Liberté • Égalité • Fraternité
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

MINISTÈRE DU REDRESSEMENT PRODUCTIF

Étude comparative sur la fiscalité des brevets en Europe

FRANCE, ALLEMAGNE, ROYAUME-UNI, LUXEMBOURG, BELGIQUE, PAYS-BAS, IRLANDE

NOVEMBRE 2012

dgcis
direction générale de la compétitivité
de l'industrie et des services

ETUDE COMPARATIVE SUR LA FISCALITE DES BREVETS EN EUROPE

FRANCE, ALLEMAGNE, ROYAUME-UNI, LUXEMBOURG, BELGIQUE, PAYS-BAS, IRLANDE

Arsene
Taxand

29 NOVEMBRE 2012

SOMMAIRE

RESUME EXECUTIF **3**

SYNTHESE **4**

1 DESCRIPTION DES REGIMES FISCAUX DES DIFFERENTS PAYS **8**

1.1 France 10

1.2 Allemagne 24

1.3 Pays-Bas 30

1.4 Belgique 36

1.5 Luxembourg 44

1.6 Royaume-Uni 53

1.7 Irlande 62

2 ANALYSE ET REFLEXIONS **69**

2.1 Une hétérogénéité relative des régimes 69

2.2 Une perception globalement positive de la fiscalité française 77

2.3 Propositions. 82

BIBLIOGRAPHIE **93**

TABLEAUX DE SYNTHESE **94**

ANNEXES **97**

Avertissement : cette étude contient des infiormations générales qui ne peuvent être assimilées à une prestation de conseil juridique ou fiscal. La responsabilité des entités du réseau Taxand ne saurait être engagée d'une quelconque manière à raison de dommages éventuels, quelle que soit leur nature, qui pourraient être occasionés de quelque facon que ce soit par la diffusion ou l'utilisation qui seraient faites de ces informations.

RESUME EXECUTIF

A la demande de la Direction Générale de la Compétitivité, de l'Industrie et des Services, et dans un contexte où nombre de pays mettent en place des régimes fiscaux incitatifs en matière de brevets, le cabinet Arsene Taxand a réalisé une étude comparative sur la fiscalité des brevets en Europe.

Objet de l'étude : l'étude vise à réaliser un examen approfondi des règles fiscales en vigueur en matière d'incitation à l'exploitation des brevets chez six partenaires de la France (Allemagne, Pays-Bas, Belgique, Luxembourg, Royaume-Uni, et Irlande), et à les comparer au régime français, afin de déterminer d'éventuelles évolutions de ce dernier de nature à améliorer la compétitivité des entreprises.

Méthodologie : l'étude a été réalisée entre mai et novembre 2012, avec l'aide des membres du réseau Taxand dans les pays concernés. Une première phase a consisté à réunir puis mettre en forme les informations factuelles sur les régimes fiscaux français et étrangers. La seconde phase a consisté à analyser ces données comparatives, à dresser les atouts et faiblesses du système français et à identifier d'éventuelles pistes d'améliorations. A cette fin, des entretiens ont été menés, essentiellement auprès d'entreprises (13), de tailles (PME, entreprises familiales et grandes entreprises) et de secteurs divers (logiciels, pharmacie, industrie automobile et sous-traitant, énergie) et d'organisations professionnelles (3).

Conclusion : l'étude montre qu'en dépit d'un taux d'imposition effectif plus élevé que celle de ses partenaires, la fiscalité française en matière de brevets ne souffre pas d'un déficit flagrant d'attractivité. Son régime est lisible, avec un champ relativement large, et bénéficie d'une perception aujourd'hui positive. La principale différence a trait à l'absence de traitement fiscal spécifique pour les recettes générées, en cas d'exploitation en interne des brevets, contrairement aux redevances ayant fait l'objet d'une licence à un tiers

Quelques recommandations : des évolutions pourraient être envisagées pour sanctuariser l'attractivité du système français et améliorer la compétitivité des entreprises : au-delà d'un nécessaire engagement sur la stabilité juridique, une réflexion pourrait être engagée sur l'élargissement du régime de faveur français au savoir-faire et aux redevances « théoriques » ; en outre, les modalités d'imputation des crédits d'impôt afférents aux retenues à la source étrangères sur redevances de brevets pourraient être assouplies. De telles évolutions pourraient dans un premier temps être ciblées sur les PME.

SYNTHESE

En matière de fiscalité des entreprises, les pays étudiés peuvent être regroupés en **deux groupes** : d'un côté ceux qui appliquent aux brevets une fiscalité de droit commun (Allemagne et Irlande), étant néanmoins précisé que la fiscalité irlandaise de droit commun applicable aux entreprises se situe à niveau facial relativement plus bas que celle de ses partenaires (son taux d'impôt sur les sociétés de droit commun est de 12,5%), et d'un autre ceux qui appliquent aux brevets une fiscalité dérogatoire au droit commun : France, Pays-Bas, Belgique, Luxembourg et Royaume-Uni.

Parmi les pays à fiscalité dérogatoire, **la France est le seul pays à appliquer un régime de taux réduit aux revenus de brevets**, alors que les autres pays ont choisi une déduction de la base imposable au taux de droit commun d'une fraction des revenus de brevets.

Ces régimes de faveur se distinguent surtout sur plusieurs points :

- **Les revenus couverts** : lorsqu'on regarde la portée de ces régimes, c'est le Luxembourg qui a le régime le plus complet, puisque celui-ci couvre, dans le respect de ses conditions d'application, les revenus de concessions et de sous-concessions, les redevances dites « notionnelles » (c'est-à-dire des redevances « théoriques »[1], lorsque les brevets sont exploités en interne, calculées comme si ceux-ci avaient fait l'objet d'une licence à un tiers) et les plus-values sur cession. Sur ce point, la France a choisi d'avoir un dispositif couvrant les revenus de concession et de sous-concession et les plus-values de cession. **Elle est la seule parmi les pays étudiés à ne pas avoir un régime concernant aussi les redevances « théoriques »**. On relèvera à l'inverse que la Belgique est le seul pays dont le régime ne couvre pas les plus-values.

- **Le champ du régime** : là encore, le Luxembourg apparaît comme ayant le dispositif le plus large, puisque son régime concerne les brevets, mais aussi les marques de fabrique, les dessins ou modèles, les noms de domaine et les droits d'auteur sur logiciel informatique. Les autres pays, dont la France, réservent leur dispositif de faveur aux seuls revenus de brevets (et, selon les pays, à quelques autres droits de propriété industrielle). **La France a un champ de régime cohérent** avec celui de ses partenaires, hors le Luxembourg. Le point commun à tous les

[1] Le terme « théorique » sera utilisé dans la suite du rapport.

régimes, y compris le régime luxembourgeois, est en revanche que le savoir-faire est toujours exclu du régime de faveur.

- **Les conditions d'éligibilité** : les pays se partagent ici en deux groupes. D'un côté, certains pays posent une condition tenant au développement en interne du brevet pour pouvoir bénéficier du régime de faveur (Pays-Bas, Belgique, Royaume-Uni, et on peut ajouter ici l'Irlande) ; de l'autre, des pays introduisent une condition tenant à l'absence de lien de dépendance avec une autre entité (Luxembourg, et, pour les revenus de cession, France). **La France apparaît plutôt ici comme globalement moins restrictive** que ses partenaires, même si elle a introduit récemment, pour les revenus de sous-concession, une condition proche d'une exigence de développement du brevet.

- **Le taux effectif d'imposition** : **la France apparaît comme ayant des taux effectifs d'imposition sur les différents types de revenus plutôt dans le haut de la fourchette**, hors cas de l'Allemagne : 15% pour les revenus de concessions, alors que les taux de ses partenaires sont compris entre 5% et 12,5%, et 33,33% pour les redevances « théoriques », alors que les taux de ses partenaires vont de 5% à 12,5%. La position relativement défavorable est moins évidente s'agissant des plus-values sur cession de brevets, la France, avec un taux de 15%, se situant plutôt au milieu de la fourchette qui va de 5% à 34%.

Les dispositifs en faveur des brevets peuvent en outre s'intégrer dans un environnement fiscal comportant, soit d'autres dispositifs fiscaux en faveur de la recherche, soit des dispositifs fiscaux attractifs pour la localisation des groupes internationaux. L'hétérogénéité est importante parmi les pays étudiés. Le « modèle » allemand est très spécifique : outre le fait que la fiscalité applicable aux brevets ne s'écarte pas de la fiscalité de droit commun, il n'existe aucun dispositif en faveur de la recherche ou aucun régime particulièrement attractif pour les groupes internationaux. Le « modèle » irlandais doit aussi être distingué : il se caractérise par une fiscalité de droit commun - applicable donc aux revenus des brevets - relativement basse par rapport à celle de ses partenaires et par l'existence de régimes fiscaux en faveur de l'innovation (crédit d'impôt recherche). Belgique et Pays-Bas cumulent, outre leur fiscalité dérogatoire en matière de brevets, des dispositifs fiscaux en faveur de l'innovation et des dispositifs attractifs pour les groupes internationaux et les sociétés holdings. Le Luxembourg dispose, au-delà de son dispositif en matière de fiscalité des brevets, d'une fiscalité attractive pour les groupes internationaux et les sociétés holdings. Le Royaume-Uni, de son côté, est engagé dans un mouvement de baisse de la fiscalité applicable aux entreprises et dispose, au-delà de son futur régime en faveur des brevets, de régimes en faveur de l'innovation et de la recherche. Enfin, dans ce paysage, **la France pourrait être décrite comme un pays à fiscalité de**

droit commun facialement élevée, disposant néanmoins de régimes dérogatoires en matière de recherche et d'innovation relativement attractifs (CIR, JEI etc.), avec lesquels vient s'intègrer son régime en faveur des brevets.

D'autres constats sur les régimes fiscaux peuvent être faits : aucun pays n'a mis en place de régime spécifiquement applicable aux **PME** ; peu de pays (hors la France et le Luxembourg) ont mis en place des régimes spécifiques pour les **personnes physiques** ; et, en matière de **fiscalité internationale**, les pays étudiés ont des régimes très similaires.

Au-delà de ses éléments factuels, très peu d'éléments statistiques, à la fois sur les coûts et les bénéfices des régimes, existent. La France, à cet égard, est sans doute le pays qui fait le plus en terme d'évaluation de son régime, peut-être aussi parce que son dispositif est plus ancien que ceux de ses partenaires[2].

A l'aune de ces constatations**, il apparaît que la France conserve malgré tout une fiscalité attractive en matière de brevets**. Certes, ses taux d'imposition effectifs sur les différents types de revenus de brevets sont comparativement et globalement plus élevés que ceux de certains de ses partenaires ; la portée de son régime est moins généreuse qu'elle peut l'être chez ses voisins ; le champ de son régime de faveur n'est pas aussi étendu qu'il peut l'être ailleurs. Mais au total, même si sur tel ou tel aspect pris isolement il est possible de trouver « mieux » autour d'elle, son régime est aujourd'hui équilibré et lisible. Et il dispose de **réels atouts**, notamment des conditions restrictives moindres qu'ailleurs, une mise en œuvre plus facile que certains des régimes de ses partenaires (qui reposent beaucoup sur des études de type « prix de transfert), et le maintien d'une déductibilité au taux normal de l'impôt sur les sociétés des dépenses de R&D, se cumulant avec un crédit d'impôt recherche attractif.

Cette attractivité du régime français semble néanmoins aujourd'hui fragile aux yeux de certains de ses utilisateurs : rumeurs de remises en cause, même partielles, qui rendent les régimes des partenaires autrement plus attractifs, attitude des services fiscaux dans leurs travaux légitimes de contrôle parfois mal vécue (alors que les partenaires de la France, qui ont plus cette culture, ont tendance à mettre en place des équipes dédiées au sein de leur administration, à même de délivrer sur ces questions des décisions spécifiques et fiscalement engageantes, dans un esprit de dialogue), ou frottements fiscaux en matière de fiscalité internationale compte tenu de la rigueur des règles d'imputation des crédits d'impôts étrangers afférents aux retenues à la source sur redevances de

[2] Une étude d'impact a également été faite par le gouvernement britannique dans le cadre de l'introduction de son nouveau régime de « patent box » (voir infra, partie 1.6).

brevets, sont quelques éléments mentionnés par les utilisateurs du régime français les conduisant à regarder les évolutions des dispositifs fiscaux étrangers en matière de brevets.

Il manque aujourd'hui un ou plusieurs éléments qui permettraient au régime français de se différencier de celui de ses partenaires, tout en permettant l'amélioration de la compétitivité des entreprises.

Plusieurs pistes pourraient à cet égard être examinées, sans qu'il soit besoin de multiplier les propositions :

- à tout le moins, un engagement d'absence de remise en cause sur plusieurs années de la portée du dispositif français pourrait être pris, comme cela a été fait dans le cadre du Pacte national pour la croissance, la compétitivité et l'emploi pour le crédit d'impôt recherche ;
- ensuite, le champ ou la portée du régime pourraient être élargis : une extension au savoir-faire différencierait la France de ses partenaires, et une extension aux redevances « théoriques » lui ferait perdre sa véritable faiblesse comparative ; de telles évolutions, surtout la seconde, seraient de nature à renforcer l'exploitation de la propriété industrielle au sein des entreprises et à améliorer leur compétitivité.
- enfin, les frottements fiscaux encore existant en matière internationale devraient être atténués, grâce à des assouplissements des modalités d'imputation des crédits d'impôt étrangers afférents aux retenues à la source sur redevances de brevets, afin d'encourager la concession.

A l'exception de la première, ces mesures peuvent présenter un coût budgétaire direct. Celui-ci pourrait être cantonné si le choix est fait de les encadrer ou les cibler sur les PME.

1 DESCRIPTION DES REGIMES FISCAUX DES DIFFERENTS PAYS

La demande a été faite d'étudier, aux côtés de la fiscalité applicable aux brevets en France, les dispositifs chez six de ses partenaires européens : l'Allemagne, les Pays-Bas, la Belgique, le Luxembourg, le Royaume-Uni et l'Irlande. Certains de ces pays traitent les revenus de brevet comme des revenus assujettis à la fiscalité de droit commun. D'autres ont mis ou vont mettre en place des régimes dits de « Patent Box », aux modalités d'application néanmoins différentes.

Un régime dit de « Patent box » est un régime d'incitation fiscale conduisant les revenus de brevets à être taxés à un taux effectif moindre que les revenus courants. A ce titre, on peut dire que la France dispose d'un régime de « patent box » ; elle est d'ailleurs considérée comme tel dans les études internationales (voir bibliographie). L'Irlande a semble-t-il la première mis en place un tel régime en 1973. Le terme « box » renvoie à l'origine à la case à cocher sur la déclaration fiscale pour bénéficier du régime (« tick the box » en langue anglaise).

En dépit de la divergence d'approche des Etats pour leurs régimes fiscaux applicables en matière de brevet, le choix a été fait dans le cadre de cette étude de présenter la fiscalité de chaque pays selon une articulation et un plan identique. Cela présente naturellement des limites et des imperfections dans la mesure où les notions, les concepts ou les mécaniques juridiques utilisés dans les droits fiscaux des différents pays sont relativement hétérogènes. Néanmoins, l'avantage est de pouvoir disposer d'une information directement comparable. Un tableau de synthèse en fin d'étude fait le point sur les principales caractéristiques des régimes.

La présentation des différentes fiscalités suit ainsi le plan suivant[3] :

- **Environnement fiscal** : pression fiscale/ régimes en matière d'innovation et de R&D ;
- **Fiscalité de la création et de l'acquisition de brevets pour les personnes morales ;**
- **Fiscalité de l'exploitation et de la concession de brevets pour les personnes morales :** type d'incitation fiscale/ champ d'application / détermination du revenu éligible/ taux d'imposition/ statistiques ;
- **Fiscalité de la cession de brevets pour les personnes morales :** type d'incitation fiscale/ champ d'application / détermination du revenu éligible/ taux d'imposition/ statistiques ;
- **Aspects fiscaux relatifs aux personnes physiques ;**
- **Aspects internationaux :** retenues à la source et conventions fiscales/ prix de transfert.

[3] *La TVA ne fait pas l'objet de développements spécifiques, compte tenu des faibles différences entre les pays. En revanche, le point est abordé dans la partie suivante de ce rapport.*

1.1 FRANCE

Environnement fiscal

- *Pression fiscale*

Les entreprises sont soumises à l'impôt sur les sociétés sur leurs bénéfices de source française, au taux normal de 33,1/3%. Toutefois, les PME[4] bénéficient d'un taux réduit de 15% sur la fraction de leur bénéfice n'excédant pas 38.120€.

