être prises, ce serait plus au niveau supérieur de l'Union Européenne, par le Conseil ou la Commission.

Au niveau du Conseil, une directive a été prise pour mettre en œuvre certains éléments de BEPS dans la cadre du fonctionnement du marché intérieur¹²⁹. Cette directive a été prise sur base de l'article 115 du TFUE, requérant l'unanimité¹³⁰. En effet, l'article 114 qui ne nécessite que la procédure législative ordinaire exclût expressément les matières fiscales, celles-ci étant une matière sensible où les états ne veulent pas y laisser trop de leur souveraineté. Il ne serait pas possible d'imposer par ce biais une législation contraignante sur la France.

Au niveau de la commission, l'usage de l'outil des aides d'état pour lutter contre certaines pratiques fiscales sera abordé dans le prochain chapitre.

5.1.2.3. Argument en faveur du statu quo français.

La France pourrait avancer que son régime n'est pas dommageable, que en prenant les définitions de dommageable selon le Code de conduite de 1998, le taux de taxation des revenus de brevets de 16.8% n'est pas « nettement inférieur » au taux normal et qu'il reste supérieur au taux normal du régime d'autres pays. La France pourrait également avancer que le fait que les

¹²⁷ *Ibid*

¹²⁸ Code de conduite Projet de conclusions du Conseil, 16410/08, 26 novembre 2008

¹²⁹ M.F. NOUWEN, "The European Code of Conduct Group Becomes Increasingly Important in the Fight Against Tax Avoidance: More Openness and Transparency is Necessary", *Intertax*, Février 2017, vol. 45 n°2, p.138

¹³⁰ Directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur. JOUE, 19 juillet 2016, p. 1–14

actifs de PI acquis doivent être détenus pendant une période de deux ans¹³¹ avant de pouvoir bénéficier de la déduction suffit. En effet, dans la mesure où la France n'a pas un régime tellement attractif risquant d'attirer les droits de PI d'autres pays, l'approche nexus est disproportionnée. Elle pourrait avancer le rôle du Groupe est l'évaluation in concreto du caractère dommageable d'un régime pas une intégration de tous les régimes sur une même base, ce qui n'est pas dans ses attributions ni dans les compétences de l'UE. Pour finir, les mesures de soft law comme l'inscription de la France à une quelconque liste des pays non-coopératifs de l'UE ou de l'OCDE ne sont plus, non plus, une alternative envisageable. Il sera intéressant de voir comment évolue la situation dans les mois suivants lorsque le nouveau Gouvernement français sera confronté au problème, ce qui sera le cas au moment du rapport de décembre 2017 du Groupe.

5.1.3. Conclusion sur le Groupe « Code de conduite »

Le Groupe semblait quelque peu en perte de vitesse en 2012, l'action 5 du plan BEPS ayant pour but de refondre les travaux relatifs aux pratiques fiscales dommageables a donné une nouvelle pertinence au Groupe¹³². Avec l'adoption du régime nexus, il est passé dans un rôle d'intégration active des différents systèmes juridiques et non une évaluation cas par cas du caractère dommageable de ces régimes. Le groupe a reçu comme tâche d'intégrer certaines parties du BEPS au sein de l'Union Européenne, mais en partant des critères du Code de conduite de 1997 dont la base est assez adaptable¹³³.

Depuis cela a permis la création d'une certaine « jurisprudence » dans le domaine de l'évaluation des taxes sur base des 6 critères, ce qui n'est pas sans poser quelques problèmes de transparence dans la mesure où les décisions du Groupe de qualifier un régime fiscal ou toute une technique fiscale de dommageable peuvent avoir de grandes conséquences pratiques, mais qu'il n'y a pas d'accès publique au processus de décision, qui est résumé dans un rapport semestriel succinct¹³⁴.

¹³¹ G. CAVALIER et J.-L. PIERRE, « France » in *Cahier de droit fiscal international : Studies on International Fiscal Law by the International Fiscal Association* Vol.100a Subject 1, p.311

¹³² S.M. GONZÁLEZ, "State Aid and Tax Competition: Comments on the European Commission's Decisions on Transfer Pricing Rulings", *Eur. St. Aid L.Q.*, 2016, No 4, p. 556

¹³³ SHI, C. "European Union/International - IP Boxes in Light of the BEPS Project and EU Law – Part I", *ET*, 2016 (Volume 56), No 8, p.339

¹³⁴ M.F. NOUWEN, *op. cit.*

5.2. Utiliser les aides d'état pour lutter contre l'évasion fiscale

Au contraire du Code de Conduite dans la lutte contre les pratiques dommageables, le mécanisme de lutte contre les aides d'état se base sur du droit directement applicable. Le mécanisme des aides d'état permet à la commission de déférer à la CEJ des lois ou des actes qui constitueraient des aides d'état. Si la CEJ décide qu'il s'agit bien d'une aide d'état (et qu'elle n'a pas été notifiée préalablement)¹³⁵, la Commission peut décider que le bénéficiaire de l'aide devra rembourser la totalité de l'aide à l'état membre qui la lui a offerte¹³⁶. Ce qui dans le cas de la déduction pour revenus de brevets concernerait des montants très importants à rembourser pour les grandes entreprises bénéficiant massivement de ce système, ce genre de mesure n'est pas de nature à apporter un environnement stable concernant la R&D.

C'est en raison de la très grande effectivité du mécanisme que la Commission essaie d'étendre au maximum le champ d'application de l'interdiction des aides d'état. Dans deux Notices aux états membres, en 1998, et le plus récemment en 2016, la Commission explique ce qu'elle considère comme être les critères des aides d'Etat, en se basant sur les articles des traités et la jurisprudence de la CEJ. Il faut tenir compte du fait que ces Notices n'ont pas en soi une valeur normative, mais sont plus comparables à une circulaire administrative, commentant les articles du TFUE et de la jurisprudence qui, eux sont contraignant.

Néanmoins, ces Notices restent très importantes pour voir les orientations que prend la Commission dans le domaine des aides d'Etat¹³⁷. De ce fait, nous nous baserons sur elles pour évaluer l'évolution des critères des aides d'Etats, qui sont de plus en plus mis à contribution dans la lutte contre les pratiques fiscales dommageables parallèlement au Code de conduite¹³⁸. Le but de ce chapitre est d'analyser la possible application du mécanisme des aides d'Etat aux divers régimes de déduction pour revenus d'innovation.

¹³⁵ J. LUTS, "Compatibility of IP Box Regimes with EU State Aid Rules and Code of Conduct", *EC Tax Review*, 2014/5, n° 23, p. 274

¹³⁶ Article 14 du règlement CE du conseil du 22 mars portant modalités d'application de l'article 93 du traité CE n° 659/1999

¹³⁷ A. FLAMINI, et E. TRAVERSA, "Fighting Harmful Tax Competition through EU State Aid Law: Will the Hardening of Soft Law Suffice?" *Eur. St. Aid L.Q.*, 2015, no. 3, p. 326

¹³⁸ *Ibid.* p. 329

5.2.1. Le mécanisme d'aide d'Etat.

La base juridique de l'interdiction des aides d'Etat est l'article 107 TFUE. Cet article indique que « Sauf dérogations prévues par les traités, sont incompatibles avec le marché intérieur, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions¹³⁹ ».

5.2.2. Trois premières conditions

Dans sa notice de 1998, la Commission Européenne développe dans une notice les quatre conditions cumulatives suivantes pour identifier si on est en présence d'une aide d'état.

- 1) *La mesure doit procurer à ses bénéficiaires un avantage qui allège les charges qui normalement grèvent leur budget. Un tel avantage peut être procuré par une réduction de la charge fiscale de l'entreprise. Cette condition est remplie dans le cadre de la réduction pour revenus de brevets, par la réduction d'impôt.*
- 2) *L'avantage doit être octroyé par l'État ou au moyen de ressources d'État. Une perte de recettes fiscales équivaut à la consommation de ressources d'État sous la forme de dépenses fiscales. Là encore le critère est rempli dans le sens où la déduction pour revenus de brevets induit un manque à gagner pour l'état Belge.*
- 3) *La mesure en cause doit, affecter la concurrence et les échanges entre États membres. Ce critère suppose que le bénéficiaire de la mesure exerce une activité économique, indépendamment de son statut juridique ou de son mode de financement. Selon une jurisprudence constante, aux fins de cette disposition, la condition de l'affectation des échanges est remplie dès lors que l'entreprise bénéficiaire exerce une activité économique qui fait l'objet d'échanges entre les États membres. Le simple fait que l'aide renforce la position de cette entreprise par rapport à d'autres entreprises concurrentes dans les échanges intracommunautaires, permet de considérer que ces échanges ont été affectés.¹⁴⁰ Ce critère, presque toujours considéré rempli est rarement examiné de manière séparée.¹⁴¹ Dans le cadre des régimes de déduction pour revenus de brevets, il*

¹³⁹ Article 107 T.F.U.E.

¹⁴⁰ Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises (98/C 384/03), *JO C 384 du 10.12.1998*, p. 3–9

¹⁴¹ J. LUTS, "Compatibility of IP Box Regimes with EU State Aid Rules and Code of Conduct", *EC Tax Review*, 2014/5, n° 23, p. 260

ne fait pas de doute que l'avantage fiscal sera jugé de nature à changer la position des entreprises qui en bénéficient par rapport à celles dans les pays n'en bénéficiant pas.

5.2.2.1. La question de la sélectivité

La dernière condition et la plus importante est la condition de la sélectivité. Bien que la question de la sélectivité régionale puisse se poser dans le cas des régimes infra-étatique de déductions pour revenus d'innovation basques et galiciens, nous allons nous concentrer sur la question de la sélectivité matérielle. La sélectivité matérielle suppose que « la mesure ne s'applique qu'à certaines entreprises (ou catégories d'entreprises) ou qu'à certains secteurs de l'économie dans un État membre donné¹⁴² ».

Pour mener à bien ce test de sélectivité, la CEJ et la commission se livrent désormais à un triple test, un test de dérogation au système de référence et un test de traitement différencié de catégories de personnes objectivement comparables, avant de voir si le tout est justifiable¹⁴³. Pour ce faire, il faut donc définir un système de taxation cohérent dans le cadre du pays examiné, système que l'on prendra pour base¹⁴⁴.

En deuxième lieu, « c'est par rapport à ce régime fiscal commun ou « normal » qu'il convient d'apprécier et d'établir l'éventuel caractère sélectif de l'avantage octroyé par la mesure fiscale en cause en démontrant que celle-ci déroge au dit système commun, dans la mesure où elle introduit des différenciations entre opérateurs se trouvant, au regard de l'objectif assigné au système fiscal de cet État membre, dans une situation factuelle et juridique comparable¹⁴⁵ ».

