

## Louvain School of Management (LSM)

# Etude des incitants fiscaux à l'innovation en Belgique

Analyse descriptive et étude empirique

Mémoire réalisé par  
**Romain Bonnenfant**

Promoteur  
**Jean Thilmany**

Lecteur  
**Frédéric Janssen**

Année académique 2016-2017  
**Master en Sciences de gestion**



## Résumé

Ce mémoire s'intéresse de près à différents incitants fiscaux en matière d'innovation et possède un double objectif. D'une part, il se destine à être un « guide » pour les personnes intéressées par les incitants fiscaux qui y sont décrits. D'autre part il apporte une contribution nouvelle à la littérature dans le domaine de l'innovation et de la fiscalité.

Le régime de la plupart des incitants fiscaux relatifs à l'innovation en Belgique y est décrit sur base des dispositions légales en la matière. Y sont notamment analysé ; la dispense partielle de versement du précompte professionnel (PR. PF.) dans le cadre de la recherche scientifique, la déduction pour revenus de brevets (DRB) ainsi que la nouvelle déduction pour revenus d'innovation (DRI). Une comparaison (théorique et pratique) entre ces 2 derniers régimes y est également présente.

Dans un deuxième temps, ce mémoire tente de trouver des preuves empiriques de l'efficacité de la DRB instauré en 2007. Pour ce faire, un modèle de régression est utilisé. Les résultants de cette étude n'étant pas très concluant, il n'est pas possible d'apporter une réponse claire à la question posée. Cependant, une tendance générale en ressort et nous permet de dire, avec précaution, que l'instauration de la DRB a eu un impact positif sur le niveau des immobilisations incorporelles en Belgique.

# Liste des abréviations

Ci-dessous vous trouverez la liste des abréviations utilisées dans ce mémoire.

R&D : Recherche et Développement

OCDE : Organisation de Coopération et de Développement Economique

BEPS : Base Erosion and Profit Shifting

UE : Union Européenne

CIR 92 : Code des Impôts sur les Revenus de 1992

AR : Arrêté Royal

ISOC : Impôt des Sociétés

CSOC : Code des Sociétés

CNC : Commission des Normes Comptables

PR. PF. : Précompte professionnel

SPF : Service Public Fédéral

YIC : Young Innovative Company

BELSPO : Service Public de Programmation de la Politique scientifique fédérale

DPI : Déduction Pour Investissement

CI : Crédit d'Impôt

DRB : Déduction pour Revenus de Brevets

DRI : Déduction pour Revenus d'Innovation

PI : Propriété Intellectuelle

## Liste des tableaux

Ci-dessous vous trouverez la liste de l'ensemble des tableaux présent dans ce mémoire. Cette liste reprend le numéro du tableau ainsi que sa dénomination et son numéro de page.

Tableau 1 : Montant des dépenses en R&D de la Belgique, de l'UE et de la zone Euro de 2010 à 2015 exprimé en % du PIB (p.5)

Tableau 2 : Taux et annuités d'amortissement admis par l'administration fiscale pour les principaux types d'immobilisations (p.8)

Tableau 3 : Synthèse du régime de dispense partielle de versement du précompte professionnel en matière de recherche scientifique (p.23-24)

Tableau 4 : Synthèse et comparaison du régime du crédit d'impôt pour R&D et de la déduction pour investissement R&D (p.37-38)

Tableau 5 : Synthèse et comparaison de la déduction pour revenus de brevets et la déduction pour revenus d'innovation (p.53)

Tableau 6 : Ratio moyen et évolution de celui-ci en fonction du pays et de la période (p.65)

Tableau 7 : Résultats de la régression utilisant le modèle de double différences (p.66)

# Table des matières

|                                                                                                                                     |    |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Introduction générale                                                                                                               | 1  |
| Partie 1 : Contexte politique & économique international                                                                            | 3  |
| 1.1 Le projet BEPS de l'OCDE                                                                                                        | 3  |
| 1.2 L'UE et le programme « Europe Horizon 2020 »                                                                                    | 5  |
| Partie 2 : Incitants fiscaux en matière d'innovation                                                                                | 6  |
| 2.1 Subsidés & amortissements                                                                                                       | 6  |
| 2.2 Dispense partielle de versement du PR. PF                                                                                       | 17 |
| 2.3 Déduction pour investissement                                                                                                   | 28 |
| 2.4 Crédit d'impôt                                                                                                                  | 34 |
| 2.5 Comparaison entre l'ancien régime de déduction pour revenus de brevet et son remplaçant, la déduction pour revenus d'innovation | 43 |
| 2.6 Conclusion                                                                                                                      | 58 |
| Partie 3 : Etude empirique                                                                                                          | 59 |
| 3.1 Exposé de la problématique                                                                                                      | 59 |
| 3.2 Revue de littérature                                                                                                            | 60 |
| 3.3 Méthodologie et données                                                                                                         | 62 |
| 3.3.1 Les données                                                                                                                   | 62 |
| 3.3.1 Le modèle                                                                                                                     | 63 |
| 3.3.3 Les variables de contrôles                                                                                                    | 64 |
| 3.4 Résultats                                                                                                                       | 65 |
| 3.4.1 Statistiques descriptives                                                                                                     | 65 |
| 3.4.2 Modèles de régression                                                                                                         | 66 |
| 3.5 Conclusion                                                                                                                      | 67 |
| Conclusion générale                                                                                                                 | 68 |
| Bibliographie                                                                                                                       | 70 |

# Introduction générale

A l'heure du numérique et de la mondialisation, l'importance accordée à l'innovation devient de plus en plus grande. Celle-ci est amenée à jouer un rôle de plus en plus pondérant dans l'économie mondiale. Des secteurs d'activités spécifiques à l'innovation ont émergés ces dernières années, bien que celle-ci puisse s'appliquer dans n'importe quel domaine. De plus les principaux acteurs économiques mondiaux ont fait de l'innovation une de leurs priorités. C'est le cas par exemple pour l'Europe qui a inscrit la recherche et développement (R&D) et l'innovation dans sa stratégie générale pour 2020 et a mis en place un programme de soutien et de financement.

En vue d'atteindre les objectifs fixés par l'Europe, les Etats membres ont pris différentes mesures fiscales pour stimuler l'innovation et la R&D. C'est le cas de la Belgique notamment qui, déjà auparavant, avait entrepris une stratégie similaire. Toutefois ce n'est pas le seul argument qui pousse les Etats membres à prendre des telles mesures. En effet, dans un contexte où la concurrence fiscale s'accroît, les Etats mettent en place des incitants fiscaux pour conserver et même attirer de nouvelles entreprises sur leur territoire. En Belgique on peut citer par exemple la DRB ou encore le système des intérêts notionnels (même si ce dernier n'a aucun lien avec l'innovation).

Malheureusement, l'on constate depuis quelques années un mécontentement grandissant de la part de la population face à ces régimes fiscaux. Ce mécontentement est principalement dû à l'éclatement de « scandales » liés à l'imposition de grands groupes multinationaux. Pensez par exemple au cas d'Apple dont le siège du groupe se trouve en Irlande dans le but de bénéficier d'une imposition plus avantageuse. Afin de lutter contre de telles pratiques, l'Organisation de Coopération et de Développement Economique (OCDE) a mis sur pied un projet dont l'objectif est de contrer ces phénomènes d'érosion de la base imposable et de transfert de bénéfices. Ce programme a l'ambition de réformer la fiscalité internationale pour qu'elle devienne plus équitable et transparente. En Belgique, ce programme a déjà eu des répercussions sur notre paysage fiscal. C'est en effet suite à celui-ci que la DRB a été supprimée et remplacée par la DRI.

Ce mémoire a pour vocation d'être un guide pour les personnes qui pourraient être intéressés par l'utilisation d'un des incitants fiscaux décrit dans ce travail. Il apporte également une petite contribution à la littérature existante concernant l'évaluation de l'efficacité des politiques fiscales. Il se décompose en 3 parties distinctes chacune traitant d'un sujet relatif à l'innovation.

La première sert à présenter le contexte politique et économique international. Elle sera consacrée à brève présentation du projet « *Base Erosion and Profit Shifting* » (BEPS) de l'OCDE ainsi qu'au programme Europe Horizon 2020.

La deuxième partie consiste en une analyse descriptive des principaux incitants fiscaux à l'innovation en Belgique. Y seront notamment abordée, la dispense partielle de versement du PR. PF pour chercheurs, la déduction pour investissement (DPI) majorée, ... La fin de cette deuxième partie se penchera sur la DRB et la nouvelle DRI en les comparant sur le plan théorique et pratique.

La dernière partie a pour but de rechercher des preuves de l'efficacité de la DRB . Pour cela une étude empirique sera effectuée. Celle-ci sera réalisée à partir des informations collectées dans la base de données AMADEUS grâce à un modèle de régression. Les résultats en découlant n'ont pas pour objectif d'apporter une réponse exacte à la problématique posée mais plutôt à démontrer une tendance existante.

# Partie 1 : Contexte politique & économique international

La première partie de ce mémoire sera consacrée à une présentation assez brève du contexte économique, fiscal et politique au niveau international. Pour ce faire, nous allons nous d'abord nous intéresser au projet « BEPS » développé par l'OCDE. Ensuite nous nous attarderons sur le projet « Europe Horizon 2020 » développé par l'Union Européenne (UE).

## 1.1 Le projet BEPS de l'OCDE

Sur la page web concernant le projet BEPS du site de l'OCDE on peut lire en guise d'introduction : *« L'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS) fait référence aux stratégies de planification fiscale qui exploitent les failles et les différences dans les règles fiscales en vue de faire disparaître des bénéfices à des fins fiscales ou de les transférer dans des pays ou territoires où l'entreprise n'exerce guère d'activité réelle. Le cadre inclusif rassemble plus de 100 pays et juridictions qui travaillent en collaboration pour mettre en œuvre les mesures BEPS et lutter contre l'érosion de la base fiscale et les transferts de bénéfices ».*

L'origine de ce projet part d'un constat très simple : tous les ans les pertes de recettes fiscales liées au phénomène de BEPS sont estimées entre 100 et 240 milliards de dollars US. Ce montant représente entre 4% et 10% des recettes de l'impôt sur les sociétés au niveau mondial, un montant non négligeable donc ! Deux causes majeures sont à l'origine de ce phénomène : 1) la mondialisation et 2) la lenteur du droit fiscal international par rapport aux changements de l'économie mondiale. (OCDE, 2015)

Il est établi que le phénomène de BEPS impacte négativement un ensemble d'acteurs économique. Les premiers à être touchés sont les Etats dont les recettes fiscales viennent à diminuer ce qui engendre un transfert de la charge fiscale des entreprises vers les citoyens pour combler le manque à gagner. Le phénomène des BEPS porte également atteinte aux entreprises elles-mêmes. Pendant que les entreprises locales souffrent d'une concurrence inégale, les multinationales pratiquant le BEPS font face à un risque accru pour leur réputation. Dans une note de synthèse concernant le BEPS datant d'octobre 2015 il est écrit que : *« La finalité du projet BEPS est donc de rétablir [la confiance des citoyens dans l'action publique] et de garantir une concurrence loyale entre l'ensemble des acteurs, tout en préservant la nécessité d'éliminer les situations de doubles imposition ».* Ce projet aura certainement un impact important sur l'évolution actuelle et future du droit fiscal international. (OCDE, 2015)

Le projet BEPS a vu le jour le 12 février 2013 lorsque, sur initiative du G20, l'OCDE publia un rapport intitulé « *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* ». Celui-ci fut suivi quelques mois après (19 juillet 2013) par un second rapport contenant 15 actions regroupées en 5 thèmes visant à lutter contre le phénomène de BEPS. Ces thèmes sont : 1) l'économie numérique 2) la cohérence internationale de la fiscalité des sociétés 3) le rétablissement des normes internationales 4) l'amélioration de la transparence, de la certitude et de la prévisibilité et enfin 5) l'élaboration d'un instrument multilatéral. (Luts, Degadt, Van Zandweghe, 2014) Un article intitulé « *Base Erosion and Profit Shifting : la fiscalité internationale réformée* » et paru dans le *Fiscologue International* du 31 décembre 2015 résume les 15 actions comme suit :

- « Action 1 : Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique
- Action 2 : Neutraliser les effets des montages hybrides
- Action 3 : Concevoir des règles efficaces concernant les sociétés étrangères contrôlées
- Action 4 : Limiter l'érosion de la base d'imposition obtenue en utilisant les déductions d'intérêts et d'autres frais financiers
- Action 5 : Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables en prenant en compte la transparence et la substance
- Action 6 : Empêcher l'utilisation abusive de conventions fiscales lorsque les circonstances ne s'y prêtent pas
- Action 7 : Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable
- Action 8 – 10 : Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur
- Action 11 : Mesurer et suivre les données relatives au BEPS
- Action 12 : Règles de déclaration obligatoire pour les structures de planification fiscale à caractère agressif
- Action 13 : Instructions relatives à la documentation des prix de transfert et aux déclarations pays par pays
- Action 14 : Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends
- Action 15 : L'élaboration d'un instrument multilatéral pour modifier les conventions fiscales bilatérales »

L'OCDE a également prévu un calendrier pour ce plan d'action dont les résultats étaient attendu pour fin 2015. Ces résultats sont contenus dans 15 rapport finaux (1 par action) et ont été publiés le 5 octobre 2015. Ils reprennent un ensemble de conclusions et de recommandations afin de lutter contre les pratiques de BEPS et portent sur la cohérence, la substance et la transparence. Pour autant, le projet BEPS n'est pas encore terminé. En effet, certains points nécessitent encore des recherches supplémentaires qui sont attendus dans le courant de cette année. (Engelmann, Mondelaers, Lappen, 2015)

## 1.2 L'UE et le programme « Europe Horizon 2020 »

Dans un rapport de la Commission européenne intitulé : « *Horizon 2020 en bref : le programme-cadre de l'UE pour la recherche et l'innovation* » on peut lire à que : « *Horizon 2020 est le plus grand programme de recherche et d'innovation jamais réalisé par l'Union européenne* ». Le programme Horizon 2020 est un des piliers d'un ensemble encore plus vaste qu'est la stratégie Europe 2020. (Union européenne, 2014)

L'un des 5 objectifs de la stratégie Europe 2020 (celui qui nous intéresse le plus dans le cadre de ce travail) est que chaque pays membre investisse, à l'horizon 2020, au moins 3% de son PIB dans la R&D. Dans le tableau provenant d'Eurostat, ci-dessous, vous trouverez le montant des dépenses en R&D pour la Belgique et la moyenne européenne ainsi que l'objectif.

| geo \ time               | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | TARGET |
|--------------------------|------|------|------|------|------|------|--------|
| EU (28 countries)        | 1.93 | 1.97 | 2.01 | 2.03 | 2.04 | 2.03 | 3      |
| Euro area (19 countries) | 1.99 | 2.04 | 2.1  | 2.11 | 2.14 | 2.12 | 3      |
| Belgium                  | 2.05 | 2.16 | 2.36 | 2.44 | 2.46 | 2.45 | 3      |

**TABLEAU 1 : Montant des dépenses en R&D de la Belgique, de l'UE et de la zone Euro de 2010 à 2015 exprimé en % du PIB**

(Eurostat, 2017)

Horizon 2020 est en fait d'un programme de financement de la recherche et de l'innovation pour la période 2014-2020 et est doté d'environ 80 milliards d'euros. Ce montant doit servir à soutenir les acteurs de la recherche et de l'innovation en finançant des projets qui sont susceptibles de répondre aux défis économiques et sociaux de notre époque. (Union européenne, 2014)

Les objectifs de ce programme ambitieux sont notamment d'améliorer la position de l'UE dans la recherche, l'innovation et les technologies au niveau mondial. Ce programme vise également à améliorer la compétitivité de l'Europe via des investissements dans des technologies et métiers d'avenir « *au service d'une croissance intelligente, durable et inclusive* » et à répondre aux défis sociétaux de notre époque en tenant compte des préoccupations de citoyens. (Idem)

## Partie 2 : Incitants fiscaux en matière d'innovation

La deuxième partie de ce mémoire est consacrée à une étude descriptive d'un certain nombre d'incitants fiscaux belges en matière d'innovation. Pour entamer cette partie, vous trouverez ci-dessous une liste reprenant l'ensemble des incitants fiscaux en faveur de la R&D en Belgique. Cette liste provient d'une brochure disponible sur le site du Service Public Fédéral des Finances (SPF Finances).

- La DRB et la DRI
- La DPI pour les actifs en R&D et brevets
- Le Crédit d'impôt (CI) R&D
- La dispense partielle de versement du PR. PF sur les rémunérations payées aux chercheurs
- La déduction pour personnel additionnel
- La prime d'innovation
- Le régime des expatriés en R&D
- Les rulings concernant les prix de transfert
- Les amortissements accélérés
- L'exonération des primes régionales

Par choix, l'ensemble des incitants fiscaux de cette liste ne sera pas étudié dans ce mémoire. Seuls les mesures les plus connues ou les plus intéressantes seront présentées dans cette partie. La plupart des informations utilisées pour la rédaction de cette partie proviennent du Code des Impôts sur les Revenus de 1992 (CIR 92) et de son Arrêté Royal (AR) d'exécution ainsi que de périodiques spécialisés dans la comptabilité et la fiscalité.

### 2.1 *Subsides & amortissements*

Pour entamer cette deuxième partie nous allons nous intéresser aux 2 « incitants » les plus largement utilisés. Il ne s'agit pas vraiment d'incitants fiscaux à proprement parler mais plutôt de mesures générales qui existent depuis des années déjà. Ces mesures ne sont pas spécifiques à l'innovation ou la R&D mais elles peuvent également s'appliquer dans ces domaines. Les 2 « incitants fiscaux » dont il va être question ici sont les amortissements et les subsides des pouvoirs publics. Bien que totalement différent quant à leur fonctionnement, ces 2 mesures sont étroitement liées.

Commençons d'abord par les amortissements. L'article 61 du CIR 92 mentionne que « *Les amortissements sont considérés comme des frais professionnels dans la mesure où ils sont basés sur la valeur d'investissement ou de revient, où ils sont nécessaires et où ils correspondent à une dépréciation réellement survenue pendant la période imposable* ». En droit fiscal, l'amortissement a donc la nature de charge déductible et permet de déterminer le résultat fiscal net de l'activité professionnelle qu'elle soit exercée à titre individuelle ou sous forme de société. Seuls les immobilisations incorporelles et corporelles dont l'utilisation est limitée dans le temps ainsi que les frais d'établissement peuvent faire l'objet d'amortissements. Les investissements en innovations, brevets, licences, R&D, etc... peuvent être considérés comme des immobilisations incorporelles et sont donc concernés par cette mesure. (Thilmany, 2016)

Le deuxième alinéa de l'article 61 précise ce qu'il convient d'entendre par « valeur d'investissement ou de revient ». Il peut s'agir soit du prix d'acquisition (HTVA) de l'immobilisation, soit son prix de revient en cas de d'auto-investissement, ou encore de la valeur d'apport du bien. En outre, la fin de l'alinéa renvoi explicitement aux définitions qu'ont ces notions dans le droit comptable. Celles-ci sont reprises aux articles 35 et suivant de l'AR d'exécution du Code des sociétés (CSOC) du 30 janvier 2001.

Si l'on se réfère encore à l'article 61, les amortissements doivent correspondre à une dépréciation réellement survenue au cours de la période imposable. En pratique il est impossible d'appliquer cette règle à la lettre à cause de la multitude de situations à prendre en compte. Pour cette raison, les amortissements sont en général calculés sur base forfaitaire. Toutefois, un contribuable peut décider d'amortir plus si les circonstances le justifient. Dans ce cas, il devra convaincre le contrôleur fiscal du bien-fondé de sa décision.

L'amortissement forfaitaire correspond en réalité à la méthode d'amortissement linéaire. C'est l'une des 2 méthodes d'amortissement admise par le droit fiscal. La seconde étant l'amortissement dégressif sur laquelle nous reviendrons par après. Ci-dessous vous trouverez un tableau reprenant les taux et annuités d'amortissement généralement admis par l'administration fiscale pour les principaux types d'immobilisation. (Thilmany, 2016)

| Type d'immobilisation              | Durée de vie | Taux d'amortissement |
|------------------------------------|--------------|----------------------|
| Bâtiments industriels              | 20 ans       | 5%                   |
| Immeubles de bureau ou commerciaux | 33 ans 1/3   | 3%                   |
| Matériel et machines               | 10 ans       | 10%                  |
| Véhicules automobiles              | 5 ans        | 20%                  |
| Immobilisations incorporelles      | 5 ans        | 20%                  |
| R&D                                | 3 ans        | 33%                  |
| Matériel informatique              | 3 ans        | 33,33%               |

**TABLEAU 2 : Taux et annuités d'amortissement admis par l'administration fiscale pour les principaux types d'immobilisations**

(Thilmany, 2016. Cours d'impôt des sociétés)

Il s'agit bien de taux généralement admis par l'administration. En effet, un contribuable peut décider de dévier de ces taux tant qu'il le justifie et que cela soit accepté par l'administration. Cela vient du fait que la loi ne mentionne nulle part explicitement les taux ou annuités d'amortissement pour chaque catégorie d'immobilisation. Est-ce un oubli ? Certainement pas, il faut se rappeler que l'article 61 mentionne que les amortissements doivent correspondre à une dépréciation réellement survenue au cours de la période. Or l'utilisation de taux forfaitaire est incompatible avec cette exigence. Le calcul des amortissements sur base forfaitaire est simplement une facilité accordée par l'administration aussi bien pour les contribuables que pour l'administration elle-même. Toutefois, l'article 63 précise le nombre d'annuités d'amortissement minimales pour 2 types d'immobilisations et est rédigé comme suit : « *Les immobilisations incorporelles, à l'exception des investissements en œuvres audiovisuelles, sont amorties par annuités fixes dont le nombre ne peut être inférieur à 3 lorsqu'il s'agit d'investissement en R&D et à 5 ans dans les autres cas* ».