Pour les entreprises soumises au taux normal de 33,1/3%, le taux global d'imposition des bénéfices des sociétés peut s'établir en réalité à 34,4%, voire à 36,1%, selon qu'elles n'acquittent que la seule contribution sociale additionnelle à l'IS de 3,3% (calculée à partir du montant de l'IS), due par les entreprises dont le chiffre d'affaires excède le seuil de 7,63 millions d'euros (taux global de 34,4%) et de la contribution exceptionnelle pour les entreprises réalisant un chiffre d'affaires supérieur à 250 millions d'euros[5] (5% de l'impôt et taux global de 36,1%).

Le régime fiscal français comprend de nombreux dispositifs ayant pour effet de réduire l'assiette de l'IS ou d'ouvrir droit à des crédits d'impôts.

Il existe enfin un régime dit de participation-exemption, prévoyant une exonération des dividendes sur les participations de plus de 5% détenues depuis plus de deux ans, sous réserve de la taxation d'une quote-part s'élevant à 5% des dividendes. Un régime proche existe en matière de plus-values sur cession de titres de participations (la quote-part y est de 12%).

Les **personnes physiques** sont soumises à une taxation de leurs revenus selon un barème progressif dont le taux marginal supérieur est de 45% pour les revenus 2012.

---

[4] De manière générale, dans le cadre de cette étude, lorsqu'on parle de PME, cela renvoie à la définition donnée par le droit communautaire (Annexe I au règlement CE 800/2008 du 6 août 2008), à savoir une entreprise occupant moins de 250 personnes et dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 50 millions d'euros ou dont le total du bilan annuel n'excède pas 43 millions d'euros.

[5] Le seuil de 250M€ s'apprécie compte tenu de l'ensemble des opérations réalisées par l'entreprise : opérations imposables au taux normal ou au taux réduit de l'IS mais également opérations bénéficiant d'un régime d'imposition particulier, d'une exonération ou qui sont en dehors du champ d'application de l'IS. La contribution exceptionnelle est calculée sur l'IS dû, déterminé avant imputation des réductions et des crédits d'impôt et des créances fiscales de toute nature.

- *Régimes en matière d'innovation et de R&D*

La France dispose de plusieurs régimes fiscaux en matière d'innovation et de R&D.

Ainsi, les entreprises qui exposent des dépenses de recherche peuvent bénéficier d'un **crédit d'impôt**[6]. Ouvrent droit à ce crédit d'impôt les dépenses affectées à la réalisation d'opérations de recherche scientifique et technique, qu'il s'agisse de recherche fondamentale, de recherche appliquée ou d'opérations de développement expérimental : amortissements des immobilisations ou des brevets, rémunérations des chercheurs et techniciens de recherche, dépenses de fonctionnement, coût des opérations de recherche sous-traitées, frais de prise, de maintenance et de défense des brevets, dépenses de veille technologique. Le crédit d'impôt s'élève à 30% de la fraction des dépenses de recherche n'excédant pas 100 millions d'euros et 5% au-delà. . Les PME peuvent demander le remboursement immédiat du crédit d'impôt, de même que les entreprises nouvelles et les jeunes entreprises innovantes. Enfin, un crédit d'impôt innovation (CII), prolongeant le crédit d'impôt recherche, est désormais ouvert aux PME : il s'élève à 20% des dépenses engagées[7] à partir du 1er janvier 2013 et relatives à la conception de prototypes ou d'installations pilotes destinés à la création de nouveaux produits ou procédés aux performances améliorées.

Le statut de **jeune entreprise innovante**[8] (« JEI ») ouvre droit à certains avantages fiscaux : période d'exonération totale des bénéfices suivie d'une période d'abattement de 50%, de douze mois chacune, pas forcément consécutive, exonération d'IFA (imposition forfaitaire annuelle) pendant toute la durée d'utilisation du statut, exonération de taxe foncière et/ou de cotisation foncière des entreprises (CFE), sur décision des collectivités locales pendant 7 ans. Ces aides fiscales ne peuvent toutefois excéder le plafond des aides placées sous "de minimis"[9] (200 000€ sur trois ans), sachant que les aides fiscales accordées aux JEI ne sont pas les seules aides fiscales visées par le respect de cette règle.

Le statut de JEI ouvre droit également à une exonération totale[10] puis dégressive (80% à 50%)[11] des charges sociales patronales calculées sur les salaires versés aux salariés participant à la recherche. Il

[6] Article 244 quater B du Code général des impôts.

[7] Ces dépenses étant plafonnées à 400 000€ par an, le crédit d'impôt ne peut excéder 80 000€ par an.

[8] Article 44 sexies-0 A du Code général des impôts.

[9] Règlement CE n°1998/2006 de la Commission européenne, du 15 décembre 2006, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides « de minimis » ; il s'agit des aides d'un faible montant pour lesquelles la procédure de notification à la Commission européenne prévue à l'article 108 du Traité sur le fonctionnement de l'UE n'est pas applicable.

[10] Exonération totale pendant trois ans suivant celle de la création.

est accordé aux PME créées depuis moins de huit ans et dont le capital est détenu de manière continue à hauteur de 50% au moins, soit par des personnes physiques, soit par certaines entreprises du secteur du capital-risque, soit par des associations ou fondations reconnues d'utilité publique à caractère scientifique ou des établissements publics de recherche. Elles doivent engager au cours de chaque exercice des dépenses de R&D représentant au moins 15% de leurs charges fiscalement déductibles. Les dépenses de recherche prises en compte sont celles qui ouvrent droit au crédit d'impôt recherche.

Enfin, les entreprises exerçant une activité industrielle, commerciale ou non commerciale qui participaient au 16 novembre 2009 à un projet agréé et sont implantées dans les zones de recherche et développement d'un **pôle de compétitivité**[12] bénéficient d'une exonération totale des bénéfices de trente-six mois et d'une période d'abattement de 50% de vingt-quatre mois. Le bénéfice de ces exonérations est également subordonné au respect du plafond « de minimis » précité (200.000 euros sur trois ans). Elles s'appliquent à des exercices bénéficiaires, qui ne sont pas forcément consécutifs, au titre d'une période maximale de 120 mois décomptée à partir du démarrage des travaux de recherche.

Fiscalité de la création et de l'acquisition de brevets pour les personnes morales

Les dépenses de fonctionnement exposées dans les opérations de recherche scientifique et technique peuvent, au choix de l'entreprise, être immobilisées ou déduites au cours de l'exercice au cours duquel elles ont été engagées[13]. S'ils ont de sérieuses chances de rentabilité, les projets, nettement individualisés, peuvent être inscrits à l'actif du bilan et être amortis.

Le choix opéré par l'entreprise quant au traitement comptable et fiscal des dépenses de création ou d'acquisition de brevets entre leur déduction immédiate ou leur immobilisation détermine le régime auquel sont soumises les dépenses engagées ultérieurement en vue d'assurer une protection juridique aux résultats de ces recherches.

---

[11] Exonération dégressive : 80%, 70%, 60% et 50% au titre de chacune des années après la période de trois ans suivant l'année de création de la JEI.

[12] Article 44 undecies du Code général des impôts.

[13] Article 236-I du code général des impôts.

En cas d'inscription à l'actif, , , l'administration fiscale admet que l'amortissement se fasse sur une durée équivalente à celle de cette protection, ou sur la durée réelle d'utilisation si elle est inférieure, compte tenu de la dépréciation des brevets due aux changements technologiques et au caractère limité dans le temps de leur protection juridique[14]. Par ailleurs, il est possible d'amortir les dépenses d'acquisition ou de dépôt de brevets sur une période minimale de cinq ans, à la condition que la même durée d'amortissement soit retenue en comptabilité. L'amortissement doit se faire selon le mode linéaire, et non pas dégressif.

Fiscalité de l'exploitation et de la concession de brevets pour les personnes morales

- *Type d'incitation fiscale*

Il existe en France un régime spécifique pour les revenus de concession et de sous-concession, prenant la forme d'une imposition à taux réduit (15%). Il n'existe en revanche pas de régime particulier en cas d'exploitation du brevet en interne.

- *Champ d'application du régime*

Le dispositif s'applique aux brevets en cours de validité, aux inventions brevetables[15], à certains procédés de fabrication industriels[16] (et, depuis le 1er janvier 2011, aux perfectionnements apportés aux brevets et inventions brevetables. Les autres droits de propriété industrielle sont en revanche exclus : savoir-faire, marque, dessin et modèle, logiciel ; de même, les prestations de services

[14] Un brevet confère à son déposant un monopole d'exploitation pour une durée maximale de 20 ans. Les brevets pharmaceutiques sont délivrés, comme tous les autres brevets, pour une période de 20 ans à compter du dépôt. Cependant, les produits pharmaceutiques nécessitent une autorisation de mise sur le marché (AMM) afin de pouvoir être commercialisés. Cette autorisation peut prendre plusieurs années avant d'être donnée. Pour compenser cette période où le brevet ne peut pas être exploité, un titre spécial a été créé, le Certificat complémentaire de protection (CCP), qui prolonge les droits du propriétaire d'un brevet pharmaceutique.

[15] L'administration fiscale se réfère dans sa doctrine à la définition de la notion de brevet donnée par le Code la propriété intellectuelle. Le régime s'applique aussi aux brevets délivrés dans un pays étranger : brevets délivrés dans le cadre de la procédure relative au « brevet européen » ou brevets délivrés par la voie nationale dans les pays étrangers dès lors qu'ils concernent une invention qui a également fait l'objet de la délivrance d'un brevet français (à défaut, l'invention brevetée à l'étranger doit être appréciée au regard des critères de brevetabilité au sens du droit français). L'administration peut solliciter des experts pour l'éclairer dans l'examen du caractère brevetable d'une invention.

[16] Les procédés de fabrication industriels constituent le résultat d'opérations de recherche, étant l'accessoire indispensable de l'exploitation d'un brevet ou d'une invention brevetable, et étant cédé ou concédé simultanément au brevet ou à l'invention brevetable),

(assistance technique par exemple) liées à une opération portant sur un brevet ou une invention brevetable sont exclues du champ d'application de régime.

La loi de finances pour 2012 a maintenu une fiscalité privilégiée pour l'exploitation des brevets en renforçant néanmoins les conditions ouvrant droit à ce bénéfice pour éviter les comportements abusifs. Le dispositif distingue les cas de concession et de sous-concession.

Les brevets faisant l'objet d'une concession ou d'une sous-concession doivent, pour ouvrir droit au régime de taxation réduite, avoir le caractère d'élément de l'actif immobilisé.

En outre, lorsque le brevet a été acquis à titre onéreux, l'acquisition doit remonter à deux ans au moins : dit autrement, en cas de concession, le régime spécial n'est applicable qu'à l'issue de ce délai. Aucun délai n'est en revanche exigé si l'entreprise a découvert ou mis au point elle-même, ou encore si elle a acquis à titre gratuit le brevet.

- *Détermination du revenu éligible*

Le revenu éligible à une taxation réduite est le résultat net de la concession. Ce résultat correspond à la différence entre les redevances acquises et les dépenses de gestion de la concession. Sont néanmoins exclues de ces charges les dépenses de recherche et les amortissements du brevet, déductibles du revenu taxable au taux de droit commun de l'impôt sur les sociétés. En pratique, les charges de gestion de la concession recouvrent les dépenses suivantes :

Origine des dépenses	***Nature des dépenses***
Recherche d'un licencié	Frais d'études, honoraires des conseils en brevets.
Négociation de la licence	Frais généraux (quote-part) du service des brevets de l'entreprise ; frais de personnels ; frais de déplacement.
Conclusion de la licence	- Frais de dossier : frais de publicité de contrats, frais de reproduction, frais de traduction.
Gestion proprement dite de la licence	- Frais généraux du service des brevets ; frais de personnels ; - Frais de déplacement ; Frais de maintenance des brevets (taxes Inpi, honoraires des conseils en brevets...) ; - Assurances ;
Recouvrement	- Frais de recouvrement et de contentieux

L'administration fiscale a en revanche explicitement exclu la prise en compte des frais de dépôt des brevets pour le calcul du résultat net de la concession parce qu'ils sont la contrepartie de l'entrée d'un nouvel élément d'actif.

- *Taux d'imposition*

Ainsi calculé, le résultat net est retranché du résultat de l'entreprise pour être soumis au régime dit des plus-values à long terme, c'est-à-dire en fait à un taux de taxation de 15%. L'intérêt du rattachement aux plus-values à long terme est de permettre la compensation avec d'éventuelles moins-values à long terme.

Lorsqu'il existe des liens de dépendance[17] directs ou indirects entre l'entreprise concédant et l'entreprise concessionnaire, les redevances tirées de l'exploitation des brevets peuvent bénéficier du régime des plus-values à long terme. L'entreprise concessionnaire, pour les exercices ouverts depuis le 1er janvier 2011, peut déduire l'intégralité des redevances versées dès lors qu'elle exploite de manière effective le droit qui lui a été concédé). L'entreprise doit ainsi justifier qu'elle perçoit une valeur ajoutée de l'exploitation du brevet, c'est-à-dire un revenu supérieur au montant de la redevance versée (absence de montage artificiel).

Ainsi, pour les exercices ouverts depuis le 1er janvier 2011, il est équivalent pour une société de concéder l'exploitation de son brevet à une filiale française ou à une filiale étrangère : dans les deux cas, les redevances de concession sont imposées au taux réduit chez l'entreprise concédante et les redevances sont déduites sans limitation par sa filiale concessionnaire, quel que soit le lieu d'implantation de cette dernière.

Si elle n'exploite pas le droit concédé de manière effective, l'entreprise concessionnaire ne peut déduire les redevances dues que dans la limite de 15/33,33è du montant de celles-ci. Le caractère non effectif de l'exploitation peut ainsi s'apprécier par référence aux notions de l'article L 613-11 du code de la propriété intellectuelle (début d'exploitation ou préparatifs effectifs et sérieux pour exploiter l'invention, absence de commercialisation en quantité suffisante[18]).

[17] Définis en droit fiscal français comme la détention directe ou par personne interposée de la majorité du capital social de l'autre ou l'exercice en fait du pouvoir de décision, ou encore le contrôle de l'une et l'autre par une même tierce personne (article 39, 12 du CGI).

[18] Une véritable commercialisation, sans aller jusqu'à l'exigence d'une commercialisation en quantité suffisante devrait suffire pour qualifier le caractère effectif de l'exploitation.

En cas de **sous-concession**, l'application du régime du long terme est subordonnée également à deux autres conditions :

- d'une part, l'entreprise sous-concédant doit être la première dans la chaîne à bénéficier du régime de taxation réduite (dit autrement, l'entreprise concédant ne bénéficie pas du régime de taxation réduite sur les redevances perçues, situation qui concerne notamment le cas où l'entreprise primo-concédant est un organisme public non soumis à l'impôt sur les sociétés, ou encore le cas où l'entreprise concédant est étrangère) ;
- d'autre part, l'entreprise sous-concédant doit prouver, à l'appui d'une documentation, que l'opération de sous-concession a une réalité et crée une valeur ajoutée sur l'ensemble de la période de la sous-concession[19]. ; à défaut les redevances versées ne sont déductibles qu'à hauteur de 15/33,33è de leur montant

Pour les exercices ouverts à compter du 13 octobre 2011, le sous-concédant est taxé au taux réduit sur la différence entre le résultat net de la sous-concession et les redevances versées au concédant[20]. Lorsque le montant des redevances versées au titulaire des droits est supérieur au résultat net de la sous-concession, l'excédent est déduit du résultat imposable au taux normal du sous-concédant, à hauteur seulement des 15/33,33è de son montant.

- *Données statistiques*

Selon les éléments statistiques rassemblés dans le cadre du Comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales en juin 2011[21], le coût de la dépense fiscale relative à ce dispositif était de 630 millions en 2008, 760 millions en 2009, 800 millions en 2010 et 2011 (850 millions selon le fascicule des « Voies et Moyens » annexé au projet de loi de finances pour 2012, et 680 millions pour 2012, selon le fascicule des « Voies et Moyens » annexé au projet de loi de finances pour 2013).Le nombre de bénéficiaires tournait sur la période autour de 150 entreprises.

---

[19] La loi (article 39 terdecies, 1 du code général des impôts) ne fixe aucun seuil minimal de rentabilité.

[20] Dans le cas où la sous-concession est consentie au titre d'un exercice ultérieur à celui de la concession, l'entreprise concessionnaire doit réintégrer à son résultat imposable au taux normal une fraction des redevances antérieurement déduites si elle ne peut établir la réalité et la rentabilité de la concession.

