



Cour des comptes



Mesures fédérales de soutien indirect à la recherche et au développement technologique (R&D)



Rapport de la Cour des comptes transmis à la Chambre des représentants
Bruxelles, août 2013



Cour des comptes

Mesures fédérales de soutien indirect à la recherche et au développement technologique (R&D)



Rapport adopté le 13 août 2013
par l'assemblée générale de la Cour des comptes

Mesures fédérales de soutien indirect à la recherche et au développement technologique (R&D)

Dans le cadre de la stratégie Europe 2020, l'État fédéral et les entités fédérées se sont engagés à investir au moins 3 % du produit intérieur brut dans la recherche scientifique d'ici 2020. Pour concrétiser cet engagement, l'État fédéral utilise surtout des mesures de soutien fiscales et parafiscales qui encouragent la recherche et le développement (R&D) de manière indirecte. Ces dernières années, les mesures ont fortement augmenté sur le plan budgétaire. En 2011, elles ont représenté un soutien indirect de plus d'un milliard d'euros pour l'État fédéral.

La Cour des comptes a dressé l'inventaire des mesures fiscales et parafiscales de soutien à la R&D et les a décrites à l'aide d'un certain nombre de critères. En outre, elle a examiné deux mesures fiscales importantes au niveau budgétaire, à savoir la dispense du précompte professionnel pour les chercheurs et la déduction des revenus de brevets. Elle a analysé si la mesure a été bien conçue, si sa mise en œuvre est pilotée dans l'optique des résultats, si les règles de contrôle sont appliquées correctement et si la mesure fait l'objet d'un suivi et d'une évaluation. L'audit a débouché sur les constatations suivantes.

La norme européenne de 3 % est, pour le moment, hors d'atteinte pour la Belgique, dont l'intensité de la R&D est d'environ 2 % (qui est par ailleurs la moyenne européenne). La Cour des comptes a constaté des lacunes et des manquements au niveau de l'élaboration, du pilotage, de la mise en œuvre et de l'évaluation des mesures fédérales de soutien indirect. Les objectifs des mesures sont vagues. Les mesures ont généralement été prises à la demande d'un (sous-) secteur. La législation est souvent élaborée dans l'urgence. Les dispositions légales sont parfois imprécises et la définition et l'attribution des responsabilités administratives sont insuffisantes. L'impact budgétaire est uniquement calculé a posteriori et ne tient compte que des diminutions de recettes directes liées à une mesure déterminée, de sorte que le coût exact est sous-estimé.

La législation imprécise et les adaptations successives de celle-ci conduisent à un régime instable, ce qui n'offre pas suffisamment de sécurité juridique ni de garanties d'un traitement équitable des contribuables. La législation est parfois difficile à exécuter et à appliquer. L'imprécision des objectifs et des dispositions légales entravent l'évaluation du succès des mesures et la réorientation éventuelle de la politique. De plus, la Cour des comptes a constaté que les mesures de soutien de l'État fédéral et des entités fédérées n'étaient pas suffisamment harmonisées entre elles.

La Cour recommande à l'État fédéral de mieux structurer le processus décisionnel relatif aux mesures de soutien, par exemple, en reliant les mesures à des objectifs concrets et en élaborant un plan pluriannuel fédéral pour la promotion du climat d'innovation. Les parties prenantes et l'administration doivent être davantage associées à la préparation de la politique. La qualité de

la législation doit être améliorée et toutes les tâches doivent être clairement attribuées. L'État fédéral doit fournir des efforts supplémentaires pour démontrer la plus-value des mesures pour l'économie et l'emploi.

Les deux mesures fiscales de soutien indirect qui ont été examinées – la dispense du précompte professionnel pour les chercheurs et la déduction des revenus de brevets – ont un impact budgétaire de plus en plus important, qui s'explique par leur notoriété accrue auprès des entreprises et par leur accessibilité. L'application de ces mesures est en grande partie concentrée au sein d'un nombre limité d'entreprises.

Le contrôle de ces deux mesures fiscales est étroitement lié à la qualité de la législation. Que ce soit pour la dispense du précompte professionnel ou pour la déduction des revenus de brevets, il existe des points problématiques dans la législation qui empêchent un contrôle fiscal uniforme.

En ce qui concerne la dispense du précompte professionnel, les notions de « chercheur » et de « recherche scientifique » ne sont pas définies concrètement dans la loi, ce qui entraîne des divergences de points de vue entre le SPF Finances et le SPP Politique scientifique. L'audit a démontré que les contrôles se limitent généralement à la vérification des diplômes requis.

La complexité de la législation relative à la déduction des revenus de brevets a également pour effet que les contrôles se bornent le plus souvent aux aspects formels, tels la vérification de l'existence des brevets requis. Cette complexité explique que de nombreux problèmes d'application sont évoqués dans des demandes individuelles soumises au Service des décisions anticipées.

Il ressort en outre que le contrôle de ces deux mesures fiscales n'est pas encore piloté au niveau central, ce qui donne lieu à des différences entre les directions régionales quant au nombre de contrôles effectués et à la méthode suivie. Une autre constatation importante est que les agents de contrôle ne disposent pas de l'expertise scientifique requise pour effectuer de tels contrôles.

La Cour des comptes recommande au Parlement, au gouvernement et au SPF Finances d'augmenter l'uniformité des contrôles en éliminant les problèmes de la législation et en organisant des contrôles fiscaux au niveau central. Le SPF Finances et le SPP Politique scientifique doivent rechercher une solution durable aux points de désaccord et mettre en place une collaboration systématique et organisée en vue de l'exécution des contrôles fiscaux.

Concernant le précompte professionnel, étant donné la difficulté d'évaluer a posteriori des activités de recherche, il est indiqué d'avancer le contrôle fiscal pour le faire coïncider à l'introduction de la déclaration négative mensuelle. En ce qui concerne la déduction des revenus de brevets, une approche de contrôle spécialisée est recommandée, s'accompagnant si nécessaire d'un recours à la cellule Prix de transfert.

Chapitre 1		
Introduction		11
1.1	Thème	13
1.2	Audit	14
1.2.1	Questions d'audit, délimitation et méthode	14
1.2.2	Calendrier	15
Chapitre 2		
Mesures de soutien à la R&D		17
2.1	Contexte politique	19
2.1.1	Norme européenne	19
2.1.2	Intensité de la R&D en Belgique	19
2.1.3	Contexte politique belge de la R&D : besoin de coordination	23
2.2	Inventaire des mesures fédérales de soutien indirect à la R&D	26
2.2.1	Mise en œuvre d'instruments stratégiques	26
2.2.2	Transparence des objectifs de la politique	27
2.2.3	Mesures fiscales	29
2.2.4	Mesures sociales de soutien	34
2.2.5	Évaluation	36
Chapitre 3		
Examen de deux mesures fiscales de soutien à la R&D		41
3.1	Analyse chiffrée	43
3.1.1	Évolution de la dispense du précompte professionnel par catégorie	43
3.1.2	Exonérations d'office en matière de dispense de versement du précompte professionnel	44
3.1.3	Évolution de la déduction des revenus de brevets	44
3.1.4	Part des PME et des grandes entreprises	47
3.1.5	Concentration de sociétés et de personnes morales dans le cadre de la dispense du précompte professionnel	47
3.1.6	Concentration de sociétés dans le cadre de la déduction des revenus de brevets	48
3.1.7	Combinaison de mesures fiscales de soutien en faveur de la R&D	49
3.2	Pilotage du contrôle	49
3.2.1	Absence de pilotage central	49
3.2.2	Protocole de collaboration entre les services centraux et le Service des décisions anticipées (SDA)	51
3.3	Contrôle fiscal de la mesure de dispense du précompte professionnel	51
3.3.1	Description de la mesure	51
3.3.2	Interdiction pour le secteur public d'affecter les dépenses	52
3.3.3	Contrôle a posteriori	53
3.3.4	Recherche et développement	54
3.3.5	Employeur	54
3.3.6	Chercheur	55
3.3.7	Calcul au prorata des rémunérations exonérées pour le secteur marchand	60
3.3.8	Exécution du contrôle	61

3.4	Contrôle fiscal de la déduction des revenus de brevets	61
3.4.1	Description de la mesure	61
3.4.2	Exécution du contrôle	63
3.4.3	Problèmes dans la législation	64
Chapitre 4		
Conclusions et recommandations		69
4.1	Conclusions	71
4.1.1	Conclusions du chapitre 2	71
4.1.2	Conclusions du chapitre 3	71
4.2	Recommandations	73
4.2.1	Recommandations du chapitre 2	73
4.2.2	Recommandations du chapitre 3	74
4.3	Modifications législatives prévues pour la dispense partielle du précompte professionnel	75
Annexes		
Annexe 1	Relevé des mesures fiscales	79
Annexe 2	Réponse du ministre des Finances	82

Introduction

Chapitre

1

1.1 Thème

La recherche et le développement (R&D) ainsi que l'innovation constituent la pierre angulaire de la stratégie Europe 2020 en vue d'une croissance économique durable. Afin de devenir une économie du savoir, l'Europe s'est fixé pour objectif de consacrer, d'ici 2020, 3 % du produit intérieur brut (PIB) à la R&D. En Belgique, tant le pouvoir fédéral que les entités fédérées ont adhéré à la stratégie Europe 2020 par le biais du Plan national de réforme et repris les objectifs de recherche et développement (voir le point 2.1.3).

Outre les entités fédérées, le pouvoir fédéral est un acteur important de la politique de R&D par le biais d'un soutien tant direct qu'indirect. Le soutien indirect à la R&D a considérablement progressé ces dernières années. La Cour des comptes estime que, par ces mesures, le pouvoir fédéral renonce à plus d'un milliard d'euros (2011) de recettes sur une base annuelle. Il ressort de l'accord de gouvernement (1^{er} décembre 2010) et de la stratégie de relance du gouvernement pour 2012 que ce dernier souhaite maintenir au moins au même niveau les mesures de soutien indirect à la R&D.

Parmi les mesures de soutien indirect, on retrouve les mesures fiscales et parafiscales en matière de R&D. Les mesures parafiscales ou sociales impliquent une réduction des cotisations sociales. Le champ d'application et l'impact budgétaire des mesures parafiscales sont beaucoup plus limités que ceux des mesures fiscales. Il s'agit notamment du Maribel scientifique et de l'exonération de la cotisation de modération salariale pour les scientifiques au sein des universités.

Au cours des dix dernières années, différents avantages fiscaux ont été introduits pour inciter les sociétés et les organismes de recherche à se consacrer (davantage) à la R&D et à l'innovation. Deux mesures importantes ont été examinées plus en détail dans le cadre de l'audit :

- La « dispense partielle de versement du précompte professionnel¹ sur les salaires des chercheurs » implique que l'entreprise ou l'organisme ne doit verser au Trésor qu'une partie du précompte professionnel dû et peut conserver la partie dispensée de versement ; l'objectif est que cet argent soit réinvesti dans la recherche. La mesure est entrée en vigueur le 1^{er} octobre 2003 dans le secteur public (universités, établissements d'enseignement supérieur, institutions scientifiques et certains fonds de recherche²). Cette mesure a peu à peu été étendue tant au niveau de son champ d'application (secteur public et privé) que des taux d'exonération (de 25 à 75 %). Sur le plan budgétaire, cette mesure a engendré une perte de recettes fiscales de 560 millions d'euros en 2011.
- En 2007, une nouvelle mesure fiscale dont l'importance budgétaire ne cesse de croître a été introduite, à savoir la déduction des revenus de brevets. Pour encourager l'innovation technologique dans les sociétés, une déduction fiscale est accordée pour les revenus de brevets sous la forme d'une diminution du bénéfice de la période imposable à concur-

¹ Par souci de lisibilité, on utilisera également les termes de « dispense de précompte professionnel » pour couvrir cette notion dans le rapport.

² Il s'agit du Fonds fédéral de la recherche scientifique/*Federaal Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek* (FFRS/FFWO), du *Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek-Vlaanderen* (FWO) et du Fonds de la recherche scientifique-FNRS (FRS-FNRS).

rence de 80 % des revenus de ces brevets. Pour l'exercice d'imposition 2010, le montant total de la déduction des revenus de brevets s'élèverait à environ 605 millions d'euros et la dépense fiscale, à environ 181 millions d'euros.

1.2 Audit

1.2.1 Questions d'audit, délimitation et méthode

À la suite de la stratégie de Lisbonne, la stratégie Europe 2020, axée initialement sur la recherche et le développement, s'est étendue à l'innovation. L'objectif était de passer du développement des connaissances à leur application. En effet, les connaissances ne doivent pas seulement être développées, elles doivent aussi être diffusées et transposées en nouveaux produits ou services. L'audit se limite cependant à la R&D et se concentre sur les mesures fédérales de soutien indirect à la R&D.

La Cour souhaite, grâce à cet audit, améliorer la connaissance de la mise en œuvre des mesures de soutien indirect à la R&D et des facteurs qui la déterminent.

L'audit est divisé en deux parties. La première dresse l'inventaire des mesures fiscales et parafiscales en matière de soutien à la R&D. Les mesures sont décrites sur la base d'un certain nombre de critères, tels que l'objectif de la mesure, la réglementation applicable, l'importance budgétaire, etc.

La deuxième partie examine deux mesures fiscales : la dispense du précompte professionnel pour les chercheurs et la déduction des revenus de brevets. Outre le crédit d'impôt pour la recherche et le développement, ces deux mesures constituent de loin les plus importantes d'un point de vue budgétaire³.

L'audit vise à répondre aux questions suivantes :

- La réglementation de ces deux mesures est-elle bien conçue ?
- L'exécution des mesures est-elle pilotée dans l'optique des résultats ?
- Les modalités de contrôle sont-elles correctement appliquées ?
- Les mesures sont-elles suivies et évaluées ?

L'audit a été réalisé auprès du SPF Finances et du SPP Politique scientifique. Des informations ont été, si nécessaire, demandées auprès d'autres services publics comme l'Office national de sécurité sociale (ONSS), mais ils ne font pas formellement l'objet de l'audit.

L'audit repose sur une analyse de documents et sur des entretiens avec l'administration. Plusieurs dossiers ont également été examinés pour répondre à la troisième question d'audit.

Pour l'exercice d'imposition 2009, 151 dossiers ont été sélectionnés sur la base de la répartition géographique, du type et de l'ampleur des entreprises ou organismes concernés et traités d'un point de vue statistique. Comme les mesures examinées n'avaient été

³ Comme la mesure relative à la prime d'innovation (récompense d'un employé créatif par le biais d'une prime exonérée de cotisations de sécurité sociale et d'impôt des personnes physiques) n'a pas grand-chose à voir avec la R&D, elle ne fait pas partie du champ de l'audit.

contrôlées que dans un nombre limité de dossiers, la Cour a finalement examiné sur place 32 dossiers dans cinq directions régionales. En outre, elle a aussi analysé 53 dossiers de remboursement de la dispense du précompte professionnel qu'elle a pu consulter en version électronique à l'administration centrale du SPF Finances.

1.2.2 Calendrier

3 novembre 2011	Préannonce de l'audit au ministre des Finances
18 janvier 2012	Annnonce de l'audit au ministre des Finances et au secrétaire d'État chargé de la Politique scientifique, ainsi qu'aux fonctionnaires dirigeants des administrations concernées
De janvier 2012 à septembre 2012	Réalisation de l'audit
28 mars 2013	Entretien sur l'avant-projet de rapport avec le SPP Politique scientifique
5 avril 2013	Réception de la réaction du SPF Finances à l'avant-projet de rapport
7 mai 2013	Envoi du projet de rapport au ministre des Finances et au secrétaire d'État chargé de la Politique scientifique
25 juin 2013	Réponse du ministre des Finances

Dans sa réponse, le ministre transmet les observations finales de l'Administration générale de la fiscalité. Sa lettre figure en annexe 2.

Mesures de soutien à la R&D

Chapitre

2

2.1 Contexte politique

2.1.1 Norme européenne

Dans la stratégie Europe 2020⁴, l'Union européenne maintient la norme fixée en 2000 par la stratégie de Lisbonne pour la R&D, à savoir 3 % du produit intérieur brut (PIB). Concrètement, les États membres doivent donc investir au moins 3 % de leur PIB dans la recherche scientifique. Les efforts sont répartis entre les pouvoirs publics (1 %) et le secteur des entreprises (2 %). Le pourcentage du PIB qu'un État membre investit dans la R&D est désigné comme étant *l'intensité de la R&D*.

Cette norme s'inspire de l'intensité de la R&D des pays qui faisaient autorité en la matière au moment de l'élaboration de la stratégie de Lisbonne. Un objectif monétaire n'est en soi pas un critère approprié pour mesurer la R&D. Comme les dépenses de R&D comprennent surtout des coûts salariaux, un doublement des salaires des chercheurs pourrait, par exemple, permettre d'atteindre la norme de 3 % sans pour autant accroître la R&D ou l'améliorer. Le SPP Politique scientifique estime que la norme de 3 % a surtout un sens en vertu de sa fonction de signal et d'incitant à investir davantage dans la R&D.

Par ailleurs, la Commission européenne situe elle-même la norme de 3 % dans un contexte plus large en soulignant que la norme à elle seule n'est pas suffisante. Elle doit s'accompagner de réformes structurelles devant créer un climat administratif, légal, juridique et fiscal plus approprié à la R&D et l'innovation dans le secteur privé. C'est pourquoi la norme de 3 % a été complétée par des indicateurs permettant de suivre le fonctionnement du système d'innovation des États membres et de le comparer dans le cadre de *l'Union de l'innovation*⁵.

Malgré ce contexte élargi, la norme de 3 % demeure la référence pour mesurer les prestations des États membres. En 2009, le score global de l'UE s'élevait à 2 % du PIB. Il s'agit du pourcentage le plus élevé jamais atteint, mais il est clairement en dessous de l'objectif des 3 %⁶. À la suite de la crise économique, il a été convenu au sein de la Commission européenne que l'assainissement des budgets ne pouvait pas entraîner d'économies dans les domaines de l'innovation ou de l'enseignement.

2.1.2 Intensité de la R&D en Belgique⁷

Exprimer les dépenses de R&D sous la forme d'un pourcentage du PIB (intensité de la R&D) permet de comparer les efforts consentis en matière de R&D par différents pays. L'intensité de la R&D est calculée sur la base d'enquêtes en matière de R&D réalisées tous les deux ans a posteriori par l'OCDE. Ces enquêtes sont coordonnées par le SPP Politique scientifique pour la Belgique. Pour interpréter l'intensité de la R&D, il est important de tenir compte de ses deux composantes, à savoir les dépenses et le PIB. Ainsi, l'augmentation de l'intensité

4 Communication de la Commission, Europe 2020 – *Une stratégie pour une croissance intelligente, durable et inclusive*, Bruxelles, 3 mars 2010, COM (2010) 2020 final.

5 Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil, au Comité économique et social européen et au Comité des régions, *Initiative phare Europe 2020, Une Union de l'innovation*, SEC(2010) 1161, Bruxelles, 6 octobre 2010, COM(2010) 546, Annexe II – Tableau de bord de la recherche et de l'innovation.

6 Rapport de la Commission – Tableau de bord des aides d'État à la stratégie Europe 2020 – mise à jour du printemps 2011, 27 juin 2011, COM (2011) 356.

7 Les chiffres mentionnés sous ce point présentent des différences mineures selon leur source (différences d'arrondi) et selon qu'il s'agit ou non de chiffres définitifs.

de la R&D entre 2004 et 2008 est imputable, dans plusieurs pays, à une diminution du PIB. Au cours de la période 1993-2001 (c'est-à-dire avant l'introduction de la norme de 3 %), l'intensité de la R&D en Belgique est passée de 1,70 % à 2,17 %. Entre 2001 et 2007 (soit après l'entrée en vigueur de la norme de 3 %), l'intensité a d'abord diminué pour ensuite stagner autour des 2 %. La position de la Belgique par rapport aux autres pays s'est également dégradée. L'audit a démontré que des décisions d'implantation ou de délocalisation de multinationales, notamment, ont joué un rôle dans ce cadre (voir le point 2.1.2.1)⁸.

Sur la base du calcul de l'intensité de la R&D réalisé par l'OCDE/Eurostat, la Belgique a consacré en 2009 et 2010 respectivement 2,03 % et 1,99 % de son PIB à la recherche et au développement (tableau 1). Il s'agit toujours de 1 % de moins que la norme européenne. Elle atteint ainsi la moyenne européenne de 2 %, mais reste en deçà des pays limitrophes. À tendance égale, la Commission européenne prévoit que la Belgique restera au niveau actuel en 2020⁹.

Tableau 1 – Aperçu de l'intensité de la R&D en Belgique

Indicateur	2007	2008	2009	2010	Moyenne européenne 2010
Évolution PIB	2,90	1,00	-2,80	2,30	2,00
Intensité R&D	1,89	1,97	2,03	1,99(p)	2,00(e)

Source : Eurostat (p : prévision ; e : estimation)

Outre le niveau total, la structure des dépenses de R&D est aussi un élément important. Les dépenses en matière de R&D peuvent être examinées sous deux angles : soit sous l'angle du secteur qui les effectue, soit sous l'angle du secteur qui les finance.

2.1.2.1 Répartition selon le secteur d'exécution

Traditionnellement, les dépenses de R&D sont caractérisées en Belgique par une part importante provenant du secteur des entreprises (environ 2/3 des dépenses totales en matière de R&D) et des dépenses relativement limitées du secteur public. La tendance tend toutefois à s'inverser depuis quelques années : les activités de R&D du secteur privé diminuent tandis que celles du secteur public augmentent¹⁰. Dans ce dernier secteur, c'est surtout l'enseignement qui est important ; l'apport des organismes de recherche publics est plutôt limité (tableau 2).

Les investissements consentis par les entreprises dans la R&D proviennent essentiellement de l'industrie et moins du secteur des services (en comparaison avec d'autres pays). Ces investissements se trouvent concentrés à deux égards : ils sont réalisés dans un nombre limité de grandes entreprises (surtout étrangères) et les secteurs concernés sont également limités (secteur chimique et pharmaceutique, appareils de télécommunication et d'équipement).

⁸ Bureau fédéral du plan, Lisbonne 10 ans plus tard : l'évolution des dépenses de recherche et de développement en Belgique en comparaison avec d'autres États membres de l'UE, octobre 2010, *Working Paper* 20-10.

⁹ Commission européenne, *Innovation Union Competitiveness Report 2011, Country Profile – Belgium, R&D Intensity Projections 2000-2020*.

¹⁰ Commission Coopération fédérale (CFS/STAT) ; calculs Politique scientifique fédérale, 2011.

Elles sont tout au plus dix, des multinationales étrangères pour la plupart, à supporter 40 % des dépenses privées en matière de R&D. Par conséquent, la Belgique est fortement tributaire de ces entreprises pour atteindre la norme des 3 %. Afin de maintenir le niveau de l'intensité de la R&D, les pouvoirs publics doivent s'efforcer de garder ces entreprises en Belgique.

La crise économique a provoqué après 2008 une baisse des dépenses réalisées par les entreprises dans la R&D. L'incidence de la crise sur l'intensité de la R&D dans le secteur des entreprises est néanmoins quelque peu retardée et étalée dans le temps parce que les entreprises travaillent avec des plans pluriannuels.