Dans un troisième temps, une mesure à priori sélective peut être justifiée par l'économie générale du système fiscal. Cette condition avait été utilisée pour la première fois lors

¹⁴² Communication de la Commission relative à la notion d'«aide d'État» visée à l'article 107, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, C/2016/2946, JO C 262 du 19.7.2016, p. 1–50 n°5.2

¹⁴³ R. Szudoczky, “Convergence of the Analysis of National Tax Measures under the EU State Aid Rules and the Fundamental Freedoms” », *Eur. St. Aid L.Q.*, 2016, No 3, p. 361

¹⁴⁴ Communication de la Commission relative à la notion d'«aide d'État» visée à l'article 107, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, C/2016/2946, JO C 262 du 19.7.2016, p. 1–50 n° 5.2.3.1., 130

¹⁴⁵ CJUE, 8 sept. 2011, *Paint Graphos*, Affaires jointes C-78/08 à C-80/08

de l'arrêt *Bachmann*¹⁴⁶, permettant à la Belgique de refuser de déduire les primes à un système de pension dont les revenus seraient exemptés de taxation. Depuis s'y sont rajoutés des impératifs de proportionnalité entre les moyens et le but recherché¹⁴⁷.

Pour finir, l'article 107 prévoit plusieurs exceptions permettant à des aides d'être considérées comme compatibles avec le marché intérieur. Il s'agit notamment : « des aides destinées à faciliter le développement de certaines activités ou de certaines régions économiques, quand elles n'altèrent pas les conditions des échanges dans une mesure contraire à l'intérêt commun ¹⁴⁸»

5.2.3. Application au régime déduction pour revenus de brevets.

Il y a déjà de la jurisprudence sur la question des aides d'état, deux décisions concernant son statut d'aide d'état, prises non pas par la CEJ mais par la commission européenne et la cour de justice de l'AELE après avoir été notifiée d'une mesure pouvant constituer une aide d'état.¹⁴⁹ La première décision est l'évaluation du régime de déduction pour revenus de brevets de l'Espagne rendue en 2008¹⁵⁰.

Dans cette décision, la Commission n'examine en détail que la question de la sélectivité. La Commission prend en considération le fait que cette réduction est potentiellement accordée à tous les personnes assujetties à l'impôt des sociétés, indépendamment de leur taille ou de leur secteur d'activité. Elle considère que le fait que toutes les sociétés ne produisent pas de la R&D n'est que le résultat des conditions économique mais ne constitue pas un indice de sélectivité.

La Commission apprécie particulièrement que la mesure ne semble favoriser aucun secteur dans le domaine de la R&D dans la mesure où une large gamme de droits intellectuels sont couverts, brevets, design et modèles, plans et secrets industriels, et que

¹⁴⁶ CJUE, 28 janvier 1992, *Bachmann*, C-204/90

¹⁴⁷ SHI, C. "European Union/International - IP Boxes in Light of the BEPS Project and EU Law – Part II", *ET*, 2016 (Volume 56), No 9, p.375

¹⁴⁸ 107 T.F.U.E.

¹⁴⁹ J. LUTS, "Compatibility of IP Box Regimes with EU State Aid Rules and Code of Conduct", *EC Tax Review*, 2014/5, n° 23, p. 264

¹⁵⁰ State aid N480/2007 – Spain, *The reduction of tax from intangible assets.*, C(2008)467 final, JOCE C/80/2008

potentiellement tous les secteurs peuvent avoir besoin de développer de la propriété intellectuelle. Pour finir, les mesures anti-abus sont jugées justifiées par le régime fiscal dans son ensemble et ne semblent pas disproportionnées.

La deuxième décision concerne le Lichtenstein, qui en tant que membre de l'espace économique européen est astreint à certaines règles européennes. Le pays avait introduit un régime similaire, la décision se contente de constater qu'ici aussi, la mesure dans laquelle chaque intervenant retire un avantage de la déduction pour revenus de brevets n'est qu'une conséquence de la réalité économique et de renvoyer à la décision espagnole¹⁵¹.

5.2.4. Evaluation de l'approche nexus selon le mécanisme des aides d'Etat.

En théorie, le BEPS et la question des aides d'Etat sont deux sujets distincts et les critères du BEPS ne devraient pas influencer sur la question de l'aide d'Etat. Cependant, les critères de l'OCDE ont déjà été utilisés dans des cas de tax ruling pour déterminer si un avantage avait été octroyé¹⁵². Il semble logique dans le cas de la déduction pour revenus de brevets de considérer la question des aides d'Etat en prenant en compte non seulement les mérites propres des régimes amis mais également le contexte de lutte contre les pratiques dommageables de la nouvelle approche nexus qui est « imposée » à tous les régimes.

5.2.4.1. *Dérogation*

Il faut donc commencer par déterminer un régime de taxation normal pour pouvoir établir s'il y est fait dérogation. En Belgique, cela tendrait à être le taux maximum de 33.99%. Le problème étant que dans un système fiscal complexe, déterminer le régime de taxation « normal » comporte une dose d'arbitraire, lorsqu'un taux nominal est réduit dans la majorité des situations, ce taux nominal est-il le taux normal ? ¹⁵³

¹⁵¹ Decision EFTA, *Surveillance Authority on tax deductions in respect of intellectual property rights*, n°177/11/COL, 1 juin 2011, Lichtensein

¹⁵² S.M. GONZÁLEZ "State Aid and Tax Competition: Comments on the European Commission's Decisions on Transfer Pricing Rulings", *Eur. St. Aid L.Q.*, 2016, No 4, p. 556

¹⁵³ E. TRAVERSA, "State aid and taxation : Can an antiavoidance provision be selective ?", *Eur. St. Aid L.Q.*, 2014, no. 3, p.516

L'arrêt Gibraltar¹⁵⁴ cas illustrant parfaitement cette problématique où trouver un régime de taxation normal est délicat , mais également emblématique de la capacité de la commission d'étendre le champ d'application de l'article 107. Dans cet Arrêt, la commission jugeait dommageable le régime fiscal de Gibraltar, qui avait prévu une législation taxant les propriétés et les employés des entreprises à Gibraltar, mais pas les revenus. Ce qui en pratique exemptait d'impôts les entreprises offshores enregistrées sur le rocher sans prévoir aucune mesure spécifique à ces entreprises. Contre l'avis de l'avocat général, la CEJ considéra qu'il s'agissait d'une aide d'Etat, en pratique substituant son idée d'un régime de taxation au régime « normal » de Gibraltar. Cet arrêt, bien qu'il ne mentionne pas la question de la concurrence fiscale déloyale est l'exemple le plus poussé d'intégration des deux problématiques.

5.2.4.2. Comparabilité

En second lieu, il y a lieu de déterminer si une mesure donnée constitue une dérogation à ce système dans la mesure où elle introduit des différenciations entre opérateurs économiques se trouvant, au regard des objectifs intrinsèques du système, dans une situation factuelle et juridique comparable¹⁵⁵.

Il y a deux points de différenciations qui pourrait poser problème. Le premier concerne l'accessibilité du système de déduction pour revenus d'innovation dans son ensemble, dans la mesure où toutes les entreprises ne font pas usage de la R&D. Le deuxième concerne les limitations imposées par l'approche nexus aux dépenses faites par certains acteurs.

Tout d'abord, il faut noter qu'en théorie, comme dans le cas espagnol vu auparavant, toutes les entreprises ont accès à la déduction de revenus d'innovation. Mais « une sélectivité de facto peut être établie dans des situations où, bien que les critères formels pour l'application de la mesure soient formulés en termes généraux et objectifs, la mesure est agencée d'une manière telle que ses effets favorisent sensiblement un groupe

¹⁵⁴ CJUE, 15 novembre 2011, *Commission et Espagne / Government of Gibraltar et Royaume-Uni*, C-106/09
¹⁵⁵ Communication de la Commission relative à la notion d'«aide d'État» visée à l'article 107, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, C/2016/2946, JO C 262 du 19.7.2016, p. 1–50 n°5.2.3.

particulier d'entreprises¹⁵⁶ » Dans le cas de la déduction pour revenus d'innovation, les grandes entreprises bénéficient de 90 à 95% des déductions, et le critère de la taille des entreprises est bien un critère de sélectivité¹⁵⁷, le nouveau système nexus nécessite par ailleurs un système de suivi des dépenses qui le rend encore plus difficile à gérer pour une PME¹⁵⁸. Mais il n'en reste pas moins que comme dans l'avis rendu sur l'Espagne¹⁵⁹, il peut être considéré que ce fait n'est que le reflet de la réalité économique.

Le deuxième point de différenciation entre des acteurs dans des positions similaires concerne le cœur de l'approche nexus. Comme nous l'avons vu, pour éviter de faire la distinction entre les entreprises établies dans des pays différents de l'UE, cette approche crée une différenciation entre l'outsourcing dans une entreprise liée et l'outsourcing dans une entreprise non-liée. Il a déjà été jugé qu'une différenciation entre entreprise liée et non-liée était justifiée dans le cadre d'une réduction de la taxation sur des opérations intragroupes¹⁶⁰, mais dans ce cas-ci, il s'agit d'un traitement moins favorable de ces relations intra-groupes. De même, dans un pays, selon qu'une entreprise est intégrée ou qu'elle est organisée en filiales juridiquement distinctes, les mêmes recherches faites par les mêmes chercheurs peuvent être intégrées comme dépenses qualifiantes ou non.

5.2.4.3. Justification

La justification est la lutte contre l'érosion fiscale que ces relations intra-groupes permettraient, donc par l'économie générale du système. Mais on peut se demander si cette exclusion des dépenses des filiales n'excède pas ce qui est nécessaire pour atteindre ce but anti-abus. Il est précisé par la Commission que « *Pour que des dérogations puissent être justifiées par la nature ou l'économie générale du système, il convient aussi de veiller à ce qu'elles soient proportionnées et n'excèdent pas les limites de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif*

¹⁵⁶ *Ibid.* n°5.2.1.

¹⁵⁷ CJUE, 1^{er} décembre 1998, *Ecotrade*, C-200/97

¹⁵⁸ SHI, C. "European Union/International - IP Boxes in Light of the BEPS Project and EU Law – Part II", *ET*, 2016 (Volume 56), No 9, p.373

¹⁵⁹ State aid N480/2007 – Spain, *The reduction of tax from intangible assets.*, C(2008)467 final, JOCE C/80/2008 n° 15

¹⁶⁰ Décision de la Commission du 8 juillet 2009 concernant le régime du groepsrentebox que les Pays-Bas ont l'intention de mettre à exécution, C 4/07 (ex N 465/06) *JO L 288 du 4.11.2009*, p. 26–39) in SHI, C., *Op. Cit.*, Part II", p.373

*légitime poursuivi, en ce sens que celui-ci ne pourrait pas être atteint par des mesures de moindre ampleur*¹⁶¹ ». Est-ce qu'une méthode moins radicale telle la combinaison d'un test de transfère pricing adapté et d'une règle anti-abus ne serait pas possible ? Si c'est le cas, la méthode choisie pourrait être sélective et donc mener à une constatation d'aide d'Etat¹⁶².

5.2.4.4. Aides destinées à faciliter le développement de certaines activités

Si cette méthode est considérée comme sélective par rapport à l'article 107, 1 TFUE, il reste possible de la justifier par rapport à l'article 107, 3, C du TFUE. En avançant que ces aides servent à aider le développement du R&D en Europe, ce qui comme nous l'avons vu est un des objectifs de la stratégie 2020.