La deuxième méthode d'amortissement admis par le droit fiscal est l'amortissement dégressif, également connu comme l'amortissement accéléré. Cette méthode permet de prendre en compte le fait que certains actifs se déprécient plus rapidement lors des premières années d'utilisation. Elle permet également de favoriser le renouvellement plus rapide des équipements. Les dispositions légales en la matière sont l'article 64 du CIR 92 ainsi que les articles 36 et suivants de l'AR du CIR 92. (Thilmany, 2016)

L'article 36 de l'AR du CIR 92 et l'article 64 du CIR 92 nous renseignent sur les taux applicables en matière d'amortissements dégressifs. Le pourcentage qui peut être déduit en guise d'amortissement est égal au double du taux linéaire admis pour ce type d'immobilisation mais est limité à un maximum de 40% de la valeur d'investissement ou de revient. En outre il faut savoir que ce taux doit être calculé sur la valeur résiduelle de l'immobilisation concernée sauf la première année où il est calculé sur la valeur d'investissement ou de revient. La valeur résiduelle d'une immobilisation correspond à sa valeur d'investissement ou de revient diminuée des amortissements déjà effectués et admis sur celle-ci à la fin de la période imposable précédente. Lorsque le montant de l'amortissement calculé selon la méthode dégressive devient inférieur au montant correspondant à l'amortissement linéaire calculé sur la valeur d'investissement ou de revient, alors le contribuable doit continuer à amortir selon la méthode linéaire. En effet, le montant de l'amortissement dégressif doit toujours être au moins égal au montant de l'amortissement linéaire. A la page suivante vous trouverez un petit exemple chiffré comparant les 2 méthodes d'amortissement. (Idem)

Presque toutes les immobilisations sont susceptibles de se voir appliquer le régime d'amortissement dégressif. En effet, l'article 43 de l'AR du CIR 92 ne mentionne que 2 cas d'exclusion, à savoir : les voitures, voitures mixtes et minibus ainsi que les immobilisations dont l'usage a fait l'objet d'une cession au profit de tiers. A cela il faut ajouter les immobilisations incorporelles. En effet, il est précisé à l'article 63 du CIR 92 que ces immobilisations sont amorties par annuités fixes (voir plus haut). Il est donc impossible de leur appliquer la méthode d'amortissement dégressif. (Idem)

Le choix de la méthode d'amortissement dégressif s'accompagne de formalités supplémentaires pour le contribuable. L'article 41 de l'AR mentionne que « *Les contribuables [...] doivent notifier cette option au contrôle des contributions ou au bureau central de taxation du ressort dans le délai prescrit pour la remise de la déclaration à l'impôt [...]* ; Cette notification doit être annexé à la déclaration et être accompagnée d'un relevé indiquant, pour chaque groupe d'immobilisations de nature analogue amortissable au même taux dégressif, acquis ou constitués pendant la période imposable :

- *la nature des diverses immobilisations ainsi groupées ;*
- *leur valeur d'investissement ou de revient ;*
- *leur durée normale probable d'utilisation ;*
- *le taux d'amortissement dégressif ».*

Exemple : Comparaison entre l'amortissement linéaire et l'amortissement dégressif

Une société ABC décide au 1<sup>er</sup> janvier de l'année N d'investir dans une nouvelle machine nécessaire à sa production. La valeur d'investissement de cette machine est de 50 000€ et elle est amortissable sur une période de 10 ans (selon la méthode linéaire).

**Calcul de l'amortissement selon la méthode dégressive et linéaire**

| Amortissement linéaire |               | Amortissement dégressif |                   |               |
|------------------------|---------------|-------------------------|-------------------|---------------|
| Année                  | Amortissement | Année                   | Valeur résiduelle | Amortissement |
| N                      | 5.000,00      | N                       | 50.000,00         | 10.000,00     |
| N+1                    | 5.000,00      | N+1                     | 40.000,00         | 8.000,00      |
| N+2                    | 5.000,00      | N+2                     | 32.000,00         | 6.400,00      |
| N+3                    | 5.000,00      | N+3                     | 25.600,00         | 5.120,00      |
| N+4                    | 5.000,00      | N+4                     | 20.480,00         | 5.000,00      |
| N+5                    | 5.000,00      | N+5                     | 15.480,00         | 5.000,00      |
| N+6                    | 5.000,00      | N+6                     | 10.480,00         | 5.000,00      |
| N+7                    | 5.000,00      | N+7                     | 5.480,00          | 5.000,00      |
| N+8                    | 5.000,00      | N+8                     | 480,00            | 480,00        |
| N+9                    | 5.000,00      |                         |                   |               |

Après avoir parlé des amortissements nous allons maintenant nous pencher sur les subsides. Comme il en a été fait mention au début de cette partie, les subsides tout comme les amortissements ne sont pas des mesures fiscales spécifiques liées à l'innovation ou à la R&D. Toutefois elles trouvent largement à s'appliquer dans ces domaines. Avant de décrire le régime fiscal des subsides, il faut d'abord se pencher brièvement sur leur traitement comptable car ceux-ci sont étroitement liés.

Dans son avis CNC 2011/13, la Commission des Normes Comptables définit la notion de subside comme étant « *une intervention des pouvoirs publics sans compensation monétaire [de la part du bénéficiaire et qui] peuvent être accordés tant en espèces qu'en nature* ». Ils peuvent prendre 3 formes différentes qui ont chacune leurs caractéristiques propres, à savoir :

- Les subsides en capital : « *sont des subventions publiques dont la condition principale est qu'une entité répondant aux conditions d'obtention doit acheter, construire ou acquérir des immobilisations. [Dans le cas d'un subside en capital], les pouvoirs publics interviennent avec un montant fixe lors d'un investissement au moyens de fonds propres* ».

- Les subsides en intérêts : *« sont des subventions publiques dont la condition principale est qu'une entité répondant aux conditions d'obtention doit acheter, construire ou acquérir des immobilisations. [Dans le cas d'un subside en intérêts], les pouvoirs publics interviennent en assumant les charges d'intérêts lors du financement de l'investissement avec des moyens externes ».*
- Les subsides d'exploitation : *« sont des subsides dont l'obtention n'est pas rattachée à des investissements en immobilisations. Il s'agit de montants accordées par les pouvoirs publics à une entité en vue de compenser ou couvrir certains frais d'exploitation ».* (CNC, 2011)

Chacune de ces formes de subsides fait l'objet d'un traitement comptable quasi-identique. Le premier point commun entre le traitement comptable de ces 3 formes de subsides réside dans la comptabilisation initiale de ceux-ci. Un subside doit être comptabilisé lorsque le droit de l'obtenir devient certain et lorsqu'il peut être évalué raisonnablement. L'appréciation du caractère certain et de l'évaluation du montant du subside sont sous la responsabilité de l'organe de gestion. (Lamon, Van Bavel, 2013)

La comptabilisation du droit au subside se fait via le compte 414 « Produits à recevoir ». La contrepartie dépendra du type de subside. Lorsque le subside est effectivement encaissé, il faudra venir créditer le compte 414 « Produits à recevoir » du montant effectivement reçu par les pouvoirs publics avec comme contrepartie le débit du compte 55 « Etablissement de crédit » ou d'un compte de classe 2 en cas de subside en nature. (Idem)

En outre, l'octroi de certains subsides peut dépendre de la réalisation de conditions particulières. Là aussi l'organe de gestion est compétent pour évaluer si ces conditions sont bien remplies. Dans le cas où l'octroi du subside est rattaché au respect de certaines conditions il est important de faire une distinction entre les conditions suspensives et résolutoires. (Idem)

Il faut savoir qu'en comptabilité et en fiscalité, les subsides sont considérés comme des produits. De ce fait, ils font donc partie de la base imposable et peuvent donc être imposés. La contrepartie de la comptabilisation initiale d'un subside en capitale est l'inscription du montant de ce subside, sous déduction des impôts différés liés à celui-ci, dans la rubrique du passif dénommée « Subsides en capital ». La partie de ce subside qui va être imposé est quant à elle inscrit dans la rubrique du passif « Impôts différés ». (CNC, 2011)

Ces 2 rubriques vont ensuite faire l'objet d'un transfert échelonné vers le compte de résultat au même rythme que la prise en charge des amortissements liés aux immobilisations concernées par le subside ou à hauteur du solde restant en cas de vente ou de mise hors service. Le transfert du « subside en capital » se fera via la rubrique « Autres produits financiers » du compte de résultat tandis que le transfert des « Impôts différés » se fera quant à lui via la rubrique « Prélèvement sur les impôts différés » du compte de résultat. Si maintenant le subside a été octroyé en vue de l'acquisition d'un actif non amortissable, alors le subside (et les impôts différés) doivent rester au passif du bilan. Dans ce cas, le transfert du subside et des impôts différés vers le compte de résultat se fera à l'occasion de la constatation éventuelle d'une moins-value. Ci-dessous vous trouverez les écritures comptables génériques relatives à un subside en capital suivi d'un petit exemple tiré de l'avis CNC 2011/13. (Lamon, Van Bavel, 2013)

### Traitement comptable d'un subside en capital

#### **Ecriture comptable au moment où le droit au subside devient certain**

|      |                                                     |
|------|-----------------------------------------------------|
| 414  | Produits à recevoir                                 |
| @ 15 | Subsides en capital                                 |
| 168  | Impôts différés afférents à des subsides en capital |

#### **Ecriture comptable de la réception du subside**

|       |                         |
|-------|-------------------------|
| 55    | Etablissement de crédit |
| @ 414 | Produits à recevoir     |

#### **Ecriture comptable de l'imputation du subside au compte de résultat**

|       |                                                     |
|-------|-----------------------------------------------------|
| 15    | Subsides en capital                                 |
| 168   | Impôts différés afférents à des subsides en capital |
| @ 753 | Subsides en capital et en intérêts                  |
| 780   | Prélèvement sur les impôts différés                 |

### Exemple : Traitement comptable d'un subside en capital avec remboursement

*Pendant l'année N, les pouvoirs publics octroient à une entreprise, sous certaines conditions, un subside en capital de 5 000€ pour un investissement de 25 000€. Ce subside en capital est exonéré d'impôts. L'entreprise investit dans une machine, amortissable sur 5 ans. Pendant l'année N+2, il s'avère que l'entreprise ne respecte plus toutes les conditions et les pouvoirs publics exigent le remboursement de la moitié du subside en capital. A ce moment, 2 000€ du subside en capital ont déjà été pris en résultats.*

**Ecriture comptable au moment où le droit au subside acquiert un caractère certain**

|                          |       |       |
|--------------------------|-------|-------|
| 414 Produits à recevoir  | 5 000 |       |
| @ 15 Subsidés en capital |       | 5 000 |

**Ecriture comptable de la réception du subside**

|                            |       |       |
|----------------------------|-------|-------|
| 55 Etablissement de crédit | 5 000 |       |
| @ 414 Produits à recevoir  |       | 5 000 |

**Ecritures comptables d'inventaires de l'année N**

|                                                |       |       |
|------------------------------------------------|-------|-------|
| 6302 Amortissement sur immo corporelles        | 5 000 |       |
| @ 239 Amortissement actés sur immo corporelles |       | 5 000 |
| 15 Subside en capital                          | 1 000 |       |
| @ 753 Subsidés en capital et en intérêts       |       | 1 000 |

**Ecritures comptables d'inventaires de l'année N+1**

|                                                |       |       |
|------------------------------------------------|-------|-------|
| 6302 Amortissement sur immo corporelles        | 5 000 |       |
| @ 239 Amortissement actés sur immo corporelles |       | 5 000 |
| 15 Subside en capital                          | 1 000 |       |
| @ 753 Subsidés en capital et en intérêts       |       | 1 000 |

**Ecriture comptable au moment où les pouvoirs publics réclament le remboursement**

|                                  |       |       |
|----------------------------------|-------|-------|
| 15 Subside en capital            | 1 500 |       |
| 657 Charges financières diverses | 1 000 |       |
| @ 489 Autres dettes diverses     |       | 2 500 |

**Ecriture comptable du remboursement**

|                              |       |       |
|------------------------------|-------|-------|
| 489 Autres dettes diverses   | 2 500 |       |
| @ 55 Etablissement de crédit |       | 2 500 |

Attardons-nous maintenant quelques instants sur le traitement comptable d'un subside en intérêts. Dans le cas d'un subside en intérêts, les pouvoirs publics interviennent en remboursant l'ensemble ou une partie des charges d'intérêts liées au financement de l'investissement. D'après l'article 96 de l'AR d'exécution du CSOC les subsides en intérêts doivent être comptabilisés dans la rubrique « Autres produits financiers » du compte de résultats. Il se peut que les pouvoirs publics décident d'accorder le subside en une fois même si les charges d'intérêts courent sur plusieurs années. Conformément au principe de matching et celui de l'image fidèle, le subside devra dans ce cas être pris en résultat de manière étalée au même rythme que les intérêts auxquels ce subside se rapporte. Il faudra dans ce cas utiliser le compte de régularisation 493 « Produits à recevoir ». Celui-ci se videra au fur et à mesure des intérêts dû. Ci-dessous vous trouverez les écritures comptables génériques relatives à un subside en intérêts. (Lamon, Van Bavel, 2013)

### Traitement comptable d'un subside en intérêts

#### **Ecriture comptable au moment où le droit au subside devient certain**

|       |                                    |
|-------|------------------------------------|
| 414   | Produits à recevoir                |
| @ 753 | Subsides en capital et en intérêts |

#### **Ecriture comptable de la réception du subside**

|       |                          |
|-------|--------------------------|
| 55    | Etablissements de crédit |
| @ 414 | Produits à recevoir      |

#### **Ecriture d'inventaire**

|       |                                    |
|-------|------------------------------------|
| 753   | Subsides en capital et en intérêts |
| @ 493 | Produits à recevoir                |

Voyons maintenant le traitement comptable d'un subside d'exploitation. Comme mentionné précédemment, un subside d'exploitation n'est soumis à aucune condition d'investissement. Ce type de subside permet de couvrir certains frais d'exploitation d'où leur nom. L'article 96 de l'AR du CSOC stipule que les subsides d'exploitation doivent être comptabilisé dans la rubrique « Autres produits d'exploitation » du compte de résultat. Comme pour les subsides en intérêts, la partie du subside d'exploitation se rapportant à des années ultérieures devra faire l'objet d'un transfert afin de respecter les principes de matching et de l'image fidèle. Pour ce faire on utilise à nouveau le compte de régularisation 493 « Produits à reporter ». (CNC, 2011)

### Traitement comptable d'un subside d'exploitation

#### **Ecriture comptable au moment où le droit au subside devient certain**

|       |                                                    |
|-------|----------------------------------------------------|
| 414   | Produits à recevoir                                |
| @ 740 | Subsides d'exploitation et montants compensatoires |

#### **Ecriture comptable de la réception du subside**

|       |                          |
|-------|--------------------------|
| 55    | Etablissements de crédit |
| @ 414 | Produits à recevoir      |

#### **Ecriture d'inventaire**

|       |                                                    |
|-------|----------------------------------------------------|
| 740   | Subsides d'exploitation et montants compensatoires |
| @ 493 | Produits à recevoir                                |

Après avoir vu le traitement comptable des différents types de subsides, il est temps d'analyser le régime fiscal des subsides en capital. Les dispositions fiscales en la matière sont les articles 193bis, 193ter et 362 du CIR 92.

L'article 362 du CIR 92 est la disposition de base en matière de fiscalité des subsides. Il a été instauré dans notre droit fiscal en 1984 par la loi de redressement du 31 juillet. Cet article nous dit en son alinéa 1<sup>er</sup> que « *Les subsides en capital obtenus des pouvoirs publics en vue de l'acquisition ou de la constitution d'immobilisations incorporelles ou corporelles, sont considérés comme des bénéfices de la période imposable au cours de laquelle ils ont été alloués et de chaque période imposable subséquente et ce, proportionnellement aux amortissements ou réductions de valeurs afférents auxdites immobilisations qui ont été pris en considération comme frais professionnels respectivement à la fin de ladite période imposable et de chaque période imposable suivante et, le cas échéant, à concurrence du solde subsistant lors de l'aliénation ou de mise hors d'usage desdites immobilisations* ». Ceci résume parfaitement tout ce que nous avons dit jusqu'à présent concernant les subsides en capital. Premièrement, ils sont considérés comme des bénéfices et sont donc en principe imposables. Deuxièmement, la partie imposable du subside correspond à une quotité du montant total du subside obtenu. Cette quotité est proportionnelle au montant des amortissements ou des réductions de valeurs fiscalement admis sur l'immobilisation concernés par le subside durant la période imposable. Enfin, il est à noter que le traitement comptable d'un subside en capital satisfait à ces exigences fiscales. Il va même encore plus loin en opérant déjà la distinction entre l'impôt dû sur le subside et la partie restante qui sera considéré comme du bénéfice. (Editions Standaard, 2009)

De ce qui précède, nous pouvons retenir que les subsides sont considérés comme des bénéfices de la période imposable et que de ce fait ils sont en principe imposés. Toutefois, dans certains cas les subsides peuvent être exonérés d'impôts. Pour savoir quand un subside peut être exonéré il faut s'intéresser aux articles 193bis et 193ter du CIR 92. (Idem)

L'article 193bis stipule que les subsides en capital et en intérêts octroyés à des sociétés par les régions dans le cadre de la législation d'expansion économique en vue de l'acquisition ou de la constitution d'immobilisations corporelles et incorporelles sont exonérés d'impôts. Cet article a été inséré dans le CIR 92 en 2005 grâce à la loi du 23 décembre relative au pacte de solidarité entre les générations. Il faut savoir que seuls les subsides qui ont été notifiés à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2006 peuvent entrer en ligne de compte. En son paragraphe 2 cet article précise que l'immobilisation en question doit rester dans la société pendant au moins 3 années. Dans le cas contraire le montant du subside antérieurement exonéré sera considéré comme un bénéfice de la période imposable.

Evidemment cette condition ne s'applique pas en cas de sinistre, d'expropriation, de réquisition ou de tout autre événement analogue. On peut donc en déduire que les subsides octroyés pour des investissements liés à l'innovation (immobilisations incorporelles la plupart du temps) peuvent être exonérés. Toutefois il faut noter que cette disposition n'est pas spécifiquement destinée à l'innovation. (Editions Standaard, 2009)

L'exonération prévu à l'article 193ter a été introduite dans le CIR 92 avec la loi du 25 avril 2007 portant des dispositions diverses (IV). Son paragraphe 1<sup>er</sup> mentionne que « *Les bénéficiaires sont exonérés à concurrence du montant des primes et des subsides en capital et en intérêts sur immobilisations incorporelles et corporelles, qui sont attribués à des sociétés dans le cadre de l'aide à la recherche et au développement par les institutions régionales compétentes, dans le respect de la réglementation européenne en matière d'aide d'état* ». Seuls les subsides qui ont été notifiés à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2007 entrent en considération pour l'exonération. Tout comme l'exonération prévue à l'article 193bis, l'immobilisation concernée par le subside doit rester dans la société pendant au moins 3 ans sinon le subside antérieurement exonéré devient taxable. Il s'agit ici d'une mesure spécifique liée à l'innovation et plus particulièrement à la recherche et au développement, contrairement à l'article 193bis.

Pour finir, penchons sur la technique comptable et fiscale liée à l'exonération d'un subside en capital. Sur le plan comptable, l'exonération d'un subside en capital signifie que le compte 1680 « Impôts différés afférent à des subsides en capital » ne sera pas utilisé lors de la comptabilisation initiale. Au niveau fiscal, l'exonération des subsides se fait en opérant une majoration de la situation du début des réserves. Pour faciliter le traitement fiscal de l'exonération des subsides en capital, l'administration fiscale a publié la circulaire 40/2009 en date du 4 août 2009. (SPF Finances, 2009)

## 2.2 *Dispense partielle de versement du précompte professionnel*

Il existe en Belgique un ensemble de dispositions fiscales qui permettent, à des entreprises ainsi qu'à des acteurs institutionnels, d'être dispensé du versement du PR. PF au Trésor Public sur les salaires des travailleurs qu'elles emploient, moyennant le respect de certaines conditions. Pour rappel, les précomptes sont une façon pour l'Etat de percevoir de manière anticipée l'impôt, on peut en quelque sorte les considérer comme une forme d'avance sur l'impôt. Lors de la détermination de la charge fiscale finale d'un contribuable, les précomptes vont venir s'imputer (se soustraire) sur la base fiscale de ce celui-ci. Il existe 3 types de précomptes en Belgique. Le SPF Finances les définit comme suit :

- Le précompte immobilier est « *un impôt régional sur les biens immobiliers (maisons, appartements, terrains, ...) des contribuables. Cet impôt équivaut à un pourcentage du revenu cadastral indexé et ce pourcentage varie en fonction de la situation du bien immobilier* ».
- Le précompte mobilier est « *une avance sur l'impôt se rapportant aux revenus des capitaux et des biens mobiliers (dividendes, intérêts, redevances, droits d'auteur, ...) ainsi qu'à certains revenus divers à caractère mobilier* ».
- Le précompte professionnel est « *dû par les employeurs et les sociétés sur les rémunérations qu'ils payent ou attribuent à leurs salariées et dirigeants d'entreprise. Il est également dû sur les allocations de chômage, les indemnités d'assurance-maladie, les pensions, les revenus de remplacement, etc...* ».

L'ensemble des mesures fiscales concernant les différents régimes de dispense de versement du PR. PF est repris dans le CIR 92 aux articles 275/1 et suivants. Dans le cadre de ce mémoire nous nous intéresserons uniquement à l'article 275/3 qui concerne la dispense partielle de versement du PR. PF en matière de recherche scientifique.

Cette disposition a été introduite pour la première fois dans notre droit fiscal par la loi-programme du 24 décembre 2002 (entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> octobre 2003) et a connu par la suite de nombreux ajouts et modifications. L'objectif principal de cette disposition est d'encourager la recherche scientifique en octroyant, via cette dispense des moyens supplémentaires aux entreprises et institutions afin qu'elles puissent poursuivre leurs investissements dans le domaine de la recherche et du développement. Cette mesure s'inscrit dans le cadre de la réalisation des objectifs fixés par l'Europe en 2002 à Lisbonne et mis à jours dans la stratégie Europe 2020. (SPF Politique scientifique, 2017)

Examinons maintenant de plus près ce régime de dispense partielle de versement du PR. PF en matière de recherche scientifique. A la lecture de l'article 275/3 du CIR 92 nous pouvons distinguer 5 catégories de contribuables pouvant bénéficier de ce régime. Ces catégories sont les suivantes : (Decoster, Meerschman, 2015)

- « *Les universités et les hautes écoles qui paient ou attribuent des rémunérations à des chercheurs assistants ainsi qu'à des chercheurs postdoctoraux* ». Dans cette catégorie se trouvent aussi le « *"Federaal Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek – le Fonds fédéral de la recherche scientifique"* (F.F.W.O./F.F.R.S.), le *"Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek-Vlaanderen"* (F.W.O.) et le *"Fonds de la recherche scientifique – F.N.R.S."* (F.R.S.-F.N.R.S.) qui paient ou attribuent des rémunérations aux chercheurs postdoctoraux ».
- « *Les institutions scientifiques qui sont agréées à cet effet par AR délibéré en Conseil des Ministres et qui paient ou attribuent des rémunérations soit à leurs chercheurs assistants, soit à leurs chercheurs postdoctoraux* ».
- « *Les entreprises qui paient ou attribuent des rémunérations à des chercheurs affectés à des projets ou des programmes de recherche ou de développement menés en exécution de conventions de partenariat conclues avec [une des institutions des catégories précédentes]* ».
- « *Les sociétés qui répondent à la définition de "Young Innovative Company" (YIC) et qui paient ou attribuent des rémunérations à du personnel scientifique, employé en tant que travailleur salarié au sein de cette société* ».
- « *Les entreprises qui paient ou attribuent des rémunérations à des chercheurs qui sont engagées dans des projets ou des programmes de recherche ou de développement et qui ont un diplôme visé au §2* ».