[21] Dépense fiscale n°320139 : http://www.economie.gouv.fr/rapport-du-comite-d-evaluation-des-depenses-fiscales-et-des-niches-sociales-2011 (Annexe J). Les éléments statistiques de ce rapport sont largement repris dans le rapport de la Commission des finances du Sénat n°107 (2011-2012) sur le projet de loi de finances pour 2012. ou dans le rapport de l'Inspection générale des finances de janvier 2012 sur le soutien à l'économie numérique et à l'innovation.

En 2007, l'assiette taxée au taux réduit apparaissait concentrée : les dix premiers bénéficiaires concentraient 89% du coût du dispositif (et du montant des redevances déclarées) et un seul bénéficiaire totalisait près de 60% des redevances déclarées.

Le rapport du Comité relevait que « *d'un point de vue sectoriel, la pharmacie profite le plus du dispositif. Le secteur des biens d'équipement (où la protection du secret est souvent préférée au brevet) est sous-représentée dans le bénéfice de la mesure par rapport aux dépenses de R&D* » ; en outre, « *la répartition par taille d'entreprises montre que les grandes entreprises (plus de 5000 salariés) réalisent 62% de la dépense intérieure de R&D des entreprises (DIRDE) mais concentrent 88% des plus-values éligibles au taux réduit. Inversement, les PME (dont les micro-entreprises de moins de 10 salariés) et les ETI qui représentent respectivement 12% et 26% de la DIRDE bénéficient de 9% et de 3% du coût budgétaire de la mesure* ».

Fiscalité de la cession de brevets pour les personnes morales

- *Type d'incitation fiscale*

Le produit de cession de brevets est soumis au régime dit des plus-values à long terme de taxation au taux réduit de 15%.

- *Champ d'application du régime*

L'application du régime est subordonnée notamment à la condition que les brevets, d'une part soient détenus depuis au moins deux ans lorsqu'ils ont été acquis, et d'autre part présentent, pour l'entreprise cédante, le caractère d'élément de l'actif immobilisé, c'est-à-dire d'élément dont la destination normale est d'être conservée dans les entreprises comme moyen d'exploitation.

Sont ainsi exclues du régime les cessions réalisées par des entreprises ayant pour objet le commerce de droits attachés à la propriété industrielle et pour lesquelles les cessions dont il s'agit constituent, en réalité, des opérations sur stocks. Les entreprises qui limitent leur négoce à la cession de brevets mis au point par elles-mêmes doivent être admises de plein droit au bénéfice du régime de taxation à taux réduit pour les profits qu'elles retirent de ces cessions.

A l'inverse du régime favorable applicable aux concessions de brevets, sont exclues du régime fiscal relatif aux cessions de brevets, inventions brevetables et procédés de fabrication les entreprises unies par un lien de dépendance (entreprise cédante et entreprise cessionnaire). Les opérations réalisées entre entreprises liées relèvent ainsi du régime d'imposition de droit commun, applicable aux plus-values à court terme (taux normal d'impôt sur les sociétés de 33, 1/3% ou taux réduit pour les PME pour les bénéfices n'excédant pas 38 120€).

- *Détermination du revenu éligible*

Le montant de la plus-value imposable lors de la cession des éléments éligibles est égal à la différence entre le prix de cession et la valeur d'origine. En règle générale, le prix de cession s'entend de la valeur de la contrepartie reçue par le cédant. Il correspond à la somme acquise au vendeur en cas de vente, à la valeur réelle des biens reçus en cas d'échange, et à la valeur réelle des titres émis en rémunération en cas d'apport. Ce prix s'entend net des frais de cession. La valeur d'origine des éléments concernés correspond à la valeur nette comptable pour laquelle ces éléments figuraient à l'actif du bilan du cédant.

- *Taux d'imposition*

Le revenu éligible est imposable au taux réduit de 15%. Si la plus-value de cession n'est pas éligible au régime des plus-values à long terme, elle est imposable au taux de droit commun de l'impôt sur les sociétés.

La plus-value considérée à long terme est susceptible de s'imputer sur les moins-values à long-terme de l'exercice. Si la cession de brevet fait apparaître une moins-value, celle-ci constitue une moins-value à court terme, quel que soit le délai écoulé depuis l'entrée de l'élément cédé dans l'actif.

- *Données statistiques*

Les données statistiques ne distinguent pas spécifiquement, dans le coût du régime, ce qui relève des revenus de cession.

Aspects fiscaux relatifs aux personnes physiques

Le dispositif de taxation à taux réduit sur les revenus de brevet applicable aux personnes morales a été transposé aux personnes physiques.

Comme les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés, peuvent ainsi bénéficier du régime de taxation à taux réduit les résultats nets de la concession ou les plus-values de cession de brevets, d'invention brevetables, ou d'un procédé de fabrication industriel, perçus par les contribuables personnes physiques (ainsi que les produits de cession de droits portant sur des logiciels originaux, perçus par les créateurs indépendants de ces logiciels). Pour les exercices ouverts depuis le 1er janvier 2011, le régime spécial a été étendu aux perfectionnements apportés aux brevets et inventions brevetables.

Ces produits de propriété industrielle sont taxés dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, au taux de 16%, majoré des prélèvements sociaux (15,5%), soit au total 31,5%.

En principe, ce régime ne s'applique pas aux brevets qui ne présentent pas le caractère d'éléments de l'actif immobilisé ou ont été acquis à titre onéreux depuis moins de deux ans. Par tolérance, l'administration fiscale admet néanmoins que la circonstance que le brevet ne fasse pas partie d'un actif professionnel immobilisé n'est pas de nature à priver les intéressés de l'application du régime de faveur. De même, il n'y a pas lieu de s'attacher à la date d'entrée dans le patrimoine des droits de propriété industrielle dès lors que ceux-ci ont été découverts ou mis au point par le cédant ou lui ont été cédés à titre gratuit.

Le régime concerne tous les inventeurs indépendants ou leurs héritiers. Il concerne également les produits retirés par un inventeur salarié de l'exploitation des inventions autres que les « inventions de services », définies comme les inventions réalisées dans le cadre de l'exécution d'un contrat de travail (voir ci-après).

En matière de cession, l'application du régime de taxation réduite est subordonnée, pour les exercices ouverts depuis le 1er janvier 2011, à la condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance entre le cédant et le concessionnaire[22]. Seules les sommes nettes sont soumises à l'impôt. Doivent être déduits du prix de cession les frais nécessités par la recherche et la mise au point du brevet ou

[22] L'appréciation peut être délicate et source d'insécurité juridique lorsque le cédant occupe une fonction de gérant dans la société concessionnaire.

les dépenses payées pour son acquisition, ainsi que les frais exposés, le cas échéant, pour la maintenance ou l'amélioration de l'invention.

En matière de concession, l'existence de liens de dépendance entre le concessionnaire et le concédant ne fait en revanche pas obstacle à l'imposition à taux réduit des redevances versées. Tel est le cas notamment lorsqu'un inventeur concède une licence d'exploitation de brevets à une société qu'il contrôle. Néanmoins, la déduction intégrale des redevances par le concessionnaire est conditionnée, pour les exercices ouverts à compter du 13 octobre 2011[23], à ce que ce dernier prouve, à l'appui d'une documentation, que l'exploitation des droits concédés, d'une part lui crée une valeur ajoutée sur l'ensemble de la période de concessions, et d'autre part, est réelle et ne peut être regardée comme constitutive d'un montage artificiel dont le but serait de contourner la législation française. Si ces conditions ne sont pas remplies, l'entreprise concessionnaire ne peut déduire que 15/33,33e du montant des redevances versées.

Lorsqu'ils sont exclus du régime des plus-values à long terme, les revenus peuvent faire l'objet d'un abattement forfaitaire de 30% sur les profits perçus par l'inventeur lui-même, des concessions de licence d'exploitation d'un brevet, des cessions ou concession d'un procédé ou formule de fabrication. Ces produits sont ainsi soumis à l'impôt sur le revenu selon les taux du barème progressif sous déduction, soit des frais réels, soit de l'abattement forfaitaire de 30%[24].

Il existe par ailleurs des dispositifs propres aux inventeurs.

En droit commun, lorsque l'activité d'une personne physique est une véritable profession, les déficits constatés dans le cadre de cette activité sont déductibles du revenu global de l'année, et, en cas d'insuffisance, des six années suivantes. Si au contraire l'activité ne constitue pas une véritable activité professionnelle, les déficits ne sont pas déductibles du revenu global et peuvent seulement être imputés sur les bénéfices d'activités semblables durant la même année ou les six années suivantes.

Par dérogation à ces dispositions, les inventeurs sont autorisés à imputer sur leur revenu global l'année de la prise du brevet et les neuf années suivantes les déficits provenant des frais de prise de

[23] Pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2011 et avant le 13 octobre 2011, l'entreprise concessionnaire devait exploiter effectivement le droit concédé pour bénéficier de la déduction intégrale des redevances.

[24] Cet abattement est éventuellement cumulable avec la déduction des frais de procès engagés par l'inventeur. L'abattement de 30% est censé tenir compte de l'ensemble des frais exposés en vue de la réalisation de l'invention.

brevet et de maintenance (à l'exclusion donc de la part du déficit provenant des autres frais tels que les frais de recherche ou de mise au point de l'invention[25]).

S'agissant des inventeurs salariés, il faut distinguer les « inventions de services » des inventions « hors service attribuables » ou « non attribuables » [26] : les rémunérations supplémentaires allouées aux salariés auteurs d'une invention de services doivent être regardées comme un élément de la rémunération principale servie en exécution du contrat de travail, soumis à l'impôt sur le revenu selon le régime des traitements et salaires (taxation au taux marginal maximum de 45%).

On notera enfin qu'en matière d'ISF, les droits de propriété industrielle sont exclus de la base imposable[27]. En commentant ce texte, l'administration fiscale a considéré que « *si les biens en cause figurent au bilan d'une entreprise ou sont détenus par une personne physique qui a pour activité principale leur exploitation, ils sont considérés comme des biens professionnels et exonérés d'ISF* ». Toutefois, même lorsque les brevets ne figurent pas au bilan d'une entreprise ou lorsqu'une personne physique n'a pas pour activité principale leur exploitation, l'exonération trouve néanmoins à s'appliquer, exclusivement aux droits détenus à titre individuel par leur inventeur, qui peut en concéder l'exploitation sans que l'activité génératrice de ces revenus particuliers ne constitue son activité principale. Cette exonération ne peut en revanche profiter, ni aux ayants droit de l'inventeur, ni aux acquéreurs des brevets d'invention.

Aspects internationaux

- *Retenues à la source et conventions fiscales*

Les redevances versées à l'étranger sont soumises à une retenue à la source au taux de 33,33%[28], à l'exception des paiements effectués à une société liée au sein du territoire communautaire. Le taux

[25] *Ce dispositif, qui permet d'alléger la charge de ces frais tant qu'ils ne sont pas couverts par des produits tirés de l'exploitation de l'invention représente un coût « epsilonesque » (moins de 0,5 millions) selon le Comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales et « incite à la prise de brevets afin de protéger les inventions et par là encourage l'activité inventive ».*

[26] Les « inventions de services » sont réalisées dans le cadre de l'exécution d'un contrat de travail et pour lesquelles le brevet appartient à l'employeur.

[27] Article 885 I du code général des impôts.

[28] Article 182B du code général des impôts.

de la retenue est toutefois porté à 75%[29] lorsque les redevances sont payées à des personnes domiciliées ou établies dans un Etat ou territoire non coopératif[30].

La France a signé des conventions fiscales bilatérales qui peuvent avoir pour effet de réduire ou de supprimer cette retenue[31].

DE	NL	BE	GB	LU	CH	US	CN	JP	KR
0	0	0	0	0	0/5*	0	10	0	10

* 5% lorsque les conditions de la directive intérêts-redevances[32] ne sont pas remplies

Dans le cas de redevances versées à une entreprise en France, la retenue à la source éventuellement prélevée à l'étranger ouvre droit à un crédit d'impôt, imputable au titre de l'exercice de perception des redevances, sur l'impôt payé en France sur ces mêmes revenus. Ce crédit d'impôt n'est ni reportable, ni remboursable[33]..

- *Prix de transfert*

L'article 57 du code général des impôts vise à empêcher les pratiques consistant à localiser à l'étranger des bénéfices normalement imposables en France, en permettant à l'administration fiscale de contester certains « prix de transfert », c'est-à-dire les prix et conditions pratiqués par les entreprises appartenant à un groupe et situées dans des États différents, et portant sur le transfert de biens corporels, d'actifs incorporels ou de services.

[29] Loi n°2012-1509 du 29 décembre 2012 (article 9).

[30] Au sens de l'article 238-O A du CGI.

[31] En réalité, l'article 12-1 du modèle de convention OCDE dispose que « les redevances provenant d'un État et payées à un résident de l'autre État contractant ne sont imposables que dans cet autre État, si ce résident en est le bénéficiaire effectif ». En principe, donc, aucune retenue à la source ne pourrait être prélevée par l'État de source des redevances. Toutefois, la plupart des conventions fiscales, dérogeant à ce principe, prévoient une telle retenue.

[32] Directive 2003/49/CE du 3 juin 2003 concernant le paiement d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'Etats membres différents.

[33] *Il convient de préciser qu'en l'absence de convention fiscale, l'administration semble admettre, dans un cas de double imposition, la déductibilité en France de l'impôt payé à l'étranger.*

Les entreprises couvertes par ce contrôle sont celles, relevant de l'impôt sur les sociétés ou de l'impôt sur le revenu, qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de France, ainsi que celles qui sont sous la dépendance d'une entreprise ou d'un groupe possédant également le contrôle d'entreprises situées hors de France.

Le dispositif vise les opérations constitutives d'un transfert indirect de bénéfices au profit des entités établies à l'étranger et ne relevant pas de la gestion normale de l'entreprise (versement de redevances excessives ou sans contrepartie par exemple). Dans ce cas, l'administration fiscale rapporte aux résultats de l'entreprise française les bénéfices ainsi indirectement transférés.

Les entreprises peuvent solliciter de l'administration fiscale la conclusion d'un accord préalable sur la méthode de détermination des prix de transfert.

Enfin, les entreprises appartenant à des groupes économiques importants (chiffres d'affaires ou actif brut supérieur à 400 millions d'euros) ont l'obligation d'élaborer une documentation particulière aux prix de transfert, à présenter, en cas de contrôle, à l'administration fiscale. Le non-respect de cette obligation entraîne une sanction pouvant s'élever à 5% des bénéfices transférés.

1.2 ALLEMAGNE

Environnement fiscal

- *Pression fiscale*

Les entreprises sont soumises à l'impôt sur leurs revenus mondiaux. Le taux d'impôt sur les sociétés (« Körperschaftsteuer »), incluant une contribution de solidarité, est de 15,825%.

Il faut ajouter à ce niveau fédéral de taxation le niveau local, avec la taxe commerciale, affectée aux communes (« Gewerbesteuer »). L'assiette de la taxe commerciale est la même que pour l'impôt sur les sociétés, moyennant quelques retraitements[34]. Le montant de la taxe commerciale varie actuellement de 7% à 17% (taux moyen de 14%), chaque commune fixant son propre taux de perception.

Au total, les sociétés sont imposées sur leur bénéficie à un taux pouvant varier de 25% à 34% (taux moyen de 30%).

Les personnes physiques sont assujetties à l'impôt sur le revenu dont les taux progressifs vont de 14% à 42% (un taux de 45% existe pour les revenus supérieurs à 250.731€). La contribution de solidarité de 5.5% est également appliquée.

- *Régimes en matière d'innovation et de R&D*

L'Allemagne n'a pas de régime spécifique en matière d'innovation ou de dépenses de R&D.

[34] Par exemple : réintégration de 6,25% des licences de brevet versées.

Fiscalité de la création et de l'acquisition de brevets pour les personnes morales

La loi fiscale allemande[35] distingue selon que le brevet est créé en interne ou acquis et n'offre pas les mêmes options ou souplesses que d'autres Etats.

Dans le cas d'un brevet créé en interne, l'inscription à l'actif des dépenses qui ont conduit à sa création est interdite sur le plan fiscal (l'option existe néanmoins sur le plan comptable). Ainsi, les dépenses relatives à la création d'un brevet sont déductibles de la base taxable.

A l'inverse, un brevet acquis constitue un élément d'actif amortissable. Les brevets ainsi acquis sont valorisés à leur prix d'achat. Dans le cas où le prix d'acquisition est fonction de revenus futurs, le montant inscrit à l'actif est soit une estimation des revenus futurs, soit augmenté progressivement en fonction des revenus constatés.