Concernant l'appréciation de la Commission en rapport avec les justifications des aides d'Etat par la R&D, l'institution a publié en 2014 un « encadrement des aides d'Etat à la recherche, au développement et à l'innovation¹⁶³ ». Sont concernées entre autres « les aides en faveur des activités d'innovation, qui visent principalement les défaillances du marché liées à des effets positifs externes (diffusion des connaissances) », ce qui est la justification théorique des déductions de revenus d'innovation.

Il y a sept conditions selon cet encadrement pour que ces aides d'Etat soient compatibles avec le marché intérieur.

« a) contribution à un objectif d'intérêt commun bien défini : la mesure d'aide d'État doit viser un objectif d'intérêt commun conformément à l'article 107, paragraphe 3, du traité ;

b) nécessité de l'intervention de l'État : la mesure d'aide d'État doit cibler une situation où l'aide peut apporter une amélioration significative que le marché est incapable d'apporter lui-même, par exemple en corrigeant une défaillance du marché ou en résolvant un problème d'équité ou de cohésion ;

¹⁶¹ Communication de la Commission relative à la notion d'«aide d'État» visée à l'article 107, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, C/2016/2946, JO C 262 du 19.7.2016, p. 1–50 n°5.2.3.3., n°140

¹⁶² SHL, C., *Op. Cit.*, Part II», p.373

¹⁶³ Communication de la Commission, Encadrement des aides d'État à la recherche, au développement et à l'innovation, (2014/C 198/01), JO C 198 du 27.6.2014, p. 1–29

c) **caractère approprié de la mesure d'aide** : l'aide proposée doit constituer un instrument d'intervention approprié pour atteindre l'objectif d'intérêt commun ;

d) **effet incitatif** : l'aide doit modifier le comportement de l'entreprise ou des entreprises concernées de façon qu'elles créent de nouvelles activités qu'elles n'exerceraient pas sans l'aide ou qu'elles exerceraient d'une manière limitée ou différente, ou sur un autre site ;

e) **proportionnalité de l'aide (limitation de l'aide au minimum nécessaire)** : le montant et l'intensité de l'aide doivent être limités au minimum nécessaire pour susciter des investissements ou des activités supplémentaires de la part de l'entreprise ou des entreprises concernées ;

f) **prévention des effets négatifs non désirés sur la concurrence et les échanges entre États membres** : les effets négatifs de l'aide doivent être suffisamment limités pour que l'équilibre général de la mesure soit positif ;

g) **transparence de l'aide** : les États membres, la Commission, les opérateurs économiques et le public doivent avoir facilement accès à tous les actes applicables et à toutes les informations utiles sur l'aide accordée ;

L'encadrement est plutôt prévu pour les aides d'Etat qui sont clairement des aides, mais qui sont plus ciblées envers certains bénéficiaires que pour un régime fiscal complet du genre de celui de la déduction pour revenus de brevets. Il semble difficile pour une mesure aussi générale de remplir des conditions aussi strictes que celles présentées ici, notamment la condition de proportionnalité qui précise que :

« Pour que le niveau d'aide soit proportionné aux défaillances du marché qu'elle cherche à pallier, l'aide doit être déterminée au regard d'un ensemble prédéfini de coûts admissibles et limitée à une proportion déterminée de ces coûts admissibles (intensité d'aide). L'intensité de l'aide doit être établie pour chaque bénéficiaire, y compris dans le cas des projets de coopération¹⁶⁴ ».

Il est également prévu que l'intensité de l'aide que constitue une mesure fiscale doit être calculée comme le rapport entre tout l'allègement fiscal global et le total de tous les coûts de RDI admissibles. Dans la mesure où il s'agit d'une mesure fiscale générale offrant

¹⁶⁴ Communication de la Commission, Encadrement des aides d'État à la recherche, au développement et à l'innovation, (2014/C 198/01), JO C 198 du 27.6.2014, p. 1–29, n° 4.5.1.1., n°73

potentiellement une déduction fiscale non limitée, et sans rapport avec les coûts de R&D, cette condition de proportionnalité ne peut pas être remplie.

Dans la mesure où elle n'entre pas dans la catégorie des aides autorisée par l'article 107, 3, c, et si la mesure ne passe pas le test des aides d'Etat tel que prévu par l'article 107/1 TFUE, il est probable qu'elle ne pourra pas se rattacher à ce régime pour être tout de même justifiée¹⁶⁵.

5.2.4.5. Conclusion

Du point de vue de la sélectivité, la sélectivité de facto que constitue le fait que seul une minorité d'entreprises fassent de la R&D ne devrait pas être acceptée comme constitutive d'une certaine sélectivité du fait qu'elle n'est que le reflet d'une certaine situation économique. Par contre, il sera plus difficile de justifier la différence de traitement entre entreprises liées et entreprises non-liées, d'autant plus que des méthodes moins radicales sont imaginables pour limiter les abus. De même, la justification par l'article 107, 3, c ne devrait pas être possible en raison de l'impossibilité de mener à bien un vrai test de proportionnalité.

Mais concernant le mécanisme des aides d'Etat, il faut garder à l'esprit que c'est la Commission selon l'article 108 TFUE qui « procède avec les États membres à l'examen permanent des régimes d'aides¹⁶⁶ ». Dans cette optique, la commission soutient l'approche BEPS et le travail du Groupe « Code de conduite ». Il serait donc surprenant qu'elle mette à bas le régime qu'elle a tellement œuvré à mettre en place.

Chaque pays a adapté ou adaptera l'approche nexus à sa déduction pour revenus d'innovation, et il est possible que la Commission considère certaines de ces approches comme étant constitutives d'aide d'état, mais il serait contradictoire avec son comportement qu'elle annule un régime sur un élément constitutif de l'approche nexus.

5.2.5. Usage du mécanisme d'aide d'Etat pour imposer la nouvelle approche nexus

Après avoir examiné les moyens d'actions de Groupe « Code de conduite », nous avons suggéré qu'il serait possible pour la Commission d'utiliser le mécanisme des aides d'Etat pour

¹⁶⁵ J. LUTS, "Compatibility of IP Box Regimes with EU State Aid Rules and Code of Conduct", *EC Tax Review*, 2014/5, n° 23, p. 274

¹⁶⁶ Article 108 T.F.U.E.

imposer la nouvelle forme de déduction pour revenus d'innovation à un pays ne respectant pas la nouvelle approche. Bien qu'il ne s'agisse pas du but premier du dispositif, on assiste à une tentative de la Commission d'étendre son champ d'application pour pouvoir l'utiliser en complément du Code de conduite¹⁶⁷.

Le seul pays dans ce cas est la France. La raison pour laquelle la commission voudrait annuler le système français est qu'ils ne restreignent pas les bénéficiaires de ces déductions selon l'approche nexus. Il ne s'agit plus tellement de censurer un régime parce qu'il contrevient à l'interdiction des aides d'Etat, mais une unification des régimes de déduction pour revenus de brevets sur le modèle BEPS. La commission devrait utiliser le critère de sélectivité pour interdire une mesure qui ne serait pas assez sélective, en ne suivant pas la nouvelle approche BEPS. Outre qu'il s'agit d'objectifs différents de ceux de l'interdiction du régime des aides d'Etat, il y a une contradiction logique à imposer un régime plus sélectif en utilisant un instrument qui combat la sélectivité des aides. Si la Commission réussit à retirer le régime français sur base des aides d'état, ce sera un nouveau « Coup de Gibraltar¹⁶⁸ » dans le domaine des aides d'Etat, l'alignant bien plus que ce qu'il est déjà sur la lutte contre les pratiques fiscales dommageables. La situation ayant menée à l'arrêt Gibraltar était néanmoins particulière et la pratique fiscale dommageable particulièrement flagrante, ce qui a poussé les juges à aller contre la position de l'avocat général pour sanctionner ce régime¹⁶⁹, tandis que la déduction de la France est moins agressive.

5.3. L'approche nexus dans le marché unique

Pour garantir l'effectivité du marché unique, l'article 49 du TFUE prévoit pour tous les ressortissants européens la liberté d'établissement dans toute l'Europe. De ce fait, « les restrictions à la liberté d'établissement des ressortissants d'un État membre dans le territoire d'un autre État membre sont interdites. Cette interdiction s'étend également aux restrictions à la création d'agences, de succursales ou de filiales¹⁷⁰ ». Se basant sur cette provision, il a été

¹⁶⁷ E. TRAVERSA et A. FLAMINI, "Fighting Harmful Tax Competition through EU State Aid Law: Will the Hardening of Soft Law Suffice?" *Eur. St. Aid L.Q.*, 2015, no. 3, p 323

¹⁶⁸ Combinant l'idée de sidération du coup de Trafalgar avec l'extension créative du domaine des aides d'état de l'arrêt Gibraltar

¹⁶⁹ R. Szudoczky, "Convergence of the Analysis of National Tax Measures under the EU State Aid Rules and the Fundamental Freedoms" ", *Eur. St. Aid L.Q.*, 2016, No 3, p. 362

¹⁷⁰ Article 49 T.F.U.E.

jugé par la CEJ que limiter l'obtention d'incitants à la R&D aux seules dépenses effectuée dans le pays n'est pas conforme à la liberté d'établissement^{171 172}.

Le nouveau régime BEPS de déduction pour revenus d'innovation a été fait dans l'optique d'une intégration au cadre législatif européen. La moitié des membres du projet BEPS étaient des membres de l'union Européenne, et ils ne voulaient pas être pris entre le marteau d'un projet BEPS et l'enclume d'un droit des traités européens inamovible¹⁷³.

5.3.1. L'approche nexus limite t'elle la liberté d'établissement ?

Contrairement au Code de Conduite, le droit des traités est du droit directement applicable, et une incompatibilité entre l'approche nexus et les quatre libertés se ferait au détriment de l'approche nexus. Par ailleurs, il n'est pas pensable d'ouvrir l'approche nexus à tous les revenus venant de l'UE ou de l'EEE, dans la mesure où c'est en grande partie pour combattre la concurrence fiscale intereuropéenne que cette approche est mise en place.

Au vu de cette jurisprudence, il était clair qu'une limitation des dépenses qualifiantes du type

$$\frac{\text{Dépenses dans le pays A}}{\text{Dépenses totales}} \times \text{Revenus totaux} = \text{Revenus bénéficiant de la déduction}$$

courrait de grands risques d'être contraire au droit européen, dans la mesure où elle établirait une différence de traitement entre les dépenses consenties dans l'état membre accordant la déduction et les dépenses consenties dans un autre état membre. Cette possibilité a été laissée aux pays non-membres de l'UE au moyen des notes de bas de page 16 et 19 du chapitre 4 de l'action 5 du BEPS.¹⁷⁴ Mais pour les pays européens, une autre approche a été convenue pour pouvoir tenter de respecter le droit des traités¹⁷⁵.