D'après le SPP Politique scientifique, un problème d'exactitude se pose en outre au niveau du calcul de l'intensité de la R&D dans le secteur des entreprises. Il s'agit de la conséquence du traitement comptable de la dispense du précompte professionnel pour les chercheurs. Le SPP partage le point de vue de la Commission des normes comptables et se base sur le manuel de Frascati¹¹, qui part du principe que les dépenses en matière de R&D doivent être comptabilisées à concurrence de leur montant brut. La Commission des normes comptables considère la mesure relative au précompte professionnel comme une subvention d'exploitation à comptabiliser en recettes. Le SPF Finances signale à cet égard que l'avis de la Commission ne figure pas dans le texte de loi fiscale¹². En réalité, le SPP Politique scientifique pense qu'environ la moitié des entreprises ne comptabiliseraient pas la dispense en recettes, mais comme une réduction des frais salariaux. Si le secteur non marchand peut s'appuyer sur la loi interprétative du 21 décembre 2009 portant des dispositions fiscales et diverses qui prévoit que le précompte professionnel non versé ne peut pas être déduit des frais professionnels, le secteur des entreprises ne dispose pas de telles précisions en ce qui le concerne.

Ce mode de comptabilisation a une influence directe sur l'intensité de la R&D. En effet, si toutes les entreprises comptabilisaient les coûts salariaux bruts au lieu des coûts salariaux nets, la part des dépenses R&D supportées par les entreprises dans le montant total des dépenses de R&D passerait au minimum de 66,1 % à 69,1 % et l'intensité de la R&D totale de 2,04 % à 2,10 % (chiffres du SPP Politique scientifique pour 2009)¹³.

¹¹ Le manuel de Frascati (2003) de l'OCDE contient les directives pour mesurer les dépenses de R&D.

¹² Commission des normes comptables, 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.

¹³ SPP Politique scientifique, Ward Ziarko et André Spithoven, *R&D tax incentives*, Belspo, 24 avril 2012, présentation Powerpoint non publiée.

Tableau 2 – Exécution et financement des dépenses de R&D en Belgique en 2009 (pourcentage du montant total)

Secteurs d'exécution	Secteurs de financement					
	Entreprises	Pouvoirs publics	Enseignement supérieur	Non marchand privé	Étranger	Total
Entreprises	55,30	4,36	0,00	0,09	6,49	66,26
Pouvoirs publics	0,69	4,69	0,29	0,02	3,25	8,94
Enseignement supérieur	2,62	16,18	2,91	0,53	1,56	23,79
Non-marchand privé	0,02	0,07	0,01	0,10	0,80	1,00
Total	58,62	25,31	3,21	0,75	12,11	100,00

Source : Commission Coopération fédérale CFS/STAT ; calculs du SPP Politique scientifique (« Situation de la Belgique en matière de R&D, Chiffres définitifs 2008-2009 »)

2.1.2.2 Répartition selon le secteur de financement

Les dépenses directes totales en matière de R&D peuvent aussi être réparties selon la source de financement (l'origine des moyens, indépendamment du secteur dans lequel la recherche est effectuée). Cet élément est important pour suivre la répartition des efforts de financement dans le cadre de la norme de 3 % (2 % du PIB pour le secteur des entreprises et 1 % du PIB pour les pouvoirs publics).

Le secteur des entreprises reste le principal acteur puisqu'il représente 58 % du financement. Les pouvoirs publics quant à eux financent 25 % des dépenses de R&D (surtout l'enseignement et, dans une moindre mesure, les entreprises et les organismes de recherche publics). À cette participation s'ajoute le financement étranger des dépenses de R&D en Belgique, notamment par les fonds européens et les entreprises étrangères. Le financement public des dépenses de R&D s'est élevé en 2009 à 0,52 % du PIB. La norme de 1 % reste hors d'atteinte¹⁴.

Les chiffres européens utilisés pour fixer la norme de 1 % que le secteur public doit respecter en matière de dépenses de R&D tiennent uniquement compte des dépenses de R&D et pas des diminutions de recettes liées aux mesures de soutien indirect. Cette position est conforme au manuel de Frascati et est motivée par le souci de minimaliser le risque de double comptage¹⁵. Dans les plans de réforme nationaux, la Belgique a exprimé le souhait d'intégrer dans les calculs les mesures fiscales en matière de R&D et a calculé l'impact d'une telle opération dans une perspective pluriannuelle jusqu'en 2020 (tableau 3). Ce calcul ne tient pas encore compte des mesures annoncées dans le plan de relance de juillet 2012.

¹⁴ SPP Politique scientifique, Situation de la Belgique en matière de R&D, Chiffres définitifs 2008-2009.

¹⁵ OCDE, *Science, technologie et industrie : tableau de bord*, 2011, p. 149.

Tableau 3 – Objectifs belges en matière de R&D (en % du PIB)

	2008	2009	2020	Augmentation requis 2009-2020
Intensité de la R&D	1,97	2,03	2,82	0,79
Incitants fiscaux	0,07	0,13	0,18	0,05
Intensité de la R&D, incitants fiscaux compris	2,04	2,16	3,00	0,84

Source : plan national de réforme 2012, p. 22

La Cour des comptes fait observer que si les indicateurs sont utiles pour suivre la politique de R&D, ils ne reflètent jamais complètement la réalité. L'indicateur de 3 % doit dès lors être interprété avec la prudence nécessaire et en connaissance de cause. Il doit être complété par des informations sur le soutien indirect. Dans le contexte plus large de l'innovation, la Belgique occupe une place élevée parmi les *innovation followers* (innovateurs majeurs), qui viennent en seconde place après les *innovation leaders* (meneurs de l'innovation) (Scandinavie et Allemagne)¹⁶.

2.1.3 Contexte politique belge de la R&D : besoin de coordination

Les compétences en matière de R&D et d'innovation sont réparties entre plusieurs niveaux de pouvoir en Belgique. De nombreuses compétences ont été transférées aux régions (économie, politique scientifique, soutien à la R&D et innovation) et aux communautés (enseignement). Les possibilités dont dispose l'État fédéral pour accorder un soutien direct (subventions) sont limitées (par exemple, énergie nucléaire, navigation spatiale et recherche scientifique pour ses propres compétences). Les principaux instruments de la politique fédérale de R&D sont la mise en place de mesures de soutien indirect (fiscales et parafiscales) et l'influence du climat d'entreprise.

Les mesures indirectes en faveur de la R&D concernent différents domaines politiques : d'une part, les finances ou les affaires sociales suivant l'instrument utilisé (mesure fiscale, réduction des cotisations patronales) et, d'autre part, la politique scientifique (promotion de la R&D). Afin qu'une telle mesure soit convenablement mise en œuvre, la collaboration entre les administrations des domaines politiques concernés est essentielle.

¹⁶ UE, *Innovation Union Scoreboard 2010, The Innovation Union's Performance Scoreboard for Research and Innovation*, 1^{er} février 2011, p. 9.

Tableau 4 – Aperçu de la répartition des compétences relatives à la recherche scientifique

	Domaine politique	Instruments potentiels
État fédéral	Compétence générale : Fiscalité, affaires sociales et réglementation générale	Incitants fiscaux et sociaux destinés à promouvoir la R&D Réglementation relative au climat d'entreprise (législation sur les brevets, etc.)
	Compétence spécifique : Compétences fédérales (finances, armée, justice, sécurité sociale, affaires étrangères, santé publique et affaires intérieures, etc.) Dans le cadre de conventions internationales ou supranationales (recherche spatiale, climatique et en Antarctique)	Financement de la recherche par les propres centres de connaissances ou par des sous-traitants, subventions
Régions	Compétence générale : Politique scientifique et de l'innovation	Soutien et subvention de la recherche à finalité économique, pour le développement technologique et la promotion de l'innovation
	Compétence spécifique : Matières régionales (économie, énergie, travaux publics, environnement, transport, gestion de l'eau, conservation de la nature, aménagement du territoire, agriculture, commerce, emploi, etc.)	Financement de la recherche par les propres centres de connaissances ou par des sous-traitants, subventions
Communautés	Compétence générale : Enseignement	Financement des universités et des établissements d'enseignement supérieur
	Compétence spécifique : Matières communautaires (matières personnalisables, enseignement, culture, etc.)	Financement de la recherche par les propres centres de connaissances ou par des sous-traitants, subventions

En raison de la répartition des compétences, chaque niveau de pouvoir en Belgique dispose de sa propre politique et de son propre système en matière de R&D. La concertation en la matière entre le gouvernement fédéral et les gouvernements régionaux et communautaires se déroule au sein de la *Conférence interministérielle de la politique scientifique (CIMPS)*. Au sein de ce forum, des accords de coopération sont conclus et les procédures de collaboration et d'échanges d'informations entre les différents niveaux de pouvoir sont mises en œuvre.

La *Commission interministérielle fédérale de la Politique scientifique (CIPS)* coordonne à son tour la préparation et l'exécution des décisions gouvernementales en matière de politique scientifique fédérale, qui exigent l'action concertée de deux ou plusieurs SPF¹⁷. La Commission interministérielle fédérale dispose de deux commissions permanentes : la commission Coopération internationale et la commission Coopération fédérale.

¹⁷ Accord de coopération du 1^{er} février 1991 relatif à l'établissement des commissions « Coopération internationale » et « Coopération fédérale » de la CIMPS et arrêté royal du 6 janvier 1997.

Cette dernière est chargée de la concertation administrative au niveau belge. Une série de groupes de concertation spécialisés relèvent de la commission, comme le groupe de concertation Statistiques, qui est chargé de dresser l'inventaire des statistiques de recherche et de développement expérimental. En outre, la CIPS a établi des sous-commissions permanentes, dont une sous-commission pour les aspects fiscaux de la R&D.

Il ressort d'une étude du SPP Politique scientifique que ces organes de concertation ne fonctionnent pas de manière optimale¹⁸. Dans la pratique, l'UE oblige les différents niveaux de pouvoir belge à s'accorder pour respecter la norme de 3 % pour la R&D. La coordination européenne est assurée via les plans nationaux de réforme dans lesquels les États membres doivent se conformer aux objectifs européens (Lisbonne et ensuite Europe 2020). En Belgique, le plan national de réforme est élaboré par le gouvernement fédéral ainsi que les gouvernements des régions et des communautés. Les partenaires sociaux et les acteurs du terrain sont consultés lors de son élaboration. Le plan indique les actions prioritaires que le pouvoir fédéral, les communautés et les régions entreprennent pour atteindre les objectifs Europe 2020¹⁹.

Les instances européennes et certaines études ont souligné la nécessité de simplifier les systèmes de R&D et de renforcer la collaboration entre les différents niveaux politiques et de pouvoir²⁰. Bien que la politique y accorde davantage d'attention depuis quelques années, les résultats restent modestes sur le terrain. Si la prise de conscience est bien réelle, la coopération concrète progresse lentement. Ainsi, chaque niveau politique élabore diverses mesures de soutien, mais les accords de coopération en matière de subventionnement font toujours défaut, ce qui entrave la collaboration entre les entreprises de différentes régions. Il serait également souhaitable de mieux harmoniser l'aide fiscale fédérale et les canaux de subventionnement régionaux²¹.

Dans le prolongement de ce qui précède, l'accord de gouvernement fédéral de 2011²² a annoncé un plan interfédéral de recherche et d'innovation. Dans le respect des compétences de chacun, ce plan permettra de coordonner plus efficacement les efforts des entités fédérées et de l'État fédéral en matière de R&D et d'innovation technologique, en soutien au développement économique des régions tout en valorisant au mieux les fruits de cette politique. Le gouvernement a aussi précisé que les structures actuelles de concertation seraient évaluées. Ce projet a été confirmé dans la stratégie de relance²³. À la clôture de l'audit (septembre 2012), le SPP Politique scientifique n'avait pas connaissance d'une initiative d'exécution à ce sujet.

18 SPP Politique scientifique, *Revue des pairs du policy mix Belgium 2011*, Rapport final, 29 septembre 2011, p. 4.

19 Plan national de réforme 2012, avril 2012.

20 European Commission, *Erawatch country reports 2011*, Belgium.

21 Dumont, M., *Impact des subventions et des incitations fiscales sur la recherche et le développement des entreprises en Belgique (2001-2009)*, Bureau fédéral du plan, *Working Paper 8-12*, juin 2012.

22 Projet de déclaration de politique générale du 1^{er} décembre 2011, p. 122.

23 Gouvernement fédéral, Note-cadre, Stratégie de relance : soutenir le pouvoir d'achat des citoyens, renforcer la compétitivité de notre économie, créer plus d'emplois de qualité, juillet 2012.

2.2 Inventaire des mesures fédérales de soutien indirect à la R&D

Cette partie concerne la mise en œuvre d'instruments stratégiques et contient un aperçu des incitants sociaux et fiscaux indirects à la R&D. Elle décrit les mesures de soutien à l'aide de plusieurs critères et les compare ensuite aux normes européennes de bonne pratique en matière d'incitants fiscaux à l'innovation²⁴.

2.2.1 Mise en œuvre d'instruments stratégiques

Comme l'investissement dans la R&D implique à court terme surtout des coûts dont le rendement est incertain, une subvention publique semble adaptée pour soutenir la R&D. Cependant, les subventions doivent s'inscrire dans le cadre d'un programme européen pour garantir le respect du principe européen d'interdiction de toute aide d'État (anticoncurrentielle). L'UE accepte l'aide d'État directe à la R&D. En effet, grâce aux retombées (diffusion des connaissances), les avantages sociétaux de la R&D sont supérieurs aux bénéfices que les entreprises retirent des investissements dans la R&D.

Néanmoins, l'UE souligne que des prestations optimales en matière d'innovation ne sont pas nécessairement directement liées à un volume élevé d'aides d'État, mais davantage à un climat d'investissement favorable et à de bonnes conditions d'investissement générales. Dans ce cadre, l'UE encourage les incitants fiscaux, notamment sur la base d'une analyse économique dont il ressort que les incitants fiscaux ont un effet positif sur l'utilisation efficiente des moyens pour la R&D dans tous les États membres de l'UE²⁵.

Le soutien indirect sous la forme d'incitants (para)fiscaux se situe largement en dehors du champ d'application des règles relatives aux aides d'État pour autant que le régime soit applicable à toutes les entreprises et ne vise pas un secteur en particulier. La Commission européenne veille de plus en plus au respect de cette condition (voir code de conduite²⁶). Ainsi, l'ancien régime belge en faveur des centres de coordination a été supprimé, parce que l'UE a considéré que les avantages que ces centres recevaient étaient spécifiques au secteur et constituaient donc une aide d'État interdite.

Ces dernières années, l'utilisation des mesures politiques (le *policy mix*) en matière de R&D a connu des changements dans la plupart des pays de l'OCDE et de l'UE, passant d'un soutien direct spécifique à un soutien indirect plus générique. Une comparaison internationale des mesures politiques, réalisée par l'OCDE, montre que la Belgique obtient de bons résultats en matière d'aide publique aux entreprises pour la R&D. Elle se classe à la sixième place, tant en matière de soutien indirect qu'au niveau du soutien total²⁷.

²⁴ Union européenne, *Innovation papers* n° 19, *Corporation Tax and Innovation*, et Task Force de la Commission européenne sur les incitants fiscaux.

²⁵ A. Conte, P. Schweizer, A. Dierx et F. Ilzkovitz, *An analysis of the efficiency of public spending and national policies in the area of R&D, Occasional papers*, DG Ecfm, septembre 2009 (cité dans : rapport de la Commission – Tableau de bord des aides d'État – Rapport sur la contribution des aides d'État à la stratégie Europe 2020, 27 juin 2011, COM (2011) 356).

²⁶ Pour lutter contre la concurrence fiscale déloyale au sein de l'UE, le Conseil a adopté un code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises (Résolution du Conseil et des représentants des gouvernements des États membres, réunis au sein du Conseil du 1^{er} décembre 1997, Journal officiel UE, 6 janvier 1998, 98/C 2/01).

²⁷ OCDE, *Mesurer l'innovation : un nouveau regard*, 2010.

En Belgique, les incitants fiscaux en matière de R&D ont connu une hausse structurelle au cours de la dernière décennie. Les documents de politique fédérale ne permettent pas de déterminer s'il s'agit là d'un choix politique délibéré. Il est probable que l'attitude plus flexible de l'UE à l'égard des aides d'État sous la forme d'incitants fiscaux ait été déterminante, tout comme le contexte institutionnel belge, dans lequel les compétences sont réparties entre les régions (subventions) et le pouvoir fédéral (fiscalité).

Pratiquement tous les pays européens ont développé divers incitants à la R&D pour atteindre la norme de 3 %. Nombre de ces mesures sont destinées à attirer des entreprises étrangères grâce à des conditions fiscales favorables, ce qui a provoqué une concurrence fiscale entre les États membres européens, surtout entre les plus petits pays (Irlande, Pays-Bas, Luxembourg, Belgique, etc.). Ainsi, l'Irlande a récemment supprimé la déduction des revenus de brevets en raison de problèmes budgétaires, alors que les Pays-Bas ont étendu des mesures similaires (*innovation box*). L'UE, le SPF Économie et la cellule Fiscalité des investissements étrangers du SPF Finances suivent en permanence la législation fiscale dans les pays européens concurrents.

2.2.2 Transparence des objectifs de la politique

Les accords des gouvernements fédéraux successifs appuient les objectifs européens en matière de R&D et reprennent la norme de 3 %. Pour atteindre cette norme, ils prévoient des mesures spécifiques de soutien à la R&D, de créer des emplois ou de créer et conserver en Belgique des entreprises et des centres de recherche. L'accord de gouvernement du 10 juillet 2003 prévoyait une réduction des charges sur le travail pour créer de l'emploi. Cette réduction visait spécifiquement cinq groupes cibles qui présentent le plus grand potentiel en termes de nouvel emploi, parmi lesquels les emplois de la connaissance, comme les ingénieurs et les scientifiques. C'est dans un même souci que ces mesures ont été étendues dans le cadre de la déclaration gouvernementale fédérale et du pacte de solidarité entre les générations du 11 octobre 2005. À ce moment-là, une nouvelle mesure de crédit d'impôt a aussi été introduite pour les investissements en R&D effectués par les entreprises. En outre, dans le cadre du pacte de solidarité entre les générations, il a été demandé au Conseil central de l'économie de mettre au point un instrument permettant de mesurer et de suivre précisément les efforts en matière d'innovation. Dans l'accord de gouvernement du 18 mars 2008, le gouvernement visait à favoriser l'installation et le maintien en Belgique d'entreprises et de centres de recherche pourvoyeurs d'emplois très qualifiés, et ce, essentiellement par le biais d'incitants fiscaux. Il avait annoncé que le crédit d'impôt pour la recherche et le développement serait élargi (dépenses de recherche attribuées soit à des universités, soit à des organismes publics, frais exposés dans le cadre de la protection de brevets) et que la diminution des charges pour les chercheurs, tant publics qu'universitaires et privés, serait poursuivie. En outre, le gouvernement souhaitait continuer à soutenir l'innovation en ce qui concerne les médicaments. L'accord de gouvernement 2011 dispose que la politique fiscale de soutien à la R&D sera maintenue, voire renforcée en fonction des possibilités budgétaires (notamment en ce qui concerne la dispense de versement du précompte professionnel en faveur des chercheurs, les possibilités de déductions pour investissement, les exonérations fiscales de primes régionales octroyées aux sociétés en faveur de la recherche, les déductions pour revenus de brevets, les *Young Innovative Companies* et les déductions pour libéralités). L'accord annonce également une réforme du système des chercheurs supplémentaires et du Maribel scientifique afin d'en améliorer l'efficacité dans le cadre de l'enveloppe budgétaire existante. Dans la stratégie de relance 2012, le gouvernement fédéral annonce des mesures

supplémentaires pour atteindre la norme de 3 %, à savoir une augmentation de la dispense du précompte professionnel de 75 à 80 %, un assouplissement des conditions de la déduction relative aux brevets et une relance de la plateforme Recherche et développement (bio) pharmaceutique et du *High Level Group* consacré à la chimie.

Les notes de politique générale relatives à la politique scientifique n'abordent que brièvement les incitants fiscaux à la R&D. Seule celle de 2007 commente en détail la norme de 3 %²⁸. La mesure fiscale relative à la R&D (dispense partielle du précompte professionnel) y est abordée, parallèlement à une estimation de l'incidence budgétaire des diverses composantes de la mesure. Les notes de politique générale du ministre des Finances contiennent, d'une manière générale, peu d'informations sur les incitants fiscaux à la R&D.

La Cour des comptes part du principe que tant les décideurs politiques que les bénéficiaires doivent connaître les raisons pour lesquelles une mesure a été introduite, l'objectif visé et les activités que cette mesure pourrait soutenir. Les mesures d'aide doivent contribuer en premier lieu à la R&D. Cependant, la R&D n'est qu'un objectif intermédiaire dans une stratégie économique plus large visant à renforcer le tissu économique. Il convient de préciser la relation entre ces objectifs dans les notes de politique générale et lors de l'examen de propositions ou de projets de loi. Il ressort cependant (des travaux préparatoires) de la législation et des notes de politique générale que ces objectifs n'ont pas toujours été formulés ni situés avec précision. Ces documents font parfois référence à la création d'emplois (dispense du précompte professionnel) et parfois au renforcement de la force d'innovation (déduction des revenus de brevets), qu'elle soit technologique ou non. Il est souvent impossible de savoir s'il s'agit d'objectifs intermédiaires ou finaux et quel est le rapport entre ces objectifs (hiérarchie et chronologie). Les mesures en elles-mêmes n'ont pas été opérationnalisées. Cette imprécision entrave l'appréciation du succès de la mesure et l'évaluation de la politique, ainsi que sa réorientation éventuelle.

Sur le plan budgétaire, les mesures d'aide fiscale et sociale ne constituent pas des dépenses pour l'autorité fédérale, mais elles impliquent une diminution des recettes. La Cour des comptes estime que le coût de ces mesures doit être traçable. Or, les diminutions des recettes fiscales et parafiscales ne sont pas directement identifiables dans le budget. Elles ne sont publiées qu'ultérieurement, de sorte qu'elles sont moins transparentes pour le Parlement et le citoyen et font moins l'objet d'un débat politique²⁹. Par conséquent, la nécessité d'évaluer l'efficacité et l'efficacité de ces mesures n'en est que plus grande.

²⁸ *Doc. parl.*, Chambre, 20 octobre 2006, DOC 51 2706/002, Note de politique générale du ministre de l'Économie, de l'Énergie, du Commerce extérieur et de la Politique scientifique.

²⁹ Les diminutions de recettes fiscales sont publiées en annexe au budget des voies et moyens ; un aperçu des réductions de cotisations sociales est publié dans le Vade-mecum des données financières et statistiques de la protection sociale en Belgique.

2.2.3 Mesures fiscales

2.2.3.1 Aperçu et importance budgétaire

Des informations budgétaires sur les incitants fiscaux figurent dans l'inventaire des « dépenses fiscales »³⁰. Cette annexe au budget des voies et moyens informe le Parlement a posteriori du coût des diminutions des recettes fiscales³¹. Ce document contient tant les « dépenses fiscales » que d'autres diminutions de recettes.

- En ce qui concerne l'impôt des sociétés, les principales dépenses fiscales se situent au niveau du crédit d'impôt pour la recherche et le développement, dont le montant a quintuplé en l'espace de quatre ans (309 millions d'euros pour l'année de revenus 2010), suivi par la déduction d'impôt pour les revenus de brevets (219,5 millions d'euros pour l'année de revenus 2010).
- En matière de précompte professionnel, les diverses dispenses de versement accordées en matière de recherche scientifique (560 millions d'euros en 2011) arrivent à la troisième place en termes d'impact budgétaire, après la dispense pour le travail en équipe ou de nuit (979 millions d'euros en 2011) et la réduction structurelle (935 millions d'euros en 2011).