Le brevet est amorti de manière linéaire sur sa période d'utilisation (l'administration allemande considère que 8 ans est une durée normale, mais il est possible d'amortir le brevet sur une période différente). Dans le cas d'une acquisition par licence, il faut néanmoins distinguer selon qu'il y a ou non transfert du droit : s'il y a transfert, il y a obligation de capitalisation ; s'il n'y a pas transfert, le concessionnaire ne peut pas capitaliser le montant de la licence qui doit être traitée comme une dépense déductible du résultat imposable.

Enfin, la loi allemande[36] autorise la constitution de provisions déductibles dans le cas de procédures destinées à défendre les brevets, dès lors qu'une plainte est déposée ou certaine. La provision doit être réintégrée au bout de trois ans si aucun accord n'a été trouvé. De manière plus générale, les coûts de défense d'un brevet sont des dépenses déductibles de la base imposable.

---

[35] Notamment sections 248(2), 255(2) et 266(2) du code de commerce (« HGB »), et sections 5(1) et 6(1) de la loi sur l'impôt sur le revenu (« EStG »).

[36] Section 249(1) du code de commerce et section 5(3) de la loi sur l'impôt sur le revenu.

Fiscalité de l'exploitation et de la concession de brevets pour les personnes morales

- *Type d'incitation fiscale*

Il n'existe pas en Allemagne de régime spécifique applicable aux revenus de l'exploitation d'un brevet : la fiscalité de droit commun s'applique.

- *Champ d'application du régime*

Les redevances de concession ou de sous-concession de brevets ont le caractère de revenus industriels.

- *Détermination de la base imposable*

Les redevances de concession de brevets perçues sont incluses dans le bénéfice imposable de la société.

Chez le concessionnaire, les redevances versées sont considérées comme déductibles, à la fois pour l'impôt sur les sociétés et pour la taxe commerciale. Aux fins de cette dernière néanmoins, il faut réintégrer 6,25% des redevances versées (elles ne sont donc déductibles de la taxe commerciale qu'à hauteur de 93,75% de leur montant.

- *Taux d'imposition*

L'imposition des revenus tirés de l'exploitation des brevets se fait au taux normal de l'impôt sur les sociétés, c'est-à-dire entre 25% et 34%, selon le lieu d'établissement de l'entreprise.

Fiscalité de la cession de brevets pour les personnes morales

- *Type d'incitation fiscale*

Il n'existe pas en Allemagne de régime spécifique en matière de cession de brevets. Les produits de cession sont intégrés au résultat taxable et soumis à l'imposition de droit commun.

- *Champ d'application du régime*

Le régime concerne toutes cessions de brevets.

- *Détermination de la base imposable*

Le produit de la cession est intégré au résultat dans les conditions de droit commun.

- *Taux d'imposition*

L'imposition des revenus tirés de l'exploitation des brevets se fait au taux normal de l'impôt sur les sociétés, c'est-à-dire entre 25% et 34%, selon le lieu d'établissement de l'entreprise.

- *Données statistiques*

Il n'existe pas de données statistiques spécifiques aux cessions de brevets.

Aspects fiscaux relatifs aux personnes physiques

Comme pour les personnes morales, il n'existe pas de disposition spécifique applicable en matière de fiscalité des brevets.

Les revenus sont soumis à l'impôt sur le revenu, aux taux de droit commun (taux marginal supérieur de 45%, plus 5,5% de contribution de solidarité).

L'activité réalisée par un inventeur indépendant est imposable dans les conditions de droit commun, avec déduction des frais exposés pour la création du brevet (sauf pour une activité d'invention qui ne serait qu'une activité de « hobby »), possibilité d'amortir le brevet en cas d'acquisition selon les mêmes règles que celles applicables aux sociétés et imposition des redevances perçues.

La plus-value nette réalisée lors de la cession d'un brevet est imposée à l'impôt sur le revenu, dans les conditions de droit commun. Si l'inventeur détient le brevet dans son patrimoine privé, le gain réalisé est imposé uniquement si la cession a lieu moins d'un an après l'acquisition du brevet.

De leurs côtés, les rémunérations des inventeurs salariés sont imposées comme salaires aux taux de droit commun.

Aspects internationaux

- Retenues à la source et conventions fiscales

Les versements de redevances de brevet à l'étranger donnent lieu au prélèvement d'une retenue à la source au taux de 15% (à laquelle s'ajoute la contribution de solidarité de 5,5%), dont est responsable le concessionnaire allemand.

Cette retenue à la source est réduite à zéro dans le cadre des conventions de non-double impositions signées par l'Allemagne.

FR	NL	BE	GB	LU	CH	US	CN	JP	KR
0	0	0	0	0/5*	0	0	10	10	2/10**

* 5% lorsque les conditions de la directive intérêts-redevances ne sont pas remplies
** Taux réduit pour droit d'usage d'équipement scientifique

Néanmoins, le concessionnaire allemand doit tout de même prélever la retenue à la source de 15%. Le remboursement en est ensuite demandé auprès de l'administration fiscale, ce qui peut prendre

parfois jusqu'à douze mois. Cette procédure est en quelque sorte une clause anti-abus puisque l'administration fiscale entend ainsi s'assurer que le concédant non-résident est bien le bénéficiaire effectif des redevances et que ses actionnaires n'ont pas entendu faire un usage abusif des dispositions de la convention fiscale conduisant à un taux zéro de retenue à la source.

- Prix de transfert

Dans le cas de parties liées, une réglementation en matière de prix de transfert s'applique.

Les entreprises doivent tenir à jour une documentation et la fournir à l'administration dans les 60 jours en cas de contrôle fiscal (30 jours pour les transactions exceptionnelles, telles les restructurations ou les déplacements de fonction). Les PME ont des obligations allégées.

1.3 PAYS-BAS

Environnement fiscal

- *Pression fiscale*

Les sociétés sont soumises à l'impôt sur les sociétés sur leurs revenus mondiaux, de même que les sociétés non-résidentes sur leurs revenus de source néerlandaise, au taux de 25% au-delà de 200.000 euros de bénéfices ; le taux est de 20% en deçà.

Les Pays-Bas disposent d'un régime dit de « participation-exemption », comme la plupart des pays européens, prévoyant l'exonération des dividendes et des plus-values pour les participations de plus de 5%, mais avec des conditions sur certains points plus souples qu'ailleurs, notamment par rapport à la France (par exemple, absence de condition de durée de détention). Les autres plus-values sont taxables au taux normal.

En matière d'imposition des personnes physiques, les taux d'impôt sur le revenu sont progressifs et vont de 1,95% à 52%.

- *Régimes en matière d'innovation et de R&D*

Les Pays-Bas disposent également de dispositifs en faveur de l'innovation. Ainsi, le « WBSO » est une réduction d'impôt plafonnée sur les salaires et cotisations sociales se rapportant aux employés qui participent à des activités de recherche ; la réduction est de 42% pour les 110.000 premiers euros de taxes dues et de 14% pour le solde. En outre, depuis le 1er janvier 2012, les Pays-Bas permettent aux entreprises de réclamer une déduction supplémentaire pour la R&D (« RDA ») : cette déduction est calculée à partir des coûts directement liés aux activités de R&D autres que les coûts salariaux couverts par le « WBSO » ; le taux de RDA pour 2012 est de 40%, soit un avantage de 10% des dépenses de R&D. Ces deux régimes nécessitent l'obtention d'un certificat de R&D, délivré par un département du Ministère de l'Économie et de l'Innovation (« Agentschap NL »), qui va déterminer le nombre d'heures de R&D qualifiantes.

Fiscalité de la création et de l'acquisition de brevets pour les personnes morales

Les entreprises ont le choix de déduire ou d'inscrire au bilan les dépenses de recherche et de développement se rapportant à un brevet.

Quand le choix de l'inscription à l'actif est fait, il n'existe aucune obligation en matière de taux et de durée. Généralement, en matière de brevets, l'amortissement se fait sur la durée de validité estimée.

Fiscalité de l'exploitation et de la concession de brevets pour les personnes morales

- *Type d'incitation fiscale*

Les Pays-Bas ont mis en place, à partir du 1er janvier 2010, un régime dit d'« Innovation Box » qui prévoit une déduction de la base imposable de 80% des revenus tirés de certains actifs incorporels, conduisant ainsi à un taux d'imposition effectif de ces revenus de 5% (voir le texte en annexe la traduction de l'article 12b de la loi sur l'impôt sur le revenu des sociétés).

Ce régime fait suite au régime dit de « Patent Box » qui avait une portée plus limitée : déduction de 60% (soit un taux effectif de 10%), avantage plafonné à quatre fois le coût de développement de l'actif incorporel et, jusqu'en 2008, limitation du régime aux seuls brevets. Cette portée limitée et mal perçue des contribuables a conduit le gouvernement néerlandais à modifier son régime.

- *Champ d'application du régime*

Les actifs incorporels concernés par le dispositif sont, d'une part les brevets développés par l'entreprise, inscrits à l'actif depuis le 31 décembre 2006 et certificats d'obtention végétale, et d'autre part les actifs immatériels développés dans le cadre d'activités de R&D ayant fait l'objet d'un certificat délivré par l'administration néerlandaise. Cela concerne des actifs immatériels non brevetables, sans être toutefois des marques ou du savoir-faire ; en pratique, cela a pu concerner des logiciels ou des secrets de fabrication. Le contribuable doit être le propriétaire du brevet.

En principe, un brevet acquis auprès d'un tiers n'est pas susceptible d'être concerné par le régime. Il pourra néanmoins l'être dès lors que l'entreprise qui l'acquiert procède à un développement complémentaire[37].

La condition de développement est remplie dès lors, par exemple, que les travaux de R&D sont effectués par l'entreprise, ou, s'ils sont sous-traités, supervisés par elle. Le Secrétaire aux finances a précisé, s'agissant des entreprises ayant un certificat de R&D, que le régime pouvait s'appliquer dans le cas où 50% de la R&D est menée par l'entreprise néerlandaise[38].

Les autres actifs incorporels, tels les marques ou le savoir-faire ne sont pas susceptibles d'être concernés par le dispositif.

Pour être éligible, le brevet doit contribuer à hauteur au moins de 30% du revenu de l'actif incorporel. Cela signifie que l'apport des autres éléments incorporels ne doit pas dépasser 70% du revenu. Cette allocation des profits suppose de mener une étude précise, appliquant les principes généraux des prix de transfert. Il est envisageable, voire recommandé, d'obtenir un « ruling » (c'est-à-dire une décision préalable) de l'administration sur ce point[39].

- *Détermination du revenu éligible*

Les revenus qui sont pris en compte sont, outre les plus-values (voir ci-après), les redevances ou les revenus réalisés dans le cadre d'opérations avec des tiers ou des parties liés (ce qui recouvre les redevances « théoriques », déterminées sur la base d'une étude similaire à celle que l'on peut faire en matière de prix de transfert).

En revanche, les redevances de sous-concession ne sont pas concernées dès lors que la partie qui sous-concède n'a pas développé le brevet : en conséquence, les redevances tirées de la sous-concession de brevet sont imposables au taux normal de l'impôt sur les sociétés.

[37] La pratique semble admettre que le contribuable qui fait pour la première fois usage du brevet peut bénéficier du régime.

[38] Le 50% ne doit pas être lu comme un seuil minimum pour l'éligibilité au régime. Il se conçoit notamment pour des accords de partage de coûts, quand bien même l'entreprise néerlandaise ne pilote pas la R&D. De manière générale, l'administration néerlandaise va être vigilante sur le degré de substance de l'entité néerlandaise qui entendra se prévaloir du régime d'Innovation Box.

[39] S'agissant de ce rescrit néerlandais, une équipe spécifique au sein de l'administration néerlandaise est dédiée à la délivrance des « rulings » sur l'Innovation Box. Le « ruling », comme ici, comme il peut aussi en exister en Belgique, au Luxembourg, en Irlande, et a priori au Royaume-Uni est un « rescrit », au sens où on peut l'entendre en France. Il s'agit d'une prise de position de l'administration sur l'interprétation d'un texte ou sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal. Il s'agit d'un mécanisme à l'initiative des contribuables lui permettant d'obtenir une opinion juridique de l'administration, une prise de position protectrice et engageante lorsqu'elle est favorable.

- *Taux d'imposition*

80% des revenus ainsi déterminés sont déduits de la base imposable, soit un taux effectif d'imposition sur les revenus nets de 5%.[40]

Cette déduction s'applique dès lors que et dans la mesure où les revenus générés par le brevet dépassent le total des coûts de production de cet actif. Ainsi, les coûts sont déductibles au taux normal de l'impôt sur les sociétés de 25%, et les profits, au-delà de ces coûts, imposables au taux réduit.

Le régime est optionnel et peut s'appliquer à compter du dépôt de la demande de brevet.

- *Données statistiques*

Les documents budgétaires indiquent un coût annuel de 625 millions d'euros pour ce régime depuis 2010, jusque 2015.

Fiscalité de la cession de brevets pour les personnes morales

- *Type d'incitation fiscale*

Les produits de cession de brevets peuvent bénéficier du régime dit d'«Innovation box » mis en place à partir du 1er janvier 2010 (voir ci-dessus la description faite pour la fiscalité des revenus d'exploitation et de concession aux Pays-Bas), selon lequel les entreprises peuvent déduire de leur base imposable 80% des revenus nets de leurs brevets, soit une taxation à un taux effectif de 5%.

- *Champ d'application du régime*

[40] Pour un revenu de 100, la base imposable est de 20 (100-80%), taxée au taux de droit commun (25%), soit un taux effectif d'imposition du revenu de 20x25%=5%.

Le régime de l'« Innovation box » ne s'applique qu'aux brevets développés en interne, ainsi qu'aux actifs développés suite à des activités de recherche et développement pour lesquelles un certificat a été délivré par les autorités néerlandaises.

Le régime est également applicable aux brevets acquis, dès lors qu'ils font l'objet d'un développement complémentaire par l'acquéreur. En d'autres termes, la plus-value de cession d'un brevet acquis, sans développement ultérieur, est imposable dans les conditions de droit commun, aux taux normal de l'impôt sur les sociétés.

Les autres actifs incorporels, tels les marques ou le savoir-faire, ne sont pas susceptibles d'être concernés par le régime.

Pour être éligible, le brevet doit contribuer à hauteur au moins de 30% du revenu de l'actif incorporel.

- *Détermination du revenu éligible*

Le régime s'applique à la plus-value de cession (revenu net de la cession).

- *Taux d'imposition*

Le revenu éligible ainsi déterminé est déduit à hauteur de 80% de la base imposable au taux normal de l'impôt sur les sociétés, soit un taux effectif d'imposition de 5%.

- *Données statistiques*

Les données statistiques n'isolent pas les données relatives spécifiquement aux cessions de brevets.

Aspects fiscaux relatifs aux personnes physiques

Le dispositif de l'« Innovation box » n'est pas applicable aux personnes physiques (sauf bien sûr si celles-ci créent une forme sociétale ad hoc).

Dès lors, les revenus tirés de l'exploitation ou la cession d'un brevet sont imposables dans les conditions de droit commun, soumis au barème progressif (taux marginal supérieur de 52%).

Aspects internationaux

- *Retenue à la source et conventions fiscales*

Les Pays-Bas ne prélèvent pas de retenue à la source sur les redevances de brevet versées à l'étranger, à la différence de la France.

Les retenues à la source prélevées à l'étranger au titre des versements de redevances vers les Pays-Bas donnent droit à un crédit d'impôt imputable sur l'impôt de même nature aux Pays-Bas.

- Prix de transfert

Les principes OCDE en matière de prix de transfert sont appliqués par l'administration fiscale néerlandaise.

1.4 BELGIQUE

Environnement fiscal

- *Pression fiscale*

La Belgique est un pays à taux d'impositions relativement élevés : 33,99 % pour les sociétés[41], et 50% pour les personnes physiques pour les revenus supérieurs à 34.330 euros.

Néanmoins, les sociétés belges peuvent bénéficier de certains avantages fiscaux, dont les plus importants sont, en matière d'impôts directs, la déduction pour capital à risque (régime dit des « intérêts notionnels »), la déduction pour revenus de brevets et l'exonération totale des plus-values sur actions. Sans modifier le taux facial de l'impôt, ces mécanismes, qui peuvent se cumuler pour certains d'entre eux, jouent sur l'assiette imposable, ce qui a pour effet de réduire de manière substantielle le taux effectif de l'impôt de sociétés en Belgique.

La déduction pour capital à risque, applicable depuis l'exercice d'imposition 2007, permet ainsi à une société belge ou un établissement stable situé en Belgique d'une société étrangère de déduire annuellement de son bénéfice imposable un intérêt « théorique», qui ne correspond à aucune charge comptable, calculé sur le montant des capitaux propres de la société selon un taux d'intérêt fixé en fonction du taux des obligations linéaires émises par l'État (le taux de déduction sera pour les revenus 2013 de 2,74% pour les grandes entreprises et de 3,24% pour les PME).