Depuis la loi du 17 juin 2013 portant des dispositions fiscales et financières et des dispositions relatives au développement durable, le taux de dispense de versement du PR. PF a été augmenté à 80% pour l'ensemble de ces 5 catégories. Cette augmentation est devenue effective à partir du 1<sup>er</sup> juillet de la même année. (Roularta Media Group, 2013) Toutefois, ce n'est pas pour autant que la dispense vient à s'appliquer sur le montant total du précompte retenu. En effet, en fonction de la catégorie à laquelle appartient le contribuable, les règles de calcul diffèrent.

Pour les universités, les hautes écoles et les institutions scientifiques agréées, la dispense porte sur le précompte retenu sur l'ensemble de la rémunération des chercheurs postdoctoraux et des chercheurs assistants selon le cas. (Roularta Media Group, 2016) Par le passé il existait une règle qui stipulait que l'entièreté de la rémunération était prise en compte pour le calcul de la dispense si et seulement s'il pouvait être démontré que les chercheurs consacraient au moins 50% de leurs temps à la recherche scientifique. Cette règle n'est désormais plus d'application. (Decoster, Meerschman, 2015) Concernant ces institutions, le CIR 92 mentionne également à l'article 275/3, §1<sup>er</sup>, al.1 et 2 qu'elles ne peuvent pas utiliser le montant qu'elles ont été dispensé de verser au financement de la recherche qui a donné lieu à cette dispense. Cela veut tout simplement dire qu'elles ne peuvent pas se servir de ces montants pour payer les rémunérations des chercheurs.

En ce qui concerne les autres catégories de contribuables, la dispense porte uniquement sur le précompte retenu sur une partie de la rémunération des chercheurs et du personnel scientifique. En effet, la dispense s'appliquera sur la partie de la rémunération relative au temps effectivement consacrer à la R&D. L'on utilisera dès lors toujours une règle de prorata pour calculer la partie de la rémunération qui entre en ligne de compte pour le calcul de la dispense. (Decoster, Meerschman, 2015) Dans une FAQ publiée le 30 avril 2015, le ministre des Finances a toutefois donné quelques précisions quant à cette règle de proratisation. Il précise notamment que le temps consacré aux activités administratives et de bureau, telles que la planification ou la rédaction de rapports, peut être considéré comme du temps consacré à la recherche et/ou au développement moyennant certaines conditions. Il faut que ces activités soient spécifiques et contribuent directement aux projets de recherche et/ou de développement. (Roularta Media Group, 2016)

La FAQ précise également que les dirigeants de projets ou de programmes de recherche et/ou de développement et leurs activités peuvent également entrer en ligne de compte pour l'obtention de la dispense. (SPF Finances, 2015) Le Ministre estime que les activités de planification, de coordination, de direction et d'accompagnement des dirigeants sont réputées être des activités de R&D. (Decoster, Meerschman, 2015) Attention, on parle bien ici de dirigeants de projets ou de programmes de R&D et non pas de dirigeants d'entreprise. Ceux-ci sont exclus de ce régime tout comme les chercheurs indépendants car ils ne se trouvent pas dans un lien de subordination. (SPF Finances, 2016)

Nous allons maintenant nous attarder sur les 2 dernières catégories de contribuables visées par le régime de dispense partielle de versement du PR. PF dans le cadre de la recherche scientifique. Il s'agit des YIC et des entreprises actives dans la recherche et dont les chercheurs sont titulaires d'un diplôme spécifique repris dans la loi. Ces 2 catégories ont été ajoutées au régime par la loi du 23 décembre 2005 relative au pacte de solidarité entre les générations. (Cools, 2010) Le régime concernant les YIC est entré en vigueur le 1<sup>er</sup> juillet 2006 alors que celui concernant les entreprises employant des chercheurs titulaires d'un diplôme spécifique est entré en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2006. (Van Dyck)

L'article 275/3, §1<sup>er</sup>, al. 2, 2<sup>o</sup> du CIR 92 définit précisément ce qu'il faut entendre par YIC. Il s'agit d'une société engagée dans des projets de recherche et qui satisfait un certain nombre de conditions à la fin de la période imposable. Les conditions telles qu'elles sont mentionnées par le CIR 92 sont les suivantes :

- La société « *est une petite société au sens de l'article 15, du Code des sociétés tel qu'il existait avant d'être modifié par la loi du 18 décembre 2015 transposant la directive 2013/34/UE...* ».
- « *elle constituée depuis moins de 10 ans avant le 1<sup>er</sup> janvier de l'année durant laquelle la dispense de versement du PR. PF est attribuée* ».
- « *elle n'est pas constituée dans le cadre d'une concentration, d'une restructuration d'une extension d'activité préexistante ou d'une reprise de telles activités.* »
- « *elle a effectué des dépenses de recherche et de développement représentant au moins 15% du montant total des frais de la période imposable* »

Alors que pour toutes les autres catégories la dispense s'applique uniquement au précompte retenu sur les rémunérations des chercheurs, pour les YIC celle-ci s'applique sur le précompte retenu sur les rémunérations du personnel scientifique employé au sein de cette société. Le CIR 92 en son article 275/3, §1<sup>er</sup>, al. 5 précise ce qu'il faut entendre par personnel scientifique. Il s'agit des chercheurs, techniciens de recherche et des gestionnaires de projets de recherche et de développement. Le personnel administratif et commercial est quant à lui exclu du régime de la dispense. L'annexe IIIter, point III, e), al. 2 et suivants de l'AR du CIR 92 donnent une définition précise de ces termes :

- « *Par chercheur, on entend des scientifiques ou des ingénieurs travaillant à la conception ou la création de connaissances, de produits, de procédés, de méthodes ou de systèmes nouveaux. Sont assimilés aux ingénieurs, les salariés qui, sans remplir les conditions de diplôme, ont acquis cette qualification au sein de leur entreprise* ».
- « *Par technicien de recherche, on entend des personnes qui travaillent en étroite collaboration avec des chercheurs pour assurer le soutien technique indispensable aux travaux de recherche et de développement expérimental* ».
- « *Par gestionnaire de projets de recherche et de développement, on entend des personnes qui ont en charge l'organisation, la coordination et la planification du projet dans ses aspects administratif, juridique, financier et technologique* ».

Les définitions de technicien de recherche et de gestionnaire de projets de recherche et de développement s'appliquent uniquement dans le cas des YIC. La définition de chercheur quant à elle s'applique non seulement au YIC mais également aux entreprises engagés dans des partenariats ainsi qu'aux entreprises actives dans la recherche dont les chercheurs sont titulaires d'un diplôme spécifique repris dans la loi. (Roularta Media Group, 2006)

Pour les entreprises engagés dans des projets ou des programmes de R&D, il existe une condition supplémentaire liée aux diplômes des chercheurs. Lors de l'introduction de cette mesure, seuls les diplômes de docteur en sciences appliquées, sciences exactes, médecine, médecine vétérinaire ou sciences pharmaceutiques, ou d'ingénieur civil entrain en ligne de compte. Suite à la loi programme I du 27 décembre 2006 cette liste de diplômes a été élargie aux diplômes de master ou équivalent dans des domaines spécifiques. L'article 275/3, §2 du CIR 92 reprend la liste des diplômes qui entrent en ligne de compte pour la dispense. (Van Dyck, 2006)

Bien que pour cette dernière catégorie la condition liée au diplôme est reprise explicitement dans la loi, il existe également des conditions implicites liées aux diplômes pour les autres catégories. En effet, les chercheurs postdoctoraux sont des chercheurs titulaires d'un diplôme de 3<sup>ème</sup> cycle universitaire (doctorat) et les chercheurs assistant sont définis selon BELSPO comme « *des titulaires d'un diplôme de l'enseignement supérieure (bachelier professionnalisant) [...] et qui exécutent de des travaux de recherche scientifique dans le cadre de la préparation d'une thèse de doctorat ou de travaux de recherche similaires* ». Ceci concerne les 2 premières catégories de contribuables visés par la mesure. (SPF Finances, 2016)

En ce qui concerne les entreprises engagées dans un partenariat avec des universités, hautes écoles ou institutions scientifiques agréées, les chercheurs doivent être des scientifiques ou des ingénieurs. Cela implique qu'ils doivent au minimum être titulaire d'un diplôme de Bachelier professionnalisant. Cependant le personnel ne disposant pas du diplôme requis peut tout de même bénéficier de la dispense s'il peut être démontré qu'ils ont acquis cette qualification par l'expérience. Pour les YIC les conditions de diplômes s'appliquent également aux chercheurs mais pas pour le personnel technique et de soutien. (SPF Politique scientifique, 2017)

Il importe également de donner quelques précisions quant aux notions de recherche et de développement. En effet la dispense n'est accordée, moyennant le respect de toutes les autres conditions, qu'aux entreprises engagées dans des projets ou des programmes de recherche. Cela englobe donc les 3 dernières catégories, à savoir : les entreprises engagées dans un partenariat, les YIC et les entreprises actives dans la R&D dont les chercheurs sont titulaires d'un diplôme spécifique repris dans la loi. (Roularta Media Group, 2013) Les notions de projets ou programmes de recherche ou de développement sont clairement définies à l'article 275/3, §3, al. 1 du CIR 92. Ce sont des projets ou des programmes qui ont pour but soit la recherche fondamentale soit la recherche industrielle soit le développement expérimental. Ces notions sont également définies par le Code. L'article précise également que « *la création de prototypes et de projets pilotes commercialement exploitable relève également du développement expérimental [...]* ». La FAQ publiée par le SPF Finances précise également que la dispense est applicable aux entreprises en général, peu importe leur secteur d'activité. Elles doivent cependant prouver que de nouvelles connaissances scientifiques ou techniques seront acquises. Le lieu et le destinataire final de la R&D n'ont aucune incidence sur l'application de la dispense partielle de versement du PR. PF dans le cadre de la recherche scientifique. (SPF Finances, 2015 ; Decoster, Meerschman, 2015)

Le tableau ci-dessous est une synthèse du régime de dispense partielle de versement du PR. PF dans le cadre de la recherche scientifique. Il reprend les différentes catégories de contribuables visés par ce régime, la base légale, le personnel concerné ainsi que les conditions liées au diplôme et la partie de la rémunération qui doit être prise en compte. Le seul élément important qui n'y figure pas est le taux de dispense, qui est actuellement de 80% pour toutes les catégories.

| <b>Débiteur du PR.<br/>PF</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | <b>Fondement<br/>(CIR 92)</b> | <b>Chercheurs<br/>visés</b>                                                                                                                                                                                                                                                   | <b>Définition<br/>de<br/>chercheur<br/>dans le CIR<br/>92 ou<br/>l'AR/CIR<br/>92</b> | <b>Conditions liées au<br/>diplôme</b>    | <b>Rémunérations<br/>visées</b>  |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------|----------------------------------|
| Universités et<br>hautes écoles                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 275/3, §1er, al.<br>1er       | Chercheurs<br>assistants                                                                                                                                                                                                                                                      | Non                                                                                  | Diplôme de<br>l'enseignement<br>supérieur | La totalité des<br>rémunérations |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |                               | Chercheurs<br>postdoctoraux qui<br>effectuent des<br>travaux de<br>recherche au<br>niveau<br>postdoctoral                                                                                                                                                                     | Non                                                                                  | Diplôme de<br>l'enseignement<br>supérieur |                                  |
| FFWO/FFRS,<br>FWO et FNRS –<br>FRS – FNRS                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | 275/3, §1er, al.<br>1er       | Chercheurs<br>postdoctoraux qui<br>font de la<br>recherche<br>scientifique au<br>niveau<br>postdoctoral                                                                                                                                                                       | Non                                                                                  | Diplôme de<br>l'enseignement<br>supérieur | La totalité des<br>rémunérations |
| Institutions<br>scientifiques<br>agréées                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | 275/3, §1er, al.<br>2         | Chercheurs<br>assistants                                                                                                                                                                                                                                                      | Non                                                                                  | Diplôme de<br>l'enseignement<br>supérieur | La totalité des<br>rémunérations |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |                               | Chercheurs<br>postdoctoraux qui<br>font de la<br>recherche<br>scientifique au<br>niveau<br>postdoctoral                                                                                                                                                                       | Non                                                                                  | Diplôme de<br>l'enseignement<br>supérieur |                                  |
| Entreprises qui<br>paient ou attribuent<br>des rémunérations à<br>des chercheurs<br>affectés à des<br>projets ou des<br>programmes de<br>recherche ou de<br>développement<br>menés en exécution<br>de conventions de<br>partenariat conclues<br>avec des<br>universités, des<br>hautes écoles ou<br>des institutions<br>scientifiques<br>agréées | 275/3, §1er, al.<br>3, 1°     | Chercheurs<br>affectés à des<br>projets ou des<br>programmes de<br>recherche ou de<br>développement<br>menés en<br>exécution de<br>conventions de<br>partenariat<br>conclues avec des<br>universités, des<br>hautes écoles ou<br>des institutions<br>scientifiques<br>agréées | Point III, e),<br>al. 2 de<br>l'annexe<br>IIIter,<br>AR/CIR 92                       | Diplôme de<br>l'enseignement<br>supérieur | Règle du prorata                 |

|                                                                                                                                                                                           |                        |                                                                                                                          |                                                    |                                                                             |                  |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------|------------------|
| Young Innovative Companies (YIC)                                                                                                                                                          | 275/3, §1er, al. 3, 2° | Personnel scientifique employé par une YIC, constitué des :                                                              | Point III, e), al. 2 de l'annexe IIIter, AR/CIR 92 |                                                                             | Règle du prorata |
|                                                                                                                                                                                           |                        | - Chercheurs                                                                                                             |                                                    | Pas de conditions liées au diplôme (mais une expérience pertinente requise) |                  |
|                                                                                                                                                                                           |                        | - Techniciens de recherche                                                                                               |                                                    | Pas de conditions liées au diplôme (mais une expérience pertinente requise) |                  |
|                                                                                                                                                                                           |                        | - Gestionnaires de projets de recherche et de développement                                                              |                                                    | Pas de conditions liées au diplôme                                          |                  |
|                                                                                                                                                                                           |                        | A l'exclusion du personnel commercial et administratif                                                                   |                                                    |                                                                             |                  |
| Entreprises qui paient ou attribuent des rémunérations à des chercheurs qui ont un diplôme spécifique et qui sont engagés dans des projets ou programmes de recherche ou de développement | 275/3, §1er, al. 3, 3° | Chercheurs détenteurs d'un diplôme spécifique et engagés dans des projets ou programmes de recherche ou de développement | Point III, e), al. 2 de l'annexe IIIter, AR/CIR 92 | Un des diplômes énumérés à l'article 275/3, §2, CIR 92                      | Règle du prorata |

**TABLEAU 3 : Synthèse du régime de dispense partielle de versement du PR. PF en matière de recherche scientifique**

(Decoster, Meerschman, 2015)

L'octroi de la dispense n'est pas automatique et est soumis à une procédure particulière qui est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2014 et dans laquelle le Service Public de Programmation de la Politique scientifique fédérale (BELSPO) joue un rôle déterminant. En effet, l'article 275/3, § 3, al. 4 du CIR 92 précise que : « *les projets ou programmes visés à l'alinéa 1<sup>er</sup> entrent uniquement en ligne de compte [pour l'obtention de la dispense partielle de versement du PR. PF] lorsqu'ils sont inscrits auprès du Service Public de Programmation de la Politique scientifique fédérale...* ». Cette inscription se fait via une procédure de notification auprès de BELSPO. Il est à noter qu'elle n'est pas obligatoire pour les universités, les hautes écoles et les institutions scientifiques agréées car pour elles la définition de recherche scientifique ne s'applique pas. Ce sont donc uniquement les entreprises qui souhaitent bénéficier de la dispense qui doivent notifier leurs projets ou programmes de R&D. (Van Geel, Regout, 2014) L'article 275/3, § 3, al. 4 du CIR 92 précise les éléments que doit contenir cette demande d'inscription : « *L'identification du redevable du PR. PF* ».

- « *La description du projet ou programme où il est démontré que ceci a pour but la recherche fondamentale, la recherche industrielle ou le développement expérimental* ».
- « *La date de début et la date envisagée de fin du projet ou programme* ».

De plus, il faut savoir que BELSPO opère une distinction entre les projets de R&D et les programmes de R&D. Pour simplifier, les projets de R&D sont définies comme « *des activités occasionnelles avec une attribution flexible de chercheurs pour réaliser un projet concret dans un laps de temps déterminé* ». Les programmes de R&D sont quant à eux définis comme « *des activités de recherche continues, structurelles ou récurrentes et avec des objectifs généraux* ». De cette distinction découle des différences dans la procédure de notification. (SPF Politique scientifique, 2017 ; Deloitte, 2013)

A partir du moment où le projet ou le programme de R&D a été notifié, la dispense partielle de versement du PR. PF pourra être appliquée par l'entreprise. Cependant, ce n'est pas parce que le projet a été notifié qu'il satisfait forcément aux conditions précitées ou à la définition de projet ou programme de R&D. En effet, c'est l'entreprise qui est responsable de ce qu'elle enregistre auprès de BELSPO et le SPF Finances vérifiera par l'intermédiaire de contrôles si la dispense peut être appliqué ou non. (Idem) Il existe de ce fait une insécurité juridique pour les entreprises car elles ne savent pas à l'avance si leurs projets ou programmes R&D entreront en ligne de compte pour l'application de la dispense. Ceci peut avoir de graves conséquences pour les entreprises en question. On pense notamment à un redressement fiscal ou des intérêts de retards qui peuvent mener à des problèmes de trésorerie voire pire. Pour remédier à cette situation et pour faciliter les contrôles, le législateur a prévu à l'article 275/3, §3, al. 5 et 6 une procédure spéciale de ruling. C'est la 2<sup>ème</sup> mission de BELSPO dans le cadre de la dispense de versement du PR. PF.

Les modalités de cette procédure de ruling se trouvent aux articles 95/3 et 95/4 de l'AR d'exécution du CIR 92. Aussi bien les entreprises qui désirent bénéficier de la dispense que le SPF Finances peuvent demander un avis auprès de BELSPO. Cet avis a un caractère contraignant pour l'entreprise qui le demande mais également pour l'administration, ce qui permet de combler cette insécurité juridique. (SPF Politique scientifique, 2017)

Le rôle de BELSPO dans cette procédure d'avis est de vérifier si les conditions liées aux diplômes sont respectées. Il examine également si les projets ou les programmes de R&D répondent aux définitions, évoquées précédemment, de recherche fondamentale, de recherche industrielle ou de développement expérimental. Une fois que l'entreprise a requis une demande d'avis auprès de BELSPO, celui-ci dispose d'un délai d'un mois pour vérifier l'intégralité de la demande. Si celle-ci n'est pas complète, l'entreprise a la possibilité de compléter sa demande durant ce délai d'un mois. A partir du moment où la demande est complète, l'administration dispose d'un délai de 3 mois pour rendre un avis contraignant et définitif. Ce délai peut être modifié via une concertation entre les 2 acteurs. Le SPP Politique scientifique envoie ensuite une copie de cet avis au SPF Finances. (Idem)

Lorsque c'est le SPF Finances qui introduit une demande d'avis, concernant le respect des conditions par un contribuable, la procédure est plus rapide. Le SPP Politique scientifique doit rendre un avis contraignant le plus rapidement possible sans dépasser un délai d'un mois. Il communique également une copie de l'avis rendu au redevable du PR. PF. Outre le délai dans lequel l'avis doit être rendu il existe également une autre différence concernant la portée contraignante de l'avis. Lorsqu'une entreprise demande un avis, celui-ci est contraignant aussi bien pour l'entreprise que pour l'administration. (Deloitte, 2013)

A l'inverse, si c'est le SPF Finances qui demande un avis, celui-ci devient uniquement contraignant pour l'administration et non pour l'entreprise concernée. Cela veut dire que dans ce cas, une entreprise pourra toujours s'opposer à cet avis si elle le souhaite. Il s'agit là aussi d'une certaine forme de protection du contribuable vis-à-vis de l'administration. En outre, il faut savoir que si un avis négatif est délivré par BELSPO, celui-ci a un effet rétroactif. Le précompte qui a donc été omis de verser reste dû par le contribuable. (Roularta Media Group, 2013 ; SPF Politique scientifique, 2017)

A côté de cette formalité administrative qu'est la procédure de notification (et éventuellement la procédure de demande d'avis), les entreprises et les institutions souhaitant bénéficier de la dispense partielle de versement du PR. PF dans le cadre de la recherche doivent remettre à l'administration un certain nombre de déclarations relatives au PR. PF. Un AR du 22 août 2006 est venu simplifier et uniformiser les règles concernant ces déclarations par l'instauration d'un article 95/2 dans l'AR d'exécution du CIR 92. D'autres Arrêtés Royaux ont par la suite apporté de nouvelles modifications à cette disposition.

L'article 95/2 de l'AR CIR 92 stipule en son §1<sup>er</sup>, al. 1<sup>er</sup> que « *les redevables du PR. PF [bénéficiant de régimes de dispenses de versement de celui-ci] doivent, pour la période au cours de laquelle ils ont attribué des rémunérations pour lesquelles ils ne doivent pas verser au Trésor une partie ou la totalité du PR. PF dû, remettre 2 déclarations distinctes en matières de PR. PF selon la distinction reprise aux §§ 2 et 3* ». La première déclaration, visée au §2, est une déclaration générale et concerne les rémunérations payées à l'ensemble des travailleurs. Elle doit contenir 2 éléments : le total des revenus imposables payées par l'employeur et le montant du PR. PF retenu sur ces revenus. (Roularta Media Group, 2006 ; SPF Finances, 2016)

La deuxième déclaration, visée au §3, concerne uniquement le personnel relevant d'un des régimes de dispense de versement. Celle-ci doit contenir les éléments suivants : un code spécifique en fonction de la catégorie à laquelle appartient l'employeur (repris à l'annexe IIIbis du CIR 92), le montant des rémunérations payés par l'employeur au personnel relevant du régime de la dispense et un montant négatif correspondant au montant du précompte qui ne doit pas être versé au Trésor (80% dans le cas qui nous intéresse). (Idem)

Comme mentionné précédemment, la dispense partielle de versement du PR. PF dans le cadre de la recherche devait permettre la réalisation des objectifs de Lisbonne, mis à jour dans la stratégie Europe 2020. Par cette mesure, le législateur a voulu mettre à disposition des entreprises et institutions engagées dans la recherche des moyens supplémentaires afin d'encourager des investissements supplémentaires dans ce domaine. En d'autres mots, la partie du précompte non versée au Trésor correspond en réalité à une forme indirecte de subvention. Se pose dès lors la question du traitement comptable de cette forme de subvention. (SPF Politique scientifique, 2017)

La Commission des normes comptables (CNC) s'est penchée sur la question et a émis, à quelques mois d'intervalle, 2 avis concernant le traitement comptable du régime de dispense de versement du PR. PF. L'avis le plus récent, à savoir l'avis CNC 2010/2, vient simplement mettre à jour et corriger l'avis CNC 2009/13. Après avoir examiné la nature de la dispense, la CNC a estimé que celle-ci possédait des caractéristiques similaires à celles des primes à l'emploi. Cependant, la dispense et les primes à l'emploi diffèrent sur un point, à savoir la forme adoptée pour réduire le coût salarial. En effet selon l'avis de la CNC, la dispense de versement du PR. PF doit être vue comme un abandon de créance revêtant le caractère de subvention et doit donc être considéré comme un subside d'exploitation ou de fonctionnement.