Le chapitre suivant analyse plus en profondeur l'évolution des chiffres de la déduction d'impôt pour les revenus de brevets et de la dispense de précompte professionnel pour la recherche scientifique.

Bien que l'objectif des diminutions de recettes fiscales soit d'avoir un effet sur le comportement, le calcul du coût ne tient pas compte, pour des raisons de complexité, de l'incidence positive ou négative indirecte éventuelle de la mesure (des effets retour, par exemple). Le calcul est effectué a posteriori et porte uniquement sur les diminutions de recettes directes liées à une disposition fiscale particulière.

³⁰ Le terme « dépenses fiscales », tel que défini par le Conseil supérieur des finances, est utilisé pour désigner des moindres recettes réglées par la loi qui revêtent le caractère d'une subvention. Elles font partie de la catégorie plus générale des exonérations, abattements et réductions qui influencent les recettes de l'État (Conseil supérieur des finances, *Moniteur belge*, 18 avril 1986, 5320).

³¹ *Doc. parl.*, Chambre, 22 décembre 2011, DOC 53 1943/002, Budget des voies et moyens pour l'année budgétaire 2012 annexe – Inventaire 2010 des exonérations, abattements et réductions qui influencent les recettes de l'État (p. 3420) et *Doc. parl.*, Chambre, 20 décembre 2012, DOC 53 2521/002, Projet de loi contenant le budget des voies et moyens de l'année budgétaire 2013 annexe – Inventaire 2011 des exonérations, abattements et réductions qui influencent les recettes de l'État (p. 5324).

Tableau 5 – Aperçu des dépenses fiscales en matière de recherche scientifique (en millions d'euros)

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Impôt des sociétés (année des revenus)							
Déduction des revenus de brevets			8,58	13,14	183,44	219,46	
Crédit d'impôt recherche et développement		45,49	107,60	134,58	225,77	308,62	
Dispense partielle du précompte professionnel (année civile)							
Rémunérations chercheurs scientifiques	66,95	96,54	171,33	297,02	487,73	528,62	560,19

Source : service d'études du SPF Finances

L'inventaire des « dépenses fiscales » ne contient aucune information sur les mesures de soutien à la R&D suivantes (voir liste en annexe de ce rapport)³² :

- Le statut fiscal des chercheurs étrangers : les chiffres sont inclus dans les données globales du statut fiscal des cadres étrangers.
- Les amortissements accélérés : la déclaration fiscale ne contient pas de données fiables et les données des comptes annuels ne permettent pas d'isoler les investissements en matière de R&D.
- L'exonération fiscale des subventions régionales : la déclaration fiscale regroupe toutes les exonérations de subventions régionales sous un seul code de sorte qu'il n'est pas possible d'isoler les chiffres relatifs à la R&D.
- La déduction majorée pour les investissements respectueux de l'environnement : aucun chiffre n'est disponible parce qu'il n'existe pas de données fiables³³.

2.2.3.2 Préparation de la politique et élaboration de la législation

La Cour des comptes part du principe que les mesures de soutien doivent offrir sécurité, simplicité et cohérence, afin d'être transparentes, compréhensibles, prévisibles et stables dans le temps.

L'audit a révélé que les mesures de soutien sont généralement mises en place à la demande (d'une partie) du secteur bénéficiaire. Ainsi, la déduction des revenus de brevets a été

³² Dans son arrêt du 29 mai 1985, le Conseil d'État a estimé que le formulaire de déclaration (impôts des personnes physiques, impôts des sociétés et impôts des personnes morales) ne pouvait pas contenir de question ayant trait aux éléments qui ne sont utiles ni pour la détermination du revenu imposable, ni pour le calcul des impôts (Bulletin des contributions, n° 643/10.85, p. 2301 et suiv.). Dans sa réponse, le ministre des Finances souligne que la conséquence de cet arrêt est que, lors de l'introduction de la déclaration d'impôt des sociétés, l'administration ne peut demander aucune donnée isolée concernant, entre autres, les amortissements accélérés pour investissements R&D en immobilisations incorporelles, l'exonération fiscale des subventions régionales pour la R&D, la dispense de versement du précompte professionnel, la déduction des investissements, etc.

³³ Dans sa réponse, le ministre des Finances déclare que si le formulaire de déduction pour investissements mentionne bien de manière détaillée les différents codes pour les immobilisations qui donnent droit à une déduction pour investissements, telles que la déduction pour investissements respectueux de l'environnement et la déduction pour les brevets, seuls les montants totaux non détaillés mentionnés sur le formulaire de déclaration d'impôt des sociétés sont pris en compte lors du calcul de l'impôt.

introduite à la demande du secteur pharmaceutique et la dispense du précompte professionnel à la demande des universités. Les concepts des incitants fiscaux en matière de R&D ont surtout été développés au sein de la cellule stratégique du ministre des Finances en concertation avec le secteur concerné. La cellule stratégique du ministre de la Politique scientifique a été associée à l'élaboration de la dispense du précompte professionnel. Par contre, l'administration a rarement été impliquée dans la préparation de la politique des mesures de soutien fiscal. Le rôle du SPF Finances s'est limité, dans la plupart des cas, à la rédaction des textes du projet de loi à la demande de la cellule stratégique et dans les limites définies par elle. Celui du SPP Politique scientifique s'est cantonné à la mesure relative à la dispense du précompte professionnel, dont l'origine se trouve dans un avis du Conseil fédéral de la politique scientifique de 2000. Le SPP a aussi fourni les données pour calculer l'impact budgétaire. Pour la plupart des autres mesures fiscales, le coût budgétaire n'a pas été calculé au préalable parce que les données disponibles étaient insuffisantes.

La plupart des mesures ont été introduites au cours de la période 2003-2008 dans un contexte de politique budgétaire expansive. L'extension des mesures de soutien a suivi l'évolution de la marge budgétaire disponible. Ainsi, le champ d'application de la dispense du précompte professionnel a été étendu en plusieurs phases, tant au niveau du taux que du groupe cible.

Comme les mesures de soutien étaient élaborées au cas par cas à la demande (de certaines entreprises) d'un secteur et en fonction des moyens budgétaires disponibles, les incitants fiscaux ont généralement été mis au point dans l'urgence et à court terme par le biais de lois-programmes. Ainsi, le crédit d'impôt pour les investissements des entreprises a été introduit par le biais d'un amendement du gouvernement au pacte de solidarité entre les générations³⁴. Quant au statut fiscal des chercheurs étrangers, il ne repose pas sur une base légale³⁵. Ce mode de travail nuit à la qualité des textes de loi, non seulement parce qu'ils sont préparés dans l'urgence et que la consultation des acteurs (entreprises, administration) n'est pas assez large, mais aussi parce que le caractère exécutable et contrôlable des mesures n'est pas assez pris en compte. Une législation élaborée à la légère entraîne par la suite des problèmes d'application découlant de dispositions peu claires ou de notions non définies (voir le point suivant). Les définitions imprécises entravent aussi l'estimation correcte du coût de la mesure.

Une caractéristique des incitants fiscaux belges à la R&D est qu'ils influencent non seulement le coût direct de la R&D (surtout les frais de personnel), mais aussi d'autres aspects de l'entreprise. Ainsi, l'impact de ces incitants se fait aussi sentir au niveau des coûts salariaux en raison de la diminution du précompte professionnel, des investissements en raison de la déduction des investissements et des revenus générés en raison de la déduction des revenus de brevets. Ces mesures s'inspirent souvent d'exemples étrangers. Leur diversité, combinée à une mauvaise qualité de la législation, augmente la complexité des mesures de soutien. Or, la complexité a tendance à augmenter les coûts, tant pour le contribuable (charges administratives plus élevées, recours à des conseillers fiscaux) que pour l'administration (contrôle et respect). En outre, les mesures complexes contiennent des risques quant à l'application

³⁴ *Doc. parl.*, Chambre, 2 décembre 2005, DOC 51 2128/003, Projet de loi relatif au pacte de solidarité entre les générations.

³⁵ Cour des comptes, *Le régime spécial de taxation des cadres étrangers*, rapport transmis à la Chambre des représentants, Bruxelles, février 2003. Disponible sur www.courdescomptes.be.

uniforme de la législation et du traitement équitable des contribuables. Elles sont aussi difficiles à communiquer aux groupes cibles et effraient les nouveaux investisseurs. D'après la cellule Fiscalité des investissements étrangers du SPF Finances, il existe au Royaume-Uni un seul incitant à la R&D, à savoir la déduction d'un coût de 1,3 livre pour chaque livre dépensée. Ce système est très simple. En Belgique, par contre, les coûts d'investissements en matière de R&D ne sont pris en considération que s'ils sont activés et répartis sur trois ans par le biais d'amortissements. À cette condition, les entreprises peuvent opter pour une déduction d'intérêts étalée de 22,5 %. En outre, il existe encore une dizaine d'autres mesures de soutien. D'après la cellule Fiscalité des investissements étrangers, ce système est tellement compliqué que de nombreux candidats investisseurs étrangers se retirent. La cellule a élaboré à l'intention des investisseurs étrangers une brochure en anglais reprenant un aperçu des mesures fiscales en matière d'impôt direct à l'appui de la R&D³⁶.

Il est également difficile d'atteindre les groupes cibles en Belgique. Ainsi, 17 % des personnes ayant répondu à l'enquête du SPP Politique scientifique³⁷ ne connaissaient pas la dispense du précompte professionnel. Une meilleure communication de la mesure aux entreprises (plus modestes) augmenterait son application.

2.2.3.3 Problèmes d'interprétation lors de l'application de la législation

Une législation imprécise et complexe est source d'incertitude pour le contribuable et l'administration. Le contribuable peut s'adresser au Service des décisions anticipées du SPF Finances (SDA) pour obtenir une décision anticipée³⁸. Dans cette décision, le SDA détermine, conformément aux dispositions en vigueur, comment la loi s'appliquera à une situation ou à une opération particulière qui n'a pas encore produit d'effets sur le plan fiscal. L'Union européenne encourage le traitement administratif des litiges fiscaux, mais il faut en premier lieu éviter les problèmes d'interprétation en veillant à une législation claire et de qualité. Le chapitre suivant montre que les interventions du SDA sont en hausse.

L'absence de définitions claires, le caractère vague des notions utilisées et l'étoffement de la législation fiscale ont pour conséquence que l'application de la législation est de plus en plus soumise à interprétation à la lumière de ses objectifs. Si ces derniers ne sont pas définis dans la loi fiscale, il faut se baser sur les définitions reprises dans d'autres législations. Le SPF Finances estime qu'il faut se baser sur les définitions et les notions de la législation fiscale en cas de problème d'interprétation. Le SPP Politique scientifique est d'avis, quant à lui, qu'il est préférable de retirer les incitants fiscaux à la R&D de la législation fiscale pour insister sur le fait que la mesure se veut un subside et non une « déduction fiscale » pour diminuer les dépenses salariales. Le Conseil fédéral de la politique scientifique avait déjà formulé cette demande pour la dispense du précompte professionnel dans son avis de 2010, mais sans résultat jusqu'à présent³⁹.

³⁶ SPF Finances, *Tax incentives for R&D activities, 10 reasons to invest in Belgium*.

³⁷ SPP Politique scientifique, Ward Ziarko et André Spithoven, *R&D tax incentives*, Belspo, 24 avril 2012 (présentation Powerpoint non publiée).

³⁸ Système généralisé des décisions anticipées (application de la loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, et de ses arrêtés d'exécution).

³⁹ Avis du Conseil fédéral de la politique scientifique : articles 275/3 et 67 du CIR 92.

Les problèmes d'interprétation résultent aussi de lacunes au niveau de la délimitation des tâches et de l'absence de procédures de collaboration entre les administrations concernées (voir le point suivant). La cellule Fiscalité des investissements étrangers souligne que certains pays qui ont été confrontés à la même problématique l'ont résolue en demandant, par exemple, à des scientifiques d'assister les administrations fiscales pour déterminer si certains projets peuvent être qualifiés de R&D et être pris en considération pour l'application d'incitants fiscaux.

2.2.3.4 Problèmes au niveau de la délimitation des tâches et de la collaboration

La législation ne contient pas suffisamment de procédures de concertation et de collaboration. Ce problème se pose pour certaines mesures sociales de soutien et pour quelques incitants fiscaux :

- Pour la dispense du précompte professionnel, le SPP Politique scientifique était favorable à la validation préalable des diplômes et activités scientifiques. Au départ, le projet de loi concernant la dispense partielle du précompte professionnel contenait une disposition en ce sens. Le législateur a finalement décidé de prévoir un contrôle fiscal a posteriori. Bien que le SPF Finances soit chargé de l'exécution de la mesure⁴⁰, il doit parfois – en l'absence de normes légales claires et de compétences techniques⁴¹ – demander le soutien du SPP Politique scientifique. Le SPF Finances considère également que l'évaluation du contenu de la mesure ne relève pas de sa tâche. Il est dès lors indispensable que les administrations concernées concluent des accords de coopération structurels et se mettent d'accord concrètement sur l'application de la législation afin de pouvoir mettre cette mesure en œuvre de manière sensée.
- Pour l'application de l'article 69 du CIR 92 (investissements respectueux de l'environnement) et son exécution par l'article 48 de l'AR/CIR 92, l'avis des régions est nécessaire pour décider si un investissement remplit les critères pour être considéré comme respectueux de l'environnement. Aucune procédure n'a été prévue pour cette collaboration. Le traitement équitable entre les différentes régions n'est pas non plus garanti. De plus, les cas spécifiques sont encore soumis à une procédure compliquée selon laquelle le SPP Politique scientifique doit évaluer, lors d'une deuxième phase administrative, si un investissement satisfait aux critères relatifs à la R&D.

⁴⁰ Le SPF Finances a pour mission la préparation, l'exécution et l'évaluation de la politique en matière d'impôts, taxes, droits et accises et en matière de recouvrements pour différentes autorités (article 2, § 1^{er}, 1^o, de l'arrêté royal du 17 février 2002 portant création du SPF Finances).

⁴¹ Le SPP Politique scientifique a pour mission la préparation, l'exécution et l'évaluation de la politique scientifique fédérale et de ses prolongements, en particulier la mise en œuvre, sur mandat du gouvernement, de moyens scientifiques et techniques en appui des compétences de l'autorité fédérale et la constitution d'une capacité d'expertise permanente au service de celle-ci dans les domaines scientifiques et techniques (article 2 de l'arrêté royal du 12 décembre 2002 portant création du SPP Politique scientifique).

2.2.4 Mesures sociales de soutien

Trois mesures de soutien indirect réduisent les cotisations sociales de la recherche scientifique (voir liste en annexe).

2.2.4.1 Aperçu et importance budgétaire

Les mesures sociales de soutien se composent de réductions des cotisations sociales patronales en faveur de la recherche scientifique effectuée dans le secteur public par des universités, des établissements scientifiques et des fonds de recherche. Les pouvoirs publics souhaitent promouvoir l'emploi à l'aide de ces réductions. Comme ces mesures se limitent au secteur public, elles ne doivent pas être signalées à l'UE. Ces mesures de soutien sont moins nombreuses et ont un impact budgétaire plus faible que les réductions de recettes fiscales en matière de R&D⁴² (tableau 6).

Tableau 6 – Aperçu des réductions de recettes sociales en faveur de la recherche scientifique (en millions d'euros)

	2007	2008	2009	2010	2011
Exonération de la cotisation de modération salariale Universités	33,311	67,305	66,692	66,317	68,248
Réduction des cotisations sociales pour la recherche scientifique	8,238	9,964	16,707	18,405	20,851
Maribel scientifique	31	31,619	32,897	32,897	36,453

Source : ONSS

L'Office national de sécurité sociale (ONSS) gère les mesures et les exécute. Le SPP Politique scientifique intervient de manière limitée dans la préparation de la politique et sa gestion.

Ces mesures individuelles n'ont pas encore été évaluées à ce jour par les pouvoirs publics. L'accord de gouvernement actuel prévoit cependant une réforme du système des chercheurs supplémentaires et du Maribel scientifique afin d'en améliorer l'efficacité dans le cadre de l'enveloppe budgétaire existante. Au moment de l'exécution de l'audit, le SPP Politique scientifique n'était impliqué dans aucune initiative de ce type et n'avait pas connaissance d'un projet en cours.

2.2.4.2 Réduction des cotisations sociales pour la recherche scientifique

Concept

Cette mesure fiscale accordée au secteur non marchand a été créée comme une sorte de pendant de celle prévue à l'article 67 du CIR 92 pour le secteur marchand. La mesure fiscale, entretemps supprimée, accordait au secteur marchand une réduction du bénéfice imposable en cas de recrutement supplémentaire de personnel affecté à la R&D. Cette mesure-ci

⁴² Pour un aperçu des réductions de cotisations sociales, voir : « Vade-mecum des données financières et statistiques de la protection sociale en Belgique (2013) », www.socialsecurity.fgov.be/docs/fr/publicaties/vademecum/2013/vademecum_2013_fr.pdf

accorde une réduction des cotisations patronales en cas de recrutement supplémentaire par le secteur non marchand.

Certains établissements ou entreprises sont de facto exclus de son application :

- Les entreprises ne peuvent pas avoir recours à l'article 67 du CIR 92 si elles ne font pas de bénéfices.
- Les établissements du secteur non marchand ne peuvent bénéficier de la mesure que s'ils ont pu augmenter leur effectif et donc disposer d'abord du budget nécessaire à cet effet par le biais de leurs autorités.

Outre l'ONSS, le SPP Politique scientifique participe à la gestion administrative de la mesure en déterminant qui peut en bénéficier. Tous les trois mois, les établissements concernés doivent signaler l'augmentation de leur effectif au SPP Politique scientifique. Ensuite, ce dernier valide le nombre de chercheurs en le comparant à un registre qu'il tient à cet effet. Une réduction des cotisations de sécurité sociale est appliquée à l'augmentation de l'effectif.

Problèmes relatifs à l'application de la mesure dans le temps

Seuls les établissements dont l'effectif a augmenté en 1997 pouvaient conclure jusqu'au 31 décembre 1997 une convention avec les ministres de la Politique scientifique et des Affaires sociales pour bénéficier par la suite d'une réduction des cotisations lors de chaque augmentation de leur personnel affecté à la R&D. Dans la pratique, huit établissements⁴³ ont recours à cette mesure, de manière permanente ou non. En outre, ils appliquent aussi la mesure de l'article 275/3 du CIR 92 (dispense du précompte professionnel), de sorte qu'ils recrutent davantage et bénéficient dès lors d'une réduction de cotisation croissante. La mesure devait être prolongée chaque année par arrêté royal, mais tel n'a pas été le cas pour 2004, 2005 et 2006.

Il existait deux modes de réduction des cotisations sociales. Soit l'ONSS reversait la réduction au bénéficiaire après application de la mesure, soit le bénéficiaire versait uniquement la cotisation réduite. Le *Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek – Vlaanderen* versait uniquement la cotisation réduite à l'ONSS et a continué à appliquer la mesure pendant la période 2004-2006, malgré l'absence de fondement juridique. En raison des sommes élevées dont le Fonds aurait été redevable en cas de récupération et par souci d'égalité de traitement, la mesure a aussi été appliquée de manière rétroactive aux autres bénéficiaires pour ces trois années (article 192 de la loi-programme du 27 décembre 2006). L'application rétroactive de la réglementation a eu pour effet que le SPP Politique scientifique n'a pas pu contrôler le nombre de membres du personnel engagés pendant cette période. Il n'a dès lors pas pu exercer sa mission de contrôle prescrite par la loi. À la demande de l'ONSS, le SPP Politique scientifique va néanmoins valider la mesure rétroactivement.

Certains organismes ont recours tant à cette mesure qu'au Maribel scientifique (par exemple, le FWO) et à la mesure relative au précompte professionnel. En raison de l'effet

⁴³ Institut belge de la soudure; Institut de médecine tropicale ; Université de Hasselt ; Imec ; Institut scientifique de santé publique (ISP) ; *Vlaams Interuniversitair Instituut voor Biotechnologie (VIB)* ; *Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek (FWO)* ; *Instituut voor Landbouw en Visserijonderzoek (ILVO)*.

boule de neige qui en résulte pour la sécurité sociale en ce qui concerne les réductions de cotisations, le SPP Politique scientifique a proposé de supprimer la mesure de réduction des cotisations sociales pour la recherche scientifique.

2.2.4.3 Maribel scientifique

En 2006, il a été décidé d'étendre la mesure fiscale de dispense du précompte professionnel au secteur marchand (docteurs et ingénieurs). Le coût avait été estimé à 31 millions d'euros. Via le Maribel scientifique, une somme similaire a été mise à la disposition du secteur public. À partir de 2007, un montant indexable de 31 millions d'euros a été puisé dans la Gestion globale de la sécurité sociale via l'ONSS et accordé à deux fonds de recherche publics : le *Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek-Vlaanderen* et le Fonds de la recherche scientifique. Il ne s'agit pas d'une réduction de la cotisation patronale, mais d'un montant octroyé par les pouvoirs publics aux deux fonds de recherche. La somme correspond approximativement aux cotisations de sécurité sociale de ces organismes pour l'année 2005 et est ajoutée à leurs moyens structurels pour financer de nouveaux projets de recherche fondamentale.

2.2.5 Évaluation

2.2.5.1 Importance de la mesure et de l'évaluation des effets

Au point 2.3.1, la Cour avait souligné l'importance de disposer d'objectifs clairement explicités pour pouvoir évaluer la politique. L'évaluation permet aux pouvoirs publics, si nécessaire, de réorienter la politique menée ou de la développer davantage et de la justifier ainsi que les moyens mis en œuvre. Dans ce cadre, il importe d'évaluer en termes d'efficacité non seulement les mesures individuelles, mais aussi le *policy mix* et l'équilibre entre le soutien direct et indirect. L'évaluation de ce dernier élément est cependant entravée par la répartition des compétences entre les autorités fédérales et régionales et l'absence précitée de coordination entre ces autorités.

Les effets des incitants en matière de R&D ne sont pas faciles à mesurer, notamment parce qu'ils peuvent se répartir dans le temps ou sur des domaines qui n'étaient pas visés initialement.

Les études des effets opèrent une distinction entre :

- les effets de premier ordre : les dépenses consacrées par les entreprises à la R&D augmentent (additionnalité) ;
- les effets de deuxième ordre : les activités de R&D des entreprises donnent des résultats (innovation, productivité) ;
- les effets de troisième ordre : les résultats des activités de R&D ont des effets socio-économiques positifs.

Les effets de premier ordre et de deuxième ordre correspondent aux objectifs intermédiaires des mesures de R&D. Le troisième effet concerne l'objectif final de ces mesures : davantage de croissance économique et, par conséquent, plus d'emploi et de prospérité. Les effets de troisième ordre sont plus difficiles à identifier que les autres, parce que la chaîne de causalité est plus longue. Il faut en outre tenir compte des facteurs intervenants et désigner les effets secondaires. Il est difficile de déterminer quel effet est imputable à la mise en œuvre d'une mesure particulière, et dans quelle proportion, parce que plusieurs éléments

peuvent influencer la décision des entreprises de réaliser des dépenses de R&D. Une analyse a démontré que, par exemple, la présence de personnel adéquat, le contexte macro-économique ou d'autres avantages fiscaux (tels que la déduction des intérêts notionnels) sont également importants dans le cadre des décisions en vue de réaliser des dépenses de R&D⁴⁴.