¹⁷¹ C-254/97. Société Baxter, B. Braun Médical SA, Société Fresenius France et Laboratoires Bristol-Myers-Squibb SA, in SHI, C. "European Union/International - IP Boxes in Light of the BEPS Project and EU Law – Part II", *ET*, 2016 (Volume 56), p.371 n°3.2.1

¹⁷² CJUE, 13 mars 2008, *Commission / Espagne*, C-248/06

¹⁷³ L.V. FAULHABER, "The Luxembourg Effect: Patent Boxes and the Limits of International Cooperation", *Minn. L. Rev.*, 2016-2017, p.1644

¹⁷⁴ OCDE(2016), *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, Action 5*, *op. cit.* p. 42

¹⁷⁵ L.V. FAULHABER, *op.cit.* p.1644

C'est celle que nous avons examinée au point 3.4.2., qui consiste à considérer les dépenses non par rapport au lieu où elles sont effectuées, mais par rapport à la relation qu'à celui qui les fait avec celui qui bénéficie de la déduction fiscale. Ainsi pour rappel, les acquisitions sont exclues des dépenses qualifiantes. Concernant les dépenses d'externalisation, la différence n'est pas entre les entreprises nationales ou étrangères mais selon que la R&D soit externalisée à des parties liée ou non. Cette différence de traitement peut être adressée dans le cadre du mécanisme des aides d'Etat, mais pas du point de vue des libertés du marché commun.

L'égalité entre l'externalisation à une entreprise nationale ou étrangère est totale sur papier. En pratique, toute entreprise faisant usage de cette déduction se dépêchera d'intégrer ses opérations dans le même pays si elle dispose de plusieurs centres de recherches dans des entités différentes pour éviter d'avoir des dépenses non-éligibles pour une question de forme sociétaire.

Au niveau des filiales dans d'autres pays par contre, l'entreprise n'a pas cette possibilité. Il est possible pour une entreprise d'avoir des établissements stables (ES) dans un autre pays, et il est même possible à cette entreprise de compter leurs dépenses comme des dépenses éligibles ... à la condition que ces établissements stables soient soumis à l'impôt du pays offrant la déduction. Or les établissements stables sont normalement soumis à l'impôt du pays où ils sont installés selon les conventions OCDE¹⁷⁶.

5.3.2. Différence de traitement dans le cas d'un établissement permanent ?

Dans ces conditions, les entreprises investissant dans un autre pays par le biais d'établissements stables sont désavantagées par rapport à celles investissant uniquement dans leur pays. Dans l'arrêt *Argenta* au sujet de la déduction d'intérêts notionnels, un tel traitement différencié ne permettant pas de prendre en compte l'activité d'un établissement stable a été jugé comme « susceptible de dissuader une société belge d'exercer ses activités par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans un État membre autre que le Royaume de Belgique et constitue, par conséquent, une restriction en principe interdite par les dispositions du traité relatives à la liberté d'établissement¹⁷⁷ ».

¹⁷⁶ OCDE, Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune (2014), article 7

¹⁷⁷ CJUE, 4 juillet 2013, *Argenta Spaarbank*, C-350/11, n° 34

La conclusion de l'arrêt Argenta semble s'appliquer naturellement à la déduction pour revenus d'innovation, pour ne pas condamner l'approche nexus, il faudrait revenir sur cet arrêt.

« L'article 49 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale en vertu de laquelle, pour le calcul d'une déduction accordée à une société assujettie intégralement à l'impôt dans un État membre, la valeur nette des actifs (**des dépenses qualifiantes dans le cas de la déduction de revenu d'innovation**) d'un établissement stable situé dans un autre État membre n'est pas prise en compte, lorsque les bénéficiaires dudit établissement stable ne sont pas imposables dans le premier État membre en vertu d'une convention préventive de la double imposition, alors que les actifs (**dépenses qualifiantes**) attribués à un établissement stable situé sur le territoire de ce premier État membre sont pris en compte à cet effet¹⁷⁸.

La majoration de 30 % des dépenses admissibles n'est pas de nature à changer la base de l'approche nexus et n'a pas d'incidence sur le fait que cette différence de traitement constitue une restriction à la liberté d'établissement¹⁷⁹.

Il semble difficile de nier que cette disposition de BEPS est susceptible de dissuader l'implantation de facilités de recherches dans plusieurs pays différents. Mais autoriser la prise en compte de la R&D de ces établissements stables supprimerait la raison d'être de l'approche nexus dans la mesure où une entreprise pourrait utiliser ses ES pour canaliser les revenus vers un pays disposant de la déduction pour revenus de brevets. Pour passer le contrôle de la CEJ, cette approche doit donc trouver une justification.

Nous avons déjà évoqué l'arrêt Bachmann¹⁸⁰, qui permettrait de justifier cette mesure sur base de la cohérence du système fiscal. La même justification a été acceptée dans deux arrêts Commission c Belgique¹⁸¹ et Commission c Hongrie^{182 183}. Mais ici, le contrepoint de la déduction de revenus d'innovation serait l'impôt versé par l'entreprise lors du développement de la R&D, et donc il serait dans la logique de l'impôt de ne pas prendre en compte les dépenses faites par cet établissement permanent. Le problème est que l'arrêt Argenta postérieur et concernant un mécanisme fiscal plus proche de la déduction pour revenus d'innovation va dans

¹⁷⁸ *Ibid.* n° 60

¹⁷⁹ PANAYI, C. HJI, "International/OECD - The Compatibility of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Proposals with EU Law", *Bull. IT*, 2016, (Volume 70), No 1/2, p. 103

¹⁸⁰ CJUE, 28 janvier 1992, *Bachmann*, C-204/90

¹⁸¹ CJUE, 1er décembre 2011, Commission / Belgique, C-250/08

¹⁸² CJUE, 1er décembre 2011, Commission / Hongrie C-253/09

¹⁸³ E. TRAVERSA, "Tax Incentives and Territoriality within the European Union: Balancing the Internal Market with the Tax Sovereignty of Member States", *WTJ*, 2014 (Volume 6), No 3, n°3.2.

le sens opposé. D'autant plus que sur le plan logique, le lien entre l'impôt et la déduction pour revenus de brevets n'est pas de mise, dans la mesure où les dépenses d'une entreprise étrangère non-liée peuvent être prises en compte comme dépenses qualifiantes¹⁸⁴.

Une autre justification pourrait être de prévenir l'abus de droit. Dans sa première approche, cette condition cible les « montages purement artificiels », ce qui n'est pas le cas pour tous les cas de l'approche nexus. Comme pour le même point dans le contexte des aides d'Etat, il est probable que la CEJ avance qu'il est possible de trouver des solutions moins radicales que l'interdiction pure et simple¹⁸⁵.

5.3.3. Conclusion sur la liberté d'établissement

Contrairement à la matière des aides d'Etat, la compatibilité des mesures fiscales des états membres avec le droit des traités peut être soulevée par toute personne dans le cadre d'une question préjudicielle. Une entreprise voulant rendre éligible les dépenses d'un ES étranger pourra saisir la CEJ au sujet de la compatibilité de l'approche nexus avec la liberté d'établissement. C'est pour cette raison que cette question de la compatibilité de l'approche nexus avec le droit de l'UE est encore plus importante que dans le cas des aides d'Etat. C'est aussi pour cela que l'approche nexus est basée sur les rapports entre les entités qui font la R&D et non sur une base territoriale. Mais pour rester efficace, ils sont obligés de garder cette différenciation concernant les ES qui est difficilement justifiable au vu de la jurisprudence européenne.

Du coup, est ce que l'approche nexus est contraire au droit Européen ? Dans la doctrine, Payani est d'avis que oui, et que le Groupe « Code de conduite » n'a pas bien évalué la situation, Shi pense qu'il y a de toute évidence une contradiction mais ne se prononce pas.

Du côté des pouvoirs institutionnels, nous avons vu que dans le cadre du Groupe « Code de conduite », le service juridique du Conseil Européen est d'avis que le système en lui-même n'était pas contre le droit de l'Union, et la Commission ne semble pas avoir pris de mesure contre. De même, les négociateurs européens à l'OCDE dans la mesure où ils ont créé ce système spécialement pour qu'il soit adapté au marché unique doivent penser qu'il passera.

¹⁸⁴ SHI, C. "European Union/International - IP Boxes in Light of the BEPS Project and EU Law – Part II", *ET*, 2016 (Volume 56), No 9, p.375

¹⁸⁵ *Ibid.* 376

Dans tous les cas, l'annulation de l'approche nexus par la CEJ ne passerait pas inaperçue en raison du poids politique qu'a acquis le projet BEPS et son application au sein de l'Union européenne. Une telle annulation serait de nature à révéler les contradictions dans les valeurs du marché unique : d'une part les nécessités d'une action efficace contre les pratiques fiscales dommageables au sein de l'espace européen et d'autre part une nécessaire liberté d'action des Etats dans l'élaboration de leur politique fiscale¹⁸⁶.

6. Considérations de politique fiscale

Dans le premier chapitre, nous avons examiné le contexte de promotion de la R&D au sein de l'UE qui a mené à l'instauration de la déduction pour revenus de brevets, déduction qui dans sa forme de l'époque est maintenant considérée comme une pratique fiscale dommageable par l'OCDE et l'UE. Nous avons regardé en détail le nouveau régime de déduction des revenus d'innovation qui a pris sa place, selon le modèle proposé par l'OCDE, pour finir par tester sa validité en rapport avec le droit de l'UE. Il est maintenant temps de reprendre les objectifs premiers de ce mécanisme fiscal et de voir si, dans sa nouvelle forme, la déduction de revenus d'innovation est une mesure fiscale efficace et utile.

6.1. La déduction pour revenu d'innovation comme mesure fiscale

On identifie généralement quatre principes participant d'un bon système fiscal, l'équité, la simplicité, la neutralité et l'efficacité. Ces valeurs peuvent être sur certains points contradictoires, mais elles seront utiles pour évaluer la déduction pour revenus d'innovation sous plusieurs angles¹⁸⁷.

¹⁸⁶ E. TRAVERSA, "Tax Incentives and Territoriality within the European Union: Balancing the Internal Market with the Tax Sovereignty of Member States", *WTJ*, 2014 (Volume 6), No 3

¹⁸⁷ P. ARGINELLI, "Innovation through R&D Tax Incentives: Some Ideas for a Fair and Transparent Tax Policy", *WTJ*, 2015 (Volume 7), No 1, n° 2.2

6.1.1. Equité

L'équité est une valeur fondamentale de tout système fiscal. Dans son acceptation la plus courante, elle consiste à lever l'impôt selon la capacité contributive de chacun¹⁸⁸. La logique de la déduction de revenus d'innovation est différente, comme elle est proportionnelle aux revenus tirés des droits de propriété intellectuelle, elle offre le plus d'économie d'impôts aux entreprises qui tirent le plus d'argent de leurs brevets. En Angleterre, les dernières statistiques montrent que les grandes entreprises constituent 32.1% des bénéficiaires de la déduction, ce qui est raisonnable. Mais avec cette part, ils captent 95% de son montant¹⁸⁹. En Belgique, les dix premières entreprises utilisaient en 2011 92,40% de la déduction pour revenus de brevets.¹⁹⁰ Encore plus frappant, et pas sans soulever quelques questions sur le plan de la sélectivité des aides d'Etat, les deux plus grandes entreprises bénéficiant de la déduction pour revenus de brevets en 2011 engloutissaient 79% du coût budgétaire de la mesure¹⁹¹. L'ensemble des autres entreprises utilisant cet incitatif fiscal se partageaient donc un cinquième du montant total de cette mesure.