Les plus-values sur actions sont intégralement exonérées. Il est toutefois requis que la société sur laquelle portent les actions soit soumise à un régime fiscal de droit commun et que les titres soient détenus depuis plus d'un an.

- *Régimes en matière d'innovation et de R&D*

Il existe par ailleurs des régimes en matière d'innovation et de R&D : le crédit d'impôt en matière de R&D ou la déduction pour investissement, l'exonération de 75% du précompte professionnel

[41] Des taux progressifs légèrement inférieurs existent pour le PME.

(retenue à la source au titre de l'impôt sur le revenu) pour les salaires des chercheurs (pour autant que le montant exonéré soit réinvesti dans la société, pas forcément dans la R&D), l'exonération des primes régionales en matière de R&D, ou encore le régime spécial des cadres étrangers qui accorde un avantage (plafond d'exonérations supérieur).

Fiscalité de la création et de l'acquisition de brevets pour les personnes morales

En principe, tous les coûts engagés par les entreprises dans le cadre de leur activité professionnelle et dans l'optique de maintenir ou d'accroître les profits sont déductibles de la base imposable. Une dépense doit néanmoins être inscrite à l'actif dès lors qu'elle se rattache à un actif qui peut être utilisé sur plusieurs années (au moins trois ans) et qui se déprécie. Ces principes s'appliquent pour les dépenses de création ou d'acquisition de brevets.

Selon la loi comptable belge, les brevets doivent être amortis sur cinq ans au maximum. La loi fiscale autorise néanmoins un amortissement sur une période plus longue (généralement entre 8 et 12 ans).

En sus de ces dispositions, il existe en Belgique une **déduction majorée pour investissement** qui permet au contribuable de choisir de déduire de ses revenus imposables une partie des dépenses qu'il a consacrées à de nouveaux investissements. Les différents pourcentages de déduction majorée sont régulièrement revus. Les investissements doivent être effectués au cours de la période imposable et porter sur des immobilisations neuves corporelles ou incorporelles, utilisées exclusivement à des fins professionnelles en Belgique, et faisant l'objet d'amortissements, sur une période minimale de trois ans :

- Un premier type de déduction pour investissement est la « déduction unique », en une seule fois. Cette déduction est égale à un certain pourcentage de la valeur d'acquisition de l'investissement, qui varie en fonction du type d'investissement (et selon que l'investissement est réalisé par une personne physique ou une entreprise) : elle est ainsi, en 2012, de 15,5% pour les brevets ou les investissements pour la R&D respectueux de l'environnement.
- Un second type de déduction est la « déduction étalée ». Dans ce cas, la déduction pour investissement est étalée sur la période d'amortissement des immobilisations. Seuls les contribuables qui, au premier jour de l'année, occupent moins de 20 travailleurs, peuvent appliquer cette déduction étalée. Pour ces immobilisations, la déduction est, dans ce cas,

uniformément fixée à 12,5 % des amortissements admis pour chaque période imposable. Il est fait exception à cette règle pour les investissements respectueux de l'environnement : quel que soit le nombre de travailleurs occupés, la déduction étalée s'élève à 22,5 % des amortissements annuels sur les investissements pour la recherche et le développement respectueux de l'environnement.

Dans les deux cas, les dépenses pour investissements pour la R&D respectueux de l'environnement qui peuvent être prises en compte sont assez larges, incluant notamment les licences et le savoir-faire.

Il existe aussi, sur option irrévocable du contribuable, un **crédit d'impôt recherche** pour les brevets et les immobilisations qui tendent à promouvoir la recherche et le développement de produits nouveaux et de technologie avancées n'ayant pas d'effet sur l'environnement. Ce crédit d'impôt est calculé de la même façon que la déduction pour investissement. La différence est que le crédit d'impôt est imputable sur l'impôt sur les sociétés et, à défaut d'impôt suffisant pendant cinq exercices, remboursable. Le montant reporté au titre du crédit d'impôt est également limité. La déduction pour investissement, de son côté, est reportable indéfiniment, et limité, dans son montant, de manière moindre que le montant du crédit d'impôt.

Enfin, les entreprises ont la possibilité de passer des provisions déductibles en cas de contestation de droit de propriété industrielle, dès lors que les dépenses provisionnées sont par nature déductibles et qu'elles se rapportent à un évènement de l'année fiscale.

Fiscalité de l'exploitation et de la concession de brevets pour les personnes morales

- *Type d'incitation fiscale*

La Belgique a mis en place en 2007 un régime de « déduction pour revenus de brevets » (ci-après « DRB »).

Ce régime prend la forme d'une déduction de la base imposable de 80% des revenus de brevets, conduisant ainsi à un taux effectif d'imposition de ces revenus de l'ordre de 6,8%.

Le texte de l'article 205/1-2 et 3 du code des impôts directs relatif à ce régime se trouve en annexe, de même que les commentaires de l'administration fiscale belge.

- *Champ d'application du régime*

Le dispositif s'applique uniquement aux brevets et aux certificats complémentaires de protection. Les autres droits de propriété intellectuelle tels que le savoir-faire, les marques de fabrique ou marques commerciales, les plans, les modèles, les recettes ou procédés secrets, les informations concernant les expériences dans le domaine du commerce ou de la science (sous-réserve du savoir-faire inhérent et indissociablement lié à un produit ou un procédé breveté) sont exclus.

Les brevets concernés peuvent être belges, européens ou délivrés dans un autre pays.

La déduction s'applique dans deux hypothèses :

- lorsque les brevets sont développés totalement ou partiellement par l'entreprise dans des centres de recherche formant une branche d'activité ou une division d'entreprise ;
- lorsque les brevets ou droits de licence portant sur des brevets sont acquis par la société (par achat ou apport), à la condition qu'ils fassent l'objet partiellement ou totalement d'améliorations par la société dans des centres de recherche formant une branche d'activité ou une division d'entreprise[42].

Le centre de recherche n'a pas besoin d'être situé en Belgique. Il faut simplement qu'il forme une entité autonome sur un plan technique au sein de l'entreprise. Une équipe de R&D relativement réduite peut suffire à constituer une branche d'activité dès lors que les ressources humaines, les locaux et l'équipement utilisés, ainsi que les actifs incorporels nécessaires, sont dévolus entièrement à cette activité. Il n'est pas nécessaire qu'elle occupe un bâtiment séparé ou qu'elle ait ses propres services de support interne. La société peut enfin sous-traiter partiellement la réalisation de la R&D ou l'amélioration.

Il n'est pas exigé non plus que la société soit propriétaire du brevet. Même si elle est usufruitière ou titulaire de licence, elle peut être éligible au régime[43]. Il n'est pas exigé que la société soit seule propriétaire, titulaire de licence ou usufruitière du brevet : le régime est applicable aussi bien sur les licences exclusives que non-exclusives.

---

[42] *L'exigence d'« améliorations » pour les droits acquis implique que la société prouve que la poursuite du développement des produits ou procédés brevetés aboutit à une valeur ajoutée, par exemple parce que la valeur économique du produit ou du procédé breveté a été augmentée. Il n'est pas exigé que l'amélioration donne lieu à des brevets supplémentaires. En règle générale, l'amélioration pourra résulter du savoir-faire inhérent ou indissociablement lié au produit ou au procédé breveté.*

[43] En revanche, la seule nue-propriété du brevet ne suffit pas.

En revanche, la société belge qui entend revendiquer le régime ne peut pas n'être qu'une passerelle ou « *conduit company* ». Une certaine substance économique est exigée.

Le régime est applicable à partir de l'exercice d'imposition 2008 et concerne les brevets qui n'ont pas été utilisés par la société, un preneur de licence ou une entreprise liée avant le 1er janvier 2007. Le régime peut dès lors être applicable à des brevets délivrés avant le 1er janvier 2007, dès lors qu'ils n'ont pas été utilisés ou commercialisés avant cette date.

- *Détermination du revenu éligible*

Les revenus de brevets qui sont éligibles au régime sont de deux types :

i. les revenus de licences de brevets concédées par la société :

Les revenus en question peuvent être des rémunérations fixes ou variables (pourcentage du chiffre d'affaires relatif aux produits brevetés par exemple). Si la rémunération due n'est pas uniquement liée aux brevets (mais par exemple provient d'autres droits de propriété industrielle), seule la partie de la rémunération relative aux brevets est éligible ; l'entreprise doit donc être en mesure de ventiler la rémunération[44].

Les rémunérations provenant de sociétés associées n'entrent en ligne de compte que si elles sont conformes aux conditions de marché.

ii. les revenus « notionnels » de brevets utilisés par la société dans le cadre de la fabrication de produits ou de prestation de services :

Ces revenus, qui sont compris dans le prix de vente des biens et services vendus, sont en quelque sorte les redevances qui seraient dues par des tiers si la société avait concédé une licence sur ledit brevet. La rémunération pour savoir-faire inhérent ou indissociablement lié au brevet, qui est incluse dans le prix de vente, entre également en ligne de compte pour la DRB.

Une étude de prix de transfert est souvent nécessaire afin de déterminer cette rémunération. Un « ruling » peut être demandé à l'administration sur cette question.

[44] De même, si le concessionnaire paie une contribution aux frais de R&D, celle-ci n'entre pas dans les revenus concernés par la DRB.

- *Taux d'imposition*

La DRB est égale à 80% des revenus « bruts » du brevet, c'est-à-dire avant déduction des charges d'exploitation et des coûts de développement, soit un taux effectif d'imposition de l'ordre de 6,8%[45].

Toutefois, pour éviter les abus, en ce qui concerne les brevets acquis par la société, les 80% sont calculés sur une base diminuée, d'une part des rémunérations dues à des tiers pour l'acquisition de ces brevets, d'autre part des amortissements passés pendant la période imposable sur la valeur de l'investissement ou de revient des brevets acquis (ces deux éléments sont en effet déductibles du résultat taxable).

Enfin, La déduction intervient avant la déduction pour capital risque et la déduction pour investissement (voir ci-dessus). Alors que la déduction pour capital risque est reportable (sur sept exercices au maximum), la DRB non utilisée ne peut être ni reportée, ni remboursée, ni donner lieu à un crédit d'impôt.

- *Données statistiques*

Il n'existe pas de données statistiques sur ce dispositif.

Fiscalité de la cession de brevets pour les personnes morales

- *Type d'incitation fiscale*

Il n'existe pas de régime spécifique applicable aux revenus de la cession de brevets. Les plus-values sont intégrées au résultat taxable selon le droit commun (33,99%).

- *Champ d'application du régime*

Le régime des plus-values s'applique à toute cession d'actif.

[45] Pour un revenu de 100, la base imposable est de 20 (100-80%), taxée au taux de droit commun (34%), soit un taux effectif d'imposition du revenu de 20x34%=6,8%.

- *Détermination de la base imposable*

La plus-value constitue le revenu imposable.

- *Taux d'imposition*

La plus-value sur cession de brevet est imposable au taux normal de 33,99%.

Si le vendeur réinvesti le prix de vente dans de nouveaux actifs, il peut demander à bénéficier d'un report d'imposition. Dès lors que l'actif est inscrit au bilan pendant au moins cinq ans, la plus-value sera imposable sur la durée d'amortissement du nouvel actif.

- *Données statistiques*

Il n'existe pas de données statistiques spécifiques sur ce régime.

Aspects fiscaux relatifs aux personnes physiques

Les revenus de brevets reçus par une personne physique sont considérés, selon le caractère de l'activité de cette personne, soit comme des revenus divers (imposables à un taux séparé de 15%), soit, ce qui est le cas le plus courant, comme des revenus professionnels soumis aux taux progressifs de l'impôt sur le revenu (taux maximum de 50%).

De même, le produit de la vente d'un brevet rentre en général dans la catégorie des revenus professionnels, soumis aux taux progressifs d'impôt sur le revenu ; si le brevet ne peut être considéré comme un actif professionnel, la plus-value de cession sera considérée comme un revenu divers, soumis à une taxation au taux de 33%.

Aspects internationaux

- *Retenue à la source et conventions internationales*

Les versements de redevances de brevet à l'étranger donnent lieu au prélèvement d'une retenue à la source au taux de 15%.

Cette retenue à la source peut être réduite dans le cadre des conventions de non-double impositions signées par la Belgique.

DE	NL	FR	GB	LU	CH	US	CN	JP	KR
0	0	0	0	0	0	0	10/7*	10	10

*taux de 7% dans la convention signée le 9 octobre 2009 mais non entrée en vigueur

Les retenues à la source prélevées à l'étranger sur redevances de brevets donnent droit à un crédit d'impôt imputable à concurrence de l'impôt qui est dû sur ces mêmes revenus de brevets.

- Prix de transfert

Les principes OCDE en matière de prix de transfert sont appliqués par l'administration belge. Le régime de la DRB est spécifiquement visé dans le cadre de la réglementation applicable en matière de prix de transfert.

1.5 LUXEMBOURG

Environnement fiscal

- *Pression fiscale*

Les sociétés résidentes au Luxembourg sont soumises à l'Impôt sur le « *revenu des collectivités* » ("IRC") et à l'impôt « *commercial communal* » ("ICC") sur leurs revenus mondiaux. Elles sont également soumises à l'Impôt sur la fortune ("IF") perçu sur leur valeur unitaire.

Le taux de l'IRC est de 21% si l'assiette fiscale excède 15.000€ par an. En outre, une majoration de 7% sur le montant de l'IRC est due au fonds pour l'emploi, ce qui porte le taux de l'IRC à 22,47%.

Les sociétés établies au Luxembourg sont soumises à l'ICC sur leurs revenus d'origine locale (autrement dit les revenus réalisés dans la commune concernée du territoire du Luxembourg, où une activité commerciale est exercée). L'ICC est perçu à un taux effectif agrégé allant actuellement de 6,75% à 9% selon la commune où la Société est établie. Pour la ville de Luxembourg par exemple, le taux de l'ICC est actuellement de 6,75%. L'assiette de l'ICC est l'assiette de l'IRC, augmentée ou diminuée en fonction de certains ajustements mineurs.

Le taux agrégé IRC – ICC, autrement dit le taux global de l'impôt sur les sociétés s'élève actuellement à 29,22% pour les sociétés ayant leur siège social dans la ville de Luxembourg.

Les sociétés établies au Luxembourg sont également soumises à l'IF, qui est perçu annuellement à un taux de 0,5% sur la valeur de leur actif net. La valeur unitaire est calculée sur la base du montant des actifs de la société luxembourgeoise, déduction faite de ses passifs et de provisions. Lors du calcul de la valeur unitaire, des exonérations sont appliquées, sous certaines conditions et concernant notamment certains droits de propriété intellectuelle (brevets, les marques, les dessins et modèles, les noms de domaine Internet et les copyrights de logiciels).

Le Luxembourg dispose également, comme ses partenaires européens, d'un régime de participation – exemption (exonérations des dividendes et plus-values de cession pour les participations supérieures à 10%). Le statut de Société de Participations Financières (« SOPARFI »), holding pouvant exercer toutes les activités de détention de participations mais également réaliser des activités connexes liées à la gestion de ces participations (conseils en gestion, financement,

immobilier, détention de brevet ou tout autre activité commerciale ou industrielle), permet ainsi de bénéficier d'une exonération fiscale des revenus relatifs aux participations et bénéficier des avantages des conventions fiscales signées par le Luxembourg. Ainsi, les dividendes payés par la SOPARFI seront exonérés de retenue à la source dans la mesure où la mère est établie dans un pays de l'Espace Économique Européen, la Suisse ou un pays ayant signé une convention fiscale, et dès lors qu'elle possède pendant douze mois au moins 10% de la SOPARFI.

L'imposition des personnes physiques de son côté se fait selon un barème progressif allant jusqu'à 39%.

- *Régimes en matière d'innovation et de R&D*

Il n'existe pas de régime spécifique en matière d'innovation et de R&D.

Fiscalité de la création et de l'acquisition de brevets pour les personnes morales

D'un point de vue comptable, les sociétés luxembourgeoises peuvent choisir entre déduire les dépenses relatives à l'acquisition ou à la création de brevets, ou les mettre à l'actif du bilan. Le choix comptable conditionne le traitement fiscal.

Néanmoins, l'une des conditions pour bénéficier du régime favorable d'exonération partielle des revenus de brevets (voir ci-après) est que les dépenses en rapport avec les brevets en question soient inscrites à l'actif.

Les dépenses ainsi inscrites à l'actif doivent ensuite être amorties sur la durée de la vie utile prévisible du brevet.