Néanmoins, tant l'OCDE que l'UE insistent sur la nécessité de procéder à une telle évaluation des effets et encouragent la poursuite du développement de méthodes et d'indicateurs de mesure.

2.2.5.2 Répartition des tâches

Le législateur n'a pas déterminé explicitement l'instance chargée de suivre et d'évaluer les mesures de soutien à la R&D.

La gestion de la mise en œuvre des incitants à la R&D a été confiée au SPF Finances (soutien fiscal) et à l'ONSS (soutien parafiscal). Ces instances n'ont pas encore évalué l'efficacité des mesures individuelles de soutien. Le SPF Finances suit les mesures sur le plan budgétaire et procédural, mais considère qu'il ne lui appartient pas d'évaluer l'efficacité des mesures de R&D.

Le SPP Politique scientifique développe et analyse des indicateurs de R&D ainsi que leur position dans les bases de données internationales d'Eurostat et de l'OCDE⁴⁵. Comme de nombreux pays membres de l'OCDE – parmi lesquels la plupart des États membres de l'UE –, la Belgique réalise, par le biais du SPP Politique scientifique, des enquêtes d'innovation devant permettre de mieux évaluer le niveau de l'activité d'innovation et la structure d'innovation des entreprises⁴⁶. Le SPP Politique scientifique signale qu'il n'est pour le moment pas chargé du suivi et de l'évaluation de la législation. Il a cependant planifié en mai 2010 une étude de la logique d'intervention des mesures fiscales et de la mesure de leurs effets. Ce projet n'a finalement pas démarré. De même, le projet visant à limiter l'étude aux mesures en faveur du secteur public n'a pas été concrétisé.

Le Conseil central de l'économie effectue chaque année une analyse de la compétitivité de la Belgique, dont il publie les résultats dans son rapport technique sur les marges maximales disponibles pour l'évolution du coût salarial⁴⁷. Depuis 2006, le Conseil central ajoute à ce rapport – en exécution du pacte de solidarité entre les générations – un chapitre au sujet de l'innovation et de la R&D, comme étant l'un des facteurs déterminant de la compétitivité structurelle⁴⁸.

⁴⁴ M. Dumont, « Impact des subventions et des incitations fiscales sur la recherche et le développement des entreprises en Belgique (2001-2009) », Bureau fédéral du plan, *Working Paper* 8-12, juin 2012, p. 26 et suiv.

⁴⁵ Article 2 de l'arrêté royal du 12 décembre 2002 portant création du SPP Politique scientifique. Voir notamment la partie 2 du rapport belge en matière de science, technologie et innovation 2010, intitulée *Key data on science, technology and innovation Belgium 2010*.

⁴⁶ Les dernières données transmises concernent 2010 et se basent sur les données de R&D de l'enquête d'innovation européenne la plus récente (CIS 2010).

⁴⁷ Conseil central de l'économie, Rapport technique du secrétariat sur les marges maximales disponibles pour l'évolution du coût salarial, 8 novembre 2011, CRB 2011-1200, p. 121.

⁴⁸ Le pacte de solidarité entre les générations a confié au CCE la mission de mettre au point un instrument permettant de mesurer et de suivre précisément les efforts en matière d'innovation.

Le SPP Politique scientifique, le Conseil central de l'économie, le Bureau fédéral du plan ainsi que des académiciens, entre autres, collaborent au sein de plusieurs groupes de travail. Une base de données a été créée notamment pour l'évaluation des incitants fiscaux et des subventions régionales à la R&D, et ce, à l'initiative du groupe de travail consacré aux incitants fiscaux à la R&D et au *policy mix* et sous la supervision du SPF Finances. Une étude consacrée par le Bureau fédéral du plan aux mesures de soutien à la R&D avait démontré en 2006 la nécessité de disposer de données pour pouvoir réaliser cette analyse d'évaluation⁴⁹. Tant les instances fédérales (Bureau fédéral du plan, SPF Finances, SPP Politique scientifique, SPF Économie et ONSS) que les autorités régionales (la Région wallonne, l'*Agentschap voor Innovatie door Wetenschap en Technologie*, l'Institut d'encouragement de la recherche scientifique et de l'innovation de la Région de Bruxelles-Capitale)⁵⁰ alimentent cette base de données. Cette dernière peut être consultée à la demande pour l'exécution de recherches scientifiques sur la base des données rendues anonymes. Le SPP Politique scientifique souligne que s'il disposait systématiquement de données au nom des entreprises, il pourrait comparer et contrôler les données qualitatives provenant, par exemple, d'enquêtes de l'OCDE. Outre la création de la banque de données sur les incitants fiscaux et le soutien direct à la R&D, le Conseil central de l'économie a aussi demandé au Bureau fédéral du plan de réaliser une étude sur les incitants fiscaux à la R&D. Le Bureau a achevé cette étude en juin 2012 (voir point suivant).

2.2.5.3 Résultats de l'analyse d'évaluation

Analyse du SPP Politique scientifique

Sur la base d'une première analyse des résultats de l'enquête de l'OCDE de 2010⁵¹, le SPP Politique scientifique a effectué les constatations provisoires suivantes au sujet de la mesure de soutien relative à la dispense du précompte professionnel :

- Les entreprises à haute intensité de connaissance et les grandes entreprises ont davantage recours aux mesures fiscales ; 17 % des entreprises ne connaissent pas la mesure relative à la dispense du précompte professionnel.
- Les entreprises qui utilisent la mesure :
 - disposent d'un processus de R&D plus structuré et d'une gestion plus active des brevets ;
 - collaborent davantage avec le secteur public et mettent plus l'accent sur l'environnement international ;
 - axent leurs efforts d'innovation sur le produit plutôt que sur le processus (celles qui se concentrent uniquement sur les produits innovants investissent beaucoup plus dans la R&D).
- Les entreprises de plus grande taille préfèrent les mesures fiscales et celles de plus petite taille, les subventions. Cette constatation est probablement liée au fait que les mesures fiscales gagnent en importance à mesure que l'entreprise recrute du personnel supplémentaire, tandis que les subventions ne tiennent pas compte de ce facteur. En

⁴⁹ J. Fiers, « Fiscale O&O-stimuli in België » (Incitants fiscaux à la R&D en Belgique), Bureau fédéral du plan, *Working Paper*, 06-06, juillet 2006, p. 41.

⁵⁰ Convention de création d'une base de données sur les incitants fiscaux et le soutien direct à la R&D.

⁵¹ SPP Politique scientifique, Ward Ziarko et André Spithoven, R&D tax incentives, Belspo, 24 avril 2012 (Présentation Powerpoint non publiée).

outre, le fait que les mesures fiscales soient souvent introduites à la demande de grandes entreprises et soient précisément adaptées à leurs besoins pourrait aussi jouer un rôle à cet égard.

- Les entreprises de plus petite taille tirent davantage d'effets positifs de la mesure que les grandes entreprises.

Le SPP Politique scientifique conclut ce qui suit sur la base des résultats de l'enquête complémentaire⁵² :

- Les mesures de soutien direct et indirect sont populaires auprès des entreprises. Leur préférence va aux mesures fiscales, probablement parce qu'elles sont plus facilement accessibles et qu'elles touchent un public plus large (elles entraînent, par exemple, moins de charges administratives).
- Environ la moitié des entreprises ne comptabilise pas correctement la mesure fiscale de dispense du précompte professionnel, ce qui joue pour le moment en défaveur de la Belgique pour la réalisation de la norme de 3 %.
- L'incidence de la mesure fiscale sur l'emploi se situe – en temps de crise – au niveau de la cotisation visant à maintenir l'emploi des travailleurs de la connaissance et le savoir-faire dans les entreprises.
- Les incitants fiscaux entraînent une augmentation du nombre de projets R&D ; il s'agit davantage de projets axés sur la recherche que sur le développement.
- L'environnement changeant (tant en ce qui concerne l'offre que la demande) est le principal facteur qui amène les entreprises à investir davantage dans la R&D. Suivent les incitants publics (subventions et incitants fiscaux) et le niveau des coûts salariaux.
- S'il n'existait pas d'incitants fiscaux, des projets R&D seraient probablement encore effectués, mais à une moindre échelle, à un rythme plus lent ou avec un budget inférieur.

Ici aussi, le SPP Politique scientifique souligne le caractère temporaire des constatations dû notamment aux risques de distorsion statistique. Le SPP a présenté en avril 2012 les résultats des deux enquêtes à la cellule stratégique du ministre de la Politique scientifique.

Analyse du Bureau fédéral du plan à la demande du Conseil central de l'économie⁵³

Le Bureau fédéral du plan a procédé à une étude économétrique. Elle avait pour objet principal de déterminer l'additionnalité par input des réductions de recettes fiscales en matière de R&D (effet de premier ordre). Elle s'est limitée aux mesures de soutien destinées au secteur des entreprises, à savoir la dispense du précompte professionnel pour le personnel affecté à la R&D (2001-2009) et les subventions régionales⁵⁴. Le SPP Politique scientifique et le SPF Finances ont pu suivre cette étude en tant que membres du comité d'accompagnement.

Concrètement, l'étude a examiné ce que le secteur des entreprises fait avec les moyens qu'il acquiert par le biais des mesures de soutien à la R&D examinées, en d'autres termes dans quelle mesure un euro d'aide publique se concrétise par plus d'un euro de dépenses

⁵² SPP Politique scientifique, *R&D tax incentive impact survey*, 2011.

⁵³ M. Dumont, « Impact des subventions et des incitations fiscales sur la recherche et le développement des entreprises en Belgique (2001-2009) », Bureau fédéral du plan, *Working Paper* 8-12, juin 2012.

⁵⁴ Initialement, l'étude visait aussi d'autres mesures de soutien, comme la déduction des revenus de brevets, la déduction majorée des investissements et le crédit d'impôt, mais elles ont été exclues en raison de l'insuffisance des données disponibles.

supplémentaires en R&D dans les entreprises. Sur la base d'estimations des données disponibles, l'étude démontre que les mesures examinées contribuent effectivement à augmenter les activités de R&D en Belgique⁵⁵ :

- L'additionnalité la plus élevée se situe au niveau de la dispense partielle du précompte professionnel pour les docteurs et ingénieurs affectés à la R&D et le personnel affecté à la R&D dans les entreprises qui collaborent pour la recherche avec une université, une école supérieure ou une institution scientifique agréée.
- L'additionnalité est légèrement plus faible pour la dispense partielle du précompte professionnel au bénéfice des jeunes entreprises innovantes (*Young Innovative Companies* – YIC) et le personnel affecté à la R&D détenteur d'un master ainsi que pour les subventions régionales.
- L'additionnalité diminue lorsque les entreprises combinent plusieurs mesures de soutien. D'après l'étude, cette constatation montre la nécessité d'une coordination entre les régions et le pouvoir fédéral au sujet de l'ensemble des mesures de soutien public accordées.

Parallèlement aux constatations du SPP Politique scientifique, il ressort de l'étude que le soutien fédéral à la R&D encourage surtout les entreprises les plus actives dans le domaine de la R&D à augmenter leurs activités en la matière. L'étude conclut qu'étant donné que les grandes entreprises actives dans la R&D réalisent la grande majorité des dépenses totales en R&D du secteur des entreprises (25 % des entreprises prennent à leur compte 95 % des dépenses totales en R&D), la dispense partielle du précompte professionnel peut constituer un instrument important en vue d'atteindre l'objectif Europe 2020, à savoir des dépenses de R&D qui atteignent en Belgique 3 % du PIB d'ici 2020.

Le Conseil central de l'économie, qui avait commandé cette étude, n'a pas (encore) formulé d'autre recommandation concernant la politique. Après la parution de l'étude, le gouvernement avait annoncé dans sa stratégie de relance une augmentation du taux d'exonération du précompte professionnel de 75 à 80 %⁵⁶. À cet égard, la Cour des comptes fait observer qu'étant donné que l'étude met en avant une régression des recettes supplémentaires liées à la mesure de soutien (p. 41), les résultats d'une augmentation du taux pourraient s'avérer proportionnellement inférieurs.

⁵⁵ L'étude nuance les conclusions en raison du problème de causalité et de la disponibilité limitée des données dans le temps, de sorte qu'il n'a pas pu être opéré de distinction entre les effets à court terme et les effets à long terme et il n'a pas pu être tenu suffisamment compte de l'hétérogénéité entre les entreprises (p. 3).

⁵⁶ Note-cadre, juillet 2012, et note de suivi, octobre 2012.

Examen de deux mesures fiscales de soutien à la R&D

Chapitre

3

Le chapitre 2 a dressé un relevé succinct des mesures fédérales de soutien indirect à la R&D. Ce chapitre-ci examine plus en détail l'impact budgétaire et l'exécution du contrôle de deux mesures fiscales importantes : la dispense de versement du précompte professionnel et la déduction des revenus de brevets.

3.1 Analyse chiffrée

L'étude du Bureau fédéral du plan mentionnée au point 2.2.5.3 a montré que le coût budgétaire d'une mesure fiscale est imprévisible lors de son introduction. Tant la dispense du précompte professionnel que la déduction des revenus de brevets enregistrent une croissance rapide. L'évolution de ces deux mesures au cours des trois dernières années est analysée sur la base des informations fournies par la banque de données de la cellule Contrôle de la gestion du SPF Finances. Cette banque de données se base sur les données collectées lors de l'enrôlement de l'impôt des sociétés et des personnes morales.

3.1.1 Évolution de la dispense du précompte professionnel par catégorie

La nette augmentation de la dispense du précompte professionnel a déjà été relevée au point 2.2.3.1. En sept ans, son montant a été multiplié par huit, passant de 66,95 millions d'euros en 2005 à 560,19 millions d'euros en 2011. Le tableau suivant donne un aperçu de la dispense du précompte professionnel en fonction de la catégorie à laquelle appartiennent les chercheurs. Le pourcentage est calculé sur la base du montant du précompte professionnel exonéré.

Tableau 7 – Dispense du précompte professionnel – part par catégorie

Catégorie	Part 2009	Part 2010	Part 2011
Chercheurs des universités, des écoles supérieures, du FFRS, du FRS-FNRS et du FWO-Vlaanderen	31,39 %	27,41 %	21,13 %
Chercheurs d'institutions scientifiques agréées	12,48 %	9,46 %	8,23 %
Conventions de partenariat conclues entre des entreprises et des universités, écoles supérieures ou institutions scientifiques agréées	7,05 %	5,15 %	5,00 %
Chercheurs auprès de jeunes entreprises innovantes (YIC)	2,89 %	2,74 %	3,31 %
Chercheurs auprès d'entreprises privées ayant un diplôme de docteur ou d'ingénieur civil	27,91 %	30,35 %	33,67 %
Chercheurs auprès d'entreprises privées, diplôme de master	18,27 %	24,89 %	28,66 %

Source : banque de données de la cellule Contrôle de la gestion du SPF Finances

Il ressort de ce tableau que le pourcentage des chercheurs employés par des universités, écoles supérieures, fonds de la recherche scientifique et institutions scientifiques agréées passe de 44 % en 2009 à presque 30 % en 2011. Par contre, on note une progression du pourcentage de chercheurs employés par des entreprises privées. En 2011, ce groupe représente 62 % du montant total du précompte professionnel exonéré. La dispense de précompte professionnel concernant des chercheurs employés par le secteur privé et affectés à des conventions

de partenariat conclus notamment avec des universités et des écoles supérieures et des chercheurs employés par les jeunes entreprises innovantes (YIC) s'élevait en 2011 à 8 % du total.

Comme signalé au point 2.2.5.3, l'additionnalité la plus élevée se situe au niveau de la dispense partielle du précompte professionnel pour le personnel R&D qui dispose d'un diplôme de docteur ou d'ingénieur et le personnel travaillant pour des entreprises partenaires d'une université, d'une école supérieure ou d'une institution scientifique agréée. Du point de vue de l'incidence budgétaire, le premier groupe en matière d'additionnalité représente une part d'environ 30 %, alors que le deuxième ne représente que 5 %. L'additionnalité s'avère un peu moins élevée pour la dispense partielle de précompte professionnel accordée aux jeunes entreprises innovantes et pour le personnel R&D disposant d'un diplôme de master. La part budgétaire de la catégorie des chercheurs ayant un master est en progression, puisqu'elle représente 29 % en 2011 contre 18 % en 2009.

3.1.2 Exonérations d'office en matière de dispense de versement du précompte professionnel

Selon le Bureau du plan, la popularité croissante de la dispense partielle de précompte professionnel pour le personnel affecté à la R&D peut probablement s'expliquer (voir le point 2.2.5.3) par la notoriété accrue du programme auprès des entreprises, ainsi que par l'augmentation du taux d'exonération de 25 % à 65 % en 2008, puis à 75 % en 2009. Le Bureau du plan attribue aussi en partie la popularité de cette mesure au nombre restreint de conditions à remplir pour pouvoir y recourir.

La mesure étant particulièrement accessible, de nombreuses entreprises qui avaient omis de demander la dispense de versement du précompte professionnel ont encore pu le faire par l'introduction d'une réclamation⁵⁷. Les entreprises peuvent encore obtenir la dispense jusqu'au 31 août de l'année qui suit l'année de revenus en introduisant auprès du bureau des recettes compétent une deuxième déclaration négative au précompte professionnel⁵⁸. À partir du 1^{er} septembre de l'année qui suit l'année de revenus, une régularisation peut uniquement avoir lieu par l'introduction d'une réclamation auprès du directeur de taxation compétent dans un délai de cinq ans à compter du 1^{er} janvier de l'année pour laquelle le précompte professionnel est dû.

D'après un instantané de la situation du mois de mars 2012, le montant total de précompte professionnel remboursé s'élevait à 35.526.254,53 euros⁵⁹. Ce montant est repris dans le budget sous la forme de dépenses ou d'une diminution de recettes (enrôlement négatif).

3.1.3 Évolution de la déduction des revenus de brevets

Il était difficile d'estimer au préalable combien de sociétés auraient recours à la mesure de déduction des revenus de brevets et combien de multinationales se réorganiseraient en vue d'utiliser de manière optimale cette nouvelle possibilité. Les entreprises internationales

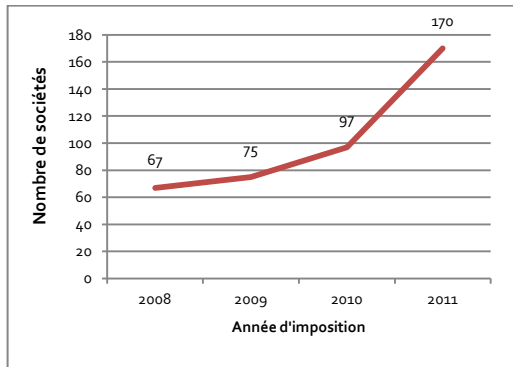
⁵⁷ Conformément aux dispositions reprises dans la circulaire Ci.RH. 244/597.746 (Afer n° 48/2009) du 3 novembre 2009.

⁵⁸ Cette deuxième déclaration négative est reprise à l'article 952, § 3, de l'AR/CIR 92.

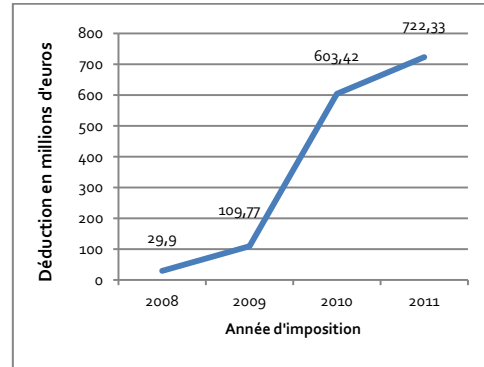
⁵⁹ La Cour des comptes a réalisé un instantané des exonérations d'office au 5 mars 2012 pour les trois centres de documentation – Précompte professionnel. En ce qui concerne les centres de documentation de Bruxelles et de Mons, les chiffres concernaient les exonérations d'office enregistrées à partir de 2003 et en ce qui concerne le centre de Denderleeuw, à partir de 2008.

peuvent en effet déplacer leurs brevets vers la Belgique dans le but de réduire l'impôt sur les revenus.

Graphique 1 – Nombre de sociétés utilisant la déduction des revenus de brevets



Graphique 2 – Déduction des revenus de brevets (en millions d'euros)



Source : service d'études du SPF Finances

Au cours de l'année d'imposition 2008, qui a vu la première application de la mesure de déduction des revenus de brevets, un montant total de 29,90 millions d'euros a été déduit. En 2011, ce montant s'élevait déjà à 722,32 millions d'euros. En quatre ans, le nombre de sociétés qui ont recours à cette mesure a plus que doublé et le montant total des déductions a enregistré une augmentation de facteur 25. Toutefois, cette hausse importante est due à une grande entreprise dont les déductions de revenus de brevets ont fortement augmenté⁶⁰. Globalement, les déductions accordées sont en croissance constante, de même que le nombre de sociétés qui recourent à la mesure, ce qui semble indiquer que les bénéficiaires de brevets sont de plus en plus soumis à l'impôt sur les revenus en Belgique. Dans le cas où l'entreprise génère un résultat fiscal positif, les revenus provenant des brevets vont effectivement entraîner des recettes fiscales supplémentaires. La déduction de revenus de brevets s'élevait, pour l'année d'imposition 2010, à 603,42 millions d'euros. La diminution des recettes qui en découle peut être estimée à 181,31 millions d'euros. Cette estimation budgétaire a été établie en comparant les bases imposables, soit avec, soit sans l'application de la déduction des revenus de brevets.

Le tableau ci-après reprend, pour les dix entreprises ayant le plus utilisé la déduction des revenus de brevets, la part représentée par cette déduction dans le montant total des postes déductibles déclarés par ces entreprises, et précise l'effet de la déduction sur la base imposable⁶¹.

⁶⁰ En 2009, la déduction de revenus de brevets s'élevait à environ 62 millions d'euros et en 2011, à quelque 502 millions d'euros.

⁶¹ Il s'agit des dix entreprises ayant enregistré les montants de déduction les plus élevés, qu'elles disposent ou non d'une base imposable.

Tableau 8 – Part de la déduction de revenus de brevets dans l'ensemble des montants déduits par les dix entreprises principales et incidence sur la base imposable

Dix entreprises principales	Part de la déduction des revenus de brevets dans l'ensemble des déductions	Base imposable
1	56,95 %	Réduction ⁶²
2	99,44 %	déjà égale à 0 ⁶³
3	100,00 %	déjà égale à 0
4	32,19 %	ramenée à 0 ⁶⁴
5	5,45 %	réduction
6	96,29 %	réduction
7	63,70 %	ramenée à 0
8	97,52 %	réduction
9	100,00 %	déjà égale à 0
10	88,25 %	ramenée à 0

Source : banque de données de la cellule Contrôle de la gestion du SPF Finances, simulation de l'exercice d'imposition 2010 (situation début 2012)

Pour ces dix entreprises, les déductions de revenus de brevets représentent en moyenne presque 74 % du total des postes déductibles⁶⁵ à l'impôt des sociétés. Le résultat moyen de ces dix entreprises n'est pas beaucoup plus élevé que celui des autres entreprises qui utilisent cette possibilité de déduction (65 %). Cette part importante indique que la plupart des sociétés utilisent intégralement le montant des déductions des revenus de brevets étant donné l'impossibilité de reporter un éventuel excédent. De manière assez frappante, la déduction des revenus de brevets a ramené la base imposable à zéro pour trois entreprises sur les dix premières du classement.