Dans son avis 2009/13, la Commission préconise le traitement comptable suivant : « *La charge salariale des chercheurs concernés [par la dispense] devra être enregistrée sur une base brute. Le précompte sera retenu à concurrence de 100% et donnera lieu à l'enregistrement d'une dette au crédit du compte 453 "Précomptes retenus". L'abandon de créance s'opérera, en ce qui concerne les associations, par le crédit d'un compte de produit 73 "Cotisations, dons, legs et subsides" et le débit du compte 453 susmentionnée. [...] En ce qui concerne les sociétés, cet abandon de créance devra être enregistré parmi les produits d'exploitations, [...] par imputation au crédit du compte 740 "Subsides d'exploitation et montants compensatoires".* » (CNC, 2009 ; Van Dyck, 2009)

De plus, la Commission estimait que si les rémunérations ou une partie de celles-ci ayant bénéficié de la dispense avaient été activées en tant qu'immobilisation, la part du subside relative à ces rémunérations devait être considérée comme un subside en capital et donc transféré dans la rubrique correspondante. Or dans son avis 2010/2, la CNC est revenue sur ce traitement comptable suite à la loi du 21 décembre 2009 portant des dispositions fiscales et diverses qui est venu adapter l'article 275/3 §1<sup>er</sup> al. 1 et 2. Cette loi interdit aux universités, hautes écoles et institutions scientifiques agréées d'utiliser la partie du précompte non versé au financement de la recherche qui a fait naître cette dispense de versement. En d'autres termes, la partie du précompte non versée ne peut servir au paiement des rémunérations des chercheurs. Sur le plan comptable cela veut dire que même si les rémunérations des chercheurs ayant donné lieu à la dispense ont été activées, le subside ne pourra jamais être considéré comme un subside en capital et devra par conséquent être maintenu au crédit d'un compte 738 (associations) ou 740 (sociétés) du compte de résultat. (CNC, 2010 ; Roularta Media Group, 2010)

### 2.3 *Déduction pour investissement*

En Belgique l'impôt est calculé sur l'ensemble des revenus imposables. L'ensemble de ces revenus forme la base imposable du contribuable. Le droit fiscal belge permet de déduire certains éléments de cette base imposable. Il s'agira par exemple de la déduction des frais professionnel, pour capital à risque, des pertes fiscales antérieures, etc... La conséquence est que la base imposable sur laquelle l'impôt est calculé sera réduite et donc le montant de l'impôt réellement dû en sera également réduit. (Thilmany, 2016)

Dans cette partie nous allons nous intéresser à la DPI. L'ensemble des dispositions fiscales en la matière se trouve à l'article 68 et suivant et à l'article 201 (en ce qui concerne les sociétés) du CIR 92. A cela s'ajoutent les articles 47 à 49bis de l'AR d'exécution du CIR 92.

Historiquement, la DPI a été introduite pour la première fois dans notre droit fiscal en 1982 suite à un AR du 22 juin. Ce n'est qu'en 1992 à l'occasion de la coordination des différentes lois fiscales qu'elle trouva sa place dans CIR 92 que l'on utilise actuellement. Par la suite cette disposition, comme beaucoup d'autres, a connu pas mal de modifications.

Les contribuables pouvant bénéficier de cette déduction sont les entreprises industrielles, commerciales ou agricoles (sous forme de société ou exploitées par une personne physique) et les titulaires de professions libérales. (SPF Finances, 2014) En ce qui concerne les d'investissements visés par la mesure, l'article 68 du CIR 92 stipule qu'il doit s'agir « *d'immobilisations corporelles acquises à l'état neuf ou constituées à l'état neuf ou d'immobilisations incorporelles neuves, affectées en Belgique [exclusivement] à l'exercice de l'activité professionnelle* ». De plus, ces immobilisations doivent être acquises ou constituées durant la période imposable au cours de laquelle il est fait usage de la déduction et il doit s'agir d'immobilisations amortissables sur au moins 3 ans. Il existe également un ensemble d'immobilisation qui sont exclues du régime de la DPI. Ces immobilisations sont reprises à l'article 75 du CIR 92.

Il existe différentes formes de déductions pour investissement avec des taux différents en fonction du type d'investissement et du contribuable qui en fait usage. Dans le cadre de ce mémoire nous nous intéresserons uniquement à la déduction majorée pour investissements en R&D et en brevets ainsi qu'à la déduction étalée majorée pour investissements en R&D.

La DPI majorée a été mise en place en pour favoriser certains types d'investissement dont notamment les brevets et les immobilisations en R&D respectueux de l'environnement. L'article 48 de l'AR du CIR 92 donne un ensemble de conditions et de critères auxquels doivent répondre les investissements pour pouvoir bénéficier de la déduction. Pour ces investissements, le taux de la déduction se situe actuellement à 13.50% aussi bien pour les sociétés (sans distinction de taille) que pour les personnes physiques exploitant une entreprise. (Thilmany, 2016 ; SPF Finances, 2014) En ce qui concerne les sociétés, l'article 201, § 1<sup>er</sup>, dernier alinéa précise que « *le contribuable qui a opté irrévocablement pour le crédit d'impôt pour R&D [...] ne peut plus bénéficier de la déduction pour investissements ...* ». Le régime du CI sera abordé dans la partie suivante.

La base de calcul de la déduction est la valeur d'investissement ou de revient des immobilisations et correspond à la base de calcul pour les amortissements. Selon le type de contribuable, la DPI s'appliquera soit en dernier lieu après toutes les autres déductions à l'impôt des sociétés (ISOC) soit avant l'imputation des pertes professionnelles d'autres activités à l'ISOC personnes physiques. (SPF Finances, 2014) Le montant de la déduction en une fois est calculé en appliquant la formule suivante :

$$(Valeur\ d'investissement\ ou\ de\ revient\ des\ immobilisations \times Pourcentage\ DPI\ majorée) = \\ (Valeur\ d'investissement\ ou\ de\ revient\ des\ immobilisations \times 13.50\%)$$

Le législateur a également mis en place un système de déduction étalée pour investissement. Ce système s'applique aux investissements ordinaires ainsi qu'aux investissements que le législateur a spécifiquement voulu encourager. La disposition légale en la matière est l'article 70 du CIR 92. Ce système permet aux contribuables d'étaler la déduction sur la période d'amortissement des investissements concernés. Les seuls contribuables pouvant bénéficier de la déduction étalée sont les personnes physiques occupant moins de 20 travailleurs au premier jour de la période imposable au cours de laquelle les immobilisations sont constituées ou acquises. En effet, l'alinéa 8 de l'article 201 du CIR 92 mentionne que pour les sociétés le pourcentage de la déduction étalée est ramené à 0%.

Toutefois, il existe une exception à cette règle et c'est justement cette exception qui va nous intéresser. Pour certains investissements, la déduction étalée peut également bénéficier aux sociétés peu importe leur taille et sans condition d'occupation. Pour ceux-ci, le pourcentage de la déduction s'élève à 20.5%. L'article 70 du CIR 92 mentionne que dans ce cas, la déduction ne se calcule plus sur la valeur d'investissement ou de revient des immobilisations mais bien sur les amortissements admis fiscalement. Cet article précise également les types d'immobilisations qui entrent en ligne de compte pour la déduction étalée. Il s'agit :

- « *des immobilisations qui tendent à promouvoir la recherche et le développement de produits nouveaux et de technologies avancées n'ayant pas d'effets sur l'environnement ou visant à minimiser les effets négatifs sur l'environnement* ». Comme pour la déduction majorée, les sociétés ne peuvent pas faire usage de la déduction si elles ont opté pour le CI pour R&D comme le stipule l'article 201 §1<sup>er</sup>, al. 8.

- La deuxième catégorie d'immobilisations donnant droit à la déduction étalée est celle : *« des immobilisations en moyens de production de produits de haute technologie à condition qu'il s'agisse de produits dont la mise en production est nouvelle et que ces produits incorporent, directement ou indirectement, des dépenses élevées en R&D au moment de leur première mise en production de série »*. Il s'agit là d'une nouveauté qui a été introduite en 2015 par la loi du 26 décembre relative au tax shift. Cette nouvelle déduction étalée est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2016. (Maes, 2016)

Le montant de la DPI étalée en immobilisations R&D peut se calculer par la formule suivante :

$$\begin{aligned} & (\text{Amortissements admis fiscalement par période imposable} \times \text{Pourcentage DPI étalée}) = \\ & (\text{Amortissements admis fiscalement par période imposable} \times 20.50\%) \end{aligned}$$

Que se passe-t-il maintenant si le contribuable est dans l'incapacité d'utiliser tout ou une partie de la déduction ? Dans ce cas, la loi a prévu un système de report de la déduction. L'article 72, al. 1<sup>er</sup> nous dit qu'*« en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfices ou de profits d'une période imposable pour laquelle la déduction pour investissement peut être opérée, l'exonération non accordée pour cette période est reportée successivement sur les bénéfices ou profits des périodes imposables suivantes »*. Le report n'est donc pas limité dans le temps toutefois il existe bien une limite quant au montant de la DPI reportée qui pourra être imputé au cours des périodes suivantes. L'alinéa 2 du même article précise les limites auxquelles est soumise la déduction. Le montant maximum de la DPI reportée qui peut être déduite les périodes suivantes est de 952 070€ ou 25% de celui-ci s'il excède 3 808 290€.

L'octroi de la DPI (quel que soit son type) s'accompagne d'un certain nombre de formalités administratives, comme souvent en matière fiscale. Les modalités d'application ainsi que les obligations auxquelles les contribuables doivent satisfaire pour bénéficier de la déduction sont reprises aux articles 47 à 49bis de l'AR du CIR 92. L'article 47 précise que les contribuables doivent :

- *« joindre à leur déclaration aux impôts sur les revenus de la période imposable au cours de laquelle les immobilisations sont acquises ou constituées, une formule complétée, datée, signée, ... »*.

- *« tenir à la disposition de l'Administration, un relevé par catégorie d'immobilisations visées [par la déduction pour investissement], mentionnant pour chacune d'elles :*
  - a) la date d'acquisition ou de constitution ;*
  - b) la dénomination exacte ;*
  - c) la valeur d'investissement ou de revient ;*
  - d) la durée normale d'utilisation et la durée d'amortissement. »*

De plus, pour les investissements en brevets ou en immobilisations en R&D respectueux de l'environnement des formalités supplémentaires sont demandés. Ainsi pour les brevets par exemple, le contribuable devra également tenir à disposition de l'administration une copie du contrat d'acquisition ou d'exploitation du brevet. Il devra aussi conserver la preuve qu'il est le premier à avoir acquis ou exploité ce brevet en Belgique. Ces éléments sont repris à l'article 47bis de l'AR du CIR 92. En ce qui concerne les immobilisations en R&D respectueux de l'environnement, la disposition légale en la matière est l'article 48 de l'AR du CIR 92. Parmi les documents supplémentaires requis on trouve par exemple une attestation du Gouvernement régional concernant l'impact sur l'environnement. (SPF Finances, 2014)

La récente réforme du droit comptable et du droit des sociétés n'est pas sans conséquences en matière de DPI. En effet, la loi du 18 décembre 2015 transposant la directive européenne sur la comptabilité et l'AR qui l'accompagne ont notamment modifié certaines dispositions de l'AR d'exécution du CSOC. Une de ces modifications concerne le sort des frais de recherche. À partir des exercices comptables débutant le 1<sup>er</sup> janvier 2016 ou après, ceux-ci ne peuvent plus être portés à l'actif du bilan. Cette modification peut avoir des conséquences sur la DPI en R&D. Comme mentionné plus haut, pour pouvoir bénéficier de la déduction il doit nécessairement s'agir d'immobilisations amortissables sur au moins 3 ans. Le fait que les frais de recherche ne peuvent plus être portés à l'actif implique qu'ils ne peuvent plus faire l'objet d'amortissements et que donc ils n'entrent plus en ligne de compte pour la DPI en R&D. Il existe toutefois un régime transitoire pour les frais de recherche qui étaient inscrits à l'actif du bilan avant le 1<sup>er</sup> janvier 2016. Pour ceux-ci, les anciennes règles d'évaluation restent d'application. Ces frais de recherche peuvent donc continuer à figurer à l'actif du bilan et être amortis comme précédemment. (Van Dyck, 2016 ; Buysse, 2016)

Pour remédier à cette problématique, le législateur a inséré dans son Rapport au Roi une astuce quelque peu originale. Cette pratique a ensuite été confirmée par la circulaire n° 18/2016 du 15 juin 2016 publiée par l'administration fiscale. La solution proposée consiste à activer les frais de recherche (comme cela se faisait avant 2016) pour ensuite les amortir immédiatement et intégralement au cours du même exercice comptable. De cette manière, les frais de recherche ne figureront plus à l'actif des comptes annuels.

Rappelons que pour bénéficier de la déduction il doit nécessairement s'agir d'immobilisations amortissables sur au moins 3 ans. Le fait que ces frais soient activés puis amortis en un seul exercice comptable ne pose pas de problème pour l'octroi de la déduction. En effet, en matière fiscale les investissements en recherche doivent obligatoirement être amortis sur au moins 3 années (Art. 63 CIR 92).

L'amortissement immédiat et intégral des frais de recherche entraînera, sur le plan fiscal, la constitution d'une réserve occulte d'un montant correspondant aux excédents d'amortissement comptabilisés. Durant les périodes imposables suivantes, cette réserve occulte sera par la suite ramenée à 0 proportionnellement aux amortissements admis fiscalement durant les périodes imposables suivantes (au moins 2). De cette façon, la condition qui exige que les investissements doivent être amortis sur au moins 3 périodes imposables est respectée. Ci-dessous vous trouverez l'exemple tiré de la circulaire n°18/2016. (SPF Finances, 2016)

Exemple : Traitement comptable/ fiscal des frais de recherche dans le cadre de la DPI et du CI

*Durant la période imposable (p.i.) N, une société qui tient sa comptabilité par année civile, comptabilise des frais de recherche pour un montant de 90.000,00€ comme immobilisation incorporelle. Cet actif est immédiatement et totalement amorti lors du même exercice comptable. L'art. 63 du CIR 92 prévoit expressément que les investissements en recherche doivent être amortis sur au moins 3 ans. Le tableau suivant donne un récapitulatif des amortissements comptabilisés, des amortissements admis fiscalement et des excédents d'amortissement.*

| Année | Amortissement comptabilisés | Amortissement admis fiscalement | Excédents d'amortissement |                  |
|-------|-----------------------------|---------------------------------|---------------------------|------------------|
|       |                             |                                 | Situation de début        | Situation de fin |
| N     | 90.000,00                   | 30.000,00                       | 0,00                      | 60.000,00        |
| N+1   | 0,00                        | 30.000,00                       | 60.000,00                 | 30.000,00        |
| N+2   | 0,00                        | 30.000,00                       | 30.000,00                 | 0,00             |

*Les amortissements comptabilisés au cours de l'année N excèdent les amortissements admis fiscalement d'où l'apparition d'une réserve occulte. Le relevé 328R (tableau des réserves fiscalement imposable) se présentera comme suit :*

|                            | Situation au début de la p.i. | Situation à la fin de la p.i. |
|----------------------------|-------------------------------|-------------------------------|
| <b>Année N</b>             |                               |                               |
| Bénéfice ou perte reporté  | 0,00                          | -90.000,00                    |
| Réserves occultes:         |                               |                               |
| - excédent d'amortissement | 0,00                          | 60.000,00                     |
| Mouvement de la p.i.       |                               | -30.000,00                    |
| <b>Année N+1</b>           |                               |                               |
| Bénéfice ou perte reporté  | -90.000,00                    | -90.000,00                    |
| Réserves occultes:         |                               |                               |
| - excédent d'amortissement | 60.000,00                     | 30.000,00                     |
| Mouvement de la p.i.       |                               | -30.000,00                    |
| <b>Année N+2</b>           |                               |                               |
| Bénéfice ou perte reporté  | -90.000,00                    | -90.000,00                    |
| Réserves occultes:         |                               |                               |
| - excédent d'amortissement | 30.000,00                     | 0,00                          |
| Mouvement de la p.i.       |                               | -30.000,00                    |

*La réserve occulte qui apparaît à partir de l'année N suite aux excédents d'amortissement est progressivement ramené à 0 proportionnellement aux amortissements qui sont admis fiscalement pour les années N+1 et N+2.*

*Etant donné que l'immobilisation incorporelle concernée est amortie fiscalement sur 3 ans, la société peut bénéficier de la DPI majorée ou du CI pour R&D, pour autant qu'il soit satisfait à toutes les autres dispositions légales en la matière.*

## 2.4 Crédit d'impôt

A côté des différentes déductions, le droit fiscal belge a mis en place une autre forme d'avantage fiscal. Il s'agit des crédits d'impôts. A l'inverse d'une déduction, un CI n'a pas d'effets sur la base imposable d'un contribuable mais bien sur le montant de l'impôt dû. Pour faire simple, on commence par déterminer la base imposable du contribuable, ensuite on déduit éventuellement certains éléments de ce montant (frais professionnel, déductions spécifiques, ...). La différence correspond à la base imposable finale sur laquelle l'impôt sera calculé. Une fois le calcul de l'impôt effectué, les différents crédits d'impôt vont venir se soustraire à celui-ci pour ne laisser que la charge fiscale réellement due par le contribuable. (Thilmany, 2016)

Nous allons maintenant nous attarder sur le CI pour R&D. Celui-ci a été brièvement évoqué dans la partie concernant la DPI. Les dispositions fiscales en la matière se trouvent à l'article 289quater et suivant du CIR 92 ainsi qu'aux articles 81 à 82 de l'AR d'exécution du CIR 92.

Le CI pour R&D a été instauré dans notre droit fiscal par la loi du 23 décembre 2005 relative au pacte de solidarité entre les générations. Il est entré en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2007 (années de revenus 2006). Comme vous pourrez le constater dans les lignes qui vont suivre, le CI pour R&D possède de nombreuses similitudes avec la DPI en R&D. Pour simplifier on peut dire qu'il s'agit d'une refonte du système de la DPI en R&D qui permet de rendre cet avantage fiscal visible dans la comptabilité d'une société. (Rochette, 2006)

Seuls les contribuables qui ont la forme d'une société peuvent opter pour le CI pour R&D. On parle ici des sociétés belges mais également des sociétés étrangères qui sont visées à l'article 227, 2° du CIR 92. Comme nous l'avons déjà mentionné dans la partie précédente, le choix (irrévocable) du CI pour R&D rend la DPI en R&D inapplicable. (Idem) Concernant les immobilisations donnant droit au CI pour R&D, elles sont identiques à celles visées par le régime de la DPI. Les cas d'exclusion sont identiques eux-aussi. Pour plus de détails, consulter les articles 69,70 et 75 du CIR 92. (Roularta Media Group, 2006)

Une deuxième similitude entre le CI et la DPI concerne la forme que peut prendre l'avantage fiscal octroyé. Tout comme la DPI en R&D, le CI pour R&D peut prendre 2 formes : unique ou étalé. Le CI unique s'applique aux investissements en brevets ou en immobilisations respectueux de l'environnement tandis que le CI étalé pour R&D s'applique uniquement aux immobilisations respectueux de l'environnement. (Roularta Media Group, 2006 ; Rochette, 2006)

Le système du CI unique permet d'imputer un certain montant sur l'ISOC ou des non-résident. L'article 289quater du CIR 92 mentionne que ce montant correspond à une « *quotité de la valeur d'investissement ou de revient des immobilisations [concernées par le crédit d'impôt]* », multipliée par un certain pourcentage. Le deuxième alinéa du même article précise que « *le taux du crédit d'impôt pour R&D est égal aux taux [de l'impôt des sociétés (33%)], accru de la contribution complémentaire de crise de crise [de 3 centimes additionnels]* ». Ce qui nous donne un taux final de 33.99%. Celui-ci doit maintenant être appliqué au pourcentage prévu en matière de DPI majorée qui est de 13,5% actuellement. (Rochette, 2006) Tout ceci peut se résumer par la formule suivante :

$$(Valeur\ d'investissement\ ou\ de\ revient\ des\ immobilisations \times\ pourcentage\ DPI\ majorée \times\ taux\ ISOC) =$$

$$(Valeur\ d'investissement\ ou\ de\ revient\ des\ immobilisations \times\ 13.50\% \times\ 33.99\%)$$

Il faut toutefois apporter quelques précisions quant à la notion « d'impôt des sociétés ». En effet en 2014, la Cour d'appel d'Anvers a dû se pencher sur la question suivante : Que faut-il entendre par « impôt des sociétés » ? S'agit-il de l'ISOC à proprement parler ou de l'ISOC comprenant la cotisation spéciale sur commissions secrètes visé à l'article 219 du CIR 92 ? La question qui est posée peut-être reformulée par la suivante : Le CI pour R&D peut-il être imputé sur la cotisation spéciale ? Dans sa décision du 9 décembre 2014, la Cour conclut que le CI ne peut pas être imputé sur la cotisation spéciale malgré le fait que cela ne soit pas inscrit explicitement dans la loi. Cette décision repose sur le fait que le CI est simplement une autre façon de présenter la DPI. Or d'après l'article 207, al. 2 du CIR 92, on sait que la DPI ne peut pas s'imputer sur l'assiette de la cotisation spéciale. Il semble donc logique que ce qui est interdit en matière de DPI le soit également en matière de CI. (Buysse, 2015)