Ces deux entreprises sont des entreprises pharmaceutiques, il est admis que c'est secteur qui, du moins en Belgique, a poussé à l'introduction de cette mesure¹⁹². Pour finir, sur les 10 entreprises ayant bénéficié de plus de réduction, six ont atteint une base imposable de 0 euro, et n'ont donc payé aucun impôt sur les sociétés¹⁹³. Dans la mesure où elles sont également dispensées de précompte professionnel sur l'activité des chercheurs, il semblerait donc que, au nom du soutien à la R&D, un secteur entier de l'économie ne soit que très peu soumis à l'obligation de contribuer aux dépenses communes.¹⁹⁴

6.1.2. Simplicité

La déduction pour revenus d'innovation ne participe sûrement pas à la simplicité de l'impôt des sociétés, qui en Belgique s'élève à 33,99% mais qui prévoit un grand nombre de

¹⁸⁸ P. ARGINELLI, *op.cit.*, n°2.2.1.

¹⁸⁹ HM Revenue & Customs, *Statistics on uptake of the Patent Box*, London, September 2016, <https://www.gov.uk/government/statistics/patent-box-reliefs-statistics>

¹⁹⁰ Cour des comptes, *Mesures fédérales de soutien indirect à la recherche et au développement technologique (R&D)*, Bruxelles, Aout 2013 n° 3.1.6.

¹⁹¹ *Ibid.* Note 69 s

¹⁹² *Ibid.* n° 2.2.3.2. comptes

¹⁹³ *Ibid.* n° 3.1.3.

¹⁹⁴ *Ibid.* n° 3.1.7.

déductions possibles. Il s'agit d'une critique adressée à tous les incitants fiscaux, mais il n'est pas insensé de rappeler que lorsque le législateur fait usage de l'outil fiscal pour un objectif de politique générale, il rend le système plus lourd que ce qu'il n'est déjà.

Ce qui est particulier à la déduction de revenus d'innovation après l'approche nexus, c'est la nécessité de documenter l'ensemble des dépenses encourues pour la création d'un brevet. Pour répondre à la question de la complexité, l'OCDE avance que les contribuables acceptent de se conformer à des demandes très lourdes dans l'espoir d'avoir une déduction fiscale.¹⁹⁵

Il faut documenter les dépenses dans tous les pays où elles ont pu avoir lieu, et séparer les dépenses par brevet, alors qu'un centre de R&D industriel travaille sur plusieurs aspects d'un problème, qu'il n'est pas toujours possible de savoir sur quoi une telle recherche débouchera. Encore une fois, on voit que cette mesure a été prise avec en tête le fonctionnement de l'industrie pharmaceutique chez qui les dépenses par médicament sont assez facilement séparables. Pour limiter cette difficulté, il est possible de compter les déductions pour revenus de brevets non pour chaque brevet individuellement mais pour l'ensemble d'un produit. Cette option pourrait facilement amener à un risque d'abus de déduction de revenus d'innovation, raison pour laquelle en Belgique cette option n'est ouverte que sur base d'une décision anticipée¹⁹⁶.

6.1.3. Neutralité

Le principe de la neutralité se repose sur le fait que dans une économie de marché, celui-ci est le meilleur outil d'allocation des ressources de production. Un bon système fiscal serait un système qui ne modifie pas les comportements des acteurs économiques¹⁹⁷.

Il faut remarquer que cette valeur est en opposition avec la justification de la déduction pour revenus d'innovation, qui est justement que le marché n'arrive pas à développer un niveau de R&D suffisant et qu'il faut changer le comportement des acteurs par l'outil fiscal.

¹⁹⁵ OCDE(2016), *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, Action 5, op. cit.* n° 54

¹⁹⁶ C.I.R. 205/3 § 2

¹⁹⁷ P. ARGINELLI, *op.cit.*, n° 2.2.4.

L'approche nexus, d'autant plus du fait qu'elle se concentre sur les relations entre les entités, est de nature à poser des contraintes sur la manière dont les entreprises peuvent mener leur R&D. Les rédacteurs de cette approche en étaient bien conscients. C'est pour cela qu'ils ont inclus les entités non-liées dans les dépenses qualifiantes pour ne pas pénaliser les collaborations scientifiques¹⁹⁸.

Mais le fait que les recherches de R&D de sociétés liées, même dans un même pays, soient pénalisés obligeront les sociétés qui veulent utiliser ce mécanisme fiscal à son plein potentiel à se restructurer en conséquence. Néanmoins, il serait possible de par des accords de répartition des coûts de bénéficier de la déduction dans deux pays différents qui l'ont introduite (ou deux filiales dans un même pays)¹⁹⁹.

Les dépenses qui restent exclues et qui posent le plus de problèmes de neutralité sont sans conteste les acquisitions de PI, qui sont irrémédiablement exclues des dépenses qualifiantes, favorisant les grandes entreprises intégrées sur une collaboration d'entités spécialisées qui couvriraient chacune des étapes de la recherche jusqu'à la commercialisation du produit.

6.1.4. Efficacité

Si la déduction de revenus d'innovation est justement critiquée sur base des trois principes précédents, sa justification se base sur la problématique du coût de l'impôt pour la société. Inévitablement la collecte de l'impôt produit un dommage à l'économie, aussi appelé deadweight losse ou perte sèche. Ces dommages sont normalement compensés par l'usage qui est fait de l'impôt, mais lors de sa collecte, le législateur est incité à essayer de minimiser ces pertes²⁰⁰.

Parmi les domaines où cette perte serait la plus grande, le législateur²⁰¹ identifie la R&D, parce que la R&D augmente la productivité des entreprises, et que le résultat de la R&D produit des

¹⁹⁸ OCDE(2016), *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, Action 5, op. cit.* n°51

¹⁹⁹ Projet de loi portant l'introduction d'une déduction pour revenus d'innovation, *Doc. Parl.*, La Chambre 2016-2017, DOC 54-2235/1, p.14

²⁰⁰ P. ARGINELLI, *op.cit.*,

²⁰¹ « Le gouvernement souhaite inciter les entreprises belges à innover dans le domaine technique en stimulant les activités de recherche et développement (R&D) se rapportant au développement de brevets et en encourageant l'acquisition de brevets et/ou de droits d'utilisation de brevets, ainsi que la fabrication de produits sur la base de ces brevets. » *Projet de loi-programme, Doc. Parl.*, DOC 51-3058/001, p.38

externalités positives sur les autres acteurs, (spill-over)²⁰². C'est la raison avancée par un rapport du congrès américain argumentant en faveur de l'introduction de la réduction pour revenus d'innovation aux Etats-Unis²⁰³. Il faut alors se poser la question si l'efficacité de la déduction pour revenus d'innovation stimule réellement la production de R&D.

6.1.5. Relation entre incitation fiscale et production de R&D

En raison de la relative nouveauté de la déduction pour revenus d'innovation selon l'approche de l'OCDE, il n'y a pas encore eu le temps d'avoir suffisamment de données pour publier une étude. Par contre, des études sur les incitations à la R&D en général et à la déduction pour revenus de brevets existent.

Concernant l'incitation à la R&D, il existe un certain nombre d'indications que les incitants peuvent augmenter la quantité d'investissement en R&D, mais l'estimation de l'effet varie considérablement entre les études. Il semblerait également qu'une grande partie de cette augmentation soit due non pas à une augmentation générale des dépenses mais à un déplacement d'activité entre juridictions.²⁰⁴

De même les spécifications exactes des incitants ont une influence sur le niveau des retours sociétaux des investissements en R&D. Il peut être supposé que les projets de R&D les plus rentables auront lieu sans aide. La question se pose alors de savoir si les projets restants sont de moindre utilité, ce qui diminue les externalités, ou si ils sont moins rentable du fait que leurs résultats ne sont pas facilement appropriables, ce qui augmenterait les externalité positives²⁰⁵.

6.1.6. Déduction pour revenus d'innovation et R&D

Concernant la déduction pour revenus de brevets, une étude de la commission européenne la classe comme pratique déconseillée. Elle avance que les inventions bénéficiant du plus de revenus par des brevets parviennent probablement à capturer une plus grande partie de leur

²⁰² Voir supra n°2.2, également, Å. HANSSON et C. BROKELIND, "Tax Incentives, Tax Expenditures Theories in R&D: The Case of Sweden", *WTJ*, 2014 (Volume 6), No 2, n°3

²⁰³ J.G. GRAVELLE, "A Patent/Innovation Box as a Tax Incentive for Domestic Research and Development", *Congressional Research Service*, juin 2016

²⁰⁴ L. K. Evers, *op. cit.*, p. 153

²⁰⁵ European Commission Taxation Paper, Working paper n°52, *A study on R&D incentives, Final report*, 2014, p. 96

externalité positive, rendant la déduction redondante. En encourageant les secteurs qui parviennent le mieux à exploiter leur recherche, on diminuerait l'attractivité des recherches difficilement excluables, qui sont de nature à justement amener les externalités positives que l'on recherche.²⁰⁶

Une étude de la Commission se concentrant sur la déduction de revenus de brevets trouve que cette dernière ne semble pas avantager la R&D locale, et qu'elle produit des avantages fiscaux qui tendent à être supérieurs au niveau optimal d'aide à la recherche.²⁰⁷ Une étude de la Stanford Graduate School of Business avance que la déduction pour revenus d'innovation augmente le nombre de chercheurs en R&D mais pas les investissements dans celle-ci.²⁰⁸

Si aucune tendance claire ne se détache des études sur le taux d'augmentation de la R&D, un élément reste constant : l'impact sur l'innovation de la déduction pour revenus de brevets est difficile à évaluer empiriquement du fait que la planification fiscale induit des interférences dans la mesure de l'innovation.²⁰⁹

6.2. Déduction pour revenus d'innovation et concurrence fiscale

Il n'est pas possible d'analyser et de justifier ce mécanisme fiscal sous le seul angle d'un système fiscal national. Les pertes fiscales induites par ce régime sont très importantes, et ses bénéfices incertains. Par contre du point de vue de la concurrence fiscale, avant la réforme nexus, il était prouvé que la déduction pour revenus de brevets avait un très fort impact sur la localisation des brevets.²¹⁰

Avant l'approche nexus, les brevets produisant le plus de revenus étaient les plus susceptibles d'être délocalisés dans un pays disposant d'un régime de déduction pour bénéficier de taux d'imposition inférieurs. Pour certains pays, la déduction de revenus de brevets permettait si non d'attirer au moins d'éviter le changement de juridiction de leurs brevets²¹¹.