La circulaire du 5 mars 2009 – qui commente le régime d'exonération partielle des revenus de brevets - précise que les dépenses à porter à l'actif du bilan englobent notamment le prix d'acquisition ou le prix de revient des matières ou fournitures utilisées pour la constitution du droit de propriété intellectuelle, les charges salariales des personnes ayant contribué au développement du droit, la quote-part afférente des frais généraux en rapport avec la constitution du droit, y

compris les amortissements des biens utilisés dans le cadre du processus de développement et les intérêts en rapport avec des emprunts contractés pour financer la constitution du droit.

Les dépenses engagées pour les activités de recherche fondamentale conduites par la société ne sont toutefois pas concernées et restent déductibles.

Fiscalité de l'exploitation et de la concession de brevets

- *Type d'incitation fiscale*

Le Luxembourg a introduit un dispositif applicable depuis 2008 de déduction des revenus taxables de 80% des revenus nets perçus pour la rémunération ou l'usage de brevets[46].

Le régime a fait l'objet de commentaires de la part de l'administration fiscale (circulaire du directeur des contributions du 5 mars 2009).

- *Champ d'application du régime*

Le dispositif s'applique aux brevets, marques de fabrique ou de commerce, dessins ou modèles, noms de domaine ou droits d'auteurs sur un logiciel informatique. En revanche, les revenus issus de l'exploitation d'un savoir-faire, de la clientèle, d'un plan, d'une formule, d'un procédé secret ou de droits d'auteur autres que ceux portant sur un logiciel informatique sont exclus.

Seul le propriétaire économique du droit, c'est-à-dire celui qui se comporte de manière telle qu'il garde toute possibilité de disposer de l'actif incorporel, peut se prévaloir du régime. Le propriétaire juridique (c'est-à-dire le propriétaire au nom duquel l'actif est officiellement acté) ne pourra se prévaloir du régime s'il n'est pas considéré en même temps comme le propriétaire économique.

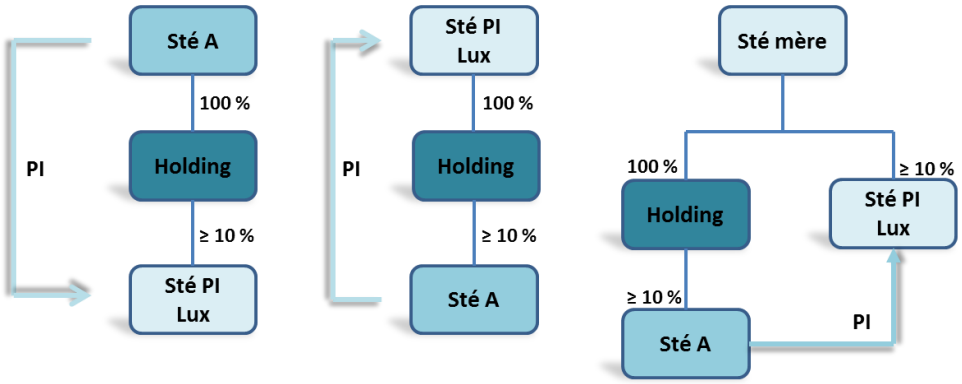
La loi conditionne en outre le bénéfice du régime au respect de trois autres conditions :

[46] Le régime a été introduit par une loi du 21 décembre 2007. De son côté, la loi du 19 décembre 2008 a introduit l'exonération d'impôt sur la fortune des droits de propriété industrielle.

- Le brevet doit avoir été acquis ou créé après le 31 décembre 2007 : c'est la date du dépôt de la demande de brevet qui importe, ou la date de transfert de propriété en cas d'acquisition[47] ;
- Les charges, amortissements et déductions pour dépréciation en rapport avec le brevet doivent être inscrits au bilan, pour autant qu'ils aient dépassé les revenus en rapport avec ce brevet[48] ;
- l'acquisition du brevet auprès d'une société liée n'est pas possible : une société ne peut prétendre au régime si i) elle a acquis le droit auprès d'une société qui détient au moins 10% de son capital ou si ii) elle a acquis le droit auprès d'une société dans laquelle elle détient elle-même directement 10% du capital ou si iii) elle a acquis le droit auprès d'une société détenue directement à raison de 10% au moins par une troisième société et que cette dernière détient directement au moins 10% de son propre capital (sociétés sœurs).

Cette condition anti-abus ne s'applique pas en cas d'apport d'un brevet moyennant l'attribution de titres de la société bénéficiaire à l'apporteur qui n'était pas encore actionnaire, l'analyse de la relation de parenté entre les deux sociétés devant se faire immédiatement avant l'apport. De la même manière, l'acquisition auprès d'un actionnaire personne physique n'empêche pas l'application du régime, et ce indépendamment du niveau de participation détenue par ce dernier.

De même, les transferts de brevets semblent possibles dans les cas suivants :



[47] La circulaire précitée de 2009 précise que la garantie d'un traitement fiscal spécifique lors de la transformation de certains organismes exempts d'impôt en un autre organisme à caractère collectif (transformation de Holding 1929 en SOPARFI par exemple) reste sans incidence sur la date et le prix d'acquisition de ces biens puisque la société garde sa personnalité juridique. De la même manière, le transfert du siège de direction effective d'une société étrangère au Luxembourg ou le transfert d'un bien par une société non résidente à un établissement stable à Luxembourg ne pourra avoir d'influence sur la date d'acquisition d'origine dudit bien.

[48] La circulaire cite parmi ces dépenses le prix d'acquisition ou le prix de revient des matières ou fournitures utilisées pour la constitution du droit, les charges salariales des personnes ayant contribué au développement du droit, la quote-part afférente des frais généraux en rapport avec la constitution du droit, les amortissements des biens utilisés dans le cadre du processus de développement, les intérêts d'emprunt contractés pour financer la constitution du droit. Les dépenses engagées pour des activités de recherche fondamentale conduites par la société ne sont toutefois pas incluses.

- *Détermination du revenu éligible*

Le revenu éligible est le revenu net, c'est-à-dire le revenu perçu en rémunération de l'usage ou de la concession de l'usage du brevet[49], diminué des dépenses en relation économique directe avec ce revenu, y inclus les intérêts, les amortissements annuels ainsi que, le cas échéant, une déduction opérée pour dépréciation.

Lorsqu'un contribuable utilise un brevet dans le cadre de son activité, il bénéficie du régime sur la base du revenu théorique qu'il aurait réalisé s'il avait concédé l'usage du brevet à un tiers[50]. C'est la rémunération fictive ou « théorique », diminuée des dépenses en relation économique directe avec ce revenu, y compris les intérêts ou l'amortissement annuel ainsi que, le cas échéant, une déduction opérée pour dépréciation, qui sera en l'espèce considérée comme revenu net.

En pratique, il peut être possible d'obtenir de l'administration un « ruling », lorsque certains aspects du régime ne sont pas précisés dans la circulaire ou nécessitent une appréciation (revenus dans le champ d'application, rémunération aux conditions du marché, etc.).

- *Taux d'imposition*

Le revenu ainsi déterminé est déduit à hauteur de 80% du revenu imposable, ce qui donne un taux effectif de taxation des revenus de brevets de l'ordre de 5,8%[51].

- *Données statistiques*

Il ne semble pas exister de statistiques en ce qui concerne l'impact sur le budget du régime depuis son introduction. Les seuls commentaires publiés à ce sujet ont été faits au moment où le projet de loi introduisant le régime a été publié[52].

---

[49] *Seuls les revenus qualifiés de redevances (au sens de l'article 12(2) du modèle de convention fiscale OCDE sont susceptibles de bénéficier du régime d'exonération partielle, ce qui peut impliquer de devoir scinder un contrat de licences pour en dégager la quote-part du revenu couvert par le régime. Sont notamment compris les dommages-intérêts touchés pour violation du droit de propriété.*

[50] Un contribuable qui utilise pour son propre compte un brevet dans le cadre de son activité ne pourra se prévaloir de l'exonération partielle que s'il a lui-même déposé le brevet.

[51] Pour un revenu de 100, la base imposable est de 20 (100-80%), taxée au taux de droit commun (29,22%), soit un taux effectif d'imposition du revenu de 20x28,8%=5,84% pour une entreprise localisée dans la ville de Luxembourg).

[52] "*La perte fiscale probable résultant à court terme de ces réaménagements fiscaux sera plus que compensé d'abord par une consolidation et, à moyen terme, par une extension des activités afférentes, par un renforcement de l'attrait du Luxembourg en tant que plate-forme*

Fiscalité de la cession de brevets pour les personnes morales

- *Type d'incitation fiscale*

Comme en matière de revenus d'exploitation et de concession, **le Luxembourg applique depuis 2008 un dispositif de déduction des revenus taxables** de 80% des revenus nets perçus lors de la cession de brevets. Le régime a fait l'objet de commentaires de la part de l'administration fiscale (circulaire du directeur des contributions du 5 mars 2009).

- *Champ d'application du régime*

Le dispositif s'applique aux brevets, marques de fabrique ou de commerce, dessins ou modèles, noms de domaine ou droits d'auteurs sur un logiciel informatique. En revanche, les plus-values sur cession d'un savoir-faire, de la clientèle, d'un plan, d'une formule, d'un procédé secret ou de droits d'auteur autres que ceux portant sur un logiciel informatique sont exclues.

Seul le propriétaire économique du droit, c'est-à-dire celui qui se comporte de manière telle qu'il garde toute possibilité de disposer de l'actif incorporel, peut se prévaloir du régime. Le propriétaire juridique (c'est-à-dire le propriétaire au nom duquel l'actif est officiellement acté) ne pourra se prévaloir du régime s'il n'est pas considéré en même temps comme le propriétaire économique.

La loi conditionne en outre le bénéfice du régime au respect d'autres conditions :

- Le brevet doit avoir été acquis ou créé après le 31 décembre 2007 : c'est la date du dépôt de la demande de brevet qui importe, ou la date de transfert de propriété en cas d'acquisition[53] ;
- Les charges, amortissements et déductions pour dépréciation en rapport avec le brevet doivent être inscrits au bilan, pour autant qu'ils aient dépassé les revenus en rapport avec ce brevet[54] ;

---

privilégiée pour les transactions commerciales et pour faire fructifier des investissements, par les nouveaux emplois créés et par les recettes fiscales supplémentaires en découlant ».

[53] La circulaire précité de 2009 précise que la garantie d'un traitement fiscal spécifique lors de la transformation de certains organismes exempts d'impôt en un autre organisme à caractère collectif (transformation de Holding 1929 en SOPARFI par exemple) reste sans incidence sur la date et le prix d'acquisition de ces biens puisque la société garde sa personnalité juridique. De la même manière le transfert du siège de direction effective d'une société étrangère au Luxembourg ou le transfert d'un bien par une société non résidente à un établissement stable à Luxembourg ne pourra avoir d'influence sur la date d'acquisition d'origine dudit bien.

[54] La circulaire cite parmi ces dépenses le prix d'acquisition ou le prix de revient des matières ou fournitures utilisées pour la constitution du droit, les charges salariales des personnes ayant contribué au développement du droit, la quote-part afférente des frais généraux en rapport avec la constitution du droit, les amortissements des biens utilisés dans le cadre du processus de développement, les intérêts

- l'acquisition du brevet auprès d'une société liée n'est pas possible : une société ne peut prétendre au régime si i) elle a acquis le droit auprès d'une société qui détient au moins 10% de son capital ou si ii) elle a acquis le droit auprès d'une société dans laquelle elle détient elle-même directement 10% du capital ou si iii) elle a acquis le droit auprès d'une société détenue directement à raison de 10% au moins par une troisième société et que cette dernière détient directement au moins 10% de son propre capital (sociétés sœurs).

Cette condition anti-abus ne s'applique pas en cas d'apport d'un brevet moyennant l'attribution de titres de la société bénéficiaire à l'apporteur qui n'était pas encore actionnaire, l'analyse de la relation de parenté entre les deux sociétés devant se faire immédiatement avant l'apport. De la même manière, l'acquisition auprès d'un actionnaire personne physique n'empêche pas l'application du régime, et ce indépendamment du niveau de participation détenue par ce dernier.

- *Détermination du revenu éligible*

La plus-value sur cession constitue le revenu éligible.

Toutefois, pour compenser les excès qui pourraient résulter de l'utilisation des pertes fiscales relatives à cette activité (c'est-à-dire l'excès des dépenses par rapport aux revenus sur les droits éligibles au cours d'un exercice donné), il est prévu un système de « recapture » qui vise à réintégrer dans la base imposable une partie (80%) des pertes dégagées par le droit en question au cours de l'exercice de la cession ou des exercices antérieurs[55]. L'exemple simplifié ci-après montre comment fonctionne cette règle.

En année N, le contribuable achète un brevet pour 70.000€ pour l'exploiter pendant cinq ans. Le brevet s'amortit sur cette période (soit une dotation aux amortissements de 14.000€ par an). Au cours des années N et N+1, les frais en rapport avec ce brevet sont respectivement de 12.000€ et 6.000€. La redevance annuelle perçue par l'entreprise s'élève à 15.000€. Au début de l'année N+4, l'entreprise cède le brevet au prix de 50.000€.

---

d'emprunt contractés pour financer la constitution du droit. Les dépenses engagées pour des activités de recherche fondamentale conduites par la société ne sont toutefois pas incluses.

[55] *La logique de cette règle est que les pertes issues des droits de propriété intellectuelle (à savoir l'excès des dépenses en relation économique directe avec les droits intellectuels éligibles au régime de faveur sur les recettes de ces mêmes droits au cours d'un exercice donné) sont totalement déductibles fiscalement et peuvent donner lieu à une perte fiscale pouvant être déduite des autres catégories de revenus. Il est dans la logique du système que de telles pertes fiscales soient régularisées lors de la cession, avec plus-value, des droits de propriété intellectuelle concernés.*

	N+1	N+2	N+3	N+4	N+5
Produits	15.000	15.000	15.000	15.000	15.000
Amortissement	14.000	14.000	14.000	14.000	14.000
Charges	12.000	6.000	0	0	0
Revenu imposable	-11.000	-5.000	200 (a)	200 (a)	20.000 (b)

(a) : 20% de (15.000-14.000)
(b) : Le montant imposable au titre de l'année N+4 se calcule comme suit :
Plus-value : 50.000-14.000 : 36.000
*Reprise (règle de recapture) : (11.000+5.000)*80% = 12.800*
Revenu imposable : (36.000x20%) + 12.800 = 20.000

S'agissant de l'évaluation de la valeur du brevet, la circulaire précise que « *le contribuable est admis à utiliser toute méthode généralement reconnue au niveau international* », dans le respect du principe de pleine concurrence. Pour réduire leurs obligations des PME, le législateur admet pour ces dernières que la valeur estimée de réalisation puisse être fixée de manière forfaitaire à 110% de la somme algébrique des dépenses qui ont diminué la base d'imposition du cédant jusqu'à l'exercice de la cession.

- *Taux d'imposition*

La loi luxembourgeoise prévoit une neutralisation de certaines plus-values en permettant qu'elles soient réemployées sur un bien acquis en remplacement d'une immobilisation vendue. Néanmoins, la plus-value dégagée lors de la cession d'un brevet ne peut bénéficier de cette neutralisation.

En revanche, le revenu de la cession est déduit à hauteur de 80% du revenu imposable, ce qui donne un taux effectif de taxation des revenus de brevets qui peut aller, selon les cas, jusqu'à 10% (compte tenu de la règle de « recapture » décrite ci-dessus). Le taux standard peut être considéré de 5,8%.

- *Données statistiques*

Il n'existe pas de données statistiques spécifiques sur la fiscalité de la cession de brevets.

Aspects fiscaux relatifs aux personnes physiques

Le régime spécifique en matière de brevet s'applique aussi bien pour les personnes physiques que pour les personnes morales, dès lors qu'il s'agit d'une activité professionnelle. La personne physique pourra donc déduire de son revenu imposable 80% du revenu éligible des brevets (ce qui donne un taux d'imposition effectif supérieur autour de 7,8%).

En revanche, le revenu du brevet est imposé dans les conditions de droit commun (taux supérieur de 39%) si le brevet fait partie du « patrimoine privé » du contribuable et que l'activité autour de ce brevet ne peut être qualifiée de professionnelle.

Aspects internationaux

- *Retenues à la source et conventions fiscales*

En cas de paiement de redevances par une société luxembourgeoise, il n'y a pas de retenue à la source prélevée au Luxembourg, à la différence de la France.

En cas de perception de redevances par une société luxembourgeoise, celle-ci se voit en général accorder un crédit d'impôt sur la base des dispositions de la convention fiscale applicable ou du droit interne luxembourgeois.