L'article 289sexies quant à lui précise la méthode de calcul du CI étalé pour R&D. Il y est dit que « ... *les contribuables peuvent choisir d'étaler le crédit d'impôt pour R&D sur la période d'amortissement de ces immobilisations [concernées par le crédit d'impôt]. Le crédit d'impôt pour R&D est dans ce cas égal, aux taux [de l'impôt des sociétés (33%) accru de la contribution complémentaire de crise (de 3 centimes additionnels)], appliqué à l'amortissement admis pour chaque période imposable contenue dans la période d'amortissement, multiplié par le pourcentage [de la déduction pour investissement étalée (20.5%)]* ». Il suffit simplement de multiplier le montant de la déduction étalée pour investissement par le taux de l'ISOC, ce qui se traduit par la formule suivante : (Rochette, 2006)

$$(Amortissement\ des\ immobilisations \times\ Pourcentage\ DPI\ étalée \times\ taux\ ISOC) =$$

$$(Amortissement\ des\ immobilisations \times\ 20.50\% \times\ 33.99\%)$$

Jusqu'à présent nous savons que le CI est imputé intégralement sur l'ISOC ou des non résident. Quid si le montant de l'impôt est nul ou inférieur au montant du CI accordé ? L'article 292bis, §1<sup>er</sup>, al. 2 nous dit qu'« *en cas d'absence ou d'insuffisance d'impôt pour un exercice d'imposition pour lequel le crédit d'impôt pour R&D peut être imputé, le crédit d'impôt pour R&D non imputé pour cet exercice d'imposition, est reporté successivement aux quatre exercices d'imposition suivants* ». L'alinéa 3 du même article nous renseigne sur les limites d'imputation du CI reporté. Le montant maximum du CI reporté qui peut être imputé les exercices suivants est de 161 850€ ou 25% de celui-ci s'il excède 647 410€ (pour l'exercice d'imposition 2017). Il va de soi que le CI pour R&D reporté de l'exercice d'imposition le plus ancien est dans ce cas imputé en premier. Si au terme de 5 exercices d'imposition successifs il existe toujours un solde non imputé du CI, alors celui-ci sera remboursé à la société. Ceci constitue une différence majeure avec la DPI. En effet, la DPI non imputée peut être reportée pour une durée illimitée. Par contre, elle n'est quant à elle pas remboursable. Supposons maintenant qu'un contribuable décide d'opter pour le CI pour R&D mais qu'il dispose toujours d'un solde de DPI en R&D reportée, que va-t-il advenir de ce montant ? La loi a prévu un régime transitoire, se trouvant à l'article 530 du CIR 92, qui permet de transformer le montant reporté de la déduction des 3 dernier exercices d'imposition en un CI reporté. Dans ce cas, ce CI reporté n'est pas remboursable mais peut être reporté sans limite de temps. (Idem)

Le tableau qui suit fait une synthèse et établit une comparaison entre les régimes de CI pour R&D et de DPI en R&D. Il reprend notamment le type d'immobilisations concernées, les taux en vigueur ainsi que des informations concernant le report et le remboursement.

|              | Déduction pour investissement                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |                                      | Crédit d'impôt pour R&D    |                      |
|--------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------|----------------------------|----------------------|
|              | Déduction pour investissement majorée                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | Déduction pour investissement étalée | Crédit d'impôt en une fois | Crédit d'impôt étalé |
| Actifs neufs | Brevets, immobilisations qui tendent à promouvoir la recherche et le développement de produits nouveaux et de technologies avancées n'ayant pas d'effets sur l'environnement ou visant à minimiser les effets négatifs sur l'environnement et les immobilisations qui tendent à une utilisation plus rationnelle de l'énergie, à l'amélioration des processus industriels au point de vue énergétique et, plus spécialement, à la récupération d'énergie dans l'industrie. |                                      |                            |                      |
| Choix        | Optionnel<br><br>En cas de choix du crédit d'impôt, le solde de la déduction pour investissement est partiellement transformé en crédit d'impôt                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |                                      | Optionnel mais irrévocable |                      |
| Pourcentage  | 13,50%                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | 20,50%                               | 13,50%                     | 20,50%               |

|                                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |                                                                                                                        |
|--------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Taux ISOC pris en compte       | 33,99% ou taux réduits                                                                                                                                                                                                                                                                             | 33,99%                                                                                                                 |
| Déductibilité/Imputation       | En cas de report, déductibilité limitée à max 952.070 EUR ou 25% du report si > 3.808.920 EUR (Ex. I. 2017)<br>En cas de choix du crédit d'impôt et de report, déductibilité du solde de la déduction pour investissement limitée à max 476.040 EUR ou 25% si report > 1.904.140 EUR (Ex. I. 2017) | Imputation limitée par exercice d'imposition à max 161.850 EUR ou 25% du crédit d'impôt si > 647.410 EUR (Ex. I. 2017) |
| Report                         | Durée illimitée même en cas de choix du crédit d'impôt                                                                                                                                                                                                                                             | Report aux 4 exercices d'imposition suivants                                                                           |
| Remboursement                  | Non même en cas de choix du crédit d'impôt                                                                                                                                                                                                                                                         | Remboursement après 5 exercices d'imposition successifs                                                                |
| Changement de contrôle         | Perdu si pas de besoins légitimes de caractère économique ou financier                                                                                                                                                                                                                             |                                                                                                                        |
| Fusion en neutralité fiscale   | Transfert sans limite de temps à la société bénéficiaire                                                                                                                                                                                                                                           | En proportion de l'actif net fiscal (// pertes fiscales)                                                               |
| Scission en neutralité fiscale | Transfert sans limite de temps à la société bénéficiaire proportionnellement à la valeur fiscale nette des différents apports                                                                                                                                                                      | Transfert en proportion de l'actif net fiscal (// pertes fiscales)                                                     |

**TABLEAU 4 : Synthèse et comparaison du régime du crédit d'impôt pour R&D et de la déduction pour investissement R&D**  
(Rochette, 2006)

Afin de montrer que les 2 régimes sont quasi identiques, vous trouverez ci-dessous un petit exemple chiffré du calcul de ces 2 incitants fiscaux.

**Exemple : Calcul de la DPI majorée et du CI pour R&D**

*Prenons une société XYZ, qui n'est pas considérée comme petite au sens de l'article 15 du Code des sociétés. Durant l'exercice comptable N, elle décide d'investir dans une nouvelle ligne de production plus respectueuse de l'environnement pour un montant de 100 000€. Cette immobilisation donne le droit à une DPI majorée ou à un CI pour R&D. Quel incitant fiscal est le plus intéressant pour cette société ? A la fin de l'exercice, la base imposable (résultat) de la société s'élève 200 000€.*

**Calcul du montant de la déduction pour investissement accordée**

L'immobilisation en question tombe sous le régime de la DPI majorée. Le taux de la déduction est donc de 13.5%. Ce qui permet à la société de déduire 13 500€ à l'ISOC.

**Calcul du montant du crédit d'impôt accordée**

L'immobilisation donne le droit à un CI pour R&D. Le taux ordinaire de l'ISOC est de 33.99% (contribution complémentaire de crise comprise). La quotité sur laquelle ce taux doit être appliqué correspond au montant de la DPI accordée pour cette immobilisation, soit 13 500€. Le montant du CI pour R&D sera donc de 4 588,65€.

## Comparaison de l'impact des 2 incitant sur l'impôt des sociétés.

Il faut maintenant calculer le résultat après impôt de cette société selon qu'elle ait optée pour la DPI ou pour le CI. Les résultats sont présentés dans le tableau ci-dessous.

|                            | Déduction pour investissement | Crédit d'impôt R&D |
|----------------------------|-------------------------------|--------------------|
| Résultat comptable         | 200.000,00                    | 200.000,00         |
| - Déduction fiscale        | 13.500,00                     | 0,00               |
| Base imposable en principe | 186.500,00                    | 200.000,00         |
| Taux d'imposition          | 33,99%                        | 33,99%             |
| Impôt dû                   | 63.391,35                     | 67.980,00          |
| - Crédit d'impôt           | 0,00                          | 4.588,65           |
| Impôt réellement dû        | 63.391,35                     | 63.391,35          |
| Résultat après impôt       | 136.608,65                    | 136.608,65         |

Après ce petit exemple certes assez simpliste et toutes choses restant égales par ailleurs, on constate facilement que ces 2 incitants fiscaux ont un effet identique sur l'impôt réellement dû par la société. Ceci montre bien la similitude entre ces 2 régimes. Il existe cependant un cas dans lequel les résultats obtenus diffèrent. Le CI peut être plus avantageux pour les petites sociétés (voir article 15 du CSOC) si elles bénéficient des taux réduits à l'ISOC. Pour ces sociétés le CI procure un avantage supplémentaire en comparaison avec la déduction. En effet, le CI se calcule sur base du taux normal de l'ISOC (33.99%) alors qu'elles sont imposées à un taux inférieur. A titre illustratif, nous avons repris le même exemple que précédemment sauf que cette fois il s'agit d'une petite société (bénéficiant d'un taux réduit de 25%) dont le résultat est de 25 000€. (Rochette, 2006)

|                            | Déduction pour investissement | Crédit d'impôt R&D |
|----------------------------|-------------------------------|--------------------|
| Résultat comptable         | 25.000,00                     | 25.000,00          |
| - Déduction fiscale        | 13.500,00                     | 0,00               |
| Base imposable en principe | 11.500,00                     | 25.000,00          |
| Taux d'imposition          | 25,00%                        | 25,00%             |
| Impôt dû                   | 2.875,00                      | 6.250,00           |
| - Crédit d'impôt           | 0,00                          | 4.588,65           |
| Impôt réellement dû        | 2.875,00                      | 1.661,35           |
| Résultat après impôt       | 22.125,00                     | 23.338,65          |

Tout comme la DPI, l'octroi du CI s'accompagne de certaines formalités administratives. Vous pourrez remarquer qu'elles sont identiques à celles prévues en matière de DPI. Les modalités d'application ainsi que les obligations des contribuables sont reprises aux articles 81 à 82 de l'AR du CIR 92. Ainsi, l'article 81 précise que les contribuables :

- « joindre à leur déclaration aux impôts sur les revenus de la période imposable au cours de laquelle les immobilisations sont acquises ou constituées, une formule complétée, datée et signée, ... »
- « tenir à disposition de l'Administration, un relevé par catégorie d'immobilisations visées [par le crédit d'impôt pour R&D] , mentionnant pour chacune d'elles :
  - a) la date d'acquisition ou de constitution ;
  - b) la dénomination exacte ;
  - c) la valeur d'investissement ou de revient ;
  - d) la durée normale d'utilisation et la durée d'amortissement. »

En outre en ce qui concerne les brevets, le contribuable doit fournir à côté de ce relevé, les mêmes documents qu'en matière de DPI, à savoir : une copie du contrat d'acquisition ou d'exploitation du brevet ainsi que la preuve qu'il est le premier à avoir acquis ou exploité ce brevet en Belgique. Ceci est repris à l'article 81bis de l'AR du CIR 92. Pour ce qui est des immobilisations en R&D respectueux de l'environnement, l'article 82, § 4 mentionne que les documents à supplémentaires à fournir sont identiques à ceux visés par le régime de la DPI. Parmi ces documents on retrouve par exemple l'attestation du Gouvernement régional concernant l'impact sur l'environnement.

La réforme du droit comptable et du droit des sociétés a également des conséquences en matière de crédit d'impôt. Il s'agit là aussi du sort réservé aux frais de recherche. Comme mentionné précédemment, à partir des exercices comptables commençant le 1<sup>er</sup> janvier 2016 ou plus tard, les frais de recherche ne peuvent plus être activés. Pour bénéficier du CI pour R&D, les immobilisations concernées doivent être amortissables sur au moins 3 ans (comme pour la DPI). Or le fait que les frais de recherche ne peuvent plus être portés à l'actif implique qu'ils ne peuvent plus faire l'objet d'amortissements (excepté pour le régime transitoire) et que donc ils n'entrent plus en ligne de compte pour le CI pour R&D. La solution adoptée par l'administration fiscale dans sa circulaire n°18/2016 s'applique également pour le CI pour R&D. (Van Dyck, 2016 ; Buysse, 2016)

Une autre circulaire, publiée par l'administration fiscale le 10 septembre 2010, détaille le traitement comptable et fiscal du CI pour R&D. Il s'agit de la circulaire n°60/2010. Le législateur a prévu que le CI pour R&D ne pouvait avoir d'incidence sur la base imposable de la société. Pour assurer cette neutralité fiscale entre le CI et la DPI, un ensemble d'adaptations comptables et fiscales sont nécessaires. Ces adaptations sont décrites ci-après et sont suivies d'un exemple chiffré tiré de la circulaire. (SPF Finances, 2010 ; Wolters Kluwer, 2010 ; Roularta Media Group, 2010)

Lors de l'achat de l'investissement donnant droit au CI pour R&D, le montant total de celui-ci doit être inscrit au débit du compte 491 « produits acquis » avec comme contrepartie l'inscription du même montant au crédit d'un compte 7.. « produits ». A la fin de l'exercice comptable, le montant du CI qui sera imputé viendra créditer le compte 491 « produits acquis ». La contrepartie sera une inscription du même montant au débit du compte 67 « crédit d'impôt ». Cette charge ne constitue pas une dépense non admise (DNA).

Afin d'assurer la neutralité fiscale, il est nécessaire de constituer dans la déclaration d'impôt une réserve taxée négative égal au solde débiteur du compte 491 « produits acquis ». Pour les exercices comptables ultérieurs, la méthode sera identique. Le montant du CI reporté qui sera imputé va venir diminuer le compte 491 « produits acquis » avec comme contrepartie le débit du compte 67 « crédit d'impôt » du même montant. Il faudra bien sûr veiller à ne pas oublier de diminuer à due concurrence la réserve taxée négative. Si après 5 exercices d'impositions successifs, il subsiste un CI reporté qui n'a pas pu être imputé alors celui-ci sera remboursé à la société. (Roularta Media Group, 2010)

Comptablement, il faudra venir créditer le compte 491 « produits acquis » du montant du CI qui sera remboursé. La contrepartie sera l'inscription du même montant au débit du compte 412 « Impôts et précomptes à récupérer ». Dans la déclaration d'impôt il faudra d'une part solder la réserve taxée négative (correspondant au remboursement) et d'autre part effectuer une majoration de la situation de début des réserves imposables du même montant. Le traitement comptable et fiscal est identique en ce qui concerne le CI pour R&D étalé. Pour illustrer cette méthode, vous trouverez ci-dessous un exemple chiffré tiré de la circulaire n°60/2010 du 10 septembre 2010. (Roularta Media Group, 2010)

### Exemple : Traitement comptable et fiscal du CI pour R&D

Supposons que pour l'exercice comptable N, la société ABC bénéficie d'un CI pour R&D d'une valeur de 6 000€. A l'issue de l'exercice comptable, le CI n'est imputable qu'à hauteur de 2 500€, le restant (3 500€) étant reporté. A l'issue de l'exercice comptable N+1, le CI reporté est imputable à hauteur de 1 500€. Durant les exercices comptables N+2, N+3 et N+4 la société ABC n'a pas à payer d'impôt. Cela a pour effet que le CI reporté ne peut pas être imputé durant ces exercices. Au terme de l'exercice comptable N+4, le CI reporté qui n'a pas pu être reporté (2 000€) est remboursé à la société ABC. Ci-dessous vous trouverez opérations à réaliser aussi bien dans la comptabilité que dans la déclaration à l'impôt.

#### **Ecriture comptable lors de l'achat de l'immobilisation donnant droit au crédit d'impôt**

|       |                 |       |       |
|-------|-----------------|-------|-------|
| 491   | Produits acquis | 6 000 |       |
| @ 7.. | Produits        |       | 6 000 |

#### **Ecriture comptable lors de l'imputation à l'issue de l'exercice comptable N**

|       |                 |       |       |
|-------|-----------------|-------|-------|
| 67    | Crédit d'impôt  | 2 500 |       |
| @ 491 | Produits acquis |       | 2 500 |

#### **Déclaration à l'impôt des sociétés**

Pour garantir la neutralité fiscale, il faut constituer une réserve taxée négative de 3 500€. Ce montant correspond au solde débiteur du compte 491 « Produits acquis ».

#### **Ecriture comptable lors de l'imputation d'une partie du solde du crédit d'impôt reporté à l'issue de l'exercice comptable N+1**

|       |                 |       |       |
|-------|-----------------|-------|-------|
| 67    | Crédit d'impôt  | 1 500 |       |
| @ 491 | Produits acquis |       | 1 500 |

#### **Déclaration à l'impôt des sociétés**

Toujours pour conserver cette neutralité fiscale, il faut réduire la réserve taxée négative d'un montant de 1 500€. Le solde de la réserve taxée négative est maintenant de 2 000€.

#### **Ecriture comptable du remboursement à l'issue de l'exercice comptable N+4**

|       |                                  |       |       |
|-------|----------------------------------|-------|-------|
| 412   | Impôts et précomptes à récupérer | 2 000 |       |
| @ 491 | Produits acquis                  |       | 2 000 |

#### **Déclaration à l'impôt des sociétés**

Il faut d'une part solder la réserve taxée négative (2 000€) et d'autre part effectuer une majoration de la situation de début des réserves d'un montant de 2 000€.

## *2.5 Comparaison entre l'ancien régime de déduction pour revenus de brevets et son remplaçant, la déduction pour revenus d'innovation*

Outre la DPI en R&D (et en brevets), il existe dans notre droit fiscal d'autres déduction spécifiques à l'innovation. Pour rappel, une déduction permet de diminuer la base imposable et donc de réduire la charge fiscale. Dans cette dernière section nous allons analyser 2 régimes de déduction particulièrement intéressants. Il s'agit de la DRB et la DRI. La particularité est que la DRI vient remplacer la DRB qui a été abrogée. La première partie de cette section sera consacrée à l'analyse de la DRB, ensuite nous passerons à la DRI pour terminer sur une comparaison théorique et chiffrée des 2 régimes.

La DRB a été introduite grâce la loi programme du 27 avril 2007. Elle permet de réduire drastiquement la pression fiscale sur les revenus tirés de découvertes brevetées et de certificats complémentaires de protection moyennant le respect de certaines conditions qui seront développés par après. Via cette mesure, le gouvernement a voulu encourager les entreprises belges à innover davantage en stimulant les activités de R&D liées au développement de brevets, l'acquisition de brevets et/ou de droit de licences sur brevets mais également la fabrication de nouveaux produits découlant de ces brevets. Le 2<sup>ème</sup> objectif de cette mesure était d'attirer des brevets étrangers en Belgique en stimulant leur exploitation et leur développement de manière continue. (Poppe, 2007)

La DRB permettait de déduire 80% des revenus issus de brevets de la base imposable. Cette déduction ne s'appliquait qu'aux 2 types de contribuables suivants : les sociétés belges soumises à l'ISOC et les sociétés étrangères possédant un établissement stable belge et soumis à l'impôt des non résident. Les personnes physiques et les personnes morales assujetties à l'impôt des personnes morales étaient donc exclues de ce régime fiscal. (Vandeberg, Van den Bossche, 2008)

Pour bien comprendre ce régime de déduction, il nous paraît important de préciser ce qu'il convient d'entendre par brevets et par revenus de brevets. La définition d'un brevet sur laquelle s'appuie l'administration se trouve dans la loi du 28 mars 1984 sur les brevets d'invention. Celle-ci définit un brevet comme : *« un droit exclusif et temporaire d'exploitation pour toute invention qui est nouvelle, implique une activité inventive et est susceptible d'applications industrielles. Une invention est considérée comme nouvelle si elle n'est pas comprise dans l'état de la technique »*. Il faut interpréter cette notion de manière élargie. En effet, la déduction s'appliquait aussi bien sur les brevets belges, européens et internationaux que sur les certificats complémentaires de protection pour les médicaments et les produits phytopharmaceutiques. Pour pouvoir bénéficier du régime il était indispensable que le brevet ait déjà été octroyé. Cela implique que les brevets et les revenus en découlant dont la demande est en cours, la durée de validité est expirée ou qui ont été annulés par un juge étaient exclues du régime. L'administration opérait une distinction entre 2 types de situations. Celles-ci sont décrites dans l'ancien article 205/2 du CIR 92 et sont les suivantes : (Idem)

- *« Les brevets ou certificats complémentaires de protection dont la société est titulaire et développés totalement ou partiellement par la société dans des centres de recherche formant une branche d'activité visée à l'article 46, §1<sup>er</sup>, 2° ».*
- *« Les brevets ou certificats complémentaires de protection ou les droits de licence portant sur des brevets ou des certificats complémentaires de protection acquis par la société, à la condition que ces produits ou procédés brevetés aient fait l'objet partiellement ou totalement d'amélioration par la société dans des centres de recherche formant une branche d'activité visée à l'article 46, §1<sup>er</sup>, 2°, que cette amélioration ait ou non donné lieu à des brevets supplémentaires ».*

La suite de cet article stipule que pour les sociétés qui sont considérées comme petite au sens de l'article 15, §§ 1 à 6 du CSOC, l'exigence d'un centre de recherche comme branche d'activité n'est plus requise. Le législateur s'est rendu compte que cette exigence empêchait bon nombre de PME de pouvoir profiter de la déduction. Pour cette raison et suite à de nombreuses décisions anticipées émises par le SDA, qui interprétait la notion de branche d'activité avec beaucoup de flexibilité, cette exigence a été supprimée pour les petites sociétés. Cette suppression se trouve dans la loi du 17 juin 2013 portant des dispositions fiscales et financières et des dispositions relatives au développement durable. Pour les autres sociétés, l'exigence d'un centre de recherche a été maintenue. (Springael, 2013)

Il faut savoir cependant qu'il n'existe aucune obligation quant à la localisation de celui-ci. Le centre de recherche peut se situer en Belgique ou bien à l'étranger. (Idem)

Un autre point qui posait quelques problèmes par le passé concernait la propriété du brevet. En effet, le CIR 92 n'était pas très clair à ce sujet. C'est pour cela que l'administration a précisé dans ses FAQ que les copropriétaires et les usufruitiers d'un brevet pouvait également bénéficier de la déduction. La nue-propriété est quant à elle exclue. (Buysse, 2008)

En ce qui concerne les revenus de brevets, l'administration distinguait également 2 catégories de revenus. Les définitions des revenus qui entraient en ligne de compte pour la déduction se trouvent au §2 de l'ancien article 205/2 du CIR 92. Il s'agit :

- Des rémunérations accordées à la société pour les licences qu'elle a concédée. Ceci regroupe aussi bien les redevances (rémunération variable) que les rémunérations et avances fixes. S'il existe des relations particulières entre la société et le preneur de licence, seuls les rémunérations conformes au marché entrent en ligne de compte. C'est le principe de la concurrence « at arms length ».
- Des rémunérations comprises dans le prix de vente des biens ou services issus des découvertes brevetées et commercialisées par la société ou pour son compte. Il faut comprendre ces rémunérations comme « *des rémunérations qui seraient dues à la société pour la période imposable si les biens produits ou les services prestés par ou pour le compte de la société étaient produits par un tiers en vertu d'une licence de brevet concédée par la société, si les conditions entre la société et le tiers avaient été convenues entre entreprises indépendantes* ».