En principe, la déduction des revenus de brevets réduit les recettes fiscales, mais celles-ci peuvent finalement aussi augmenter dans la mesure où des groupes internationaux peuvent transférer des revenus de brevets en Belgique. En effet, lorsque ces revenus étaient à l'étranger, ils n'étaient pas soumis à l'impôt en Belgique. Dans notre pays, ils sont imposés à 20 % pour autant que la société dispose d'une base imposable suffisante.

Aucun calcul budgétaire tenant compte des recettes supplémentaires liées aux nouveaux emplois et investissements n'est disponible. Un tel calcul permettrait cependant de fournir une image plus complète de l'impact budgétaire net de cette mesure fiscale.

⁶² La déduction des revenus de brevets a donné lieu à une diminution de la base imposable.

⁶³ Dans ce cas, la déduction des revenus de brevets n'a pas eu d'effet, étant donné que la base imposable de la société concernée était déjà égale à zéro.

⁶⁴ Initialement, la société concernée disposait d'une base imposable, mais celle-ci a disparu en raison de l'application de la déduction des revenus de brevets.

⁶⁵ Parmi ces postes déductibles, citons la déduction RDT (revenus définitivement taxés), la déduction des intérêts notionnels, les pertes antérieures, les déductions d'investissements et les éléments non imposables (par exemple, les libéralités exonérées).

3.1.4 Part des PME et des grandes entreprises

L'étude du Bureau du plan révèle que les dépenses de R&D sont concentrées dans un groupe restreint d'entreprises. Les chiffres qui suivent donnent une idée de la part que les PME et les grandes entreprises occupent pour la dispense de précompte professionnel et la déduction des revenus de brevets⁶⁶.

Sociétés soumises à l'impôt des sociétés

L'étude montre clairement qu'en ce qui concerne les sociétés soumises à l'impôt des sociétés, plus de 90 % de la dispense de précompte professionnel et de la déduction des revenus de brevets sont le fait de grandes entreprises. Elle montre également que les grandes entreprises, qui disposent de moyens financiers suffisants, considèrent les avantages fiscaux comme un instrument adéquat en vue de stimuler des activités supplémentaires de R&D⁶⁷.

Tableau 9 – Part des grandes entreprises soumises à l'impôt des sociétés

Part des grandes entreprises	2009	2010	2011
Dispense de précompte professionnel	91,84 %	92,24 %	90,09 %
Déduction des revenus de brevets	94,74 %	97,57 %	98,95 %

Source : banque de données de la cellule Contrôle de la gestion du SPF Finances

Personnes morales soumises à l'impôt des personnes morales

Cette catégorie comprend notamment les universités, écoles supérieures, fonds de la recherche scientifique et institutions scientifiques agréées. Les personnes morales classées comme grandes entreprises par le SPF Finances représentent environ 20 % de l'ensemble.

Tableau 10 – Pourcentage de grandes entreprises soumises à l'impôt des personnes morales

Part des grandes entreprises	2009	2010	2011
Dispense du précompte professionnel	19,19 %	21,87 %	25,11 %

Source : banque de données de la cellule Contrôle de la gestion du SPF Finances

3.1.5 Concentration de sociétés et de personnes morales dans le cadre de la dispense du précompte professionnel

Les chiffres qui suivent montrent que la dispense du précompte professionnel est concentrée dans un nombre réduit de sociétés.

Sociétés soumises à l'impôt des sociétés

Quarante sociétés représentent plus de 50 % des dispenses du précompte professionnel⁶⁸.

⁶⁶ Par « grandes entreprises », on entend les entreprises qui peuvent être contrôlées par le centre de contrôle des grandes entreprises (e. a. celles qui font partie d'un groupe d'entreprises ou répondent à plus d'un des critères de l'article 15 du code des sociétés).

⁶⁷ M. Dumont, « Impact des subventions et des incitations fiscales sur la recherche et le développement des entreprises en Belgique (2001-2009) », Bureau fédéral du plan, *Working Paper* 8-12, juin 2012, p. 52-53.

⁶⁸ Les branches d'activité représentées par ces sociétés sont notamment la fabrication de produits chimiques et pharmaceutiques, de produits informatiques, électroniques et optiques, l'élaboration et la programmation de programmes informatiques, les activités de consultance informatique.

Il est par ailleurs frappant de constater la stabilité du groupe des principaux utilisateurs. C'est ainsi que le groupe des huit sociétés qui recourent le plus à la dispense du précompte professionnel est demeuré identique en 2009, 2010 et 2011.

Tableau 11 – Concentration de sociétés soumises à l'impôt des sociétés

Mesure	2009	2010	2011
Nombre total de sociétés utilisant la dispense du précompte professionnel	1.027	1.348	1.355
Pourcentage représenté par 40 sociétés dans l'ensemble des dispenses du précompte professionnel	52,79 %	51,17 %	53,11 %

Source : banque de données de la cellule Contrôle de la gestion du SPF Finances

Personnes morales soumises à l'impôt des personnes morales

Le tableau 12 montre que plus de 60 % des dispenses du précompte professionnel sont le fait de dix personnes morales. Il s'agit d'universités, d'hôpitaux universitaires et de fonds de la recherche scientifique agréés. De plus, cinq personnes morales restent présentes dans ce classement de 2009 à 2011.

Tableau 12 – Concentration de personnes morales soumises à l'impôt des personnes morales

Mesure	2009	2010	2011
Nombre total de personnes morales utilisant la dispense du précompte professionnel	128	142	97
Pourcentage représenté par dix personnes morales dans l'ensemble des dispenses de précompte professionnel	64,78 %	59,22 %	75,02 %

Source : banque de données de la cellule Contrôle de la gestion du SPF Finances

3.1.6 Concentration de sociétés dans le cadre de la déduction des revenus de brevets⁶⁹

La déduction des revenus de brevets se concentre encore davantage au sein d'un groupe limité de sociétés (tableau 13). Dix sociétés représentent à elles seules plus de 90 % de l'ensemble des déductions. Quatre entreprises figurent parmi les dix premières du classement pour les exercices 2009, 2010 et 2011. Deux d'entre elles sont des filiales belges de firmes pharmaceutiques étrangères⁷⁰, qui se situent également en tête des dispenses du précompte professionnel. L'importance des déductions des revenus de brevets et des dispenses de précompte professionnel est donc largement influencée par des décisions d'implantation ou de délocalisation prises par des multinationales.

⁶⁹ Seules les sociétés soumises à l'impôt des sociétés peuvent bénéficier de la déduction des revenus de brevets.

⁷⁰ Les déductions combinées de ces deux multinationales représentent environ 79 % de l'ensemble des déductions de revenus de brevets.

Tableau 13 – Concentration de sociétés dans le cadre de la déduction des revenus de brevets

Mesure	2009	2010	2011
Nombre total de sociétés utilisant la déduction des revenus de brevets	75	97	170
Pourcentage des dix principales entreprises dans l'ensemble des déductions des revenus de brevets	92,75 %	97,63 %	92,40 %

Source : banque de données de la cellule Contrôle de la gestion du SPF Finances

3.1.7 Combinaison de mesures fiscales de soutien en faveur de la R&D

La popularité des mesures d'aide fiscale à la R&D amène de plus en plus d'entreprises, et en particulier les grandes, à combiner diverses mesures. Il est frappant de constater que sept des onze grandes entreprises qui ont combiné la déduction des revenus de brevets, la dispense du précompte professionnel, la déduction pour investissement majorée en matière de R&D et le crédit d'impôt pour la R&D au cours de l'exercice d'imposition 2009 sont les mêmes qu'au cours de l'exercice d'imposition 2011. La combinaison des différentes mesures d'aide fiscales est donc également un phénomène stable relevant de quelques grandes entreprises.

Tableau 14 – Combinaison des mesures fiscales de soutien à la R&D

Nombre de sociétés	2009	2010	2011
Déduction des revenus de brevets et dispense du précompte professionnel	24	39	58
Déduction des revenus de brevets, dispense du précompte professionnel, déduction pour investissement majorée et crédit d'impôt	11	12	20

Source : banque de données de la cellule Contrôle de la gestion du SPF Finances

3.2 Pilotage du contrôle

La Cour des comptes a procédé à un échantillonnage pour l'exercice d'imposition 2009 en ce qui concerne la dispense du précompte professionnel et la déduction des revenus de brevets (voir le point 1.2.1). La période de contrôle de ces dossiers se situait entre le 1^{er} juillet 2009 et le 31 décembre 2011 et était donc entièrement clôturée au moment où l'échantillonnage a été effectué.

3.2.1 Absence de pilotage central

Les services fiscaux procèdent de plus en plus à des contrôles ciblés afin d'optimiser l'emploi des fonctionnaires chargés du contrôle et l'efficacité de celui-ci. Outre les programmes de sélection gérés de manière centrale, tels que Mercurius (programme basé sur un système de points) et le *datamining* (exploration de données), le SPF Finances réalise également des contrôles ciblés. Bien qu'un contrôle ciblé de l'application de l'article 275/3 du CIR 92 soit envisagé, la dispense de précompte professionnel et la déduction des revenus de brevets n'ont pas fait l'objet d'une telle action en cours d'audit.

L'absence de pilotage central a pour effet principal qu'il revient aux agents de contrôle locaux de prendre eux-mêmes l'initiative de réaliser un contrôle de la déduction des revenus de brevets ou de la dispense de précompte professionnel, ou encore d'effectuer leurs vérifications dans le cadre d'un contrôle approfondi ou d'un contrôle de gestion sélectionné sur la base des programmes Mercurius et *datamining*.

Par ailleurs, il n'existe pas de normes quantitatives, ni d'indicateurs clés de performance⁷¹ permettant un suivi spécifique de ces contrôles. Les services centraux ne disposent donc pas des résultats des contrôles pour ces deux mesures.

L'afflux de réclamations introduites par des entreprises qui avaient omis de demander l'application de la dispense de versement du précompte professionnel a amené les services centraux à soumettre ces réclamations pour avis aux services de contrôle compétents pour les entreprises concernées. En effet, ces services sont les mieux placés pour vérifier si l'entreprise remplit ou non les conditions de la dispense invoquée. Il n'existe pas de directives explicites concernant la méthode à suivre par les services de contrôle. Les agents contrôleurs ne disposent que d'une circulaire générale mise à jour, qui énumère les différentes mesures reprises à l'article 275/1 à 7 du CIR 92 ainsi que les règles à appliquer⁷². Il existe également un projet de circulaire qui dépasse le simple aperçu des mesures légales et réglementaires, mais cette circulaire n'a pas encore été publiée, en raison de divergences de vues non résolues entre le SPF Finances et le SPP Politique scientifique. Or, une telle circulaire contribuerait à une plus grande uniformité du contrôle.

En ce qui concerne la déduction des revenus de brevets, aucune instruction ni circulaire ne précise le mode d'exécution des contrôles. Les agents de contrôle peuvent seulement y retrouver les commentaires administratifs et les FAQ (« Questions fréquemment posées ») retenues par les services centraux et le Service des décisions anticipées (SDA).

L'absence de pilotage central et d'instructions, jointe aux problèmes d'interprétation qui se posent lors de l'application de la législation, représente un risque réel pour l'exécution de contrôles uniformes par les services de contrôle. Dans le cadre de l'échantillonnage, la Cour a demandé à neuf directions régionales le nombre de contrôles qu'elles avaient réalisés au cours de l'exercice d'imposition 2009 pour la dispense de précompte professionnel et la déduction de revenus de brevets. Les pourcentages de contrôle varient considérablement d'une région à l'autre⁷³. La vérification des dossiers de contrôle effectuée dans cinq directions régionales a permis de constater que les contrôles sont documentés dans la plupart des cas, selon les usages propres aux agents contrôleurs locaux. Des listes de vérification uniformes n'ont été utilisées ni dans le cadre du contrôle, ni dans celui du rapportage.

⁷¹ Ces indicateurs sont utilisés dans les *Balanced Score Cards* servant à la gestion du SPF Finances.

⁷² Circulaire n° Ci.RH. 244/603.128 (Afer n° 44/2010) du 15 juin 2010.

⁷³ Le calcul des taux de contrôle s'effectue en comparant le nombre de contrôles réalisés par chaque direction régionale et les dossiers sélectionnés pour les directions régionales respectives. Les taux de contrôle des dossiers sélectionnés varient entre 0 et 40 % pour la dispense du précompte professionnel et entre 0 et 100 % pour la déduction des revenus de brevets.

3.2.2 Protocole de collaboration entre les services centraux et le Service des décisions anticipées (SDA)

En raison de la complexité de la législation, le Service des décisions anticipées (SDA) joue un rôle de plus en plus important dans l'interprétation et l'applicabilité de la législation (voir ci-après, point 3.4.3). Une société qui n'est pas certaine de remplir toutes les conditions légales pour bénéficier d'une mesure de soutien peut demander une décision anticipée pour une situation concrète. Fin 2011, le pourcentage d'entreprises ayant obtenu une décision anticipée en matière de dispense du précompte professionnel R&D s'élevait seulement à 0,6 %⁷⁴. Les décisions concernant la déduction des revenus de brevets sont de plus en plus nombreuses et impliquent environ 17 % du nombre total d'entreprises bénéficiant de la déduction⁷⁵.

À ce jour, le SDA n'a pas encore détecté de constructions illégales parmi les demandes de décisions anticipées concernant la dispense du précompte professionnel et la déduction des revenus de brevets. Les services centraux du SPF Finances et le SDA ont conclu un protocole de collaboration⁷⁶, qui prévoit explicitement qu'une demande de décision anticipée ne peut motiver la réalisation d'un contrôle dans l'entreprise concernée, à moins que celle-ci n'ait déjà été sélectionnée au préalable en vue d'un contrôle. Par contre, après une décision anticipée, les services de contrôle peuvent effectuer des vérifications des conditions d'application de cette décision. L'échantillonnage a montré qu'il n'est pratiquement pas fait appel à ce type de contrôle⁷⁷.

3.3 Contrôle fiscal de la mesure de dispense du précompte professionnel

3.3.1 Description de la mesure

Les employeurs peuvent, sous certaines conditions, bénéficier d'une dispense partielle du précompte professionnel sur les salaires des chercheurs qu'ils emploient. Ils ne doivent verser qu'une partie du précompte professionnel et peuvent conserver l'autre.

Les pouvoirs publics appliquent la technique de dispense du versement du précompte professionnel afin de réduire les charges salariales de certaines entreprises liées à un secteur d'activité particulier⁷⁸ et d'augmenter ainsi leur compétitivité. Cette mesure intéresse les employeurs, car ils peuvent disposer immédiatement de moyens financiers supplémentaires. Contrairement aux autres déductions fiscales, elle entraîne un effet direct, étant donné son rendement immédiat. De surcroît, l'avantage ne s'applique pas uniquement aux entreprises rentables, les sociétés enregistrant des pertes peuvent également en profiter.

Cette mesure concerne spécifiquement les coûts salariaux, qui représentent en moyenne

⁷⁴ Neuf entreprises sur 1.355 (situation fin 2011).

⁷⁵ Vingt-neuf entreprises sur 170 (situation fin 2011).

⁷⁶ Protocole du 8 décembre 2010. Ce protocole prévoit que lorsqu'un service compétent pour le contrôle d'une décision anticipée ne peut pas exécuter cette décision, un rapport circonstancié est adressé aux services centraux par le biais du point de contact central. Celui-ci informe ensuite le SDA et une concertation s'ensuit. Aucun dossier concernant la déduction des revenus de brevets n'a été soumis jusqu'à présent.

⁷⁷ L'échantillon était composé, d'une part, de trois sociétés ayant demandé une décision anticipée concernant la dispense de précompte professionnel et, d'autre part, de huit dossiers de décisions anticipées relatives à la déduction des revenus de brevets. En ce qui concerne la première mesure, un dossier a été contrôlé sur les trois. Quant à la deuxième, deux dossiers ont été vérifiés sur les huit.

⁷⁸ À l'origine, cette mesure a été introduite pour les heures supplémentaires, la pêche en mer et le travail en équipe.

presque 60 % de l'ensemble des coûts des entreprises actives dans le domaine de la R&D. La dispense de 75 % équivaut à environ 15 % de l'ensemble du coût salarial d'un chercheur scientifique.

Pour autant qu'elles remplissent les conditions données, les cinq catégories d'employeurs suivantes peuvent bénéficier de la mesure de soutien :

- les universités, écoles supérieures et certains fonds de la recherche scientifique (secteur public) ;
- les institutions scientifiques agréées (secteur public et non marchand) ;
- les entreprises qui emploient des chercheurs affectés à des projets de recherche menés en collaboration avec une ou plusieurs universités, écoles supérieures ou institutions scientifiques agréées (partenariat entre le secteur public et le secteur privé) ;
- les entreprises qui réalisent des projets de recherche et développement avec des chercheurs disposant d'un diplôme particulier (secteur privé) (liste 1 ou 2 à l'exclusion des sciences humaines et sociales) ;
- les jeunes entreprises innovantes (*Young Innovative Companies* – YIC).

Cette mesure de soutien à la R&D s'inspire de la loi néerlandaise en faveur de la recherche et développement ; elle a été adoptée à la demande des universités et sur la base d'un avis du Conseil fédéral de la politique scientifique. Initialement, la mesure était conçue exclusivement pour le monde académique, mais elle a été élargie par la suite aux entreprises. Les taux d'exonération variaient au départ en fonction des différentes catégories d'employeurs, mais ils ont ensuite été étendus à l'ensemble du monde économique et portés à 75 %. Dans sa stratégie de relance adoptée en 2012, le gouvernement envisage une nouvelle hausse à partir de 2013, qui portera le taux à 80 % (voir le point 2.2.2).

La mesure a été introduite par le biais d'une loi-programme (loi du 24 décembre 2002) et a été incorporée au CIR 92 (art. 275/3) à partir du 1^{er} janvier 2006. Depuis lors, elle doit donc être interprétée selon le droit fiscal. Les interprétations du SPF Finances et le SPP Politique scientifique divergent en matière d'application de la mesure (voir le point 2.2.3.3).

3.3.2 Interdiction pour le secteur public d'affecter les dépenses

L'intention première du pouvoir fédéral était de donner au monde académique plus de capacité financière afin d'augmenter le budget de la recherche scientifique et de recruter des chercheurs supplémentaires. Mais la réglementation ne comportait aucune disposition précisant les conditions d'affectation de ces moyens, selon l'hypothèse que, de toute manière, ils seraient réinvestis (in)directement dans la recherche et le développement⁷⁹. En 2005, le ministre des Finances a précisé que les communautés devraient veiller à ce que ces moyens soient affectés à des objectifs de recherche⁸⁰.

Actuellement, la loi ne permet pas⁸¹ aux institutions académiques et scientifiques d'affecter les fonds libérés par la dispense de précompte au financement de la recherche qui a donné lieu à cette dispense. En effet, la Commission européenne ne considère pas la dispense de

⁷⁹ *Doc. parl.*, Chambre, 14 novembre 2002, DOC 50 2124/001, projet de loi-programme, p. 183.

⁸⁰ Chambre, 13 avril 2005, Questions-réponses, CRIV 51 COM 559, p. 45.

⁸¹ Article 275/3, § 1^{er}, fin des 1^{er} et 2^e alinéas du CIR 92 insérés le 10 janvier 2010.

précompte professionnel comme des frais (subsidiables) de projets européens de recherche pour les universités. En précisant que les fonds libérés ne peuvent servir à la diminution du coût de la recherche qui a donné lieu à la dispense, le législateur a répondu à la demande du monde académique tendant à lever l'obstacle à un subventionnement de l'ensemble des charges salariales par l'Union européenne.

Lors de l'élargissement de la mesure de soutien au secteur marchand, l'obligation de réinvestir les fonds libérés n'a pas davantage été introduite. Par ailleurs, l'interdiction qui frappait le monde académique n'a pas été étendue à ce secteur. Bien que l'exposé des motifs⁸² mentionne explicitement que le but de cette mesure est de « *diminuer le coût de la recherche en Belgique* », l'intention est également d'atteindre l'objectif européen qui tend à consacrer 3 % du PIB à la R&D.

Selon l'Administration générale de la fiscalité, les entreprises pourraient utiliser la part non versée du précompte professionnel pour réduire le coût de la recherche qui a donné lieu à la dispense. Le SPP Politique scientifique estime pour sa part que le secteur privé ne doit pas non plus considérer la dispense comme une réduction des coûts mais comme une subvention à inscrire en produit dans la comptabilité, sinon, la mesure ne contribuerait pas à réaliser l'objectif des 3 %.

3.3.3 Contrôle a posteriori

La dispense du versement du précompte professionnel ne requiert pas d'autorisation préalable de l'administration. L'employeur qui souhaite appliquer la dispense doit vérifier, sous sa propre responsabilité, si les conditions prévues par la loi sont remplies. L'application de la dispense ne peut être contrôlée que si les bureaux de contrôle locaux sélectionnent ce dossier en vue d'un contrôle global.

Les bureaux de contrôle locaux ne peuvent pas constater directement si un employeur a bénéficié de la dispense. En effet, celui-ci n'est pas tenu de compléter un code dans sa déclaration à l'impôt des sociétés ni de joindre un formulaire apportant la preuve qu'il a utilisé cet avantage fiscal⁸³. Ce n'est qu'après avoir contrôlé la comptabilité de l'entreprise de manière approfondie que l'agent de taxation réalisera que l'article 275/3 du CIR 92 a été appliqué. Un grand nombre de dossiers échappe donc facilement aux contrôles. Il ressort de l'échantillon examiné par la Cour que, dans dix dossiers sur dix-neuf, l'entreprise avait effectivement appliqué la dispense du précompte professionnel sans que le vérificateur n'ait constaté ou contrôlé ce point⁸⁴.

Dans l'intervalle, l'Administration générale de la fiscalité a rédigé un projet de circulaire qui prévoit une certaine collaboration entre le SPF Finances et le SPP Politique scientifique. Cette collaboration ne serait ni systématique ni obligatoire. Les agents du SPF Finances peuvent prendre contact avec le SPP Politique scientifique pour les questions techniques. Les problèmes posés par cet avantage fiscal sont examinés ci-après en fonction du thème abordé. Les difficultés qui apparaissent dans les différents groupes cibles sont détaillées par thème.

⁸² Doc. parl., Chambre, 17 novembre 2004, DOC 51 1437/001, projet de loi-programme, p.230.

⁸³ Voir note de bas de page 32.

⁸⁴ Cette constatation concerne principalement des dossiers qui ont fait l'objet d'un contrôle de la déduction des revenus de brevets.

3.3.4 Recherche et développement

Bien que la notion de recherche et développement soit primordiale pour cette mesure de soutien, elle n'est pas définie dans la loi. On trouve par contre une définition de cette notion dans les travaux parlementaires⁸⁵. Le SPF Finances entend par recherche scientifique « *des travaux créatifs entrepris de manière systématique en vue d'accroître le stock de connaissances et d'exploiter ces dernières afin de concevoir de nouvelles applications telles que le développement de nouveaux produits et procédés* ».