Ce crédit d'impôt est limité au montant de l'impôt qui serait dû au Luxembourg sur le même revenu. Dans la mesure où les redevances de brevets font l'objet d'une exonération à hauteur de 80 %, le crédit d'impôt est lui aussi réduit de 80%. Cela implique que la société luxembourgeoise ne bénéficier que d'un crédit d'impôt de 20 % sur l'impôt acquitté à l'étranger.

- *Prix de transfert*

Le Luxembourg adhère aux principes directeurs de l'OCDE en matière de prix de transfert. Le principe de pleine concurrence est inscrit dans certaines dispositions en matière de fiscalité des brevets.

1.6 ROYAUME-UNI

Environnement fiscal

- *Pression fiscale*

L'impôt sur les sociétés s'applique aux sociétés établies au Royaume-Uni sur leurs revenus mondiaux, au taux actuel de 24% (ce taux devrait passer à 23 % à compter du 1er avril 2013, et 22% à compter du 1er avril 2014). Les sociétés dont les bénéfices ne dépassent pas 300.000£ sont assujetties à un impôt au taux réduit de 20%.

De son côté, le taux maximal de l'impôt sur le revenu progressif est actuellement de 50 %, et sera ramené à 45 % à compter du 6 avril 2013.

- *Régimes en matière d'innovation et de R&D*

Des allègements fiscaux sont disponibles pour les sociétés exerçant des activités de recherche et développement. Des allègements fiscaux sont également disponibles pour les grandes sociétés conduisant des recherches sur des vaccins pour la prévention ou le traitement de la tuberculose, de la malaria, de l'HIV et du SIDA).

Les allègements fiscaux revêtent la forme de déductions supplémentaires pour un certain nombre de dépenses, dès lors que les projets de R&D menés se proposent de réaliser un progrès dans le domaine scientifique et technologique. Les PME peuvent ainsi appliquer une déduction de 225% des dépenses de R&D, tandis que pour les grandes sociétés ce taux est de 130%. Les sociétés conduisant des recherches sur des vaccins peuvent appliquer une déduction de 120%. Les immobilisations utilisées pour ces activités de R&D donnent lieu normalement à un amortissement à un taux de 100% au titre de l'exercice où elles sont engagées.

Les PME subissant des pertes liées aux activités de R&D peuvent les convertir en une créance remboursable, limité à 11% du montant de la perte concernée (soit 24.75% des dépenses de R&D).

Le gouvernement britannique mène actuellement des consultations pour la mise en œuvre d'un crédit d'impôt supplémentaire pour recherche et développement qui devrait être introduit en avril

2013. L'idée de base du projet est que, lorsque les sociétés ne peuvent imputer le crédit d'impôt sur l'impôt lui-même, elles devraient pouvoir le compenser avec d'autres charges (par exemple les cotisations sociales de l'employeur pour le personnel en charge de la R&D).

Fiscalité de la création et de l'acquisition de brevets pour les personnes morales

Les dépenses engagées en vue d'acquérir, de créer, de constituer, d'entretenir, de conserver, d'améliorer ou de défendre un brevet sont des charges déductibles.

Une société peut néanmoins choisir d'inscrire ces dépenses à l'actif et amortir à des fins fiscales le coût d'un brevet. Ce choix est irrévocable et doit être effectué dans un délai de deux ans à compter de la fin de l'exercice au cours duquel l'actif concerné est créé ou acquis. Le taux d'amortissement est de 25%.

Fiscalité de l'exploitation et de la concession de brevets pour les personnes morales

- *Type d'incitation fiscale*

Il n'existe pas, à l'heure actuelle, de régime spécial : les revenus provenant de l'utilisation directe et des droits de licence ou de sous-licence d'un brevet sont imposables à l'impôt sur les sociétés de droit commun.

Cependant, **le Royaume-Uni entend introduire un régime spécifique dit de « Patent Box »** devant entrer en vigueur le 1er avril 2013 et qui se traduira par un taux d'imposition effectif de 10% sur les bénéfices tirés de l'usage des droits de propriété intellectuelle dûment reconnus, dont les brevets.

Le régime prendra la forme d'une déduction du revenu taxable, soumis au taux normal de l'impôt sur les sociétés.

Il a fait l'objet d'une consultation étendue et de la publication de documents précis sur la portée et la mécanique du dispositif avant son l'entrée en vigueur[56].

- *Champ d'application du régime*

Le régime s'appliquera uniquement aux brevets et à un nombre limité d'autres droits de propriété intellectuelle (droits de propriété intellectuelle spécifiques concernant les produits médicaux, vétérinaires et de protection des plantes). Les marques ne devraient pas être concernées. Le Gouvernement britannique a clairement indiqué qu'il souhaitait que le régime bénéficie notamment à des secteurs fortement utilisateurs de brevets tels que le secteur pharmaceutique et celui des biotechnologies.

Il s'appliquera aux brevets accordés par l'Office de la propriété intellectuelle du Royaume-Uni ou l'Office européen des brevets (nouveaux brevets et brevets en vigueur en avril 2013). Les autorités britanniques ont laissé entendre qu'elles pourraient étendre le régime aux brevets accordés dans d'autres pays de l'Espace Economique Européen mais non, par exemple, à des brevets japonais ou américains.

Le régime sera optionnel. Pour qu'une société ait le droit d'opter, elle devra, soit posséder des droits de propriété intellectuelle éligibles ou une licence exclusive sur les droits de propriété intellectuelle éligibles dans au moins un territoire[57], soit être une société de personnes détenant ou ayant une licence exclusive sur les droits de propriété intellectuelle éligibles, soit enfin être partie à un accord de partage de coûts en vertu duquel l'une des parties détient ou a une licence exclusive sur les droits de propriété intellectuelle éligibles.

Surtout, la société devra satisfaire à une condition importante de « développement », qui sera remplie si elle ou une autre société du groupe a contribué de façon significative à la création du brevet ou a acquis l'invention breveté et effectué une activité de développement significative sur cette dernière ou un produit, quel qu'il soit, incorporant l'invention brevetée.

Si la société est membre d'un groupe, elle pourra opter pour le régime quand bien même ce serait une autre entité du groupe qui remplirait la condition de développement : dans cas, la société sera

[56] Même non en vigueur, compte tenu des commentaires déjà publiés de l'administration britannique, nous avons choisi de présenter ce régime. Les éléments qui suivent sont essentiellement fondés sur le document de HM Revenue & Customs « The Patent box : technical note and guide to the Finance Bill 2012 clauses », 29 mars 2012 (ci-après, la « Note Technique »).

[57] Dans le cas de la licence exclusive, seuls les revenus réalisés dans le pays où la société détient la licence exclusive licence pourra bénéficier du taux de la « Patent Box »

éligible au régime si elle exerce une d'activité de gestion « significative » sur les brevets (supposant notamment la prise de décision sur le portefeuille de brevets[58]).

- *Détermination du revenu éligible*

Le régime prend la forme d'une déduction du revenu imposable au taux normal d'un revenu dit « éligible ».

Le calcul de ce « revenu éligible » se fait en plusieurs étapes :

i. Identification du « revenu de propriété industrielle éligible » (« RIPI : Relevant IP Income ») :

Cela inclut les :

- produits de la vente ou de la concession de brevets ;
- revenus mondiaux de la vente de tous produits contenant l'invention brevetée ou destinés à être utilisés avec l'invention brevetée, y compris dans les territoires où cet élément n'est pas protégé, et y compris si l'élément en question n'est pas breveté lui-même ;
- redevances et droits de licence mondiaux reçus sur les mêmes éléments ;
- sommes perçues de tiers dans le cadre de procédures de défense des brevets (dommages et intérêts ou remboursement d'assurance, par exemple) ;
- redevances « théoriques » : les entreprises qui exploitent elles-mêmes les brevets ou inventions brevetés dans le cadre de leurs activités et qui ont des revenus autres que ceux évoqués ci-dessus peuvent en intégrer une partie pour le calcul du revenu éligible[59].

Certains ajustements sur ces revenus sont faits (par exemple, ajout des allègements fiscaux en matière de R&D ou déduction des intérêts d'emprunt).

[58] La Note Technique précise qu'il n'est pas nécessaire que toutes les décisions concernant le portefeuille soient prises par la société qui entend opter pour le régime.

[59] La Note Technique (p.39) précitée donne des exemples de ces revenus « dérivés » pour les distinguer des autres revenus éligibles : l'utilisation d'un outil breveté dans le processus de fabrication d'un produit non breveté peut donner lieu au calcul d'une quote-part de revenu éligible sur la vente du produite, de même que l'utilisation par une compagnie aérienne d'un simulateur de vol utilisant des éléments brevetés peut donner lieu au calcul d'une quote-part de revenu éligible sur la vente des billets d'avion.

ii. Calcul du « revenu résiduel éligible » (« QPR : Qualifying Residual Profit ») :

Une fois le revenu de propriété industrielle identifié, l'entreprise doit, pour calculer son revenu résiduel éligible, déduire certains éléments dits de « routine », fixés à 10% de certaines dépenses (amortissements, coûts des locaux, coûts de personnel, coûts des installations et des machines).

iii. Calcul du « revenu éligible » (« RP » : relevant IP Profits) :

Enfin, pour aboutir au revenu éligible, l'entreprise doit soustraire une part résultant des actifs dits de « marketing » utilisés pour la production des revenus éligibles (marque, informations sur les clients essentiellement). Cette part peut être fixée forfaitairement à 25% du « revenu résiduel », si ce dernier est inférieur à 3 millions £.

Il semblerait qu'il sera possible d'obtenir un rescrit de la part de l'administration.

- *Taux d'imposition*

Une fois le « revenu éligible » déterminé, une partie de celui-ci est déduit du revenu imposable de l'entreprise.

La déduction est calculée de telle sorte que cela revient à un taux d'imposition effectif des revenus de brevets de 10%.

Ainsi, la déduction sera de 56.5% pour les exercices ouverts à compter du 1er avril 2013[60].

- *Données statistiques*

Il n'existe pas à ce jour de données statistiques sur le régime britannique de « Patent Box ». Mais l'étude d'impact préparée par le gouvernement britannique estime à 500 millions £ le coût du régime pour la première année (exercice fiscal 2013-2014), pour atteindre 1,1 milliards £ à partir de l'exercice fiscal 2016-2017.

[60] Le montant est fonction du taux normal d'impôt sur les sociétés applicable au titre de l'exercice : ainsi, le taux d'IS pour 2013 est de 23%, ce qui donne le calcul suivant : 23-10/23=56,5%. Comme indiqué ci-avant, le gouvernement a programmé une baisse de son taux d'IS pour les années suivantes, ce qui modifiera donc le montant de la déduction opérée au titre du régime de Patent Box.

Fiscalité de la cession de brevets pour les personnes morales

- *Type d'incitation fiscale*

Comme en matière de revenus d'exploitation de brevets, il n'existe jusqu'alors pas de régime spécifique en matière de fiscalité de cession de brevet. L'éventuelle plus-value est imposable au taux d'impôt sur les sociétés de droit commun. La taxation est éventuellement étalée sur six ans[61].

Cependant, **le Royaume-Uni entend introduire un régime spécifique dit de « Patent Box »** devant entrer en vigueur le 1er avril 2013 et qui se traduira par un taux d'imposition effectif de 10% sur les revenus issus de la cession de droits de propriété intellectuelle dûment reconnus, dont les brevets.

Le régime prendra la forme d'une déduction du revenu taxable, soumis au taux normal de l'impôt sur les sociétés.

Il a fait l'objet d'une consultation étendue, et de la publication de documents très précis avant l'entrée en vigueur du texte sur la portée et la mécanique de celui-ci.

- *Champ d'application du régime*

Le champ du régime est exactement le même que pour les revenus de concession de brevets. Le régime s'appliquera uniquement aux brevets et à un nombre limité d'autres droits de propriété intellectuelle (droits de propriété intellectuelle spécifiques concernant les produits médicaux, vétérinaires et de protection des plantes). Les marques ne devraient pas être concernées.

- *Détermination du revenu éligible*

Là encore, la détermination du revenu éligible au régime favorable se fait de la même façon qu'en matière de revenus de concession. Pour rappel, le calcul de ce « revenu éligible » se fait en plusieurs étapes :

i. Identification du « revenu de propriété industrielle éligible » (« RIPI : Relevant IP Income ») :

[61] En réalité, l'option n'est intéressante que s'il n'existe pas de pertes suffisantes pour « absorber » le produit de la cession.

Sont concernés les produits de la vente de brevets.

ii. Calcul du « revenu résiduel éligible » (« QPR : Qualifying Residual Profit ») :

Une fois le revenu de propriété industrielle identifié, l'entreprise doit, pour calculer son revenu résiduel éligible, déduire certains éléments dits de « routine », fixés à 10% de certaines dépenses (amortissements, coûts des locaux, coûts de personnel, coûts des installations et des machines).

iii. Calcul du « revenu éligible » (« RP » : relevant IP Profits) :

Enfin, pour aboutir au revenu éligible, l'entreprise doit soustraire la part résultant des actifs dits de « marketing » utilisés pour la production des revenus éligibles (marque, informations sur les clients essentiellement). Cette part peut être fixée forfaitairement à 25% du « revenu résiduel », si ce dernier est inférieur à 3 millions £.

- *Taux d'imposition*

Une fois le « revenu éligible » déterminé, une partie de celui-ci est déduit du revenu imposable de l'entreprise. La déduction est calculée de telle sorte que cela revient à un taux d'imposition effectif des revenus de cession de brevets de 10%.

Ainsi, la déduction sera de 56,5% pour les exercices ouverts à compter du 1er avril 2013[62].

- *Données statistiques*

Il n'existe pas à ce jour de données statistiques sur le nouveau régime.

[62] Le montant est fonction du taux normal d'impôt sur les sociétés applicable au titre de l'exercice : ainsi, le taux d'IS pour 2013 est de 23%, ce qui donne le calcul suivant : 23-10/23=56,5%. Comme indiqué ci-avant, le gouvernement a programmé une baisse de son taux d'IS pour les années suivantes, ce qui modifiera donc le montant de la déduction opérée au titre du régime de Patent Box.

Aspects fiscaux relatifs aux personnes physiques

Les revenus de toute nature provenant de brevets perçus par une personne physique sont soumis à la fiscalité de droit commun, c'est-à-dire assujettis à l'impôt sur le revenu selon les taux du barème progressif (45% s'agissant du taux maximum à compter du 6 avril 2013).

Les dépenses engagées pour la création ou l'acquisition du brevet sont déductibles. Des amortissements peuvent également être pratiqués, au taux de 25% par an, sur le coût d'acquisition d'un brevet (les dépenses éligibles à l'amortissement sont des dépenses en capital engagées pour l'achat d'un brevet en vue d'une activité commerciale). Il existe des clauses anti-abus limitant le montant des dépenses éligibles, dès lors que le brevet est acquis auprès d'une personne liée ou si l'objet de la transaction est de pouvoir procéder à des amortissements. S'agissant de la cession de brevet, la plus-value peut-être, sur option du contribuable, étalée sur six ans.

Il existe une disposition spécifique applicable aux inventeurs salariés : un inventeur employé par une société peut saisir un tribunal aux termes de l'article 40 du Patents Act 1977 pour obtenir une rémunération supplémentaire de son employeur si son travail a donné lieu à un brevet assurant un avantage exceptionnel pour l'employeur. Le tribunal peut accorder une rémunération supplémentaire à l'employé si elle considère que cela est juste, en tenant compte de la rémunération déjà versée. Cette rémunération supplémentaire prend souvent la forme d'un paiement forfaitaire et est imposable comme revenu commercial.

Aspects internationaux

- *Retenues à la source et conventions fiscales*

Les versements de redevances à l'étranger sont généralement soumis à une retenue à la source 20%. Cette retenue à la source est néanmoins susceptible d'être réduite dans le cadre des conventions de non-doubles impositions signées par le Royaume-Uni.

DE	NL	BE	FR	LU	CH	US	CN	JP	KR
0	0	0	0	0/5**	0	0	7/10*	0	2/10*

* Taux réduit sur les droits d'usage d'équipements scientifiques
** Taux 0 lorsque les conditions de la directive intérêts-redevances sont respectées

Les retenues à la source prélevées à l'étranger ouvrent droit à un crédit d'impôt imputable sur l'impôt britannique.

- *Prix de transfert*

Les principes OCDE en matière de prix de transfert pour les paiements entre sociétés liés sont appliqués par l'administration fiscale britannique.