Il découle de ces définitions que tous les revenus relatifs aux brevets ne peuvent pas entrer en considération pour la déduction. Ainsi sont écartés du régime de la déduction les revenus découlant de la vente de brevets ou de la cession de la copropriété ou de l'usufruit sur un brevet. De plus, il est indispensable que les revenus apparaissent dans le résultat imposable en Belgique. (Vandeberg, Van den Bossche, 2008) En outre, quelques adaptations sont éventuellement requises pour déterminer le montant exact des revenus de brevet. En effet, seul la quotité des revenus qui se rapporte exclusivement aux brevets peuvent bénéficier de la déduction. Il se peut aussi que la société preneuse de licence participe au frais réel de R&D en versant une contribution à la société qui leur a octroyé la licence. Ces contributions ne font pas partie des revenus de brevets dans le chef de la société qui a accordé la licence. (Poppe, 2007)

Nous allons maintenant nous intéresser à la méthode de calcul de la déduction. Ici aussi 2 scénarios sont à envisager en fonction de l'origine des revenus. Le premier scénario est de loin le plus simple et concerne le cas où une société a octroyé des licences sur ses brevets. Dans ce cas, la déduction est égale à 80% des revenus perçus des tiers pour ces licences après une éventuelle adaptation (voir supra). Pareil si la société a développé et exploite elle-même le brevet sauf que dans ce cas la rémunération est censé être comprise dans le prix de vente des biens et/ou services commercialisés. (Idem)

Le deuxième scénario est plus complexe et concerne le cas où une société exploite un brevet ou une licence acquis auprès d'un tiers. Dans pareil cas, le taux de la déduction est toujours de 80% mais les revenus issus des brevets ou licences acquises doivent être diminué de 2 éléments, à savoir : (Buysse, 2008)

- Les rémunérations dues par la société à des tiers pour l'acquisition du brevet ou du droit de licence, durant la période imposable et qui sont à charge du résultat.
- Les amortissements relatifs à ce brevets et/ou droit de licence, durant la période imposable et qui sont à charge du résultat.

Il importe peu que ces frais et amortissement ait été effectivement actés dans la comptabilité. De cette manière, la déduction s'applique uniquement sur la valeur ajoutée apportée par la société qui a amélioré le brevet ou le droit de licence. Ces corrections doivent être appliqué uniquement sur la partie qui se rapporte au brevet. Cela a pour conséquence que dans certains cas une ventilation de ces frais et amortissements est nécessaire. Tout comme le calcul de la déduction, ces corrections doivent être appliqué séparément sur chaque brevet. Pour terminer il convient de remarquer que l'administration a précisé 2 éléments concernant ces corrections dans ses FAQ, à savoir : (Vandeberg, Van den Bossche, 2008)

- que la contribution dans le frais de R&D éventuellement payé par la société qui a acquis le brevet n'est pas comprise dans la correction.
- que les frais de recherche et de développement ou les frais d'enregistrement de brevets exposés par la société qui a acquis le brevet ne doivent pas être déduits.

La DRB s'opérait après la déduction des RDT et avant la déduction des intérêts notionnels. Il s'agissait de la 5<sup>ème</sup> opération à l'ISOC. Le montant de la déduction qui n'avait pas pu être utilisé au cours d'une période imposable n'était pas reportable et était donc perdue. En outre, le contribuable devait joindre à sa déclaration fiscale le relevé 275P. (Poppe, 2007)

La DRB est entrée en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2008 mais uniquement pour les produits ou services issus de brevets qui n'ont pas été commercialisés avant le 1<sup>er</sup> janvier 2007. A l'heure actuelle celle-ci n'est plus d'application suite à son abrogation le 1<sup>er</sup> juillet 2016. La raison de son abrogation trouve son origine dans le programme BEPS de l'OCDE. En effet, suite à un examen approfondi, l'OCDE a estimé que cette déduction ne répondait pas à la condition de « substance » du programme BEPS en matière de régime fiscaux préférentiels. Cette condition stipule qu'un régime fiscal est autorisé uniquement si une activité (substance) suffisante est présente sur le territoire de l'Etat qui accorde le régime fiscal préférentiel. Depuis son abrogation, la DRB a été remplacée par la déduction pour revenus de d'innovation, qui est conforme aux prescrits du programme BEPS. Le législateur a toutefois mis sur place un régime transitoire d'une durée de 5 ans. La disposition relative à ce régime transitoire se trouve à l'article 543 du CIR 92. Celui-ci permet aux contribuables concernés de faire application de la DRB tel qu'elle existait avant son abrogation pour une durée d'encore 5 ans, c'est-à-dire jusqu'au 30 juin 2021. Le choix du régime transitoire pour un brevet spécifique est irrévocable. Cela signifie que pour ce même brevet le contribuable ne pourra pas faire application de la nouvelle déduction pour revenu d'innovation. (Poppe, 2007 ; Van Dyck, 2016)

Suite à l'abrogation de la DRB, le législateur a mis sur pied un régime de remplacement qui est en accord avec le programme BEPS de l'OCDE. Ce nouveau régime s'appelle la DRI. Elle a été instaurée par la loi du 9 février 2017 portant introduction d'une DRI et publiée au moniteur belge le 20 février 2017. Petite particularité, le nouveau régime est entré en vigueur avec effet rétroactif au 1<sup>er</sup> juillet 2016, date de l'abrogation de la DRB. Les dispositions en la matière se trouvent aux articles 205/1 à 205/4 du CIR 92. (Indicator 2017)

Pour résumer, la DRI permet de déduire 85% des revenus nets provenant de droits propriétés intellectuelle de la base imposable. Cependant, les revenus nets dont il est question n'entrent en considération qu'en fonction d'une certaine proportion. Cette proportion est définie par une fraction (la fraction nexus) et dépend de la substance (activité) économique. Ce dernier élément constitue la base du point d'action 5 du projet BEPS de l'OCDE qui consiste à éliminer les pratiques fiscales dommageables. (Springael, 2017)

Tout comme l'ancienne DRB, la DRI s'applique uniquement aux sociétés belges et les établissements stables de sociétés étrangères. Les personnes physiques et les personnes morales sont de ce fait encore exclues du régime. (Idem)

Avant de s'intéresser à la méthode de calcul de cette nouvelle déduction, il est nécessaire de s'attarder sur les droits de propriété intellectuelle (PI) entrant en considération pour la déduction ainsi que sur les revenus découlant de ceux-ci. Ceux-ci sont définis à l'article 205/1, §2, 1° du CIR 92. Contrairement à la DRB, la nouvelle déduction vise un panel plus large de droits de PI. En effet outre les brevets et les certificats complémentaires de protection, la nouvelle déduction concerne également :

- les droits d'obtention végétale
- les médicaments orphelins
- l'exclusivité des données ou l'exclusivité commerciale attribuée par les pouvoirs publics pour les produits phytopharmaceutique, les médicaments à usage humain ou vétérinaire et les médicaments orphelins
- les logiciels informatiques protégés par le droit d'auteur

Pour l'application de la déduction il est nécessaire, pour les 3 premières catégories, que les droits aient été demandés ou acquis avant le 1<sup>er</sup> juillet 2016. Ceci ne s'applique pas au brevets ni au certificats complémentaires de protection vu qu'ils bénéficiaient déjà de l'ancienne DRB. Pour les logiciels, 2 conditions supplémentaires doivent être remplies avant de pouvoir bénéficier de la déduction. Premièrement, il faut que le logiciel en question n'ait pas générés de revenus avant le 1<sup>er</sup> juillet 2016. Deuxièmement, il faut que le logiciel soit le résultat d'un projet ou d'un programme de R&D tel que défini dans le régime de dispense partielle de versement de PR. PF (voir article 275/3, §3 CIR 92). Pour entrer en ligne de compte celui-ci donc faire l'objet d'une procédure de notification auprès de BELSPO. (De Backer, 2017)

Autre élément qui a son importance, la propriété des droits. Tout comme pour la DRB, il n'est nullement requis que le contribuable soit le plein propriétaire des droits. Ainsi les copropriétaires, les usufruitiers et les titulaires d'une licence ou de droits d'usage sur ces droits peuvent également profiter de la déduction. (Springael, 2017)

Une autre différence majeure avec la DRB réside dans le fait que la déduction est applicable à partir de l'année de la demande du brevet. Dans l'ancien régime, la déduction était seulement applicable à partir du moment de la délivrance de celui-ci. Cette disposition se trouve au nouvel article 194quinquies du CIR 92. Attention toutefois car cette déduction est seulement temporaire et subordonnée à la condition d'obtention du brevet. Sur le plan pratique, cette déduction temporaire passe par les réserves immunisées. Si la demande de brevet est rejetée, la déduction temporaire est reprise. (De Backer, 2017)

Parallèlement à l'élargissement des droits de PI pouvant bénéficier de cette nouvelle mesure, les types de revenus découlant de ces droits ont également été élargi. On les retrouve à l'article 205/1, §2, 2° du CIR 92. On y retrouve les mêmes revenus que ceux visés dans la DRB, à savoir les redevances pour licences, les rémunérations comprises dans le prix de vente mais également les indemnités dues à la société pour la violation des droits de PI et les sommes obtenues à l'occasion de la cession d'un droit de PI qui a la nature d'une immobilisation (moyennant conditions). (Idem)

Il nous faut dès à présent encore définir 3 notions clés, également reprises à l'article 205/1, §2 du CIR 92, avant de pouvoir entamer la méthode de calcul. Il s'agit des :

- « *Revenus nets : le montant brut des revenus d'innovation, diminué des dépenses globales reprises en frais, faites ou supportés pendant cette période imposable, et qui ne sont pas inférieures aux frais qui auraient été applicable entre entreprises non liées* »
- « *Dépenses qualifiantes : des dépenses de R&D qui se rattachent directement à un droit de propriété intellectuelle [concerné par la déduction], à l'exclusion des intérêts, des dépenses afférentes aux terrains et bâtiments, ainsi que des autres dépenses qui ne se rattachent pas directement au droit de propriété intellectuelle, et qui sont faites par la société pour des activités de R&D effectuées par la société elle-même, ou sont payés par la société :*
  - *à une entreprise non liée ; ou*
  - *à une entreprise liée, pour autant que cette entreprise verse les rétributions obtenues sans marge à un entreprise non lié* »
- « *Dépenses globales : la totalité :*
  - *des dépenses qualifiantes ; et*
  - *des dépenses pour l'acquisition du droit de propriété intellectuelle, à l'exclusion des intérêts ainsi que des autres dépenses qui ne se rattachent pas directement au droit de propriété intellectuelle ; et*
  - *des dépenses de recherche et de développement qui se rattachent directement au droit de propriété intellectuelle, à l'exclusion des intérêts, des dépenses afférents aux terrains et bâtiment, ainsi que des autres dépenses qui ne se rattachent pas directement au droit de propriété intellectuelle, qui sont faites à une entreprise liée, à l'exclusion des dépenses [payés par la société à une entreprise liée, pour autant que cette entreprise verse les rétributions obtenues sans marge à un entreprise non lié].* »

Nous allons maintenant passer à la partie la plus technique concernant la DRI, calculer le montant de la déduction. Pour cela il nous faudra déterminer 2 éléments distincts : les revenus nets issus du droit de PI et la fraction Nexus. La manière de les calculer est définie respectivement aux articles 205/2 et 205/3 du CIR 92. Le passage en revue des différents aspects de ces 2 éléments sera abordé ci-dessous. Afin de comprendre au mieux cette matière, il est conseillé de garder en tête cette formule : (Springael, 2017)

$$DRI = 85\% * \text{Revenu net de PI} * \text{fraction Nexus}$$

$$\text{avec Fraction Nexus} = \frac{\text{Dépenses qualifiantes R\&D} * 1,3}{\text{Dépenses globales R\&D}}$$

A la différence avec la DRB, la DRI permet de déduire 85% (au lieu de 80%) mais des revenus nets uniquement (alors qu'avant c'était sur les revenus bruts). Les revenus d'innovation à prendre en compte est la partie des revenus nets qui se rapportent exclusivement à un droit PI. La détermination de ces revenus doit, en principe, se faire distinctement par droit de PI. Toutefois, le législateur a prévu un régime alternatif dans les cas où cela est difficile voire impossible sur un plan pratique. Dans ce cas la société peut réaliser un regroupement par type de produit ou service ou encore par groupe de produit ou service. (Slaedts, 2017)

Un autre élément intéressant est que lors de la détermination des revenus d'innovation pour la première fois, il faut non seulement déduire les frais de l'année mais également les coûts historiques de R&D des périodes imposables antérieures se terminant après le 30 juin 2016. Là aussi le législateur a prévu un régime alternatif dans lequel la société a la possibilité d'opter irrévocablement pour l'étalement linéaire des dépenses historiques de R&D sur une période de 7 ans maximum. Si la détermination des revenus d'innovation engendre un résultat négatif, ce résultat sera déduit des revenus d'innovation nets du même droit de PI (type ou groupe de produit ou service) les périodes imposables suivantes. (Idem)

Il ne nous reste plus qu'à déterminer la fraction Nexus avant de pouvoir passer à un petit exemple de calcul de la déduction. Cette fraction est le résultat des travaux du projet BEPS en matière de pratiques fiscales dommageables et permet de rencontrer le principe de substance. Elle a pour effet que les contribuables ne peuvent bénéficier d'un certain régime fiscal (en l'occurrence la DRI) qu'à concurrence de leur activité réelle. Le montant de la déduction sera ainsi limité afin d'exclure les frais de sous-traitance intragroupe et les frais liés à l'acquisition de droits de PI existant. (Springael, 2017 ; De Backer, 2017) L'article 205/3 du CIR 92 précise à quoi correspond cette fraction :

- « le numérateur est égal aux dépenses qualifiantes faites durant la période imposable et les périodes imposables précédentes, [...]. Ensuite, le chiffre ainsi obtenu peut être majoré de 30%, jusqu'à maximum le chiffre du dénominateur.
- le dénominateur est égal aux dépenses globales faites durant la période imposables et les périodes imposables précédentes [...]. »

Pour simplifier, on peut dire que les dépenses qualifiantes sont constituées des frais de R&D interne et les frais de R&D externalisés à une entreprise non liée (ou à une entreprise liée à la condition que celle-ci verse les rétributions ainsi obtenues à une entreprise non liée). Les dépenses globales sont quant à elles constituées de l'ensemble des dépenses qualifiantes, des frais de R&D externalisé à une entreprise liée et des frais d'acquisition du droit de PI. Ainsi lorsqu'une société développe elle-même un droit de PI (sans sous-traitance intragroupe et sans acquisition), le numérateur et le dénominateur sont égaux ce qui fait que la fraction Nexus n'a pas d'impact sur le montant de la déduction. (Slaedts, 2017 ; Springael, 2017)

Pour faciliter la compréhension de cette matière, vous trouverez ci-après un petit exemple chiffré du calcul de la DRI. Cette exemple est tiré de l'article « *Innover en Belgique avec la déduction pour revenus d'innovation : les nouveautés* » rédigé par Tine Slaedts et disponible en ligne sur le site web de BDO.

#### Exemple : Calcul de la DRI

*Une société supporte en 2017 un total de dépenses de R&D de 400 pour le développement d'un droit de PI éligible. Ces frais de R&D se répartissent comme suit : dépenses qualifiantes 300 (frais de R&D interne) et dépenses non qualifiantes 100 (frais de R&D sous traités auprès d'une entreprise liée). La société perçoit en 2017, pour la PI, un revenu brut de 100. Cela signifie qu'en 2017, les revenus nets de l'innovation ne sont pas positifs, ce qui exclut l'application, pour 2017, de la DRI. Les frais de R&D non-imputés en 2017 sur des revenus bruts devront être imputés sur des revenus brut ultérieurs. Dans cet exemple, nous avons considéré que la société n'avait pas opté pour une répartition sur maximum 7 exercices des frais de R&D (une telle répartition aurait accéléré la déduction).*

*En 2018, la société a supporté un total de dépenses de R&D de 300 et recueille des revenus bruts d'innovation à concurrence de 800. Pour déterminer les revenus nets d'innovation, il convient de déduire les dépenses de R&D de l'année ainsi que les frais de R&D de 2017 qui n'ont pas encore pu être imputés sur les revenus bruts d'innovation (report de 2017).*

Durant la 2<sup>ème</sup> année (2018), le contribuable effectue davantage de dépenses de R&D : dépenses de 200 éligibles et dépenses de 100 non éligibles. Les revenus nets d'innovation sont donc de 200. Le ratio Nexus doit ensuite être défini en plaçant les dépenses qualifiantes de 2017 et 2018 dans le numérateur et les dépenses totales de 2017 et 2018 dans le dénominateur. Ce ratio est, en 2018, de 92,8%. La DRI peut alors être calculée en multipliant les revenus nets d'innovation de 200 par 92,8% et par 85%.

|                                                      | 2017          | 2018          | 2019          |
|------------------------------------------------------|---------------|---------------|---------------|
| Dépenses R&D qualifiantes                            | 300           | 200           | 100           |
| Dépenses R&D non-qualifiantes                        | 100           | 100           | 0             |
| Total des dépenses R&D                               | 400           | 300           | 100           |
| Revenus bruts d'innovation                           | 100           | 800           | 2000          |
| Dépenses R&D déduites des revenus bruts              | -100          | -300          | -100          |
| Recapture des coûts historiques                      | 0             | -300          | 0             |
| <b>Revenus nets d'innovation (1)</b>                 | <b>0</b>      | <b>200</b>    | <b>1900</b>   |
| Dépenses R&D qualifiantes x 130%                     | 390           | 650           | 780           |
| Total dépenses                                       | 400           | 700           | 800           |
| <b>"Ratio Nexus" (2)</b>                             | <b>97,50%</b> | <b>92,86%</b> | <b>97,50%</b> |
| Déduction pour revenus d'innovation = 85%*(1)*(2)    | 0             | 158           | 1575          |
| Dépenses non encore prises en considération (report) | 300           | 0             | 0             |

Tout comme la DRB, la DRI s'opère après la déduction des RDT et avant la déduction des intérêts notionnels. Par contre, en cas d'absence ou d'insuffisances de bénéfices permettant d'appliquer la déduction, le solde qui n'a pas pu être déduit peut-être reporté sur les périodes imposables suivantes. Il s'agit là d'une différence majeure avec l'ancien régime de déduction. (De Backer, 2017) De plus, pour pouvoir bénéficier de la déduction, les contribuables sont tenus de joindre à leur déclaration fiscale le relevé 275INNO. Cette obligation est reprise au nouvel article 205/4 du CIR 92. Celui-ci stipule également que « le contribuable [doit tenir] à la disposition de l'administration les documents probants permettant par droit de propriété intellectuelle d'établir :

- la valeur réelle des droits de propriété intellectuelle acquis d'une entreprise liée de laquelle provient le droit de propriété intellectuelle ;
- les revenus d'innovation [...] qui se rattachent exclusivement au droit de propriété intellectuelle ;
- les frais qui sont déduits des revenus d'innovation pour arriver aux revenus nets [...] ;
- les dépenses [qualifiantes] [...] qui se rattachent directement au droit de propriété intellectuelle ;

- *les dépenses [globales] [...] reprises en frais qui se rattachent directement au droit de propriété intellectuelle ».*

Nous avons maintenant terminer d’analyser la DRI et allons passer à la comparaison. Ci-après vous trouverez un tableau comparant l’ancien régime de DRB et le nouveau régime de DRI. A la suite de ce tableau figure un exemple chiffré basé sur un cas réel comparant également les 2 régimes.

|                                                          | Déduction pour revenus de brevets                   | Déduction pour revenus d'innovation                                                                                                                                                                                                                                 |
|----------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Propriétés intellectuelles concernées                    | Brevets & Certificats Complémentaires de Protection | -Brevets & Certificats Complémentaires de Protection<br>-Logiciels informatiques protégés par le droit d'auteur<br>-Droits d'obtention végétale<br>-Médicaments orphelins<br>-Exclusivité de données ou commerciales (produits phytopharmaceutiques ou médicaments) |
| Base de déduction                                        | Revenus bruts                                       | Revenus nets                                                                                                                                                                                                                                                        |
| % de déduction                                           | 80%                                                 | 85%                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| Point de départ de la déduction (excepté pour logiciels) | Date d'octroi de la propriété intellectuelle        | Date de la demande de la propriété intellectuelle : déduction fiscale temporaire (réserve immunisées)                                                                                                                                                               |
| Place dans la déclaration fiscale                        | Déduction après les RDT                             | Déduction après les RDT                                                                                                                                                                                                                                             |
| Report des montants non-déduits ?                        | Non                                                 | Oui                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| Impact d'une réorganisation (fusion, scission,...)       | Incertitudes                                        | Portabilité parfaite                                                                                                                                                                                                                                                |
| "Ratio Nexus"                                            | Pas d'application                                   | Le "Ratio Nexus" pénalise les frais de R&D soustraits auprès d'autres entreprises liées et les frais d'acquisition d'une propriété intellectuelle                                                                                                                   |
| Exigence d'un centre de recherche ?                      | Oui sauf pour les PME                               | Seule exigence de substance = "Ratio Nexus"                                                                                                                                                                                                                         |
| En pratique                                              | Annexe spécifique                                   | Annexe spécifique                                                                                                                                                                                                                                                   |
| Traçabilité                                              | Identification des revenus                          | Identification des revenus et des dépenses de R&D par propriété intellectuelle, ou par type de produit ou service, ou par groupe de produit ou service<br><br>Identification des couts à partir du bilan se clôturant après le 30 juin 2016                         |

**TABLEAU 5 : Synthèse et comparaison de la déduction pour revenus de brevets et la déduction pour revenus d’innovation**

(Slaedts, 2017)

Le cas développé ci-dessous va nous permettre de comparer la DRB et la DRI en se basant sur des données réelles. Pour cela nous allons calculer l'impôt dû en suivant les différentes étapes du calcul de l'ISOC. Ce calcul aura la forme d'un tableau simplifié, reprenant les différentes étapes. Le calcul du montant de la DRB et de la DRI sera également détaillé par après. Les données de cas sont les suivantes :

La société ABC a, au cours des 2 années précédentes, consacré son temps à mener des recherches dans le but de développer un brevet. En 2017, la société a obtenu l'octroi du brevet et peut donc le comptabiliser au bilan parmi les immobilisations incorporelles pour une valeur de 250 000€. La société a décidé d'amortir ce brevet de manière linéaire sur sa durée de protection (20 ans). La même année, elle a concédé un droit de licence sur son brevet à une entreprise indépendante. Cette dernière lui verse trimestriellement une redevance équivalant à 50 000€. Au cours des 2 années précédentes (2015 et 2016) la société ABC a supporté les frais suivants pour mener à bien son projet de recherche :

| <u>2015</u>                                                                       | <u>2016</u>                                                                       |
|-----------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------|
| Frais de R&D interne : 30 000€                                                    | Frais de R&D interne : 40 000€                                                    |
| Frais de R&D externalisé à une entreprise liée pour un montant total de : 15 000€ | Frais de R&D externalisé à une entreprise liée pour un montant total de : 20 000€ |