²⁰⁶ European Commission Working paper n°52, *op. cit.*, n° 6.1.1.

²⁰⁷ European Commission Taxation Paper, Working paper n°57, *Patent Boxes Design, Patents Location and Local R&D*, 2015, p. 23

²⁰⁸ S. Chen, L. De Simone, M. Hanlon, R. Lester « The Effect of Innovation Box regimes on Income Shifting and Real Activity » Stanford GSB Working Paper No. 3453, July 25, 2016

²⁰⁹ European Commission Working paper n°52, *op. cit.*, n° 6.1.1. p. 97

²¹⁰ European Commission Working paper n°57, *op. cit.* p. 24

²¹¹ T. Böhm, T. Karkinsky, B. Knoll N. Riedel, *The Impact of Corporate Taxes on R&D and Patent Holdings*, 1 juin 2012,

C'est d'ailleurs la justification que donne l'Institute for Fiscal Studies lorsqu'il argumentait en faveur de l'introduction de la déduction pour revenus de brevets au Royaume-Uni. Il montrait que depuis leur introduction, les régimes du Bénélux prenaient des parts du marché du brevet au Royaume-Uni, et que la Patent-box anglaise permettrait non seulement d'éviter cette érosion mais d'attirer de nouveaux brevets dans le pays.²¹²

6.2.1. Impacte de l'approche nexus sur la concurrence fiscale

Avec l'approche nexus, le transfert de brevets ne sera plus aussi aisé entre les juridictions, mais la concurrence fiscale concernant la production de R&D ne semble pas diminuer. Les juridictions qui tendaient à attirer les actifs sans la substance, comme Chypre, Malte ou le Lichtenstein n'ont pas encore voté sur un nouveau mécanisme, et il faut accorder à l'approche nexus que jusqu'à présent elle semble assez efficace pour éviter le déplacement d'actifs de R&D vers ces pays qui avaient un cadre de déduction de revenu d'innovation attractif.

Par contre, les pays comme le Benelux et l'Angleterre ont immédiatement réintroduit un régime amandé. La concurrence fiscale ne peut plus se faire sur le déplacement d'actifs, mais elle se fait sur les meilleures conditions fiscales pour les centres de production de R&D en Europe.

Il semble que la nouvelle approche de l'OCDE, en établissant des règles à respecter pour les déductions de revenus de brevets, plutôt que de décourager l'adoption de tels régimes ait établi un nouveau standard de taxation des actifs produits par la R&D, auquel toujours plus de pays adhèrent²¹³. Bien que l'augmentation de l'activité de R&D soit toujours loin de contrebalancer le coût fiscal de la mesure²¹⁴, il pourrait être considéré suffisant tant que la mesure ne s'est pas généralisée. Par contre, dans le nouveau contexte, on se dirige vers une situation où tous les pays ont baissé leur taux d'imposition et où de ce fait personne n'en retire un bénéfice sur les autres²¹⁵.

https://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Events/conferences/2012/tapes/bohm-karkinsky-riedel.pdf

²¹² R. GRIFFITH, H. MILLER et M. O'CONNELL "Corporate taxes and intellectual property: simulating the effect of Patent Boxes", *IFS Briefing Note*, p. 112

²¹³ J. JEFFERIS, "How Patent Boxes Became the New Normal." *International Tax Review*, 30 mars 2016. <http://www.internationaltaxreview.com/Article/3541658/How-patent-boxes-became-the-new-normal.html>.

²¹⁴ P. MOHNEN, A. VANKAN, et B. VERSPAGEN, "Evaluating the innovation box tax policy instrument in the Netherlands, 2007–13", *Oxford Review of Economic Policy*, Vol. 33, n°1, 2017, pp. 141–156

²¹⁵ B. KLEMENS, "Intellectual Property Boxes and the Paradox of Price Discrimination", mai 2017, *CEP Working Paper*, 2017/3, p.32

6.2.2. Déduction pour revenus d'innovation et revenus mobiles

Au vu de ces éléments lors de l'examen par le BEPS du régime de la déduction pour revenus de brevets, est-ce qu'une interdiction totale n'aurait pas été plus bénéfique ? L'Allemagne était très remontée contre le régime britannique²¹⁶, et envisageait une retenue à la source des royalties pour les entreprises bénéficiant de taux trop bas en relation avec la déduction pour revenus de brevets²¹⁷, (cette option sera retenue que pour les revenus ne respectant pas l'approche nexus, mais s'appliquera dès 2018, limitant les déductions de l'ancien système qui se poursuivent jusqu'en 2021)²¹⁸. Une telle décision dans le chef des tous les états remettrait tous les pays dans une position antérieure à l'introduction de la déduction pour revenus de brevets. Pourquoi n'est-elle pas privilégiée ?

Dans le cadre de la nouvelle approche, la déduction pour revenus de d'innovation permet aux états ayant une fiscalité des entreprises importante de poursuivre une discrimination tarifaire en rapport avec le type de revenus. Les revenus des entreprises les moins sensibles à la concurrence internationale peuvent rester taxés entre 25% ou 33% tandis que la R&D qui est à la fois un secteur stratégique et dont les actifs sont plus mobiles reçoit un traitement préférentiel qui rend la délocalisation dans les pays fiscalement plus attractifs inutile.

Si comme le suppose l'UE dans la stratégie 2020, les entreprises de R&D sont constitutives du futur de l'économie, il semble bien que les états soient prêts à renoncer à des revenus fiscaux substantiels dans l'espoir de garder voire d'attirer ces acteurs de l'économie sur leur territoire. Dans la mesure où cette concurrence est principalement intra-européenne, et ce comportement est principalement le résultat d'un manque de coordination de la taxation des entreprises et plus particulièrement des revenus d'actifs de PI, il faut se demander si il n'aurait pas été intéressant pour les états membre de trouver un accord au niveau européen pour éviter cette situation de race to the bottom qui ne soutient pas la R&D en mesure des pertes fiscales.

²¹⁶ V. HOULDER et Q. PEEL, "UK under pressure from Berlin over tax competition", *FT*, 13 juin 2013

<https://www.ft.com/content/fcf85732-d445-11e2-a464-00144feab7de>

²¹⁷ G.M. OBERMAIR et L. JARASS, "European Union/Germany - Unilateral Withholding Tax To Counteract Base Erosion and Profit Shifting", *ET*, 2015 (Volume 55), No 11

²¹⁸ P. DORFMUELLER et S. WEINBERGER, "Corporate Tax Law in Germany: Recent Changes and a Look Ahead", *Tax Notes Int'l*, February 20, 2017, p. 759

7. Conclusion

Pensés comme un dispositif permettant de promouvoir la R&D, les régimes de déduction de revenus de brevets toujours plus nombreux et généreux à travers l'Europe, couplés à la nature mobile des actifs de PI ont amené à une situation de concurrence fiscale dommageable sur certains revenus. Cette concurrence était exacerbée en Europe par les mécanismes du marché unique qui facilitaient le transfert de PI.

Dans le cadre du projet BEPS, l'OCDE s'est attaquée au problème. Elle a identifié comme problème principal le fait que la PI produite dans une juridiction puisse être déplacée dans une autre. L'OCDE, pour résoudre ce problème, a proposé une méthode où elle lie les dépenses R&D effectuées pour produire un actif de PI avec la déduction des revenus obtenus par cette PI, rendant le transfert de PI impossible. Cette approche a également permis d'exclure les marques et les autres actifs n'ayant aucun rapport avec la R&D des régimes de déduction pour revenus de brevets.

L'OCDE a dû travailler dans le cadre du droit du marché unique européen, dans la mesure où la majorité de ses membres en font partie. Pour lier un actif de PI avec une déduction de revenus, elle ne se base pas sur la juridiction où a lieu la R&D mais sur le lien entre les entités effectuant cette R&D et la bénéficiaire final de l'actif de R&D. Mais pour garantir l'efficacité de ce dispositif, elle a dû faire tout de même une différence entre établissement permanent national et un situé dans une autre juridiction, ce qui expose tout le régime à une possible censure de la part de la cour de Luxembourg.

Pourtant l'ensemble de l'UE a fortement soutenu ce processus de BEPS. Le Groupe « code de conduite » a plus au moins adapté ses critères à ceux de l'OCDE et a supervisé le changement de législation dans tous les pays d'Europe (sauf la France). L'UE n'a pas passé de directives comme l'ATAD, en grande partie parce que le soft power a suffi à changer les législations. Mais si les nouveaux régimes devaient être jugés contraire à la libre circulation, cela poserait la question de la possibilité de lutter contre la concurrence fiscale dommageable dans le cadre des traités actuels.

En se focalisant sur la création d'un lien entre dépenses de R&D et déduction de leurs revenus, l'OCDE a supprimé les aspects les plus dommageables des régimes de déduction précédents, mais elle n'a pas abordé la question de l'utilité de ces régimes. Or, au vu des diverses études leur ayant été consacrés, les régimes de déduction de revenus d'innovation ont peut-être un petit effet sur l'activité de R&D, mais ils ont un coût colossal pour les pays qui les proposent et ne bénéficient majoritairement qu'aux très grandes entreprises.

Dans la mesure où ce mécanisme n'est véritablement utile que comme instrument de concurrence fiscale, et que cette concurrence a principalement lieu au sein de l'espace économique européen, ne serait-il pas intéressant pour l'Europe de se donner les moyens d'établir un cadre fiscal rendant acceptable une suppression de ces régimes dont les bénéfices sont très faibles par rapport à leur coût budgétaire ?