Le SPP Politique scientifique, le Service des décisions anticipées (SDA) et les autres administrations appliquent de plus en plus les définitions du règlement européen 800/2008 (article 30) qui se basent sur le manuel de Frascati publié par l'OCDE⁸⁶. La recherche et le développement expérimental y sont définis comme suit : « *tous les travaux de création entrepris de façon systématique en vue d'accroître la somme des connaissances, y compris la connaissance de l'homme, de la culture et de la société, ainsi que l'utilisation de cette somme de connaissances pour de nouvelles applications* ». Le terme R&D recouvre trois activités : la recherche fondamentale⁸⁷, la recherche appliquée⁸⁸ et le développement expérimental⁸⁹. Le futur projet de loi portant des dispositions fiscales et financières et des dispositions relatives au développement durable inclut à la demande de la Commission européenne les définitions du règlement 800/2008 afin de délimiter le champ d'application de l'article 275/3, § 1^{er}, du CIR 92.

Selon les agents de contrôle du SPF Finances, les définitions de la R&D utilisées manquent de clarté et de précision. Ils estiment quasiment impossible de se prononcer sur la base du manuel de Frascati. En pratique, le contrôle se limite souvent à une vérification des diplômes requis.

3.3.5 Employeur

Les institutions scientifiques, du secteur non marchand tant public que privé, peuvent recourir à la dispense. Cependant, il est apparu en cours d'audit que certaines ASBL demandent à être reconnues en tant qu'entreprises. Le SPF Finances donne une interprétation large à la notion d'entreprise : peu importe si l'association dispose de la personnalité juridique, si elle poursuit un but lucratif ou si elle se situe dans le secteur privé ou public. Ce problème se pose également pour les hôpitaux universitaires, qui sont généralement reconnus comme institutions scientifiques mais qui, sous certaines

⁸⁵ La recherche y est définie comme « *une investigation originale et programmée, entreprise en vue d'acquérir une compréhension et des connaissances scientifiques ou techniques nouvelles* » et le développement, comme « *l'application des résultats de la recherche ou d'autres connaissances à un plan ou un modèle en vue de la production de matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou substantiellement améliorés, avant le commencement de leur production commerciale ou de leur utilisation* ».

⁸⁶ Règlement 800/2008 de la Commission européenne du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aide compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (L. 214/3).

⁸⁷ La recherche fondamentale consiste en des travaux expérimentaux ou théoriques entrepris principalement en vue d'acquérir de nouvelles connaissances sur les fondements des phénomènes et des faits observables, sans envisager une application ou une utilisation particulière.

⁸⁸ La recherche appliquée consiste également en des travaux originaux entrepris en vue d'acquérir des connaissances nouvelles. Cependant, elle est surtout dirigée vers un but ou un objectif pratique déterminé.

⁸⁹ Le développement expérimental consiste en des travaux systématiques fondés sur des connaissances existantes obtenues par la recherche et/ou l'expérience pratique, en vue de lancer la fabrication de nouveaux matériaux, produits ou dispositifs, d'établir de nouveaux procédés, systèmes et services ou d'améliorer considérablement ceux qui existent déjà.

conditions, peuvent aussi demander l'application de la dispense en tant qu'entreprises. Cette distinction a néanmoins des conséquences en ce qui concerne la qualification et, par conséquent, le nombre des chercheurs qui peuvent recourir à la mesure. Il pourrait en résulter une inégalité de traitement entre les employeurs bénéficiaires en fonction de leur statut (3.3.6.1). Le SPF conseille en revanche de ne plus permettre à une association de choisir le statut d'institution scientifique une fois qu'elle a reçu un numéro d'entreprise.

3.3.6 Chercheur

La notion de chercheur est celle qui pose le plus de problèmes pour l'application de la mesure, puisqu'elle n'est pas définie par le législateur, que ce soit dans le secteur marchand ou non marchand. Initialement, le projet de loi prévoyait que les chercheurs qui demandaient à bénéficier de la dispense soient agréés par le SPP Politique scientifique. Contrairement au SPF Finances, ce SPP était censé disposer de l'expertise nécessaire pour se forger un avis à ce sujet⁹⁰. Finalement, cette option n'a pas été retenue⁹¹. En pratique, les services centraux du SPF Finances de même que les agents de contrôle font appel au SPP Politique scientifique de leur propre initiative en cas de doute sur la qualification d'une personne comme chercheur. Mais cette collaboration n'est pas systématique et repose sur le bon vouloir des administrations et des fonctionnaires concernés.

3.3.6.1 Secteur non marchand

Pour les universités, écoles supérieures et certains fonds de recherche, les bénéficiaires de la mesure sont les chercheurs assistants et les chercheurs postdoctoraux. L'absence de définition de ces notions entraîne des discussions entre le SPF Finances et le SPP Politique scientifique. Alors que le SPF Finances s'en tient strictement aux termes utilisés dans la loi, le SPP Politique scientifique base davantage son interprétation sur l'esprit de la loi.

Le SPP Politique scientifique estime qu'au moins 50 % du temps du scientifique doit être consacré à la R&D pour pouvoir être qualifié de chercheur. Il prend pour référence les normes de certaines dispositions décrétales des communautés. Le cadre législatif de la mesure de soutien ne mentionne pas de seuil. Par conséquent, le seuil fixé par le SPP Politique scientifique peut être considéré comme dénué de base légale. Le SPF Finances ne peut pas appliquer la règle des 50 %, étant donné que celle-ci ne se base pas sur une loi fiscale fédérale. Le SDA considère également que le texte de la loi fiscale n'est pas interprétable et que le seuil de 50 % n'est pas pertinent dans le cadre de l'application de la dispense : si quelqu'un est qualifié comme chercheur, la dispense partielle doit être appliquée intégralement, indépendamment du temps affecté à la recherche.

Le SPP Politique scientifique et l'Administration générale de la fiscalité ne disposent pas d'un aperçu complet de l'application de la mesure.

⁹⁰ *Doc. parl.*, Chambre, 14 novembre 2002, projet de loi-programme, DOC 50 2124/001, p. 184.

⁹¹ *Doc. parl.*, Chambre, 26 novembre 2002, amendement au projet de loi-programme, DOC 50 2124/007, p. 3-4.

Les universités appliquaient la mesure de différentes manières mais prenaient des initiatives pour arriver à une approche uniforme. Le collège des commissaires du gouvernement auprès des écoles supérieures a estimé qu'une mission de recherche d'au moins 10 % est souhaitable (mais pas indispensable) pour appliquer la mesure⁹².

Bien que la mesure ne soit prévue que pour des travaux effectués dans un lien de subordination⁹³, plusieurs hôpitaux universitaires ont appliqué la dispense à des chefs de clinique et à des médecins-chercheurs.

Tous les acteurs concernés sont d'avis qu'une initiative législative est nécessaire pour apporter plus de clarté dans cette matière. Les initiatives prises par le SPF Finances et le SPP Politique scientifique sont restées jusqu'ici sans effet.

Les définitions applicables aux universités valent également pour les institutions scientifiques agréées. Par conséquent, des problèmes identiques s'y présentent, auxquels vient s'ajouter celui de la condition de diplôme. Un diplôme de master n'est pas requis pour les chercheurs postdoctoraux et les chercheurs assistants, puisqu'il s'agit de toute manière d'une condition d'admission en tant que chercheur dans une université/école supérieure. Toutefois, dans les institutions scientifiques agréées, il est possible de devenir chercheur assistant sans diplôme de master. Il y a donc lieu de se demander si les chercheurs de ces institutions qui ne disposent pas d'un diplôme de master mais sont engagés concrètement dans un travail de recherche peuvent entrer en considération pour bénéficier de cette mesure.

Pour le SPP Politique scientifique, ces chercheurs n'entrent pas en ligne de compte. La dispense étant la même que celle pratiquée à l'égard des universités/écoles supérieures, les mêmes conditions doivent s'appliquer. À l'appui de son interprétation, le SPP Politique scientifique renvoie à l'obligation qui incombe à l'institution de mentionner lors de toute demande d'agrément le nombre de scientifiques disposant d'au moins un diplôme de master⁹⁴.

Contrairement au SPP Politique scientifique, l'Administration générale de la fiscalité estime que les détenteurs d'un diplôme A1 (enseignement de trois ans dans un institut supérieur, l'actuel diplôme de bachelier professionnel) remplissent également les conditions de diplôme. Cela signifie que, pour les hôpitaux universitaires dont la personnalité juridique est distincte de celle de l'université qui sont agréés en tant qu'institutions scientifiques, les laborantins et le personnel infirmier, par exemple, peuvent être considérés comme chercheurs. Pour les hôpitaux qui n'ont pas de personnalité juridique distincte de celle de l'université, seuls les détenteurs d'un master pourront entrer en ligne de compte en tant que chercheurs. La Cour des comptes a constaté que certains agents de contrôle considèrent que la mesure ne peut être appliquée que si le chercheur dispose d'un diplôme de master. Ce point de vue est cependant en contradiction avec celui de leurs propres services centraux (à savoir l'Administration générale de la fiscalité).

⁹² Voir notamment Cour des comptes, *Rekeningenboek van het Rekenhof over 2004-2005, Parl. St. Vlaams Parlement, stuk 36 (2007-2008) Nr 1*, p. 86. Disponible sur www.courdescomptes.be.

⁹³ Voir Ci. RH 244/603.128 (Afer 44/2010) du 15 juin 2010.

⁹⁴ Institutions scientifiques agréées par le conseil des ministres fédéral (www.belspo.be/belspo/fisc/wi_fr.stm).

3.3.6.2 Secteur des entreprises

Conditions de diplôme

- Conventions de partenariat

La mesure de soutien s'applique aux rémunérations des chercheurs qui travaillent à des projets de recherche en exécution de conventions de partenariat conclues entre des entreprises et le monde académique⁹⁵. Il s'agit souvent des émanations d'universités (spin-offs). Selon l'Administration générale de la fiscalité, ces chercheurs doivent disposer d'un diplôme de l'enseignement supérieur. Le SPP Politique scientifique exige pour sa part un diplôme de master. Selon le SPP, il existe des chevauchements entre la catégorie des conventions de partenariat et celle des « chercheurs dans des entreprises qui participent à des programmes de R&D »⁹⁶. Ce point de vue doit être nuancé dans la mesure où la réglementation ne prévoit pas de restriction en matière de domaine d'étude (diplômes spécifiques) en ce qui concerne les conventions de partenariat. Tous les diplômes sont donc pris en considération dans ce cadre, alors que dans la catégorie des « chercheurs dans des entreprises qui participent à des programmes de R&D », seuls certains diplômes énumérés dans une liste limitative sont acceptés.

- Jeunes entreprises innovantes

À l'instar de l'exemple français, les jeunes entreprises innovantes (*Young Innovative Companies* – YIC) bénéficient également depuis le mois de juillet 2006 d'une exonération partielle de versement du précompte professionnel. Une YIC est une « petite société » au sens de l'article 15, § 1^{er}, du code des sociétés⁹⁷ qui doit remplir un certain nombre de critères supplémentaires. Ainsi, elle doit avoir fait des dépenses sur le plan de la recherche et du développement qui doivent représenter au moins 15 % des frais totaux de l'exercice d'imposition précédent, exister depuis moins de dix ans avant le 1^{er} janvier de l'année où la dispense est accordée et représenter une nouvelle création, à savoir ne pas être constituée dans le cadre d'une concentration, d'une restructuration, d'une extension d'une activité antérieure ou d'une reprise de telles activités. Il ressort de l'audit que les conditions strictes s'appliquant aux YIC ne font pas, ou à peine, l'objet d'un contrôle, parce que l'agent de contrôle ne dispose pas des documents nécessaires pour effectuer cette vérification. Le statut belge d'YIC de 2005 n'est d'ailleurs plus en concordance avec la définition de l'YIC qui figure à l'article 35 du règlement 800/2008 de la CE du 6 août 2008.

L'exonération partielle de versement du précompte professionnel au sein des YIC concerne non seulement les chercheurs, mais également le personnel de soutien comme

⁹⁵ *Doc. parl.*, Chambre, 17 novembre 2004, DOC 51 1437/001, projet de loi-programme, p. 230. Selon l'arrêté royal du 24 août 2005, la collaboration doit être formalisée dans un contrat.

⁹⁶ www.belspo.be/belspo/fisc/profit_fr.stm.

⁹⁷ Une petite société est une société dotée de la personnalité juridique qui n'a pas dépassé plus d'une des limites suivantes lors du dernier exercice clôturé ou du précédent :

- moyenne annuelle de 50 membres du personnel ;
- chiffre d'affaires annuel (hors TVA) de 7.300.000 euros ;
- total du bilan de 3.650.000 euros, à moins que la moyenne annuelle de l'effectif du personnel excède 100 membres.

les techniciens de recherche⁹⁸ et les gestionnaires de projets⁹⁹, à l'exclusion toutefois du personnel commercial et administratif¹⁰⁰. La notion de « chercheurs » est bien définie dans ce cas : 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.

L'absence de condition de diplôme pour les YIC représente sans aucun doute un avantage, puisque ces entreprises ne sont généralement pas en mesure d'employer des travailleurs diplômés qui reviennent plus cher. Le personnel dispose souvent d'une expérience pertinente. Le SDA décide, sur la base de la description de fonction et de carrière du travailleur concerné, s'il peut ou non être considéré comme un chercheur. Il vérifie en outre si la société est engagée dans des projets de recherche et si les travailleurs pour lesquels la dispense est demandée peuvent être considérés comme du personnel scientifique. Les agents de contrôle soulignent la difficulté rencontrée dans la pratique pour déterminer les emplois qui peuvent être pris en considération pour la dispense.

- Entreprises réalisant des programmes R&D à l'aide de chercheurs disposant de diplômes spécifiques

Pour pouvoir recourir à cette mesure d'incitation fiscale, les chercheurs doivent être détenteurs d'un diplôme spécifique. Initialement, il s'agissait d'un diplôme de docteur en sciences appliquées ou sciences exactes, médecine, médecine vétérinaire ou sciences pharmaceutiques, ou encore d'ingénieur civil (liste 1 : docteurs et ingénieurs). Par la suite, cette liste a été élargie à tous les diplômes de master ou diplômes similaires, à l'exception par exemple des diplômes en sciences humaines et sociales (liste 2). Cette distinction n'est plus guère utile dans la mesure où les catégories se chevauchent en partie et où les taux d'exonération ont été unifiés. Dans le mémorandum du Conseil fédéral de la politique scientifique publié en 2010, le SPP Politique scientifique demandait que cette distinction soit supprimée dans la législation. À ce jour, aucune suite n'y a été donnée.

Il apparaît qu'en pratique, les agents de contrôle vérifient surtout le respect de la condition de diplôme, et qu'ils éprouvent des difficultés lorsqu'il s'agit d'examiner l'équivalence des diplômes anciens ou étrangers avec les diplômes reconnus. Cette remarque s'applique d'ailleurs aussi aux autres catégories de bénéficiaires. Il est possible de faire valider les diplômes et les activités par le SPP Politique scientifique.

Conditions supplémentaires relatives aux activités R&D (article 275/3, § 1^{er}, 3^e alinéa, 3^o, CIR 92)

Les conditions d'application de la mesure de soutien sont moins strictes pour le secteur non marchand que pour les entreprises qui rétribuent des chercheurs qui collaborent à des projets de recherche en exécution de conventions de partenariat et celles qui rétribuent

⁹⁸ Le technicien de recherche travaille en étroite collaboration avec des chercheurs pour assurer le soutien technique indispensable aux travaux de recherche et développement expérimental.

⁹⁹ Le gestionnaire de projet a en charge l'organisation, la coordination et la planification du projet dans ses aspects administratif, juridique, financier et technologique.

¹⁰⁰ Annexe IIIter AR / CIR 92 (point III, e), 2^e alinéa.

des chercheurs employés par des programmes R&D. En effet, aux conditions de diplôme viennent s'ajouter des conditions relatives aux activités de recherche exercées.

- Entreprises ayant signé des conventions de partenariat

Selon l'Administration générale de la fiscalité, les chercheurs doivent être affectés à des projets de recherche menés en exécution d'une convention de partenariat. Par « projet de recherche », on entend un projet relatif à une investigation originale et programmée entreprise en vue d'acquérir une compréhension et des connaissances scientifiques ou techniques nouvelles. Un projet de recherche poursuit donc clairement un objectif scientifique, tel que, la résolution de problèmes, l'étude de possibilités d'application, etc. Un tel projet doit être étayé par un plan scientifique détaillé accompagné d'un calendrier clair et d'une affectation précise du personnel. Les modifications du calendrier et de l'affectation du personnel doivent être scrupuleusement notifiées et doivent figurer soit dans une annexe soit dans la convention de partenariat proprement dite.

- Jeunes entreprises innovantes

Aucune condition supplémentaire n'est imposée aux YIC en ce qui concerne les activités de recherches réalisées. Il suffit que le personnel des YIC puisse entrer en ligne de compte comme personnel scientifique, qu'il fasse ou non de la recherche dans le cadre d'un projet de recherche.

- Entreprises dont les chercheurs disposent de diplômes spécifiques

Afin de pouvoir appliquer cette mesure de soutien, ces entreprises doivent prouver que le chercheur effectue des tâches de R&D dans le cadre d'un programme de R&D. L'existence du programme peut être prouvée par une copie du plan scientifique, les résultats disponibles de la recherche, des synthèses, des rapports finaux, etc. Ces documents écrits résultant des programmes de R&D sont importants en vue d'un éventuel contrôle a posteriori. Le SDA souligne qu'il n'existe pas de preuve qui vaudrait pour tous les programmes de R&D étant donné qu'ils varient fortement d'un secteur à l'autre (par exemple, le secteur médical, spatial, industriel). Concrètement, le SDA demande que l'employeur démontre, pour chaque programme, les problèmes scientifiques ou technologiques résolus, les progrès réalisés, les nouvelles technologies développées, les processus, services ou systèmes considérablement améliorés ou rénovés, etc. La structure du programme a également de l'importance, ainsi que l'exposé de la naissance du projet ou programme, la description des objectifs, de la stratégie et des méthodes de travail appliquées. De même, les dossiers introduits par la société en vue de l'obtention de subventions d'autres instances, telles que la Commission européenne, représentent un élément positif. Dès que la preuve est apportée qu'il s'agit bien d'un programme de R&D, on vérifie quels départements étaient impliqués dans le projet ou le programme, quelle était leur fonction et quelles personnes y étaient affectées. La description complète des tâches de ces personnes est présentée. Les tâches ou fonctions qui n'entrent pas dans le cadre du programme ou du projet ou qui ne peuvent être décrites comme des activités de R&D ne sont pas prises en considération. Le SDA se laisse guider en la matière par le manuel de Frascati.

3.3.7 Calcul au prorata des rémunérations exonérées pour le secteur marchand¹⁰¹

Les points de vue du SPP Politique scientifique et du SPF Finances divergent également en ce qui concerne l'obligation de calculer la dispense au prorata. Selon l'Administration générale de la fiscalité, le calcul au prorata s'applique à l'ensemble du secteur marchand : la dispense de précompte professionnel doit être appliquée au prorata du temps *effectivement* consacré à la recherche (pour les YIC) ou à de la recherche et/ou à du développement dans le cadre d'un ou de plusieurs programmes de R&D (pour les docteurs et les masters). L'Administration fonde son raisonnement sur la notion d'« emploi effectif » reprise dans la loi et sur les preuves à fournir, selon l'arrêté royal, à l'appui de la demande visant à bénéficier de la mesure¹⁰². Pour ce qui est des YIC, elle se base sur les dispositions explicites de la législation pour les entreprises qui ont un partenariat (art. 275/3, § 1^{er}, 3^e alinéa, 1^o, du CIR 92).

De même, le SDA estime, sur la base des textes de loi, que la dispense ne peut être accordée que sur le précompte professionnel retenu sur les rémunérations payées ou accordées, pour autant que celles-ci concernent une affectation effective à un projet/programme de R&D. En pratique, le SDA examine en premier lieu si le demandeur a bien de tels projets/programmes en cours (élaboration, enregistrement, etc.). Il s'agit ensuite de démontrer le temps effectivement consacré, sur la base de *timesheets* ou d'un agenda électronique. Le SDA demande à l'entreprise de confirmer expressément qu'un tel système existe ou sera installé, de manière à pouvoir appliquer tous les mois le calcul au prorata et, si nécessaire, à pouvoir le contrôler.

Par contre, le SPP Politique scientifique considère que le secteur marchand n'est pas soumis à l'obligation de calculer les prestations au prorata. Il étend au secteur marchand le raisonnement de la règle des 50 % applicable au monde académique. Dès qu'un travailleur consacre au moins 50 % de son temps à la recherche, il est considéré comme chercheur et la dispense peut être calculée sur l'ensemble de ses rémunérations. Selon le SPP Politique scientifique, l'interprétation du mot « effectif » par le SPF Finances est erronée. Le SPP estime qu'il s'agit de déterminer qui a effectivement participé au programme de recherche et non le nombre d'heures que le travailleur a effectivement consacré à la recherche.

L'Administration générale de la fiscalité admet le manque de clarté de la loi. Elle ne s'oppose pas en principe à l'application de la règle des 50 %, mais considère qu'elle ne peut l'appliquer parce que cette règle ne se fonde pas sur une disposition de la législation fédérale. Elle a soumis une proposition en vue de modifier la loi à l'Administration des affaires fiscales. Le SPF Finances signale dans sa réaction à l'avant-projet de rapport que l'Administration des affaires fiscales a soumis à son tour une proposition de modification de loi à la cellule stratégique du ministre des Finances. Celle-ci est restée sans suite à ce jour.

Le mémorandum du Conseil fédéral de la politique scientifique contient une demande similaire d'adaptation de la loi sur ce point. Pour le moment, toutes ces propositions sont restées sans effet.

¹⁰¹ Ce calcul au prorata vaut aussi pour le secteur non marchand en ce qui concerne les mesures visées à l'article 275/3, § 1^{er}, 3^e alinéa CIR 92.

¹⁰² Annexe IIIter AR/CIR 92, III, e.

3.3.8 Exécution du contrôle

Le centre de contrôle des grandes entreprises a réalisé une enquête limitée sur l'application de la mesure de soutien. Il a constaté que le contrôle se bornait généralement à une vérification des diplômes. Les agents de contrôle ne disposent pas des connaissances techniques et scientifiques spécialisées pour émettre un avis fondé. De plus, ils sont largement tributaires de la collaboration des entreprises contrôlées et des informations qu'elles leur fournissent. Le contrôle de l'impôt des sociétés étant effectué un an, voire davantage, après l'octroi de la dispense, il conviendrait de l'avancer pour qu'il corresponde à l'introduction des déclarations négatives mensuelles relatives au précompte professionnel. Ceci permettrait une réaction plus rapide et un contrôle plus efficace des activités, projets et programmes du mois pour lequel la dispense est demandée. Il serait ainsi également beaucoup plus facile de vérifier l'emploi du temps qui permet de calculer au prorata le montant de l'exonération sur le salaire.

L'importance budgétaire des demandes d'exonération d'office a été soulignée au point 3.1.2. Lorsqu'une telle demande est introduite, les bureaux locaux sont chargés de l'examiner et de formuler un avis. La Cour des comptes a contrôlé une sélection de dossiers relatifs à l'exonération d'office. Les résultats du contrôle sont divergents¹⁰³. Dans trois cas, le précompte professionnel a été remboursé sans autre forme de contrôle. Un peu moins de la moitié des dossiers (19 sur 53) a effectivement été contrôlée, principalement sur l'aspect de la condition de diplôme. Sur les 19 dossiers effectivement contrôlés, le précompte professionnel à récupérer a été réduit dans six cas parce que les chercheurs ne disposaient pas des diplômes requis. Dans les 31 autres dossiers, soit la Cour n'a retrouvé aucune trace de contrôle soit les dossiers ne contenaient que la mention des diplômes et les descriptions de projets de recherche. Cette constatation indique donc que l'absence de pilotage central nuit à l'uniformité des contrôles, et que les contrôles effectués ne sont pas documentés de la même façon.