Les autres informations nécessaires au calcul de l'impôt sont les suivantes :

|                                  |            |
|----------------------------------|------------|
| Accroissement des réserves       | 217 945,87 |
| Dépenses non admises             | 10 797,84  |
| Dividendes distribués            | 1 693,15   |
| Déduction pour capital à risque  | 12 982,10  |
| Déduction des pertes antérieures | 17 189,49  |

Avant de passer au calcul de l'impôt à proprement parler, la méthode de calcul de la DRB et de la DRI seront présentées, également sous forme de tableau, et expliquées. Les explications de ces calculs reposeront sur les dispositions fiscales en la matière.

| Calcul de la DRB                                           |            |
|------------------------------------------------------------|------------|
| <i>Détermination des revenus bruts à prendre en compte</i> |            |
| Revenus bruts d'innovation                                 | 200.000,00 |
| - Corrections                                              | 0,00       |
| Revenus bruts entrant en considération pour la DRB         | 200.000,00 |
|                                                            |            |
| <i>Détermination du montant de la déduction</i>            |            |
| Montant de la déduction (80%)                              | 160.000,00 |

Commençons d'abord par le cas le plus simple, à savoir le calcul de la DRB. Pour cela nous allons nous baser sur les articles 205/1 à 205/4 du CIR 92 tels qu'ils existaient avant leur abrogation. Il faut commencer par déterminer les revenus bruts découlant de ce brevet. L'article 205/2, §2 précise ce qu'il faut entendre par revenus de brevets. Il s'agit notamment « *des rémunérations [...] pour les licences de brevets concédées par la société [...]* » évaluées selon le principe du prix du marché (at arms length). Dans notre cas, la société recueille bien des redevances pour la licence qu'elle a concédée pour une valeur totale de 200 000€. Vu que la société a développé elle-même le brevet, au lieu de l'acquérir, aucune correction n'est à apporter aux revenus. L'article 205/3 n'est donc pas d'application. Nous pouvons maintenant calculer le montant de la déduction conformément à l'article 205/1. La déduction correspond à 80 % des revenus de brevets (après correction éventuelle). Dans ce cas-ci, le montant de la DRB s'élève à 160 000€. Passons maintenant au calcul de la DRI.

| Calcul de la DRI                                   |            |
|----------------------------------------------------|------------|
| <i>Détermination des revenus nets d'innovation</i> |            |
| Revenus bruts d'innovation                         | 200.000,00 |
| - Dépenses globales                                | 72.500,00  |
| Dépenses qualifiantes                              | 52.500,00  |
| Frais d'acquisition                                | 0,00       |
| Frais R&D intragroupe                              | 20.000,00  |
| Revenus nets d'innovation                          | 127.500,00 |
|                                                    |            |
| <i>Détermination de la fraction Nexus</i>          |            |
| Dépenses qualifiantes                              | 82.500,00  |
| Dépenses totales                                   | 117.500,00 |
| Fraction Nexus                                     | 0,91       |
|                                                    |            |
| <i>Détermination du montant de la déduction</i>    |            |
| Montant de la DRI                                  | 98.921,01  |

Le calcul de la DRI est nettement plus complexe et requiert beaucoup plus d'informations. Les dispositions fiscales concernant la DRI sont les nouveaux articles 205/1 à 205/4 du CIR 92. Pour commencer nous allons devoir déterminer les revenus nets d'innovation. L'article 205/1, §2, 2° précise ce qu'il convient d'entendre par revenus (bruts) d'innovation. Il s'agit notamment « *des redevances de licences [...]* » évaluées selon le principe du prix du marché. Comme précédemment, les revenus bruts d'innovation correspondent aux redevances pour la licence concédée et sont égal à 200 000€. La suite de l'article 205/1 définit également les revenus nets comme étant « *le montant brut des revenus d'innovation, diminué des [dépendances globales] faites ou supportées pendant cette période imposable [...]* ». Pour une définition des dépenses globales, il faut se référer à l'article 205/1, §2, 5°. En 2017, la société ABC n'a pas supporté de nouvelles dépenses de R&D qui se rattachent à ce brevet, appart les amortissements sur le brevet pour un montant de 12 500€ repris dans les dépenses qualifiantes. La méthode de détermination des revenus nets d'innovation est reprise à l'article 205/2. Ici rien de bien compliquer car la société ne dispose qu'un brevet dont elle tire la majorité de ses revenus. Attention toutefois car pour cette période imposable les revenus d'innovation sont déterminés pour la première fois. Dans ce cas il faut se référer au §2 du même article. Celui-ci mentionne que dans pareil situation, « *[le montant des revenus d'innovation est] diminué des dépenses globales reprises en frais, dans des périodes imposables antérieures se terminant après le 30 juin 2016 [...]* ». Cela signifie que les dépenses effectuées en 2016 par la société ABC doivent être déduites du montant des revenus bruts d'innovation. Dans notre cas, ces dépenses représentent un montant de 60 000. Les dépenses de 2015 ne doivent quant à elle pas être déduites. Au final le montant des revenus nets d'innovation entrant en ligne de compte pour la DRI est de 127 500€.

La deuxième étape nécessaire au calcul de la DRI est la détermination de la fraction Nexus. Comme il en a été fait mention dans la partie théorique, cette fraction permet de limiter la déduction en fonction de l'activité économique réelle de la société. La détermination de la fraction Nexus est expliquée à l'article 205/3 du CIR 92 et nous dit que « *le numérateur est égal aux dépenses qualifiantes faites durant la période imposable et les périodes imposables précédentes [...]. Ensuite le chiffre ainsi obtenu peut-être majoré de 30%, jusqu'à maximum le chiffre du dénominateur* » et « *le dénominateur est égal aux dépenses globales faites durant la période imposable et les périodes imposables précédentes* ». Il ressort de cet article que pour la détermination de la fraction Nexus, les frais de 2015 devront également être pris en compte.

Dans notre cas, le montant des dépenses qualifiantes comprendra donc les frais de R&D interne de 2015 et 2016 ainsi que les amortissements de 2017. Cela nous fait un total de 82 500€. Ce montant majoré de 30% (107 250€) correspond donc au numérateur de la fraction. Le dénominateur quant à lui reprendra l'ensemble des dépenses qualifiantes tels que calculé au numérateur (82 500€) ainsi que les frais de R&D externalisé à une entreprise liée pour les années 2015 et 2016 (35 000€). Le montant total des dépenses globales représentant le dénominateur de la fraction est donc égal à 117 500€. La fraction Nexus à appliquer aux revenus nets d'innovation est donc égale à 0,912. Nous avons désormais tous les éléments nécessaires pour calculer le montant de la DRI conformément à l'article 205/1 du CIR 92. La déduction correspond à 85% des revenus nets d'innovation après application de la fraction Nexus. Dans ce cas-ci le montant de la DRI s'élève à 98 921,01€. Nous pouvons maintenant passer au calcul de l'impôt.

| Calcul de l'impôt dû                      |                     |                     |
|-------------------------------------------|---------------------|---------------------|
|                                           | en utilisant la DRB | en utilisant la DRI |
| Détermination du bénéfice fiscal          | 230.436,86          | 230.436,86          |
| <i>Réserves</i>                           | 217.945,87          | 217.945,87          |
| <i>DNA</i>                                | 10.797,84           | 10.797,84           |
| <i>Dividendes distribués</i>              | 1.693,15            | 1.693,15            |
| Revenus exonéré et éléments non imposable | 0,00                | 0,00                |
| RDT et RME                                | 0,00                | 0,00                |
| DRB ou DRI                                | 160.000,00          | 98.921,01           |
| Déduction pour capital à risque           | 12.982,10           | 12.982,10           |
| Déduction des pertes antérieures          | 17.189,49           | 17.189,49           |
| Déduction pour investissement             | 0,00                | 0,00                |
| Déduction pour capital à risque reportée  | 0,00                | 0,00                |
| <b>Base imposable</b>                     | <b>40.265,27</b>    | <b>101.344,26</b>   |
|                                           |                     |                     |
| Taux réduit ?                             | Non                 | Non                 |
| <b>Impôt à payer (33,99%)</b>             | <b>13.686,17</b>    | <b>34.446,91</b>    |

Ce tableau reprenant le calcul de l'impôt avec utilisation de la DRB ou de la DRI est basé sur les étapes de calcul de l'ISOC. On constate aisément que dans notre cas d'application, l'utilisation de la DRB permet de déduire plus de la base imposable avec comme conséquence une plus faible imposition. On peut donc en déduire que la DRB est plus intéressante que la DRI. Les sociétés qui se trouveraient dans une pareille situation devraient idéalement opter pour le régime transitoire de 5 ans de la DRB afin de maximiser leurs résultats.

## 2.6 *Conclusion*

La Belgique dispose donc d'un arsenal complet et varié d'incitants fiscaux liés à l'innovation. Ils concernent aussi bien le personnel employé, les investissements effectués en R&D ainsi que les brevets (et depuis peu, un panel beaucoup plus large de droits de PI). De plus, au fil des années, le législateur belge n'a pas cessé d'élargir le champ d'application de ces mesures (parfois en les complexifiant) afin que de plus en plus d'acteurs économiques puissent bénéficier de leurs bienfaits. Il faut également retenir que toutes ces mesures fiscales peuvent être combinées (sauf exceptions) afin d'aboutir à un résultat optimal. Pour ce faire, l'aide d'un spécialiste en matière fiscale peut être nécessaire.

## Partie 3 : Etude empirique

Cette troisième et dernière partie consiste en une étude empirique basée sur un modèle de régression. Son but est de démontrer l'efficacité d'un des plus importants incitants fiscaux à l'innovation en Belgique, à savoir la DRB bien que celle-ci ait été supprimée. Pour cela nous allons d'abord décrire la problématique de recherche et ensuite passer brièvement en revue la littérature existante à ce sujet. Par après nous allons décrire la démarche suivie en présentant respectivement les données, le modèle et les variables utilisées. Enfin nous aborderons la partie concernant les résultats de cette étude et finirons par une conclusion.

### 3.1 *Exposé de la problématique*

Depuis une dizaine d'années déjà, la concurrence fiscale croît sur le continent européen et plus particulièrement au sein de l'UE. Cette concurrence concerne tous les secteurs d'activités dont le secteur de la R&D, qui prend une place de plus en plus importante au sein de l'économie. De plus, les décideurs européens ont pris la décision de se concentrer plus sur ce secteur particulier et d'augmenter le niveau d'innovation de l'UE. Cela transparaît notamment dans le projet « Europe Horizon 2020 ».

De nombreux pays tels que la Belgique, la France ou encore le Luxembourg ont, très tôt déjà, mis en place des mesures fiscales pour atteindre les objectifs fixés par la Commission Européenne en matière d'innovation. La mesure qui est certainement la plus intéressante et la plus importante dans ce domaine est l'instauration de la « Patent Box » (régime fiscal préférentiel accordé aux brevets). En Belgique cette mesure se dénomme la DRB et a été instauré en 2007 (et est entrée en vigueur en 2008).

La question de recherche qui est posé dans cette étude consiste à savoir si la DRB instauré en Belgique a effectivement eu un impact positif sur le niveau de l'activité économique en matière d'innovation. Comme l'innovation est un concept difficile à définir et que la DRB ne s'applique qu'aux brevets, nous allons nous baser sur ceux-ci et sur le niveau de R&D pour mener à bien cette analyse. La question de recherche peut donc être résumé comme suit : *« L'instauration de la déduction pour revenus de brevets en Belgique en 2007 a-t-elle eu un impact positif sur le niveau des immobilisations incorporelles des entreprises belges ? ».*

### 3.2 *Revue de littérature*

A l'heure actuelle il n'existe que très peu d'études ou d'articles relatifs à l'efficacité des mesures fiscales mises en place par les pays pour stimuler l'innovation. Cela peut s'expliquer par la relative « nouveauté » de cette problématique (la DRB existe tout de même depuis déjà 10 ans). Toutes les études traitant de ce sujet font le même constat. C'est d'ailleurs ce que l'on peut lire dans Böhm et al. (2011).

La plupart des articles en matière de PI se concentrent uniquement sur la localisation de ces dernières. Notamment Griffith et al. (2010) qui se concentrent uniquement sur la localisation des propriétés intellectuelles par les multinationales en fonction des taux d'imposition appliqués. Ils pointent également le fait que la littérature existante s'intéresse en grande partie à la localisation des immobilisations corporelles et non pas incorporelles. Toutefois, une étude datant de 2003 et réalisé par Grubert démontre que les ces immobilisations incorporelles sont pour la plupart utilisées pour le transfert de bénéfices.

L'objectif des articles rédigés par Griffith et al. (2010 et 2011) était de démontrer les tendances existantes à la relocalisation des propriétés intellectuelles dans des pays à faible taux d'imposition et même dans des paradis fiscaux. Grâce à leur modèle statistique, ils ont tenté de prédire la réaction des entreprises si le taux d'imposition des sociétés venait à changer. Un autre aspect intéressant de leur travail est leur simulation à priori de l'impact de l'introduction d'une Patent Box (comprenez par là un régime préférentiel accordé aux brevets). Les données ne couvrant que la période de 1985 à 2005, leur modèle est simplement théorique car à cette époque les Patent Boxes étaient encore inexistants. La conclusion de leur travail est que l'impôt est un déterminant important pour la localisation des propriétés intellectuelles. Ils nuancent tout de même leurs résultats en précisant que d'autres facteurs non liés à l'impôt entrent en considération. Ils citent par exemple des facteurs tels que le coût de la main d'œuvre ou le niveau de protection des propriétés intellectuelles.

En 2014, soit 3 ans plus tard, Griffith et al. publient un nouvel article venant compléter les 2 précédents. Ils utilisent pour cela le même modèle que précédemment l'objectif étant encore de prédire le comportement des entreprises face à une modification des politiques fiscales. Comme précédemment, ils en déduisent que l'impôt joue un rôle majeur dans la localisation des propriétés intellectuelles et tirent comme conclusion que si les régimes fiscaux venaient à changer, les entreprises redirigeraient leurs immobilisations incorporelles vers des pays à faible taux d'imposition.

L'article publié en 2011 par Böhm et al. s'intéresse à l'ampleur des transferts de bénéfices au sein de multinationales et tente de quantifier ce phénomène de plus en plus présent. Leurs résultats sont assez surprenant. En effet, ils ont constaté que de nombreux brevets localisés dans des pays à faible imposition ont été développés ailleurs. En Irlande, par exemple, leur nombre correspond à 35%. Ce taux atteint 80% pour ce qui est des paradis fiscaux. La conclusion de leur travail reste cependant similaire à ce qui a été évoqué plus haut, à savoir qu'il existe une corrélation négative entre la localisation des propriétés intellectuelles et l'impôt.

L'étude la plus récente concernant les brevets et les activités de R&D a été commandée par la Commission Européenne. Cette étude intitulée « *Patent Boxes design, Patent Location and Local R&D* » a été réalisée par Alstadsaeter et al. et publiée en 2015. C'est la seule étude à s'intéresser spécifiquement aux Patent Boxes et à leurs effets. Le but de cette étude est de rechercher des preuves empiriques du rôle des Patent Boxes dans la localisation des brevets. Les données utilisées regroupent pas moins de 2000 entreprises réparties sur 25 pays dont 12 utilisent un système de Patent Box. Ces entreprises proviennent des 3 secteurs les plus actifs en matière de R&D (information et communication, pharmaceutique et automobile) et couvrent une période allant de 2000 à 2011. Le modèle utilisé pour cette étude est le même que celui dans Griffith et al. (2014). Les auteurs y apportent toutefois une amélioration en déclinant l'effet des Patent Boxes en 3 sous-effets : l'effet de l'ISOC, l'effet de l'avantage fiscal apporté par la Patent Box et un effet non lié à l'imposition. Sans étonnement, les résultats montrent que le taux d'imposition est corrélé négativement avec le nombre de brevets, à l'inverse de l'avantage fiscal. Ils constatent également que les caractéristiques intrinsèques de la Patent Box ont une influence significative sur le degré de corrélation. Finalement, ils ont montré qu'il existait une corrélation négative entre les Patent Boxes et le niveau d'investissement local en R&D. Ce dernier résultat pointe le fait que le régime de déduction accordé aux brevets est plus intéressant fiscalement qu'au niveau de la recherche.

En guise de conclusion on peut dire que la littérature est d'accord sur un point : il existe pour le moment trop peu de recherches traitant de l'efficacité des Patent Boxes. En effet, la plupart de ces recherches se concentrent sur le processus de (re)localisation des brevets en fonction du taux d'imposition. L'étude empirique présentée dans cette partie a pour ambition de compléter la littérature existante en testant empiriquement l'efficacité de la DRB en Belgique.

### 3.3 *Méthodologie et données*

#### 3.3.1 Les données

Cette étude empirique a été réalisée sur base des données récoltées dans la base de données AMADEUS compilée et mise à jour par le Bureau Van Dijk. Cette gigantesque base de données regroupe des informations financières et comptables de plus de 21 millions de sociétés sur tout le continent européen. Les données utilisées pour cette étude vont de 2007 à 2015.

Pour cette étude nous allons nous intéresser au cas de la Belgique qui sera notre groupe d'observation traitées. Pour réaliser notre analyse, des données de pays où un régime de Patent Boxes n'existe pas sont nécessaire, il s'agit du groupe contrôle. De plus, il est préférable que ces pays possèdent une économie similaire à celle de la Belgique. Le choix s'est donc porté sur l'Allemagne qui est l'un de nos voisins directs.

Le processus de sélection des entreprises se base sur la même méthodologie que celle suivie dans Princen (2012) pour son modèle de doubles différences (*DID*) à quelques détails près. Les entreprises sélectionnées sont de taille moyenne et grande et disposant de données financières récentes. Tout comme dans Princen (2012), les entreprises sélectionnées se limitent aux entreprises actives dans le secteur industriel. Pour cela, les secteurs d'activités avec un code de classification SIC de 2000 à 5999 ont été sélectionnés. Ce faisant le secteur immobilier, bancaire et financier ainsi que le secteur public et le secteur primaire sont exclus de l'analyse. Cette stratégie de recherche a permis de sélectionner 140 247 entreprises dont 21 524 se situent en Belgique.

Certaines corrections ont également dû être apportées aux données. Les outliers (entreprises avec une valeur manquante ou avec un total de bilan nul voir négatif) ont été supprimées de la sélection. Les entreprises avec un niveau d'immobilisation incorporelle négatif ont également été supprimées. Après ces corrections, il reste un peu plus de 40 000 entreprises sélectionnées.

D'autres données de type macroéconomique, non disponibles sur AMADEUS, sont également récoltées. Elles proviennent des bases de données de l'OCDE et également de l'article de Park (2008).

### 3.3.1 Le modèle

Le modèle statistique qui sera utilisé pour cette analyse est un modèle de régression de doubles différences, communément appelé *differences in differences (DID)* en anglais. L'objectif principal d'un tel modèle est de montrer l'effet d'un traitement particulier, dans ce cas-ci l'introduction de la DRB. Ce modèle de régression fait intervenir une première différence au niveau de la période traitée. Cela nous permet de déterminer des résultats pré et post traitement. Pour cette analyse, la période pré traitement sera l'année 2007 (avant l'instauration de la DRB) et la période post traitement la période allant de 2008 à 2015 (après l'instauration de la DRB). La seconde différence intervient au niveau des données du groupe test (sociétés belges) et celles du groupe de contrôle (sociétés allemandes).

Tout comme dans Böhm et al. (2011), ce modèle va nous permettre d'analyser l'évolution des immobilisations incorporelles. L'objectif de la DRB est notamment de stimuler l'innovation et la R&D ce qui devrait, en principe, conduire au développement de nouveaux brevets (classés parmi les immobilisations incorporelles). Par soucis de précision, nous n'allons pas nous baser sur les immobilisations incorporelles *stricto sensu*, mais bien sur un ratio exprimant leur pourcentage par rapport au bilan. Cette petite transformation permet de cibler l'effet de la DRB en éliminant la croissance globale des sociétés. Notre hypothèse de travail est donc que l'instauration de la DRB a un impact positif sur ce ratio.

$$Ratio = \frac{Immobilisations\ Incorporelles}{Total\ Actif}$$

$$Ratio_{i,c,y} = \beta_0 + \beta_1 DID_{y,c} + \beta_2 Y_y + \beta_3 C_c + \beta_v V^T + \varepsilon_{i,c,y}$$

La deuxième équation représente notre modèle de régression dans laquelle la variable *Ratio* est notre variable dépendante. Cette équation contient également 3 variables muettes, à savoir  $Y_y$ ,  $C_c$  et  $DID_{y,c}$ . Ces variables ne peuvent prendre que 2 valeurs, 0 ou 1, en fonction de leur catégorie. Les variables  $Y_y$  et  $C_c$  correspondent respectivement à l'année et au pays. La variable  $DID_{y,c}$  représente le produit des variables  $Y_y$  et  $C_c$  comme nous le montre l'équation sur la page suivante. C'est la variable la plus importante de ce modèle car c'est elle qui nous indique si une certaine observation a subi ou non le traitement, à savoir l'instauration de la DRB. Elle sera égale à 1 pour les années post traitement en Belgique uniquement et par conséquent elle sera égale à 0 pour toutes les autres observations. Les indices (i, c, y) correspondent respectivement à une société, son pays d'appartenance et l'année observée.

$$Y = \begin{cases} 1 & \text{si } y \geq 2008 \\ 0 & \text{autrement} \end{cases} \quad ET \quad C = \begin{cases} 1 & \text{si } c = \text{belgique} \\ 0 & \text{autrement} \end{cases}$$

$$DID = C * Y = \begin{cases} 1 & \text{si } y \geq 2008 \text{ ET si } c = \text{belgique} \\ 0 & \text{autrement} \end{cases}$$

Dans ce modèle de régression,  $V$  représente un vecteur colonne regroupant quelques variables de contrôles. Celles-ci sont définies dans la section suivante. Le but des variables de contrôle est d'éviter les biais dans l'estimation de notre paramètre d'intérêt, qui est ici la variable  $DID_{y,c}$ . Plus il y a de variables de contrôles expliquant potentiellement un phénomène donné, plus le modèle sera fiable. Pour finir, la variable  $\varepsilon_{i,c,y}$  représente le terme d'erreur estimé issu de la régression.