Bibliographie

1. Législation

- Règlement CE du conseil du 22 mars portant modalités d'application de l'article 93 du traité CE n° 659/1999 *JO L 83 du 27.3.1999*, p. 1–9 ;
- Proposition de directive du Conseil concernant une assiette commune pour l'impôt sur les sociétés, COM/2016/0685 final, 2016/0337 (CNS) ;
- Directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur. *JO L 193 du 19.7.2016*, p. 1–14 ;
- Directive du Conseil du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents, 2003/49/CE, *JO L 157 du 26.6.2003*, p. 49–54 ;

- Convention Benelux 25 février 2005 en matière de propriété intellectuelle (marques, dessins ou modèles), *Bull. Benelux*, t. 5/III, p. 83 ;

- Art. 2 de la loi du 17 juin 2013 portant des dispositions fiscales et financières et des dispositions relatives au développement durable, *M.B.*, 28 juin 2013 ;
- Art. 86-93 de la Loi-programme du 27 avril 2007, *M.B.* 8 mai 2007 ;
- Loi du 9 février 2017 portant introduction d'une déduction pour revenus d'innovation, *M.B.* 20 février 2017 ;
- C.I.R. 92, Art. 205/1, 205/2, 205/3 et 205/4 insérés par la loi du 9 février 2017 portant introduction d'une déduction pour revenus d'innovation, *M.B.* 20 février 2017 ;

- Projet de loi-programme, *Doc. Parl.*, DOC 51-3058/001, p.38
- Projet de loi portant l'introduction d'une déduction pour revenus d'innovation, *Doc. Parl.*, La Chambre 2016-2017, DOC 54-2235/1, p.14

- Code général des impôts : article 244 quater B, Modifié par la loi n°2009-1674 du 30 décembre 2009 - art. 87 (V) ;

2. Jurisprudence

- CJUE, 28 janvier 1992, *Bachmann*, C-204/90 ;
- CJUE, 1^{er} décembre 1998, *Ecotrade*, C-200/97 ;
- CJUE, 8 juillet 1999, *Société Baxter, B. Braun Médical SA, Société Fresenius France et Laboratoires Bristol-Myers-Squibb SA*, C-254/97 ;
- CJUE, 13 mars 2008, *Commission / Espagne*, C-248/06 ;
- CJUE, 8 septembre 2011, *Paint Graphos*, Affaires jointes C-78/08 à C-80/08 ;
- CJUE, 15 novembre 2011, *Commission et Espagne / Government of Gibraltar et Royaume-Uni*, C-106/09 ;
- CJUE, 1er décembre 2011, *Commission / Belgique*, C-250/08 ;
- CJUE, 1er décembre 2011, *Commission / Hongrie* C-253/09 ;
- CJUE, 4 juillet 2013, *Argenta Spaarbank*, C-350/11 ;

- Decision EFTA, *Surveillance Authority on tax deductions in respect of intellectual property rights*, n°177/11/COL, 1 juin 2011, Lichtensein ;
- Décision de la Commission du 8 juillet 2009 concernant le régime du groepsrentebox que les Pays-Bas ont l'intention de mettre à exécution, C 4/07 (ex N 465/06) *JO L 288 du 4.11.2009*, p. 26–39 ;
-

3. Doctrine

3.1. Articles

- ARGINELLI, P., “Innovation through R&D Tax Incentives: Some Ideas for a Fair and Transparent Tax Policy”, *WTJ*, 2015 (Volume 7), No 1 ;
- ARISTOTELOUS, P., et NEOCLEOUS, A., “The Cyprus Intellectual Property Rights 'Box' - A Limited Time Opportunity”, *Global Tax Weekly*, 9 July 2015, n° 139 page 19 ;
- Articles 48, 107, 108, 115, T.F.U.E. ;
- BAL, A., et OFFERMANN, R., *European Union - R&D Tax Incentives in Europe*, *ET*, 2012 (Volume 52), No 4, p.167 ;
- BÖHM T., KARKINSKY T., KNOLL B. et RIEDEL N., *The Impact of Corporate Taxes on R&D and Patent Holdings*, 1 juin 2012, https://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Events/conferences/2012/tapes/bohm-karkinsky-riedel.pdf
- BORGERS, C., “De nieuwe aftrek voor innovatie-inkomsten”, *AFT*, 2017/3, p.5 ;
- BOUSTANY et NEAL, *The Innovation Promotion Act of 2015*, <https://waysandmeans.house.gov/wp-content/uploads/2015/07/Innovation-Box-2015-Bill-Text.pdf> ;
- Brown, J. M., “Patent Box Taxation: A Comparison of Four Recent European Patent Box Tax Regimes and an Analytical Consideration of if and How the United States Should Implement Its Own Patent Box”, *International Lawyer*, Vol. 46, Issue 3, 2012, p. 913 ;

- CAVALIER, G. et PIERRE, J.-L., «France» in *Cahier de droit fiscal international : Studies on International Fiscal Law by the International Fiscal Association* Vol.100a Subject 1, p.303 ;
- CHEN, S., DE SIMONE, L., HANLON, M., LESTER R., «The Effect of Innovation Box regimes on Income Shifting and Real Activity” Stanford GSB Working Paper No. 3453, July 25, 2016 ;
 - CHRISTIANS, A., “BEPS and the New International Tax Order”, *BYU L. Rev.*, 2016, p. 1603 ;
 - Cour des comptes, *Mesures fédérales de soutien indirect à la recherche et au développement technologique (R&D)*, Bruxelles, Aout 2013 ;
 - Deutsche Welle Business: BDI lobby group opposes end of 'patent box' tax breaks Article de blog. Newstex Global Business Blogs, Chatham: Newstex. Jan 24, 2017 ;
 - DORFMUELLER P. et WEINBERGER S., “Corporate Tax Law in Germany: Recent Changes and a Look Ahead” ,*Tax Notes Int’l*, February 20, 2017, p. 759
 - E. Traversa, “State aid and taxation : Can an antiavoidance provision be selective ?”, *Eur. St. Aid L.Q.*, 2014, no. 3, p.516 ;
 - ESTEVES, M., OLIVEIRA, S., RODRIGEZ, P., «Portugal» in *Cahier de droit fiscal international : Studies on International Fiscal Law by the International Fiscal Association* Vol.100a Subject 1, 577 ;
 - EVERS, L. K., *Intellectual Property (IP) Box Regimes (Tax Planning, Effective Tax Burdens and Tax Policy Options)*, PhD Thesis, Mannheim University, 2004, https://ub-madoc.bib.uni-mannheim.de/37562/4/Dissertation_Lisa_Evers_IP_Box_Regimes.pdf ;
 - FAULHABER, L.V., “The Luxembourg Effect: Patent Boxes and the Limits of International Cooperation”, *Minn. L. Rev.*, 2016-2017, p.1641 ;
 - FUEST C., SPENGLER, C., FINKE, K., HECKEMEYER, J.H., NUSSER, H., Profit Shifting and “Aggressive” Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform,
 - GONZÁLEZ, S.M., “State Aid and Tax Competition: Comments on the European Commission's Decisions on Transfer Pricing Rulings”, *Eur. St. Aid L.Q.*, 2016, No 4, p. 556 ;
 - GRAVELLE, J.G., “A Patent/Innovation Box as a Tax Incentive for Domestic Research and Development”, *Congressional Research Service*, juin 2016 ;
 - GRIFFITH R., MILLER H. et O’CONNELL M., “Corporate taxes and intellectual property: simulating the effect of Patent Boxes”., *IFS Briefing Note*, p. 112
 - HALL, B., MAIRESSE, J., and MOHNEN, P., “Measuring the Returns to R&D” (2010), in Bronwyn Hall and ROSENBERG N., *Handbook of the Economics of Innovation*, Elsevier, 2010, pp. 1034-1076; Mitigated spillover effect ;
 - HAMES, J., et SCHAFFNER, J., «Luxembourg» in *Cahier de droit fiscal international : Studies on International Fiscal Law by the International Fiscal Association* Vol.100a Subject 1, 447;
 - HANSSON, Å., BROKELIND, C., “Tax Incentives, Tax Expenditures Theories in R&D: The Case of Sweden”, *WTJ*, 2014 (Volume 6), No 2 ;
 - HOGAN, S., et AUSTIN, C., “Ireland’ s New Knowledge Development Box”, *International Transfer Pricing Journal*, 2016 (Volume 23), n°1, 13 Janvier 2016 ;
 - HOULDER V. et PEEL Q., “UK under pressure from Berlin over tax competition” , *FT*, 13 juin 2013 <https://www.ft.com/content/fcf85732-d445-11e2-a464-00144feab7de>
 - JEFFERIS J., “How Patent Boxes Became the New Normal.” *International Tax Review*, 30 mars 2016. <http://www.internationaltaxreview.com/Article/3541658/How-patent-boxes-became-the-new-normal.html>.

- KLEMENS, B., Intellectual Property Boxes and the Paradox of Price Discrimination, mai 2017, CEP Working Paper 2017/3 ;
- KOIMTZOGLU, I., et LYTRAS, N., «Greece» in *Cahier de droit fiscal international : Studies on International Fiscal Law by the International Fiscal Association* Vol.100a Subject 1, 341;
- KOLOZSET, B., et KOSZEGI, A., «Hungary» in *Cahier de droit fiscal international : Studies on International Fiscal Law by the International Fiscal Association* Vol.100a Subject 1, 365;
- LIEBMAN, H.M., HEYVAERT, W.E.C., OYEN, V., “European Union/International - Countering Harmful Tax Practices: BEPS Action 5 and EU Initiatives – Past Progress, Current Status and Prospects“, *ET*, 2016 (Volume 56), No 2/3 ;
- LUTS, J., “Compatibility of IP Box Regimes with EU State Aid Rules and Code of Conduct”, *EC Tax Review*, 2014/5, n° 23, p. 258 ;
- MANG, F., European Union - The (In)Compatibility of IP Box Regimes with EU Law, the Code of Conduct and the BEPS Initiatives, *ET*, 2015 (Volume 55), No 2/3 ;
- MATUTE NÁRDIZ, A., “Spain - The Basque Patent Box Regime”, *European Taxation*, 2010 (Volume 50), n° 1, 4 December 2009 ;
- MOHNEN P., VANKAN A., et VERSPAGEN B., “Evaluating the innovation box tax policy instrument in the Netherlands, 2007–13”, *Oxford Review of Economic Policy*, Vol. 33, n°1, 2017, pp. 141–156
- NOUWEN, M.F., “The European Code of Conduct Group Becomes Increasingly Important in the Fight Against Tax Avoidance: More Openness and Transparency is Necessary”, *Intertax*, Février 2017, vol. 45 n°2, p.138 ;
- NUSSIM, J., et SOREK, A., “Theorizing Tax Incentives for Innovation”, *Va. Tax Rev.*, 2017, Vol 36 p.25 ;
- OBERMAIR, G.M., JARASS, L., “European Union/Germany - Unilateral Withholding Tax To Counteract Base Erosion and Profit Shifting”, *ET*, 2015 (Volume 55), No 11 ;
- OBRIST, T., «Switzerland» in *Cahier de droit fiscal international : Studies on International Fiscal Law by the International Fiscal Association* Vol.100a Subject 1, 789 ;
- PANAYI, C. HJI, “International/OECD - The Compatibility of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Proposals with EU Law”, *Bull. IT*, 2016, (Volume 70), No 1/2, p. 95 ;
- PIANTAVIGNA, P., Tax Abuse and Aggressive Tax Planning in the BEPS Era: How EU Law and the OECD Are Establishing a Unifying Conceptual Framework in International Tax Law, despite Linguistic Discrepancies, *WTJ*, 2017 (Volume 9), No 1 ;
- RABINDRAN, K., et WALSH, E., «United Kingdom» in *Cahier de droit fiscal international : Studies on International Fiscal Law by the International Fiscal Association* Vol.100a Subject 1, 789 ;
- SHAY, S. E., FLEMING, J.C. et PERONI, R.J., “R&D Tax Incentives: Growth Panacea or Budget Trojan Horse?” *Tax L. Rev.*, 2016 Vol. 69, p.419 ;
- SHI, C., “European Union/International - IP Boxes in Light of the BEPS Project and EU Law – Part I”, *ET*, 2016 (Volume 56), No 8, p.334 ;
- SHI, C., “European Union/International - IP Boxes in Light of the BEPS Project and EU Law – Part II”, *ET*, 2016 (Volume 56), No 9, p.371 ;
- SPRINGAEL, B., et LEMAIRE, S., «La fiscalité des revenus de brevets en Belgique en 2015: état des lieux et perspectives», *R.G.F.*, 2015/4, p. 17 ;
- SZUDOCZKY, R., “Convergence of the Analysis of National Tax Measures under the EU State Aid Rules and the Fundamental Freedoms”, *Eur. St. Aid L.Q.*, 2016, No 3, p. 357;