3.4 Contrôle fiscal de la déduction des revenus de brevets

3.4.1 Description de la mesure

Conformément à l'objectif de Lisbonne, le gouvernement belge souhaitait inciter les entreprises à développer des innovations techniques, notamment en appliquant un taux fiscal préférentiel aux revenus de brevets. C'est ainsi qu'une nouvelle mesure, la déduction des revenus de brevets, a été prévue dans l'impôt des sociétés. Depuis l'exercice d'imposition 2008, les sociétés belges et les sociétés étrangères disposant d'un établissement en Belgique peuvent déduire 80 % de leurs revenus de brevets. Le gouvernement souhaitant encourager avant tout l'innovation, il a décidé que seuls entrent en considération les revenus de nouveaux brevets, ceux qui ont été commercialisés après le 1^{er} janvier 2007. C'est la date de commercialisation effective qui est déterminante, et non celle de l'enregistrement du brevet. Quant à l'application territoriale, la déduction concerne aussi bien les revenus européens et internationaux que les revenus belges.

¹⁰³ Il s'agit de 53 dossiers dans lesquels le contrôle de l'exonération d'office de la dispense de versement du précompte professionnel a été examiné sur la base des fichiers électroniques reprenant les réclamations introduites. Le contrôle s'est limité à la consultation de ces fichiers centraux sans visite sur place. Il n'a pas été tenu compte des dossiers qui ne comportaient pas encore de décision d'exonération.

Alors que le taux standard général de l'impôt des sociétés s'élève à 33,99 %, la pression fiscale effective n'atteint que 6,798 % sur ces revenus (20 % de 33,99 %). La déduction se situe après la déduction sur les revenus définitivement taxés et avant la déduction des intérêts notionnels. Elle est donc limitée au bénéfice résiduel après la déduction sur les revenus définitivement taxés. Si ce bénéfice est insuffisant pour que le montant total de la déduction puisse être appliqué, la partie non utilisée ne peut pas être reportée sur les exercices d'imposition ultérieurs, et elle est donc perdue.

Une condition importante pour bénéficier de la déduction est l'existence d'un centre de recherche responsable du développement ou de l'amélioration des brevets. Ce centre doit en outre former une activité professionnelle ou branche d'activité au sens de l'article 46, § 1^{er}, du CIR 92. Il doit donc être en mesure de fonctionner de manière autonome sur le plan technique et organisationnel. Il doit disposer de son propre personnel, de ses propres actifs ainsi que de son rapportage financier.

Bien qu'en théorie, toutes les entreprises peuvent prétendre à cette déduction, les petites entreprises n'ont généralement pas les moyens de créer un centre de recherche entièrement équipé, de telle sorte qu'elles ne peuvent en bénéficier. Les grandes entreprises, qui peuvent remplir ces conditions, obtiendront une réduction importante de la pression fiscale. Selon le ministre des Finances, la condition liée à l'existence d'un centre de recherche distinct devait favoriser la création d'emplois. Le gouvernement entendait empêcher que des entreprises déclarent leurs brevets étrangers en Belgique sans pour autant effectuer de véritables recherches. Le fait que ce centre de recherche ne doive pas nécessairement être situé en Belgique, mais qu'il doive y avoir seulement un « minimum de substance » réduit à rien cette motivation. En effet, la création d'emplois n'est en rien encouragée lorsque le centre de recherche se situe presque entièrement à l'étranger. De surcroît, l'exigence d'un centre de recherche en Belgique (même sous une forme minimale) est en contradiction avec la libre circulation au sein de l'espace européen. La Belgique est le seul pays de l'Union européenne à toujours imposer cette condition. Dans sa note-cadre relative à la stratégie de relance, le gouvernement fédéral déclare son intention d'assouplir la condition pour la déduction des revenus de brevets pour les PME, en supprimant la condition d'avoir une branche d'activité de recherche séparée à partir de l'exercice d'imposition 2014¹⁰⁴. Dans sa réaction à l'avant-projet de rapport, le SPF Finances signale que le projet de loi portant des dispositions fiscales et financières et des dispositions relatives au développement durable comprend une disposition qui libère les PME qui souhaitent entrer en ligne de compte pour une déduction de revenus de brevet de l'obligation de faire de la recherche dans un centre de recherche faisant partie de leur société.

Une entreprise ne peut appliquer la déduction des revenus de brevets que sur des bénéfices imposables, ce qui ne sera que rarement le cas d'une jeune PME qui investit beaucoup dans la R&D et ne génère pas encore de revenus de brevets importants. Mais cette entreprise bénéficiera probablement de la dispense partielle de versement du précompte professionnel, qui réduira considérablement les charges salariales de ses chercheurs, qui représentent en général les coûts les plus importants.

¹⁰⁴ Gouvernement fédéral, note-cadre, Stratégie de relance: soutenir le pouvoir d'achat des citoyens, renforcer la compétitivité de notre économie, créer plus d'emplois de qualité, juillet 2012, p. 24.

Il existe deux catégories principales de déduction des revenus de brevets : le prix de vente et les rémunérations pour les licences de brevets vendus/concédés à des tiers, d'une part, et les rémunérations pour les brevets comprises dans le prix de vente des marchandises ou services de la société, d'autre part (« *royalties inclus* »). La société ne doit pas nécessairement avoir développé elle-même les brevets. Elle peut également déduire les revenus de brevets qu'elle a acquis. Les propriétaires¹⁰⁵ du brevet, mais aussi les usufruitiers ou titulaires de licences peuvent appliquer la déduction des revenus de brevets, à la seule condition que le brevet acheté ait été amélioré dans un centre de recherche.

Une disposition anti-abus a été insérée pour empêcher la double déduction des revenus de brevets vendus, c'est-à-dire les cas où la société acheteuse et la société vendeuse tenteraient d'obtenir toutes deux 80 % de dispense sur le même brevet. La société acheteuse doit déduire de la base de calcul les rémunérations qu'elle a payées pour acquérir ce brevet ou l'amortissement acté pendant l'exercice d'imposition sur la valeur d'acquisition du brevet (article 205/3, § 1^{er}, 1^{er} alinéa, du CIR 92).

3.4.2 Exécution du contrôle

Conséquences de la complexité de la législation

La qualité des contrôles fiscaux dépend de la qualité de la loi fiscale. La législation relative à la déduction des revenus de brevets est particulièrement complexe. Elle comporte un grand nombre de notions qui ne sont pas définies et laissent une marge importante à l'interprétation. Or, il s'agit le plus souvent de notions essentielles. Dans certains cas, selon l'interprétation, une entreprise pourra ou ne pourra pas déduire les revenus de brevets. Actuellement, les agents de contrôle peuvent s'appuyer sur les commentaires administratifs et les FAQ (« Questions fréquemment posées ») pour résoudre les problèmes d'interprétation et d'application. Ces questions sont en principe élaborées en concertation par les services centraux et le SDA. La dernière version de ces questions a été établie sans la collaboration des services centraux.

À ce jour, aucune instruction ne précise de quelle manière un contrôle de la déduction des revenus de brevets peut être effectué. Il est indispensable de parvenir à une interprétation uniforme dans les bureaux de contrôle locaux et à une méthode de contrôle identique si l'on entend assurer l'égalité de traitement entre les contribuables.

Rôle du SDA

Les contribuables qui souhaitent obtenir une assurance quant à l'interprétation de certaines notions, et, par conséquent, l'application éventuelle de la déduction des revenus de brevets, peuvent s'adresser au préalable au SDA. Les décisions prises par les SDA sont contraignantes pour les bureaux de contrôle locaux. Quant à ceux qui n'ont pas fait appel à ce service, ils peuvent les utiliser comme fil conducteur pour leur interprétation. En effet, le SDA prend connaissance en premier lieu des problèmes d'application que pose la nouvelle législation. Le nombre croissant de décisions anticipées démontre à quel point la législation est complexe. En 2008, le SDA a pris trois décisions, mais on en comptait déjà au total 35 à la mi-2012. La décision est presque toujours précédée par une réunion préliminaire (*prefiling*

¹⁰⁵ La propriété visée ici est la pleine propriété. La nue-propriété n'entre pas en ligne de compte pour la déduction des revenus de brevets.

meeting). Au cours d'une telle réunion, le contribuable peut se faire une idée du point de vue du SDA et s'informer sur les conditions à remplir pour que la déduction des revenus de brevets soit conforme à la loi. Après une ou plusieurs réunions de *prefiling*, le contribuable concerné décide d'introduire ou non une demande formelle de décision anticipée¹⁰⁶. En raison des informations sensibles en matière de concurrence qui peuvent y figurer, le contribuable peut demander que certaines décisions ne soient pas publiées, ce qui a toutefois l'inconvénient que le point de vue et l'interprétation du SDA ne sont pas connus. Par exemple, le 30 juin 2012, six décisions sur 39 n'ont pas été publiées.

Les principaux problèmes de cette législation, auxquels le SDA a déjà répondu à de nombreuses reprises, sont décrits ci-dessous. Ils forment en pratique un obstacle à un contrôle uniforme de la déduction des revenus de brevets.

3.4.3 Problèmes dans la législation

Centre de recherche

Une première condition pour appliquer la déduction des revenus de brevets est que les brevets doivent être développés ou améliorés dans un centre de recherche qui peut être qualifié d'activité professionnelle ou de branche d'activité au sens de l'article 46, § 1^{er}, premier alinéa, 2^o, du CIR 92. L'administration entend par là « *l'entière des éléments qui sont placés dans une branche de cette entreprise et formant techniquement une entreprise indépendante, ce qui signifie un ensemble compétent pour travailler avec ses propres moyens* ». L'entreprise doit donc disposer d'un centre de recherche distinct, séparé du reste de la société, capable de fonctionner de manière entièrement autonome.

Cette disposition a surtout été utilisée pour lutter contre d'éventuels abus. L'intention du législateur était de viser des sociétés innovantes au niveau technique, pas des sociétés vides. En pratique, il faut contrôler au cas par cas si l'entreprise dispose effectivement d'un centre de recherche. Les bureaux de contrôle locaux effectuent cette vérification en toute autonomie. Il se peut donc qu'un bureau soit un peu plus souple qu'un autre dans son évaluation, ce qui peut toutefois entraîner des conséquences financières importantes pour le contribuable. Pour qu'il puisse être question d'un centre de recherche distinct, le SDA estime que le département doit disposer de locaux distincts et d'actifs affectés exclusivement au développement de brevets¹⁰⁷. Le centre doit disposer de personnel spécifique formé à cet effet¹⁰⁸. Des moyens financiers distincts et une comptabilité séparée représentent des points positifs supplémentaires, mais ne sont pas requis¹⁰⁹. Lors du contrôle des dossiers, la Cour des comptes a constaté dans un cas particulier que la déduction des revenus de brevets a été accordée, alors que l'entreprise ne disposait que d'un bureau, où le gestionnaire avait réalisé une invention technique. Le fait de disposer d'un bureau a donc été reconnu comme un centre de recherche.

¹⁰⁶ Par exemple : 43 réunions de *prefiling* (nombre total au 31 décembre 2010) ont donné lieu à 26 demandes effectives au 30 juin 2012.

¹⁰⁷ Décision anticipée n° 900.296 du 17 novembre 2009.

¹⁰⁸ Décisions anticipées n° 900.377 du 1^{er} décembre 2009 et n° 2011.062 du 10 mai 2011.

¹⁰⁹ Décision anticipée n° 2011.062 du 10 mai 2011.

Le département de recherche peut être situé à l'étranger, mais il doit y avoir « un minimum de substance » en Belgique. Ce qu'on entend concrètement par cette expression n'apparaît pas clairement. Selon les travaux législatifs préparatoires, il doit exister une activité significative en Belgique¹¹⁰, et un minimum de substance au niveau du personnel. La société ne peut pas se contenter de servir de passerelle. Cette explication n'apporte guère de clarté. Suffit-il par exemple que seule une fonction de coordination soit réalisée en Belgique alors que la recherche effective se ferait à l'étranger ? Une fois de plus, c'est une question de fait que les services concernés seront appelés à trancher.

Développement propre

Un problème analogue de la législation est que la société doit avoir développé le brevet elle-même, entièrement ou partiellement. Autrement dit, le brevet peut avoir été développé par un tiers indépendant, sur l'ordre et pour le compte de la société. La question qui se pose est de savoir jusqu'où peut aller cette externalisation. L'exposé des motifs fait référence à la condition précitée d'une « activité significative en Belgique ». Malgré le manque de clarté de cette formulation, le SDA déclare qu'il ne se pose guère de problèmes d'application dans la pratique. Il a néanmoins pris une décision négative dans le cas d'une PME active dans un secteur de recherche et développement mais qui faisait exécuter la recherche par un centre de recherche universitaire externe, bien qu'elle ait pris tous les frais de recherche en charge¹¹¹.

Valeur ajoutée

Le gouvernement n'avait pas seulement pour but de stimuler la création de brevets mais également d'obtenir les droits de propriété ou de jouissance sur des brevets ainsi que sur la fabrication de produits basés sur ces brevets. Or, il ne suffit pas d'acquérir le droit de jouissance de ces brevets, ils doivent aussi être améliorés dans un centre de recherche. Cette amélioration doit créer une valeur ajoutée, sans déboucher nécessairement sur d'autres brevets. Ce point devra également être évalué au cas par cas, en l'absence de critères objectifs. Le SDA confirme que la notion de « valeur ajoutée » est particulièrement difficile à cerner.

Rémunération conforme au marché

Lorsqu'il est établi que la société remplit toutes les conditions d'application de la déduction des revenus de brevets, les revenus doivent être déterminés. Deux types de revenus entrent en ligne de compte : les rémunérations reçues pour des licences que la société accorde à des tiers et les rémunérations pour des brevets comprises dans le prix de vente des produits ou services, les « brevets inclus ». En ce qui concerne cette dernière catégorie, la détermination des revenus liés exclusivement au brevet est loin d'être aisée. Si la société ne produit pas exclusivement des biens ou services brevetés, mais qu'elle a donné un brevet en licence à un tiers indépendant, la rémunération due par ce tiers peut servir de référence pour fixer la rémunération des produits brevetés. Dans une majorité de cas, il faudra néanmoins effectuer une étude complète du prix de transfert pour déterminer la valeur du brevet dans les produits ou services brevetés. Le SPF Finances veille en outre à ce que les rémunérations pour brevets payées entre sociétés d'un même groupe ne soient pas des transferts de bénéfices

¹¹⁰ *Doc. parl.*, Chambre, 20 avril 2007, DOC 51 3058/015, projet de loi-programme, rapport fait au nom de la commission des Finances et du Budget, p. 15.

¹¹¹ R. Willems, « *Rulingdienst signaleert structurele pijnpunten aan wetgever* », *Fisc. Act.* 2008, n° 27, p. 4.

déguisés, ce qui serait le cas, par exemple, si un prix anormal était payé pour l'utilisation d'un brevet.

Il faut cependant reconnaître qu'une étude de prix de transfert n'est pas une science exacte. On utilise diverses méthodes¹¹² (en analysant quelles méthodes sont les plus adéquates dans chaque cas) pour définir par approximation les revenus liés au brevet. La méthode qui convient généralement le mieux est celle du bénéfice résiduel. Elle part du chiffre d'affaires du produit ou service breveté dont sont déduits les frais directs et indirects inhérents au produit/service. On diminue encore ce montant de la marge commerciale habituelle, de telle sorte que le solde final peut être considéré comme le revenu du brevet (exprimé en pourcentage du chiffre d'affaires). Le SDA est très souvent confronté à cette problématique¹¹³. Si une entreprise n'a pas consulté le SDA et soumet de son propre chef un calcul de ses revenus de brevets, les bureaux de contrôle sont pratiquement dans l'impossibilité de le contrôler et encore moins de le contester. Ils sont tout d'abord obligés de se baser sur les chiffres d'affaires et les coûts déclarés par l'entreprise même. De plus, les différentes méthodes appliquées dans une telle étude de prix de transfert sont tellement complexes qu'on ne peut supposer que les fonctionnaires (qui n'ont suivi aucune formation à cet effet) soient en mesure de réaliser tout un calcul correctif. Ils peuvent toutefois transmettre les dossiers à la cellule Prix de transfert, un service spécialisé dans ce type d'études. Ces experts vérifient l'exactitude du pourcentage du chiffre d'affaires uniquement lié au brevet, tel qu'il a été déclaré par l'entreprise. Mais, dans les faits, il n'est pratiquement jamais fait appel à ce service¹¹⁴.

À l'exception d'un seul cas, les vérifications de la Cour ont montré que les revenus de brevets calculés par les sociétés ont tout simplement été acceptés. Le contrôle s'est limité à des formalités, telles que la demande du brevet concerné et des factures censées prouver les revenus de brevets. L'exactitude de ces factures n'a pas été contrôlée.

Savoir-faire inhérent

Si une société acquiert le brevet d'un tiers et améliore le produit ou le procédé breveté, les revenus de cette amélioration peuvent être intégralement pris en compte pour la déduction de revenus. Cette amélioration crée un savoir-faire inhérent ou indissociablement lié au produit ou au procédé breveté. Les revenus de ce savoir-faire entrent donc aussi en considération pour la déduction du brevet.

Les revenus qui proviennent du savoir-faire, développé par la société, inhérent à des brevets développés en interne ou qui en fait partie indissociable, entrent également en ligne de compte pour la déduction des revenus de brevets. Le savoir-faire général et le savoir-faire en matière de procédé de fabrication d'un produit qui n'est pas protégé par un brevet ne sont pas indissociablement liés à ce brevet. Le SDA confirme qu'établir une telle distinction entre deux types de savoir-faire donne lieu en pratique à des discussions difficiles.

¹¹² Selon les résultats de l'examen de la fonction et l'analyse de comparabilité, on peut opter pour une des méthodes suivantes : méthodes de transactions traditionnelles (*Comparable Uncontrolled Price method, Resale Price method* ou *Cost Plus method*) ou méthodes de bénéfices transactionnels (méthode de la marge nette transactionnelle ou *Profit Split method*).

¹¹³ Exemples : décisions anticipées n° 900.377 du 1^{er} décembre 2009, n° 900.476 du 12 janvier 2010, n° 2010.281 du 13 juillet 2010 et n° 2011.062 du 10 mai 2011.

¹¹⁴ Dans les bureaux contrôlés par la Cour, un seul cas de dossier transféré à la cellule Prix de transfert a été mentionné.

Ventilation de brevets multiples

Il est déjà complexe de définir les revenus de brevets proprement dits, mais il existe en outre toute une série de combinaisons pour un seul produit/service breveté. Il est possible qu'un produit soit protégé par différents brevets. Seuls les revenus de nouveaux brevets sont déductibles¹¹⁵. Il convient donc de scinder les revenus de brevets nouveaux et anciens. Par ailleurs, des produits/services peuvent faire l'objet de droits de propriété intellectuelle différents. La déduction des revenus de brevets vise uniquement les revenus de brevets et de certificats complémentaires de protection¹¹⁶, mais pas les revenus liés au savoir-faire, aux marques de fabrique ou commerciales, aux projets, modèles, recettes ou méthodes secrètes, aux droits d'auteur, etc. Dans ce cas également, il s'agit de ventiler les différents revenus. Il en va de même lorsque, en plus des brevets effectivement accordés, des brevets toujours en demande ont été intégrés dans le produit ou le service, de même que des brevets dont la durée de validité a expiré. Dans certains cas, différents brevets peuvent être « absorbés » par un superbrevet et si celui-ci remplit les conditions pour obtenir la déduction des revenus de brevets, les revenus des différents brevets ne doivent plus être ventilés. Il revient en pratique à la société de prouver qu'un tiers ne peut parvenir à fabriquer le même produit ou à fournir le même service sans porter atteinte au superbrevet. La déduction des revenus de brevets peut dans ce cas être accordée pour l'ensemble du produit, même si, par exemple, des brevets anciens y sont inclus.

Ventilation entre plusieurs propriétaires

À part les différents brevets qui peuvent être liés à un seul produit, il se peut également que différentes sociétés soient propriétaires¹¹⁷ d'un même produit/service breveté. Chacune d'entre elles peut alors introduire une demande de déduction des revenus de brevets. Les revenus de brevets devront donc être ventilés entre les différentes sociétés. Pour ce faire, il faut vérifier si la clef de répartition n'a pas été principalement créée en vue de l'optimisation fiscale, qui pourrait impliquer à son tour une éventuelle fraude fiscale.

Annulation d'un brevet

Dès que le brevet est enregistré, la société peut appliquer la déduction des revenus de brevets. Bien que cela ne se soit jamais produit jusqu'ici, un brevet pourrait, au terme d'un examen (à la suite d'une action intentée contre le titulaire du brevet), être annulé rétroactivement. Rien n'est prévu dans la loi pour une telle situation, où une société aurait donc bénéficié depuis le départ, à tort, de la déduction des revenus de brevets. Il n'apparaît pas clairement si, dans de tels cas, l'administration pourrait récupérer les déductions. Un argument peut être cité contre cette récupération : le contribuable a toujours agi de bonne foi et ne peut donc être tenu de corriger les déductions déjà effectuées.

Dans sa réaction à l'avant-projet de rapport, l'administration signale que la déduction devrait pouvoir être revue dans ces cas et qu'une note à ce propos sera prochainement

¹¹⁵ Les revenus déductibles sont ceux de brevets commercialisés après le 1^{er} janvier 2007.

¹¹⁶ Avant de pouvoir être mis sur le marché, les médicaments et les produits phytopharmaceutiques sont soumis à des procédures d'autorisation fastidieuses auprès de différentes autorités nationales, parce que l'efficacité du produit doit être largement testée. De ce fait, ces entreprises ne peuvent profiter pleinement de la durée de protection du brevet. Pour remédier à cette difficulté, le Conseil de l'UE a créé deux certificats complémentaires de protection, l'un pour les médicaments et l'autre pour les produits phytopharmaceutiques. Ces certificats prolongent la protection du médicament ou du produit par le brevet pendant une période maximale de cinq ans.

¹¹⁷ Mais également usufruitiers et titulaires de licences.

soumise au ministre des Finances.

Le SPF Finances insiste aussi sur le fait que, dans le but de clarifier la législation complexe concernant ce point, les premières questions de la FAQ comprennent les définitions des notions utilisées. Cette décision a été prise après avoir consulté le SDA, la cellule Fiscalité des investissements étrangers, les responsables des prix de transfert de l'époque et les services centraux du SPF Finances. D'autres précisions détaillées ont été ajoutées à la FAQ après qu'elles ont été soumises au ministre des Finances de l'époque. En ce qui concerne la notion de rémunération conforme au prix du marché, le SDA a publié sur son site un avis (public) expliquant la manière dont il examine cette problématique.

Dans sa réponse, le ministre des Finances déclare que le Service des décisions anticipées s'est déjà concerté à plusieurs reprises avec les services centraux dans le cadre des dossiers de *prefiling* à propos de problèmes spécifiques survenus lors de l'application de la déduction des revenus de brevets.

Conclusions et recommandations

Chapitre

4

4.1 Conclusions

4.1.1 Conclusions du chapitre 2

L'intensité de la R&D en Belgique se situe aux alentours des 2 %, soit la moyenne européenne. La norme européenne visant à ce qu'au moins 3 % du produit intérieur brut soient investis dans la recherche scientifique d'ici 2020 n'est donc pas atteinte pour l'instant. Comme certaines entreprises ne comptabilisent pas correctement la dispense du précompte professionnel, l'intensité de la R&D en Belgique est légèrement sous-estimée (0,06 % du PIB).