### 3.3.3 Les variables de contrôles

Notre modèle de régression contient donc une variable dépendante qu'est le ratio, des variables muettes ainsi qu'une série de variables de contrôles. Comme il a déjà été mentionné précédemment, ces variables de contrôles sont présentes pour renforcer la précision de notre analyse. Ces variables sont intégrées dans un vecteur  $V$  qui est défini comme suit :

$$V^T = (ROE_{i,c,y}; Liq_{i,c,y}; LPIB_{c,y}; PIB/Hab_{c,y}; Dep_{c,y}; Index_c)$$

Les 2 premières variables de ce vecteur sont des variables spécifiques aux entreprises. Il s'agit du  $ROE_{i,c,y}$  (*Return on equity*) et du ratio de liquidité qui est représenté par la variable  $Liq_{i,c,y}$ . Ces 2 mesures nous donnent une indication sur la santé économique des entreprises et sont utilisées lors de prise de décision relatives à de nouveaux investissements. Elles devraient donc, en principe, avoir un effet même réduit sur la proportion d'immobilisations incorporelles. Les 2 variables suivantes sont des variables macroéconomiques. La première,  $LPIB_{c,y}$ , correspond au logarithme décimal du PIB. Elle représente le niveau d'activité économique d'un pays. La seconde variable macroéconomique,  $PIB/Hab_{c,y}$ , est le PIB par habitant et représente la richesse théorique des habitants du pays en question pour une certaine année. Pour finir, les 2 dernières variables de ce vecteur sont des variables qui ont un lien direct avec les brevets et autres droits de PI. La variable  $Dep_{c,y}$  représente le niveau des dépenses réalisées dans le secteur de la recherche et est exprimée en pourcentage du PIB. Enfin, la dernière variable,  $Index_c$ , correspond au degré de protection des propriétés intellectuelle. Cet indice fut calculé par Park (2008) dans un de ses travaux antérieurs.

### 3.4 Résultats

#### 3.4.1 Statistiques descriptives

Avant de passer à la régression et à l'analyse des résultats, il est important et intéressant de regarder de plus près les statistiques descriptives calculées à partir des données. Dans cette section nous allons commenter le ratio moyen en fonction du pays et de la période observée. Ces éléments sont repris dans le tableau 6.

| Statistiques descriptives |          |           |
|---------------------------|----------|-----------|
|                           | Belgique | Allemagne |
| Avant 2008                | 0,0118   | 0,0153    |
| Après 2008                | 0,0143   | 0,0145    |
| Evolution                 | 20,488%  | -4,922%   |

**TABLEAU 6 : Ratio moyen et évolution de celui-ci en fonction du pays et de la période**

Comme dit précédemment, la variable d'intérêt est donc *Ratio*. Tout d'abord on peut constater que les immobilisations incorporelles ne représentent qu'une infime partie du total de l'actif des sociétés analysées. En effet, la part des immobilisations incorporelles ne représente qu'environ 1% à 1,5% du total de l'actif en général. De plus, on remarque que la part des immobilisations incorporelles est plus élevée en Allemagne qu'en Belgique et ce aussi bien avant 2008 qu'après. Cette différence peut être due au fait que le nombre d'entreprises allemandes sélectionnées était beaucoup plus élevée que les entreprises belges ce qui pourrait conduire à un biais d'estimation.

Cette observation est toutefois à nuancer car ce qui importe réellement c'est l'évolution de la part des immobilisations incorporelles dans le total du bilan. Quand on s'intéresse à l'évolution du *Ratio* on constate que celui-ci passe de 1,18% à 1,43% en Belgique. Ceci représente une hausse de 20,48% sur la période étudiée. En Allemagne par contre, le *Ratio* est passé de 1,53% à 1,45% ce qui correspond à une baisse de 4,92%.

Suite à ces premiers résultats, nous pouvons déjà croire qu'il y ait de fortes chances pour que le traitement, à savoir l'instauration de la DRB en Belgique, ait eu l'effet attendu. Ces résultats doivent cependant encore être confirmé par la régression.

### 3.4.2 Modèle de régression

Le tableau 7 reprend différents éléments intéressants et nécessaires pour commenter les résultats. Il contient notamment les coefficients de régression de toutes les variables ainsi que leur niveau de significativité. Le niveau de significativité est donné par le nombre présent dans la colonne « sig. ». Lorsque ce nombre est inférieur à respectivement 0,01 0,05 et 0,1 le niveau de significativité sera de 99%, 95% et 90%. Ce tableau comprend également le  $R^2$  du modèle.

| Coefficients |            |                             |            |                           |         |      |
|--------------|------------|-----------------------------|------------|---------------------------|---------|------|
|              |            | Unstandardized Coefficients |            | Standardized Coefficients |         |      |
| Model        |            | B                           | Std. Error | Beta                      | t       | Sig. |
| 1            | (Constant) | ,093                        | ,019       |                           | 4,912   | ,000 |
|              | DID        | ,001                        | ,001       | ,005                      | ,964    | ,335 |
|              | Y          | ,000                        | ,000       | -,002                     | -,576   | ,565 |
|              | ROE        | -2,150E-5                   | ,000       | -,039                     | -23,307 | ,000 |
|              | Liq        | ,000                        | ,000       | -,025                     | -15,348 | ,000 |
|              | PIB/Hab    | -6,585E-8                   | ,000       | -,003                     | -1,652  | ,099 |
|              | Dep        | ,002                        | ,001       | ,010                      | 2,719   | ,007 |
|              | Index      | -,017                       | ,004       | -,027                     | -4,335  | ,000 |
| Model        |            | R                           | R Square   | Adjusted R Square         |         |      |
| 1            |            | ,054 <sup>a</sup>           | ,003       | ,003                      |         |      |

**TABEAU 7 : Résultats de la régression utilisant le modèle de double différences**

Dans les colonnes de ce tableau on retrouve respectivement : l'ensemble des variables du modèle, leur coefficient non standardisé ainsi que l'écart type, les coefficients standardisés (appelés  $\beta$ ), la statistique de Student (nécessaire pour calculer le degré de significativité) et la p-valeur. En dessous on retrouve le  $R^2$  ainsi que le  $R^2$  ajusté du modèle. Ceux-ci donnent une indication quant à la précision du modèle.

Les résultats de cette régression ne sont pas très concluants. Tout d'abord on constate que seuls les variables *ROE*, *Liq*, *Dep* et *Index* sont significatives à un niveau de 99%. Les variables *DID*, *Y* et *PIB/Hab* ne sont quant à elles pas significatives. Les variables *C* et *LP* ont été exclues automatiquement du modèle par le programme statistique. Comme notre variable *DID* n'est pas significative, nous ne pouvons pas rejeter l'hypothèse que ce coefficient soit nul et on ne peut donc pas affirmer qu'il joue un rôle dans la détermination du ratio. D'après ce modèle, il est impossible de dire si l'instauration de la DRB a eu un impact sur le niveau des immobilisations incorporelles.

De plus, le  $R^2$  et le  $R^2$  ajusté du modèle sont très faibles (0,003). Cela signifie que ce modèle n'explique qu'à 3% la variation de la variable *Ratio*. On peut en déduire qu'il manque énormément de variables de contrôles qui expliquent également la variation de notre variable dépendante. Le  $R^2$  et le  $R^2$  ajusté d'un bon modèle statistique devrait idéalement se situer entre 0,80 et 1 ce qui est loin d'être le cas ici.

### 3.5 Conclusion

La Belgique introduisait en 2007 une nouvelle déduction fiscale relative à l'innovation. D'autres pays européens tels que les Pays-Bas ou le Luxembourg adoptèrent également ce que l'on appelle au niveau international des Patent Boxes. En Belgique, cette déduction porte le nom de DRB. Son but était de d'encourager les entreprises belges à investir davantage dans la R&D en développant plus de brevets. Aujourd'hui, tout pile 10 ans après l'instauration de cette mesure, nous voulions vérifier si les objectifs poursuivis par l'Etat belge étaient atteints.

Très peu d'auteurs se sont consacrés à l'étude de l'efficacité de telles mesures mais cette tendance est en train de changer, notamment avec les récents développements du droit fiscal international. Toutefois, la littérature existante s'accorde à dire que l'impôt a un effet négatif sur les immobilisations incorporelles et plus spécifiquement sur le niveau de la R&D et les brevets.

L'étude empirique entreprise dans cette partie a pour ambition de répondre à une question simple : « *L'instauration de la DRB en Belgique en 2007 a-t-elle eu un impact positif sur le niveau des immobilisations incorporelles des entreprises belges ?* ». Pour répondre à cette question un modèle de régression de doubles différences a été utilisé. Malheureusement, les résultats obtenus ne permettent pas de répondre à cette question de manière précise. On peut cependant retenir que le niveau moyen des immobilisations incorporelles dans le total du bilan des entreprises belges a augmenté sur la période étudiée.

Cette étude ne donne qu'un avant-goût de réponse à la question posée et ouvre la voie à des recherches futures en matière d'évaluation des politiques fiscales mise en place par les Etats. Avec de meilleures compétences en statistiques et avec plus de données la réponse à cette question pourra sans nul doute être clarifiée dans les années à venir.

## Conclusion générale

Depuis quelques années déjà, l'innovation prend une place de plus en plus importante dans l'économie mondiale. Les principaux acteurs économiques mondiaux ont très vite compris que l'innovation est un vecteur de croissance clé pour l'avenir. Pour cette raison, la plupart d'entre eux en ont fait une de leurs priorités, repensez par exemple à la stratégie 2020 de l'UE dont l'un des objectifs est d'atteindre un niveau de 3% de dépenses en R&D d'ici 2020. Ce montant s'élevait en 2015 à 2,03% au niveau de l'UE. L'objectif n'est donc pas encore atteint et des efforts supplémentaires seront nécessaires au cours prochaines années. Les Etats ont également compris qu'il était indispensable de conserver et de développer le domaine de l'innovation car celui-ci est générateur d'importants revenus (et parfois d'emplois) dont les ils ne peuvent se passer.

Dans un contexte où la concurrence fiscale s'accroît de plus en plus, notamment à l'intérieur de l'UE, la Belgique a mis en place différents incitants fiscaux visant à stimuler et à encourager les investissements en R&D et à attirer de nouvelles entreprises sur son territoire. La plupart de ces dispositifs fiscaux ont été décrits dans ce mémoire. On le sait, la fiscalité est une matière extrêmement mouvante. Sur le plan international, le projet BEPS de l'OCDE est littéralement en train de réformer la fiscalité internationale. Ce projet peut être considéré comme un plaidoyer en faveur de plus de transparence et de substance au niveau de la fiscalité. Les premiers effets de ce programme se sont d'ailleurs déjà fait ressentir en Belgique avec la suppression de la DRB et l'instauration d'une DRI. Sur le plan national, la fiscalité est également en plein changement. Récemment, le gouvernement belge a (enfin) commencé à réformer l'ISOC. Il sera donc crucial de suivre l'évolution des changements entrepris.

Certes, il est bien beau d'instaurer ou d'étendre des mesures fiscales afin d'encourager les investissements en R&D mais qu'en est-il de l'efficacité de ces mesures ? La dernière partie de ce mémoire a tenté d'apporter une réponse à cette question en s'intéressant à l'impact de l'instauration de la DRB sur le niveau des immobilisations incorporelles. Les résultats de l'étude empirique réalisée dans ce mémoire ne nous permettent pas d'apporter une réponse claire à cette problématique d'évaluation des politiques fiscales. Néanmoins une certaine tendance s'en dégage et nous laisse à penser que l'instauration de la DRB a eu un impact positif sur le niveau des immobilisations incorporelles en Belgique. En effet, entre 2007 et 2015 le niveau des immobilisations incorporelles a augmenté d'environ 20% en Belgique. Toutefois, ces résultats ne sont pas forcément synonymes de plus d'investissement ou d'emplois. Il se peut et il est fort probable que la plupart des brevets ont simplement été relocalisés plutôt que développé localement.

Cette étude ne donne qu'un avant-goût de réponse à la question posée et ouvre la voie à des recherches futures en matière d'évaluation des politiques fiscales mise en place par les Etats. Une de ces limites majeures réside dans son manque de précision et de significativité et est probablement due au manque de rigueur et de connaissance en statistiques. Lorsque plus de données seront disponible, des analyses futures pourront notamment s'intéresser à l'efficacité de la nouvelle DRI.

# Bibliographie

Alstadsaeter, A., Barrios, S., Nicodeme, G., Skonieczna, A.M., Vezzani, A., (2015). Patent boxes design, patents location and local R&D.

Böhm, T., Karkinsky, T., Riedel, N., (2011). The impact of corporate taxes on R&D and patent holdings.

Buyse, C., (2008). Déduction pour revenus de brevets : appliquer la déduction par brevet. *Le fiscalogues*, 1117, 9-13.

Buyse, C., (2015). Crédit d'impôt R&D : pas imputable sur la cotisation spéciale. *Le fiscalogues*, 1418, 10.

Buyse, C., (2016). Impôt des sociétés – Déduction pour investissement/crédit d'impôt. Frais de recherche. *Le fiscalogues*, 1482, 14.

Malherbe, J., Malherbe, P., Traversa, E., (2016). *Code fiscal 2016* (11<sup>e</sup> éd.). Bruxelles : Bruylant.

Commission des Normes Comptables, (2009). *Avis CNC 2009/13 : Le traitement comptable du régime de dispense de paiement de quotités de précompte professionnel organisé par l'article 275/3 du Code des impôts sur les revenus 1992*.

Commission des Normes Comptables, (2010). *Avis CNC 2010/2 : Le traitement comptable du régime de dispense de paiement de quotités de précompte professionnel organisé par l'article 275/3 du Code des impôts sur les revenus 1992 – Mise à jour*.

Commission des Normes Comptables, (2011). *Avis CNC 2011/13 : Subsidés des pouvoirs publics*.

Cools, A., (2010). Porte ouverte en faveur d'une application large de la dispense partielle de reversement du précompte professionnel. *Accountancy & fiscalité*, 9, 4-5.

De Backer, D., (2017). *Déduction pour revenus d'innovation*. En ligne sur <https://www.iec-iab.be/fr/membres/publication/actualite/Institut/Pages/20170207-Deduction-pour-revenus-d-innovation.aspx>

Decoster, J., Meerschman, K., (2015). Une liste de FAQ et une circulaire commentent la dispense partielle de versement du précompte professionnel dans le cadre de la recherche et développement. *Accountancy & fiscalité*, 20, 1-6.

- Deloitte, (2013). *L'actualité des PME : 80% de dispense de versement de PP pour les chercheurs-Procédure de notification et d'avis*. Document non publié.
- Editions Standaard, (2009). Le régime fiscal d'un subside en capital. *Accountancy & fiscalité*, 30, 2-5.
- Engelmann, N., Mondelaers, Y., Lappen, C., (2015). Base erosion and profit shifting : la fiscalité internationale réformée. *Le Fiscologue International*, 384, 1-17.
- Eurostat, (2017). *Gross domestic expenditure on R&D*. Disponible en ligne sur [http://ec.europa.eu/eurostat/tgm/table.do?tab=table&plugin=1&language=en&pcode=t2020\\_20](http://ec.europa.eu/eurostat/tgm/table.do?tab=table&plugin=1&language=en&pcode=t2020_20)
- Griffith, R., Miller, H., O'Connel, M., (2010). Corporate taxes and intellectual property : Simulating the effect of patent boxes. *Institute of fiscal studies, IFS Briefing*.
- Griffith, R., Miller, H., O'Connel, M., (2011). Corporate taxes and the location of intellectual property.
- Griffith, R., Miller, H., O'Connel, M., (2014). Ownership of intellectual property and corporate taxation. *Journal of public economics*, 112, 12-23.
- Grubert, H., (2003). Intangible income, intercompany transactions, income shifting and the choice of location. *National tax journal* 61(1), 221-242.
- Indicator, (2017). Et voici la déduction pour revenus d'innovation ! *Astuces et conseils impôts*, 10.
- Lamon, H., Van Bavel, A., (2013). *Aspects fiscaux de la comptabilité et technique de la déclaration fiscale*. Bruxelles : Editions Larcier.
- Luts, J., Degadt, C., Van Zandweghe, M., (2014). Base erosion and profit shifting : situation actuelle. *Le Fiscologue International*, 368, 1-7.
- Maes, L., (2016). La déduction pour investissement après les changements législatifs récents. *Le fiscologue*, 1462, 9-13.
- OCDE, (2015). L'imposition des entreprises multinationales : érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices (BEPS).
- Park, W. G., (2008). International patent protection : 1960-2005. *Research policy*, 37(4), 761-766.
- Poppe, G., (2007). Une nouvelle déduction fiscale pour les brevets. *Accountancy & fiscalité*, 21, 1-3.
- Princen, S., (2012). Taxes do affect corporate financing decisions : The case of Belgian ACE.

Rochette, I-S., (2006). Le nouveau crédit d'impôt pour recherche et développement : une alternative à la déduction pour investissement. *Accountancy & fiscalité*, 5, 1-3.

Roularta Media Group, (2006). Le crédit d'impôt rend la déduction pour investissement restituable. *Le fiscalogue*, 1015, 2-9.

Roularta Media Group, (2006). Dispense de versement de précompte professionnel : nouvelles formalités. *Le fiscalogue*, 1037, 10-13.

Roularta Media Group, (2010). Avis de la CNC concernant la dispense de versement du précompte professionnel (bis). *Le fiscalogue*, 1200, 13.

Roularta Media Group, (2010). Crédit d'impôt pour recherche et développement. *Le fiscalogue*, 1219, 13.

Roularta Media Group, (2013). Chercheurs : dispense de versement du précompte professionnel portée à 80%. *Le fiscalogue*, 1340, 5-8.

Roularta Media Group, (2016). Précompte professionnel – Dispense de versement – Recherche scientifique. *Le fiscalogue* 1467, 13.

Slaedts, T., (2017). *Innover en Belgique avec la déduction pour revenus d'innovation : les nouveautés*. En ligne sur <https://www.bdo.be/fr-be/actualites/2017/innover-en-belgique-avec-la-deduction-pour-revenus>

Springael, B., (2013). Un centre de recherche n'est plus requis pour les petites sociétés. *Le fiscalogue*, 1339, 1-3.

Springael, B., (2017). Déduction pour innovation : approbation en urgence. *Le fiscalogue*, 1508, 1-3.

SPF Finances, (s.d.). *Qu'est-ce que le précompte professionnel ?* En ligne sur [https://finances.belgium.be/fr/experts\\_partenaires/secretariats\\_sociaux\\_et\\_debiteurs\\_de\\_revenus/precompte\\_professionnel/declaration](https://finances.belgium.be/fr/experts_partenaires/secretariats_sociaux_et_debiteurs_de_revenus/precompte_professionnel/declaration)

SPF Finances, (s.d.). *Qu'est-ce que le précompte immobilier ?* En ligne sur [https://finances.belgium.be/fr/particuliers/habitation/precompte\\_immobilier/definition](https://finances.belgium.be/fr/particuliers/habitation/precompte_immobilier/definition)

SPF Finances, (s.d.). *Qu'est-ce que le précompte immobilier ?* En ligne sur [https://finances.belgium.be/fr/entreprises/impot\\_des\\_societes/Precomptes/precompte\\_mobilier](https://finances.belgium.be/fr/entreprises/impot_des_societes/Precomptes/precompte_mobilier)

SPF Finances, (2009). *Circulaire n° CI. RH. 421/597.225 (AFER N° 40/2209) dd 04/08/2009*.

SPF Finances, (2010). *Circulaire n° Ci.RH.421/579.072 (AFER N°60/2010) dd 10/09/2010*.

SPF Finances, (2014). *Déduction pour investissement FAQ*. En ligne sur [https://finances.belgium.be/fr/entreprises/impot\\_des\\_societes/avantages\\_fiscaux/deduction\\_pour\\_investissement](https://finances.belgium.be/fr/entreprises/impot_des_societes/avantages_fiscaux/deduction_pour_investissement)

SPF Finances, (2015). *Recherche et développement FAQ*. En ligne sur [https://finances.belgium.be/fr/entreprises/personnel\\_et\\_remuneration/precompte\\_professionnel/exonerations/recherche\\_et\\_developpement](https://finances.belgium.be/fr/entreprises/personnel_et_remuneration/precompte_professionnel/exonerations/recherche_et_developpement)

SPF Finances, (2016). *Circulaire AGFisc N°18/2016 (n° Ci.701.947) dd 15/06/2016*.

SPF Finances, (2016). *Fiche technique « chercheurs » Art. 275/3 CIR 92*. En ligne sur [https://www.securex.eu/lex-go.nsf/vwDocuments/81855900C8EC5785C1257EA4002C7DFF/\\$File/81855900C8EC5785C1257EA4002C7DFF\\_06\\_fr.pdf](https://www.securex.eu/lex-go.nsf/vwDocuments/81855900C8EC5785C1257EA4002C7DFF/$File/81855900C8EC5785C1257EA4002C7DFF_06_fr.pdf)

SPF Politique scientifique, (2017). *Dispense partielle de versement du précompte professionnel pour les chercheurs*. En ligne sur [http://www.belspo.be/belspo/fisc/intro\\_fr.stm](http://www.belspo.be/belspo/fisc/intro_fr.stm)

SPF Politique scientifique, (2017). *Précompte professionnel R&D*. En ligne sur [https://www.belspo.be/belspo/organisation/fisc\\_fr.stm](https://www.belspo.be/belspo/organisation/fisc_fr.stm)

SPF Politique scientifique, (2017). *Traitement comptable du précompte professionnel non reversé*. En ligne sur [http://www.belspo.be/belspo/fisc/boekh\\_fr.stm](http://www.belspo.be/belspo/fisc/boekh_fr.stm)

Thilmany, J., (2016). *Cours d'impôt des sociétés*. Syllabus, Université catholique de Louvain, Mons.

Union européenne, (2014). *Horizon 2020 en bref : Le programme-cadre de l'UE pour la recherche et l'innovation*. Luxembourg : Office des publications de l'Union européenne.

Vandeberg, J., Van den Bossche, M., (2008). La déduction pour revenus de brevets : un an après. *Accountancy & fiscalité*, 27, 1-3.

Van Dyck, J., (2006). La loi-programme revoit les stimulants à la recherche scientifique. *Le fiscalogue*, 1051, 3-6.

Van Dyck, J., (2009). Comment comptabiliser la dispense de paiement du précompte professionnel ? *Le fiscalogue*, 1184, 9-10.

Van Dyck, J., (2016). Déduction pour investissements en « recherche » : toujours possible ? *Le fiscalogue*, 1465, 1-2.

Van Dyck, J., (2016). Fin de la déduction pour revenus de brevets avec régime transitoire de 5 ans. *Le fiscalogue*, 1478, 1-2.

Van Geel, C., Regout, M., (2014). *Dispense partielle de versement du précompte professionnel pour la recherche scientifique : demande d'avis pour les projets ou programmes de recherche*. En ligne sur <http://www.e-asbl.be/NewsView.aspx?contentdomains=EasblEvzwNEWS&id=VS300217102&lang=fr>

Wolters Kluwer, (2010). *Traitement fiscal d'un crédit d'impôt pour recherche et développement*. En ligne sur <http://www.kluwereasyweb.be/documents/voorbeeld-artikels/20101007-belastingkrediet-onderzoek-en-ontwikkeling-credit-dimpot.xml?lang=fr>