- SZYMANSKI, A. E., “Make America Innovate Again: Construing PatentBox Proposals in view of a Policy Mix Approach”, *Cybaris Intell. Prop. L. Rev.*, 2016, vol 2, no 2 p.249 ;
- TRAVERSA E., et POSSOZ, M., Le plan d’action BEPS de l’OCDE et les développements récents en matière de lutte contre l’évasion fiscale internationale, *Fiscalité des entreprises – Questions d’actualité*, Bruxelles, Larcier, 2015, p. 179 ;
- TRAVERSA E., FLAMINI, A., “Fighting Harmful Tax Competition through EU State Aid Law: Will the Hardening of Soft Law Suffice?” *Eur. St. Aid L.Q.*, 2015, no. 3, p 323 ;
- TRAVERSA, E., “Tax Incentives and Territoriality within the European Union: Balancing the Internal Market with the Tax Sovereignty of Member States”, *WTJ*, 2014 (Volume 6), No 3 ;
- VAN DORMAELE, A.B., et SMETSERS, N., «Netherlands» in *Cahier de droit fiscal international : Studies on International Fiscal Law by the International Fiscal Association* Vol.100a Subject 1, p. 481 ;
- VISCONTI R. «Exclusive patent and trademarks and subsequent uneasy transaction comparability : Some transfer pricing implications». *INTERTAX*, Volume 40, issue 3, Kluwer, 2012 ;
- Votation populaire du 12 février 2017, *Explications du Conseil fédéral* <https://www.efd.admin.ch/efd/fr/home/dokumentation/legislation/votations/troisieme-reforme-de-limposition-des-entreprises--rie-iii-.html> ;
- X. «5. Abrogation de la déduction pour revenus de brevets et instauration de la déduction pour revenus d’innovation », *Aperçu des dispositions fiscales de l’année 2016*, *Cour.fisc.*, 2017, p.88
- ZAMMIT, I., “International/European Union/OECD - Centralized Intellectual Property Business Models – Tax Implications of EU Patent Box Regimes”, *BIT*, 2015 (Volume 69), No 9 ;
- ZUCCHETTI S., et PALLOTTA, A., “Italian Patent Box Regime: Thinking Outside the Box or Just More Harmful Tax Competition? », *International Transfer Pricing Journal*, 2016 (Volume 23), n°1, 7 janvier 2016 ;

3.2. Documents OCDE

- OCDE, Comité des Affaires Fiscales, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, OCDE 1998 ;
- PALAZZI, P., *Taxation and innovation*, OECD Taxation Working Papers no. 9, 2009 OECD Publishing ;
- OCDE., *Supporting Investment in Knowledge Capital, Growth and Innovation*, OCDE Publishing, 2013; <http://dx.doi.org/10.1787/9789264193307-en> ;
- OCDE, Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune (2014), article 7 ;
- OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264255203-fr> ;
- OCDE (2016), *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance*, Action 5 - Rapport final 2015, Projet
- OCDE (2016), *Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur*, Actions 8-10 - Rapports finaux 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264249202-fr> ;

- Communiqué, G20 Meeting of Finance Ministers and Central Bank Governors, Moscou, 20 juillet 2013, <http://www.g20.utoronto.ca/2013/2013-0720-finance.html> ;
- Proposals for new rules for preferential IP regimes: Germany-UK joint statement, https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/373135/GERMANY_UK_STATEMENT.pdf ;

3.3. Documents non législatifs de l'Union Européenne

- European Commission Taxation Paper, Working paper n°52, *A study on R&D incentives, Final report*, 2014 ;
- European Commission Taxation Paper, Working paper n°57, *Patent Boxes Design, Patents Location and Local R&D*, 2015 ;
- European Parliament, Directorate-general for internal policies, *Intellectual Property Box Regimes*, 2015 ;
- Résolution du Conseil et représentants des États membres, réunis au sein du Conseil, du 1er décembre 1997, sur un code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises - Fiscalité de l'épargne, 98/C 2/01, *JOCE*, 06 janvier 1998, p.1 ;
- Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises (98/C 384/03), *JO C 384 du 10.12.1998*, p. 3–9 ;
- Conclusions de la présidence conseil européen de Lisbonne 23 et 24 mars 2000 http://www.consilium.europa.eu/fr/uedocs/cms_data/docs/pressdata/fr/ec/00100-r1.f0.htm ;
- Communication : Europe 2020: Une stratégie pour une croissance intelligente, durable et inclusive, COM(2010) 2020 final ;
- Plan d'action pour renforcer la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, Com 2012, 722 final ;
- Communication de la Commission, Encadrement des aides d'État à la recherche, au développement et à l'innovation, (2014/C 198/01), *JO C 198 du 27.6.2014*, p. 1–29 ;
- Communication de la commission au parlement européen et au conseil : Un système d'imposition des sociétés juste et efficace au sein de l'Union européenne: cinq domaines d'action prioritaire, Com 2015 302 final ;
- Communication de la Commission relative à la notion d'«aide d'État» visée à l'article 107, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, C/2016/2946, *JO C 262 du 19.7.2016*, p. 1–50 ;
- Recommandation du Conseil du 12 juillet 2016 concernant le programme national de réforme de la Belgique pour 2016 et portant avis du Conseil sur le programme de stabilité de la Belgique pour 2016 (2016/C 299/09) *JO C 299 du 18.8.2016* ;
- Concurrence fiscal dommageable, http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/harmful-tax-competition_fr ;

Table des matières

1.	Introduction.....	7
2.	Cadre théorique.....	8
2.1.	Consensus européen sur une société de l'innovation	8
2.2.	Justification des aides à la R&D.....	9
2.3.	Incitation à la recherche : subvention ou réduction d'impôt	10
2.3.1.	Avantages des subventions.....	10
2.3.2.	Avantages des réductions d'impôt.....	11
2.4.	Incitation à la recherche : déduction fiscale à l'entrée ou à la sortie	12
2.4.1.	Déduction fiscale à l'entrée	12
2.4.1.1.	Incitants fiscaux sur le travail.....	12
2.4.1.2.	Incitants fiscaux sur le capital	13
2.5.	Déduction à la sortie, la déduction pour revenus d'innovation	14
2.5.1.	Principe du régime de déduction pour revenus d'innovation	14
2.5.2.	Evasion fiscale au moyen de déduction pour revenus de brevets.....	15
3.	Le BEPS	16
3.1.	Qu'est-ce que le BEPS	17
3.2.	Genèse du projet BEPS	17
3.3.	Effet du projet BEPS sur les régimes antérieurs.....	19
3.3.1.	Remarque linguistique.....	19
3.4.	Le BEPS appliqué à la déduction pour revenus de brevets	20
3.4.1.	Concept de mesure fiscale dommageable au sein de l'OCDE	20
3.4.2.	Les actions du point 5 BEPS dans le cadre de la taxation de la propriété intellectuelle	22
3.4.3.	Une approche Européo-centrée ?.....	23
3.4.4.	Déclaration commune Royaume uni-Allemagne	24
4.	La déduction pour revenus d'innovation	26
4.1.	Droits intellectuels ouvrant à déduction	26
4.1.1.	Brevets et droits apparentés.....	26
4.1.2.	Logiciels informatiques	27
4.1.3.	Autres droits intellectuels	27
4.1.4.	Les droits intellectuels éligibles selon l'action 5 de BEPS.....	28
4.1.5.	Législation actuelle.....	29
4.2.	Revenus pouvant mener à une déduction pour revenus d'innovation	31

4.2.1.	Catégories de revenus.....	31
4.2.2.	Approche nexus.....	32
4.2.3.	Détermination du revenu net en droit belge.	33
4.2.4.	Report de déduction.....	35
4.3.	Condition nexus.....	35
4.3.1.	La Fraction nexus : dépenses qualifiantes et dépenses totales	36
4.3.1.1.	Dépenses qualifiantes	36
4.3.1.2.	Dépenses totales	37
4.3.2.	Accords de répartition des coûts.....	38
4.3.3.	Obligation de documentation et simplification	39
4.4.	Taux de la déduction pour revenus d'innovation	40
4.5.	Une pratique européenne.....	41
5.	Action 5 de BEPS et Union Européenne	45
5.1.	Le « Code de conduite » dans le domaine de la fiscalité des entreprises	45
5.1.1.	Travaux concernant la déduction pour revenus d'innovation.....	47
5.1.2.	Quel pouvoir de sanction pour le Groupe « Code de conduite ».....	48
5.1.2.3.	Argument en faveur du statu quo français.....	49
5.1.3.	Conclusion sur le Groupe « Code de conduite »	50
5.2.	Utiliser les aides d'état pour lutter contre l'évasion fiscale.....	51
5.2.1.	Le mécanisme d'aide d'Etat.	52
5.2.2.	Trois premières conditions	52
5.2.2.1.	La question de la sélectivité.....	53
5.2.3.	Application au régime déduction pour revenus de brevets.....	54
5.2.4.	Evaluation de l'approche nexus selon le mécanisme des aides d'Etat.	55
5.2.4.1.	Dérogation	55
5.2.4.2.	Comparabilité	56
5.2.4.3.	Justification.....	57
5.2.4.4.	Aides destinées à faciliter le développement de certaines activité	58
5.2.4.5.	Conclusion.....	60
5.2.5.	Usage du mécanisme d'aide d'Etat pour imposer la nouvelle approche nexus.....	60
5.3.	L'approche nexus dans le marché unique.....	61
5.3.1.	L'approche nexus limite t'elle la liberté d'établissement ?.....	62
5.3.2.	Différence de traitement dans le cas d'un établissement permanent ?.....	63
5.3.3.	Conclusion sur la liberté d'établissement.....	65
6.	Considérations de politique fiscale	66
6.1.	La déduction pour revenu d'innovation comme mesure fiscale.....	66

6.1.1.	Equité.....	67
6.1.2.	Simplicité.....	67
6.1.3.	Neutralité	68
6.1.4.	Efficacité	69
6.1.5.	Relation entre incitation fiscale et production de R&D.....	70
6.1.6.	Déduction pour revenus d'innovation et R&D.....	70
6.2.	Déduction pour revenus d'innovation et concurrence fiscale.....	71
6.2.1.	Impacte de l'approche nexus sur la concurrence fiscale	72
6.2.2.	Déduction pour revenus d'innovation et revenus mobiles	73
7.	Conclusion	74
	Bibliographie.....	76
1.	Législation.....	76
2.	Jurisprudence	77
3.	Doctrine	77
Table des matières		

Place Montesquieu, 2 bte L2.07.01, 1348 Louvain-la-Neuve, Belgique www.uclouvain.be/drt