Les mesures fédérales de soutien indirect ont connu une hausse structurelle au cours de la dernière décennie. Sur le plan budgétaire, elles dépassent le soutien direct. Comme elles ne sont pas prises en compte dans le calcul de la norme de 3 %, les efforts de financement consentis par le secteur public pour atteindre la norme sont moins visibles.

Les mesures de soutien accordées par les différents niveaux de pouvoir ne sont pas suffisamment harmonisées, ce qui les rend complexes et morcelées.

La Cour des comptes a constaté des lacunes et des manquements au niveau de l'élaboration, du pilotage, de la mise en œuvre et de l'évaluation des mesures de soutien indirect :

- Les objectifs des mesures de soutien indirect n'ont pas toujours été formulés avec précision ni encadrés. Ce caractère vague entrave l'appréciation du succès des mesures et l'évaluation de la politique, ainsi que sa réorientation éventuelle.
- Les mesures de soutien sont souvent mises sur pied dans l'urgence par le biais de lois-programmes. Une préparation hâtive de la politique entraîne une législation peu claire. Les adaptations successives de la réglementation en l'absence d'une harmonisation interne conduisent à un régime instable, ce qui n'offre pas suffisamment de sécurité juridique ni de garanties d'un traitement équitable des contribuables.
- Les mesures de soutien indirect sont généralement créées à la demande d'un (sous-)secteur et en fonction des moyens budgétaires disponibles.
- L'impact budgétaire des mesures de soutien fiscales est calculé a posteriori et ne tient compte que des diminutions de recettes directes liées aux mesures, de sorte que le coût exact est sous-estimé.
- Le législateur n'a pas suffisamment défini les organes chargés d'apporter un soutien en matière de connaissances et ceux chargés du suivi et de l'évaluation des mesures de soutien.
- Les évaluations des mesures de soutien indirect réalisées jusqu'à présent portent sur un terrain restreint (uniquement les mesures fiscales axées sur le secteur marchand). Les résultats sont souvent descriptifs et concernent la politique axée sur des groupes cibles. Ils ne portent généralement pas sur l'efficacité réelle des mesures.

4.1.2 Conclusions du chapitre 3

L'impact budgétaire des mesures fiscales relatives à la dispense de précompte professionnel pour la recherche scientifique et à la déduction des revenus de brevets est de plus en plus important. Les chiffres montrent que la déduction des revenus de brevets se concentre parmi quelques entreprises, puisque dix grandes entreprises représentent plus de 92 % du montant total des déductions octroyées.

Le contrôle de la déduction des revenus de brevets et de la dispense de précompte professionnel est insuffisamment encadré par des normes. Il n'existe pas d'instruments de contrôle standardisés ni de documentation ou d'instruments statistiques permettant une évaluation a posteriori.

Les contrôles ne sont pas pilotés au niveau central, ce qui donne lieu à des différences entre les directions régionales quant au nombre de contrôles effectués et à la méthode suivie.

En ce qui concerne la dispense de précompte professionnel, il est en outre apparu que les services de contrôle ne sont pas automatiquement informés de l'application de la dispense par un employeur donné. Ce type d'informations n'est pas échangé entre le bureau des recettes et le service de contrôle. Ce n'est que lors d'un contrôle de la comptabilité de l'entreprise concernée que l'agent contrôleur apprend que la dispense de précompte professionnel y est pratiquée.

Par ailleurs, la Cour des comptes constate que les services de contrôle sont confrontés à la complexité de la législation, et ce, pour l'une comme pour l'autre mesure. Le rôle du Service des décisions anticipées (SDA) est de plus en plus important vu les diverses difficultés d'interprétation et le manque de définitions univoques de certaines notions. En matière de déduction des revenus de brevets, le nombre de demandes de décision anticipée va croissant. Par contre, le nombre annuel de demandes relatives à la dispense de précompte professionnel demeure relativement stable.

Pour ce qui est de la dispense de précompte professionnel, la Cour des comptes a constaté les problèmes de législation suivants :

- L'absence de définition précise de la notion de « chercheur » donne lieu en pratique à des discussions entre le SPP Politique scientifique et le SPF Finances, qui débouchent ensuite sur des applications divergentes des contrôles. De plus, l'agent de contrôle doit évaluer lui-même si une personne peut être qualifiée de chercheur scientifique, alors qu'il ne dispose pas de l'expertise nécessaire à cet effet.
- Le législateur n'a pas défini concrètement le terme de « recherche et développement ». Le SPP Politique scientifique est actuellement le seul point d'information en la matière, tant pour le contribuable que pour l'agent de contrôle.
- Le législateur a opté pour une application souple de la mesure de soutien, suivie d'un contrôle fiscal ultérieur. Or, il est quasiment impossible de vérifier a posteriori les documents produits à l'appui des programmes de recherche et de développement, ainsi que le temps que les chercheurs y ont consacré. En effet, les agents de contrôle sont largement tributaires des informations fournies après coup par l'entreprise.
- Le SPP Politique scientifique et le SPF Finances ont des opinions divergentes sur la manière de calculer le temps consacré à la R&D dans le secteur marchand et non marchand. Selon le SPF Finances, la dispense ne peut être accordée qu'en proportion de la durée pendant laquelle le chercheur a effectivement été affecté à la recherche. En revanche, pour le SPP Politique scientifique, la dispense doit être calculée sur l'ensemble des rémunérations payées pendant toute la durée du projet de recherche.
- Aucune solution durable n'a été proposée pour mettre fin à ces interprétations divergentes de la législation. Le manque d'attention accordée à la mise en œuvre de la loi constitue en pratique un frein à l'exécution uniforme des contrôles. De plus, l'échantil-

lon a montré que les vérificateurs se bornent généralement à demander et à contrôler les diplômes requis énumérés à l'article 275/3 du CIR 1992.

Pour ce qui est de la déduction des revenus de brevets, la Cour des comptes a constaté les problèmes de législation suivants :

- La qualification de « centre de recherche » repose sur des faits à évaluer par le SDA ou par les services de contrôle.
- Lors de l'acquisition d'un brevet, il faut qu'une amélioration y soit apportée dans un centre de recherche pour que les revenus de ce brevet amélioré puissent donner droit à une déduction. Cette amélioration doit à son tour créer une valeur ajoutée, une notion particulièrement difficile à définir de manière univoque.
- Lorsque l'amélioration d'un brevet entraîne un savoir-faire inhérent au produit breveté, les revenus résultant d'un tel savoir-faire entrent également en compte pour l'octroi de la déduction. En pratique, la distinction entre le savoir-faire général et inhérent est complexe.
- Si les revenus de brevets sont compris dans le prix de vente des biens ou services brevetés, il est souvent très complexe de déterminer la rémunération conforme au marché pour ces produits. Des études de prix de transfert sont indispensables à cet effet. À l'exception d'un seul cas, la Cour des comptes constate que les services de contrôle ne font pas appel à la cellule Prix de transfert pour vérifier si les rémunérations sont conformes au marché.

La complexité de la législation a pour effet qu'en pratique, les vérifications se réduisent à un contrôle formel, tel que celui de l'existence des brevets requis.

4.2 Recommandations

4.2.1 Recommandations du chapitre 2

- L'État fédéral doit mieux structurer le processus décisionnel relatif aux mesures de soutien. Il est recommandé que le ministre de la Politique scientifique élabore, en concertation avec les autres ministres compétents, un plan pluriannuel fédéral pour la promotion de l'innovation prévoyant une combinaison de mesures en vue d'améliorer structurellement l'économie. La norme de 3 % ne constitue qu'un seul indicateur, même s'il est important. Ce plan doit accorder suffisamment d'attention à l'interaction entre les différentes mesures et à la mise en concordance des mesures fédérales avec les instruments mis en œuvre par les communautés et les régions.
- Le ministre des Finances doit préciser la place et la contribution des mesures de soutien indirect dans le contexte de la politique de R&D et d'innovation en formulant des objectifs concrets.
- Outre les parties prenantes, les administrations doivent être davantage associées et en temps voulu à la préparation des mesures de soutien en vue de contribuer à rendre la réglementation plus facile à exécuter et à appliquer.
- Le législateur doit accorder l'attention nécessaire à une législation de qualité et claire pour éviter ultérieurement les problèmes d'interprétation. La réglementation doit déterminer pour chaque mesure l'organe chargé de l'exécuter, de la suivre et de l'évaluer et la manière et le moment où ces tâches doivent être effectuées. Une répartition claire des tâches doit encourager la collaboration entre les administrations d'exécution et d'appui.

- Les ministres de la Politique scientifique et des Finances doivent fournir des efforts supplémentaires pour démontrer dans quelle mesure les diverses mesures de soutien indirect à la R&D entraînent une activité économique et des emplois supplémentaires. Une utilisation plus systématique d'évaluations (des effets) est de nature à y contribuer.

4.2.2 Recommandations du chapitre 3

Un pilotage central des contrôles fiscaux est recommandé, de telle sorte que les agents pourront améliorer leurs contrôles et surtout les uniformiser. Ces améliorations seront d'autant plus importantes dans le cas où le taux d'exonération du précompte professionnel est porté à 80 % en 2013.

Au niveau de la dispense de précompte professionnel, la Cour des comptes formule les recommandations suivantes :

- Le législateur doit résoudre les problèmes de la législation et définir clairement les notions de « recherche et développement » et de « chercheur », ce qui bénéficiera à l'uniformité des contrôles.
- Il est recommandé que le législateur explicite les dispositions légales de manière à aplanner les divergences d'interprétation entre le SPP Politique scientifique et le SPF Finances.
- Le SPF Finances doit avancer le contrôle fiscal pour le faire coïncider à l'introduction de la déclaration négative mensuelle. Le SPF pourra alors contrôler plus vite et plus efficacement les activités, projets et programmes du mois pour lequel la dispense est demandée, éventuellement en concertation avec le SPP Politique scientifique.
- Le SPF Finances doit organiser un échange d'informations automatique entre les bureaux des recettes et les services de contrôle, pour que ces derniers soient informés des dispenses de précompte professionnel. Les contrôles pourraient ainsi également débiter plus tôt. Dans sa réaction à l'avant-projet de rapport, l'administration propose une autre méthode. Étant donné que toutes les déclarations de précompte professionnel, y compris celles qui concernent la dispense partielle de versement du précompte professionnel, doivent être introduites de manière électronique à l'aide de l'application Finprof, l'administration trouve plus logique d'organiser un échange automatique d'informations entre cette application et les services de contrôle. L'intervention des bureaux de recettes ne serait plus nécessaire dans ce cadre. À côté de ce système, les services de contrôle disposent pour chaque entreprise de toutes les informations concernant les déclarations et les paiements du précompte professionnel grâce à l'application Belconet-on-web. L'application Belcotax-on-web permet également aux services de contrôle de demander les relevés récapitulatifs des fiches de salaires. Le SPF Finances estime possible de communiquer de manière systématique aux services de contrôle quelle entreprise applique à quel moment une forme de dispense de précompte professionnel.
- Le SPF Finances et le SPP Politique scientifique doivent mettre en place une collaboration systématique et organisée en vue des contrôles fiscaux.
- L'administration fiscale gagnerait à être assistée par des experts dans le but d'évaluer si des projets peuvent ou non être considérés comme de la R&D. Des accords devraient être conclus à cet effet entre le SPF Finances et le SPP Politique scientifique.

Au niveau du contrôle de la déduction des revenus de brevets, la Cour des comptes formule les recommandations suivantes :

- En raison du grand nombre de difficultés d'application de la législation, il est tout d'abord conseillé aux sociétés d'introduire une demande de décision anticipée auprès du SDA, ce qui permettra ensuite aux services de contrôle de vérifier si les conditions fixées dans cette décision sont bien respectées. Il n'est cependant pas indiqué que le SDA élabore en permanence l'application pratique d'une loi. C'est au législateur qu'il revient de rédiger une législation cohérente.

La complexité de la législation rend nécessaire une approche de contrôle spécialisée. Afin d'assurer que les rémunérations de produits brevetés sont bien conformes au marché, le SPF Finances veille à ce que les services de contrôle puissent recourir systématiquement à la cellule spécialisée Prix de transfert.

4.3 Modifications législatives prévues pour la dispense partielle du précompte professionnel

Dans sa réponse à l'avant-projet de rapport de la Cour des comptes, le SPF Finances se réfère au futur projet de loi portant des dispositions fiscales et financières et des dispositions relatives au développement durable. Ce projet de loi met notamment en œuvre les décisions du plan de relance 2012 du gouvernement fédéral en matière de R&D. Il comprend une augmentation du taux d'exonération de 75 à 80 % en combinaison avec un meilleur contrôle pour exclure les abus (et pour satisfaire à certaines remarques de la Commission européenne). D'après le SPF, ce projet de loi répond en grande partie aux remarques et recommandations que la Cour des comptes avait formulées sur le plan de la législation.

La Cour des comptes est d'avis que ce projet de loi à venir est un premier pas dans l'apport d'une solution aux problèmes abordés dans le rapport. La Cour des comptes formule les considérations supplémentaires suivantes :

En introduisant la définition européenne de recherche et développement, le projet de loi veut aboutir à une application univoque de la mesure. La Cour constate néanmoins que d'importantes imprécisions subsistent dans la législation quant à la portée et l'application de la dispense (prorata, règle des 50 %, notion de chercheur assistant). Ces imprécisions entraînent des interprétations divergentes et entravent le traitement équitable des bénéficiaires de la mesure.

Sur la base d'une procédure de notification, le SPP Politique scientifique émettra un jugement contraignant qui déterminera si les projets de recherche et de développement notifiés répondent aux objectifs présumés. Cette procédure, pour laquelle les moyens nécessaires doivent bien entendu être dégagés, peut garantir l'apport d'une expertise qui permettrait de se prononcer sur la nature scientifique des projets soumis. Ce premier contrôle doit ensuite être complété par des contrôles fiscaux de chacun des employés impliqués dans la réalisation de ces projets (activités et temps consacré). L'appui nécessaire à ces contrôles n'est pas encore garanti.

La Cour des comptes conclut que les modifications de la loi envisagées par le projet de loi à venir ne garantissent ni une application uniforme de la loi ni un cycle de contrôle exhaustif.

Annexe 1

Relevé des mesures fiscales

Mesure	Groupe cible	Objet	Base juridique
Dispense partielle du versement du précompte professionnel sur la rémunération des chercheurs	Universités, écoles supérieures et fonds de recherche	75 % de dispense du précompte professionnel	Art. 275/3, § 1 ^{er} , al. 1 ^{er} , CIR 1992
	Institutions scientifiques agréées	75 % de dispense du précompte professionnel	Art. 275/3, § 1 ^{er} , al. 2, CIR 1992
	Partenariat entreprises / secteur marchand	75 % de dispense du précompte professionnel	Art. 275/3, § 1 ^{er} , al. 3.1, CIR 1992
	Jeune entreprise innovante (<i>Young Innovative Company</i>)	75 % de dispense du précompte professionnel	Art. 275/3, § 1 ^{er} , al. 3.2, CIR 1992
	Entreprises privées	75 % de dispense du précompte professionnel	Art. 275/3, § 2, 1 ^o , CIR 1992
	Chercheurs (détenteurs d'un master) dans le secteur public ou privé	75 % de dispense du précompte professionnel	Art. 275/3, § 2, 2 ^o , CIR 1992
Exonération d'impôt par unité de personnel supplémentaire affecté à la R&D	Recrutement d'un nouveau membre du personnel affecté à la recherche scientifique	Exonération fiscale unique de 10.000 ou 20.000 euros et non acquise définitivement	Art. 67 CIR 1992 (abrogé depuis 2008)
Statut fiscal des chercheurs étrangers	Chercheurs qui travaillent en Belgique dans des centres ou des laboratoires de recherche scientifique	Régime d'imposition particulier (avantageux)	Ci. RH. 624/325.294 d'août 1983
Investissements respectueux de l'environnement	Investissements respectueux de l'environnement par les entreprises dans la R&D	Exonération d'impôt de 13,5 % sous la forme d'une déduction pour investissement (étalée suivant un rythme d'amortissement ou unique)	Art. 68 à 77 CIR 1992

Mesure	Groupe cible	Objet	Base juridique
Crédit d'impôt R&D	Investissements respectueux de l'environnement par les entreprises dans la R&D – Similaire à la déduction pour investissement	Exonération d'impôt de 13,5 % sous la forme d'un crédit d'impôt (étalé suivant un rythme d'amortissement ou unique)	Art. 289quater-novies et art. 292bis CIR 1992
Amortissement accéléré des investissements R&D en immobilisations incorporelles	Coût de la recherche, fabrication et développement de prototypes et de produits, inventions et savoir-faire	Durée d'amortissement raccourcie à trois ans minimum (normalement cinq ans pour les autres immobilisations corporelles)	Art. 63 CIR 1992
Déduction des revenus de brevets	Revenus de brevets propres ou de brevets acquis améliorés	Réduction du bénéfice imposable à concurrence de 80 % des revenus de brevets	Art. 2051 à art. 2054 et art. 236bis CIR 1992
Exonération fiscale des subventions régionales	Les primes, les subsides en capital et en intérêt attribués dans le cadre du soutien à la R&D	Exonération du bénéfice à concurrence du montant attribué par les régions (via une adaptation positive de la situation de départ des réserves imposables)	Art. 193ter CIR 1992

Relevé des mesures parafiscales

Mesure	Groupe cible	Objet	Base juridique
Exonération de la cotisation de modération salariale pour les chercheurs	Universités	Réduction des cotisations patronales	Loi du 29 juin 1981, art. 38, § 3bis, al. 5, et AR du 1 ^{er} mars 1989
Réduction des cotisations sociales pour la recherche scientifique	Universités et établissements scientifiques	Réduction des cotisations patronales	Loi du 29 avril 1996 portant des dispositions sociales (titre VI) et AR du 5 mars 1997 portant exécution du titre VI de cette loi
Maribel scientifique	Fonds de recherche (FRS, FWO et FNRS)	Versement annuel de 31 millions d'euros (indexés)	Chapitre XII de la loi-programme du 27 décembre 2006 ; AR du 29 janvier 2007

Annexe 2**Réponse du ministre des Finances**

(traduction)

Service public fédéral Finances

Bruxelles, le 25 juin 2013

Le ministre des Finances

M. Philippe Roland
Premier Président de la Cour des comptes
Rue de la Régence 2
1000 Bruxelles

Votre lettre du	Votre référence	Notre référence	Annexe(s)
7 mai 2013 (rapport d'audit)	A4-3.679.921B12	BFIN/FIS/MDM/234518 VP2011/08053.4	Rem. AGFisc.

Rapport d'audit : Mesures fédérales de soutien indirect à la recherche et au développement technologique (R&D)

Monsieur le Premier Président,

En référence à votre lettre du 7 mai 2013, je vous envoie, pour information et à titre exceptionnel, les remarques formulées par l'Administration générale de la fiscalité à propos de votre rapport d'audit.

Ces remarques peuvent éventuellement être jointes au projet de rapport d'audit.

À l'avenir, comme prévu et convenu avec vos collaborateurs, nous n'enverrons plus les remarques de l'Administration lors de la deuxième phase contradictoire.

Pour le reste, je ne souhaite ajouter aucune observation de nature politique.

Je vous prie d'agréer, Monsieur le Premier Président, mes salutations les plus distinguées.

Koen Geens

Remarques de l'Administration générale de la fiscalité concernant l'audit de la Cour des comptes consacré aux mesures fédérales de soutien indirect à la recherche et au développement technologique (R&D) (2^e phase contradictoire)

I. Remarques formulées par le service Impôt des sociétés

1. Absence de certains renseignements statistiques

La Cour des comptes a repris le 1^{er} paragraphe de la note du 26 mars 2013 sous la forme d'une note de bas de page n° 32 (p. 18*). OK

Les 2^e et 3^e paragraphes de cette note ne figurent pas dans le rapport d'audit :

Dans un souci de clarté, il conviendrait toutefois d'insérer le 2^e paragraphe dans la note de bas de page n° 32.

Le 3^e paragraphe, quant à lui, devrait être ajouté de préférence à la fin du point 2.2.3.1, sous la dernière puce.

Le texte manifestement incomplet voire inexact de la dernière puce, à savoir « il existe des codes ad hoc dans une annexe, mais il n'est pas obligatoire de compléter ces données sur le formulaire » devrait être supprimé et remplacé comme suit : « le formulaire 275U relatif à l'impôt des sociétés et à l'impôt des non-résidents/sociétés est assorti de règles codifiées qui s'appliquent aux différentes rubriques, mais les services de contrôle n'encodent généralement, aux fins du calcul de l'impôt dû, que les montants qui sont indiqués dans les déclarations ; par contre, la déduction des revenus de brevets et le crédit d'impôt pour la recherche et le développement ne font l'objet d'aucune règle codifiée dans les formulaires visés » (traduction).

2. Déduction des revenus de brevets

La Cour des comptes a repris les 4^e et 5^e paragraphes de la note du 26 mars 2013 en p. 52, *in fine*, de son rapport d'audit. OK.

À compléter par une partie du 6^e paragraphe, car c'est incomplet: « Dans le cadre des dossiers dits de prefilling, le Service des décisions anticipées s'est déjà concerté à plusieurs reprises avec les services centraux de l'administration au sujet de problèmes spécifiques, relevant du service Impôt des sociétés, rencontrés dans ces dossiers pour l'application de la déduction des revenus de brevets » (traduction).

3. Protocole de collaboration entre les services centraux du SPF Finances et le Service des décisions anticipées

Aucun changement apporté par la Cour des comptes au point 3.2.2, dernier paragraphe, du projet de rapport d'audit. Il est nécessaire d'y ajouter le texte proposé, car il est incomplet.

*Note du traducteur : les numéros de page font référence au texte néerlandais reçu par l'Administration.

4. Dispense du versement du précompte professionnel

La note de bas de page n° 12 renvoie à des avis de la Commission des normes comptables (CNC). Une référence pourrait être faite également à un autre avis de la CNC (datant du 4 mai 2011 et portant le n° 2011/3), mais celui-ci reprend en fait la position adoptée dans les avis cités. Conclusion : ne pas reprendre. OK, sauf si le service Impôt des personnes physiques de l'Administration générale de la fiscalité adopte un autre point de vue en la matière.


Les 2e et 3e paragraphes de la note du 26 mars 2013 disparaissent (à la suite des remarques formulées par le service Impôt des personnes physiques de l'Administration générale de la fiscalité).

II. Remarques formulées par le service Gestion des applications

Page 55, il est question de procédures de contrôle standardisées concernant les dispenses de précompte professionnel. Les moyens de contrôle possibles (soutien informatique) ne sont nullement mentionnés.

Il existe aussi une version néerlandaise de ce rapport.
Er bestaat ook een Nederlandse versie van dit verslag.

Vous pouvez consulter ou télécharger ce rapport
sur le site internet de la Cour des comptes.



DÉPÔT LÉGAL
D/2013/1128/22

PRÉPRESSE ET IMPRESSION

Imprimerie centrale de la Chambre des représentants

ADRESSE

Cour des comptes
Rue de la Régence 2
B-1000 Bruxelles

TÉL.

+32 2 551 81 11

FAX

+32 2 551 86 22

www.courdescomptes.be