1.7 IRLANDE

Environnement fiscal

- *Pression fiscale*

Les sociétés résidentes en Irlande sont assujetties à l'impôt sur les sociétés sur leurs revenus mondiaux. Depuis le 1er janvier 2003, le taux d'impôt sur les sociétés est de 12,5% pour les revenus « commerciaux », et de 25% pour les revenus « non commerciaux » (ce qui recouvre les revenus d'investissement, les dividendes issus de revenus non commerciaux, les revenus locatifs ou les revenus issus de certaines opérations immobilières). Les plus-values sont imposables au taux de 30%.

Les PME qui ont débuté leur activité en Irlande entre 2009 et 2014 sont exonérées d'impôt sur les sociétés et d'impôt sur les plus-values pendant leurs trois premières années d'activité, à condition que l'impôt sur les sociétés n'excède pas 40.000€. Un allègement fiscal est également disponible pour les sociétés dont l'impôt sur les sociétés dû se situe entre 40.000€ et 60.000€.

De son côté, le taux standard de l'impôt sur le revenu est de 20%. Le taux marginal supérieur se situe à 41%.

- *Régimes en matière d'innovation et de R&D*

L'Irlande dispose d'un régime de crédit d'impôt recherche de 25% de la part en accroissement des dépenses engagées, dès lors que l'activité de R&D a lieu en Irlande ou dans un pays de l'Espace Économique Européen. Il se calcule sur l'augmentation des dépenses, au-delà de 100.000€, par rapport à l'année 2003 (si une société ne conduisait pas d'activités de R&D en 2003, le montant de l'année de base à prendre en compte est de zéro). Le crédit d'impôt vient s'ajouter, comme en France, à la déduction de la base imposable des dépenses de R&D.

Les activités de R&D éligibles doivent notamment relever d'une ou plusieurs catégories de R&D (recherche fondamentale, recherche appliquée, ou développement expérimental), et viser à obtenir des progrès scientifiques ou technologiques.

Pour les dépenses engagées à compter du 1er janvier 2009, la société peut, soit compenser la part inutilisée du crédit d'impôt avec l'impôt sur les sociétés de l'exercice précédent ou des exercices futurs, soit en demander, sous certaines conditions, le remboursement en trois tranches[63].

Fiscalité de la création et de l'acquisition de brevets pour les personnes morales

La loi fiscale irlandaise permet la déduction de toutes les dépenses engagées pour la création, l'acquisition ou la prorogation de durée d'un brevet.

Elle permet également l'amortissement des dépenses capitalisées engagées pour l'acquisition ou la création d'« immobilisations spécifiques » à partir du 7 mai 2009, utilisées dans le cadre d'une activité commerciale. Les brevets sont concernés par ce régime. L'amortissement peut se faire selon les durées standards admises en comptabilité ou, de manière dérogatoire et sur option, sur une période quinze ans, au taux de 7% puis de 2% pour la dernière année.

Ce régime est applicable à un grand nombre d'actifs destinés à l'activité « commerciale » de l'entreprise (brevets, marques, copyrights, certificats de protection supplémentaire, logiciels…), qu'ils soient développés en interne ou acquis auprès d'une partie liée ou tierce[64].

Le montant cumulé des amortissements et des intérêts contractés pour l'acquisition ou la création de ces éléments d'actifs ne peut dépasser 80% du revenu généré par l'actif. Par ailleurs, une reprise des amortissements est prévue, dès lors que l'actif est cédé avant dix années de détention.

S'agissant des provisions, la règle générale, applicable à des évènements pouvant concernant la vie d'un brevet, est qu'elles sont déductibles dès lors qu'elles sont constituées en vue d'une dépense, déterminable de façon fiable, et nécessaire pour satisfaire une obligation envers un tiers, résultat d'un événement passé.

---

[63] Le montant remboursable ne peut néanmoins excéder la plus élevée des deux sommes suivantes : le montant de l'impôt sur les sociétés sur les dix années qui ont précédé l'exercice au cours duquel les dépenses de R&D ont été engagées, ou le montant des prélèvements sociaux que la société est tenue de verser au titre de l'exercice d'engagement des dépenses.

[64] Dans le cas d'un transfert au sein d'un groupe, l'entité qui acquiert le brevet peut bénéficier du régime, dès lors que l'entité cédante n'entend pas bénéficier d'un régime d'exonération de la plus-value.

Fiscalité de l'exploitation et de la concession de brevets pour les personnes morales

- *Type d'incitation fiscale*

Jusqu'au 24 novembre 2010, l'Irlande avait un régime d'exonération à 100% des revenus, dans la limite de 5 millions d'euros, provenant de l'utilisation de brevets perçus par une personne morale ou physique, résidente en Irlande. Ce régime était applicable tant aux personnes morales qu'aux personnes physiques et concernait les brevets pour lesquels des activités de recherche, de planification, d'expérimentation, de tests, de conception ou développement étaient conduites en Irlande ou sur le territoire de l'Espace Économique Européen[65].

Cependant, depuis le 24 novembre 2010, **cette exonération n'existe plus, si bien que les revenus tirés de l'exploitation de brevets sont imposés selon le droit commun**.

- *Champ d'application du régime*

Aucune condition n'est posée s'agissant des brevets. Le régime de droit commun s'applique de manière générale aux revenus de droits de propriété industrielle.

Néanmoins, l'application du taux d'impôt sur les sociétés de 12,5% est subordonnée au fait, comme indiqué ci-après, d'avoir en Irlande une présence physique et la gestion, le développement ou l'exploitation du brevet, avec les risques qui y sont afférents.

- *Détermination de la base imposable*

La base imposable est constituée des revenus tirés de l'exploitation des brevets (y compris donc l'exploitation interne).

- *Taux d'imposition*

[65] Le coût budgétaire de ce dispositif était évalué à 50 millions d'euros.

Les revenus tirés de l'exploitation de brevets sont imposés en général au taux de 12,5% de l'impôt sur les sociétés, dès lors qu'il s'agit d'un revenu commercial.

Pour bénéficier ainsi du taux de 12,5%, la société doit être résidente en Irlande, y avoir une présence physique (c'est-à-dire des employés en nombre suffisant au regard de l'activité qui y est menée), et y exercer effectivement une activité commerciale, ce qui implique d'exercer en Irlande la gestion, le développement ou l'exploitation du brevet, avec les risques qui y sont afférents.

A l'inverse, une société qui se contenterait de recevoir, de manière passive, des revenus de redevances serait considérée comme n'exerçant pas une activité commerciale effective en Irlande et ne pourrait en conséquence bénéficier du taux de 12,5%. Les revenus afférents aux brevets sont dans cas imposables au taux de 25%.

A ce titre, il est possible d'obtenir de l'administration fiscale un ruling sur le fait de savoir si la société exerce une activité lui permettant de bénéficier du taux de 12,5%.

- *Données statistiques*

Il n'existe pas de données statistiques ou budgétaires spécifiques relatives aux revenus de brevets dans le cadre de ce régime de droit commun.

Fiscalité de la cession de brevets pour les personnes morales

- *Type d'incitation fiscale*

Il n'existe pas de régime spécifique en matière de cession de brevets. La fiscalité de droit commun s'applique.

- *Champ d'application du régime*

Toute cession d'actif est concernée.

- *Détermination du revenu éligible*

Le montant de la plus-value résultant d'une cession de brevet est déterminé en déduisant toutes les dépenses déductibles du prix de vente.

Les dépenses déductibles comprennent le coût initial d'acquisition de l'actif, les coûts supportés pour améliorer la valeur de ce dernier, ainsi que les coûts accessoires de sa cession.

S'agissant des amortissements, il n'y a pas lieu de les reprendre lorsque l'actif est cédé plus de dix ans après sa première utilisation dans le cadre de l'exploitation de l'entreprise. Si l'immobilisation est cédée pendant cette période de dix ans, une moins-value ou une plus-value est calculée, en comparant la valeur amortie et le produit de la vente : si le produit de la vente est inférieur à la valeur amortie, un amortissement supplémentaire est effectué au titre de l'exercice de la cession ; si en revanche le produit excède la valeur amortie, il y a reprise des amortissements effectivement comptabilisés.

Il existe enfin des règles spécifiques relatives aux transferts d'actifs entre sociétés d'un même groupe pour limiter la possibilité d'utilisation des amortissements.

- *Taux d'imposition*

Le taux d'impôt sur les plus-values est de 30%.

- *Données statistiques*

Il n'existe pas de donnée statistiques spécifiques sur ce régime de taxation.

Aspects fiscaux relatifs aux personnes physiques

La fiscalité des brevets suit celle de droit commun. Ainsi, les revenus de brevet sont imposables à l'impôt sur le revenu dans les conditions de droit commun (taux standard de 20%, taux maximum supérieur de 41%).

On relèvera néanmoins que les dépenses engagées par un non-commerçant pour la concession ou le maintien ou la prolongation d'un brevet, peuvent être déduites au titre de l'exercice au cours duquel elles sont engagées ou reportées sur les exercices futurs.

S'agissant de la cession, si celle-ci intervient avant la fin de la durée d'amortissement et si le produit net de la vente des droits de brevet est inférieur au montant non amorti, une déduction compensatrice est accordée, égale à ce montant non amorti.

Aspects internationaux

- *Retenues à la source et conventions fiscales*

Les versements de redevances de brevet à l'étranger donnent lieu au prélèvement d'une retenue à la source au taux de 20%. Cette retenue à la source peut être réduite dans le cadre des conventions de non-double imposition signées par l'Irlande.

DE	NL	BE	GB	LU	CH	US	CN	JP	KR
0	0	0	0	0	0	0	6/10*	10	0

* Taux réduit pour droit d'usage d'équipement scientifique

L'administration irlandaise considère également que les redevances sur « brevets étrangers » peuvent être versées sans retenue à la source à des destinataires non établis sur le territoire de l'Union européenne ou dans des pays liés par une convention fiscale à l'Irlande, si un certain nombre de conditions sont réunies, à savoir (a) les redevances sont payées au titre d'un brevet étranger (autrement dit un brevet enregistré initialement hors d'Irlande ou relatif à une invention développée hors d'Irlande), (b) l'accord de licence concerné est signé hors d'Irlande et est régi par un droit étranger, (c) la partie versante paye les redevances dans le cadre de son activité, (d) les redevances ne sont pas versées dans le cadre d'un accord en vertu duquel le paiement représente tout ou substantiellement tout le revenu reçu ou à recevoir par la société payante en relation qui concèderait une licence du brevet étranger, (e) la société bénéficiaire n'est pas établie en Irlande et n'exerce pas une activité en Irlande à travers une succursale; et (f) la société bénéficiaire est le bénéficiaire réel du paiement des royalties.

Les retenues prélevées à l'étranger sur redevances versées en Irlande donnent lieu à crédit d'impôt, imputable sur l'impôt irlandais, et reportable sur six exercices.

En l'absence d'une convention fiscale, un allègement connu sous le nom de « crédit d'impôt unilatéral » est admis par l'administration irlandaise dans certaines circonstances, permettant à une société établie en Irlande de réduire le montant de son impôt sur les sociétés en Irlande par imputation d'un crédit d'impôt fictif calculé sur la base de la retenue prélevée à l'étranger. Le dispositif est unique parmi les pays étudiés.

- *Prix de transfert*

Il existe un régime en matière de prix de transfert en Irlande, introduit en 2011. Quand, aux termes d'un accord entre parties liées, un montant à recevoir au titre d'une transaction est sous-estimé ou un montant à payer au titre d'une dépense est surestimé, l'administration peut y substituer un montant calculé par rapport au prix de marché. Ces dispositions ne s'appliquent qu'aux transactions imposables au taux de l'impôt sur les sociétés de 12,5 % (autrement dit, aux transactions commerciales) entre parties liées.

Cette législation est effective depuis le 1er janvier 2011. Elle comporte néanmoins une clause qui exclut les dispositions adoptées entre les parties liées avant le 1er juillet 2010. Il existe également une exemption générale de cette législation pour les PME.

2 ANALYSE ET REFLEXIONS

2.1 UNE HETEROGENEITE RELATIVE DES REGIMES

L'étude des régimes français et des six pays européens du panel permet de faire différents constats objectifs.

a. En matière de fiscalité des entreprises, les pays étudiés peuvent être regroupés en deux groupes :

- ceux qui appliquent aux brevets leur fiscalité de droit commun (Allemagne et Irlande), étant précisé que la fiscalité irlandaise de droit commun applicable aux entreprises est à niveau facial relativement plus bas que celle de ses partenaires (le taux d'IS de droit commun est de 12,5%) ;
- ceux qui appliquent aux brevets une fiscalité dérogatoire au droit commun : France, Pays-Bas, Belgique, Luxembourg et Royaume-Uni.

b. S'agissant de ces pays à fiscalité dérogatoire, plusieurs éléments permettent de distinguer les régimes incitatifs applicables aux entreprises.

- la forme de l'incitation :

La France est le seul pays parmi les cinq à appliquer un régime de taux réduit aux revenus de brevets, alors que les autres pays ont choisi une déduction de la base imposable au taux de droit commun d'une fraction des revenus de brevets

En réalité, la forme de l'incitation importe peu dans la perception du régime, le champ ou la portée du dispositif, ainsi et le taux effectif d'imposition, apparaissant à cet égard peut-être plus déterminants.

- le champ de l'incitation :

Le Luxembourg se distingue de ses partenaires en ayant un champ de son régime extrêmement large, couvrant les brevets, marques de fabrique ou de commerce, dessins ou modèles, noms de domaine ou droits d'auteur sur un logiciel informatique ; savoir-faire, formule ou procédés secrets sont exclus.

Le champ des régimes des autres pays est plus réduit : les régimes français, néerlandais, belge et britanniques ne couvrent que les brevets (et quelques autres droits de propriété industrielle au-delà selon les pays), excluant a priori savoir-faire, marques, dessins, modèles, noms de domaine logiciels.

Le point commun de tous les régimes est qu'ils excluent tous les revenus issus de savoir-faire[66].

	FR	LU	NL	BE	GB
Brevet	*	*	*	*	*
Marque		*			
Dessin		*			
Modèle		*			
Logiciel		*	(*)		
Savoir-faire					

(*) : Aux Pays-Bas, les actifs incorporels développés suite à R&D et faisant l'objet d'un certificat délivré par l'administration peuvent bénéficier du régime (en pratique, cela a pu concerner des logiciels).

- Les revenus couverts par le régime :

[66] Il semble que les revenus de savoir-faire soient néanmoins inclus dans la déduction relative aux redevances « théoriques » du régime Belge.

Sous réserve des conditions d'application de chaque régime, quatre types de revenus sont susceptibles d'être couverts : les redevances (de concession et de sous-concession), les redevances théoriques (définies comme la part du résultat de l'entreprise issue de l'exploitation directe interne des brevets), et les produits de cession. La pratique des Etats est à cet égard assez peu homogène.

Comme pour le champ du dispositif, le Luxembourg a sans doute le dispositif le plus complet.

	FR	LU	NL	BE	GB
Concession	*	*	*	*	*
S-concession	*	*		*	
Redevance théorique		*	*	*	*
Plus-value	*	*	*		*

De fait, les régimes irlandais et allemand couvrent les revenus d'exploitation en interne dans la mesure où ils sont intégrés dans le prix de vente des biens et services de la société imposables au taux de droit commun.

- Les conditions du régime :

Deux conditions peuvent être considérées comme importantes pour comparer les dispositifs.

✓ Condition tenant au développement du brevet

Le bénéfice du dispositif de faveur est fréquemment conditionné à une exigence de développement ou d'amélioration du brevet par l'entreprise (ou une société du groupe dans certains cas) qui entend

s'en prévaloir : c'est le cas des dispositifs néerlandais, belges, britanniques, ainsi que du régime irlandais[67].

France (sauf dans le cas des sous-concessions) et Luxembourg n'ont pas ce type de condition dans le cadre de leurs régimes. L'Allemagne, encore une fois, est à part.

- ✓ Condition tenant à l'absence de lien de dépendance

A l'inverse, les dispositifs sont parfois limités lorsqu'il existe un lien de dépendance entre différentes entités : ainsi, le Luxembourg interdit le bénéfice de son régime aux brevets acquis auprès d'une société liée ; la France interdit de même le bénéfice de son régime, dans le seul cas des revenus de cession[68], en cas de lien de dépendance entre le cédant et le cessionnaire.

Une telle condition n'est pas présente dans les dispositifs néerlandais, belge, britannique ou irlandais. On notera seulement que, dans le cadre du régime néerlandais, un brevet acquis auprès d'un tiers, quel qu'il soit, n'est pas susceptible d'être concerné par le régime ; il pourra néanmoins l'être dès lors que l'entreprise qui l'acquiert procède à un développement complémentaire.

Aucun pays ne cumule, de manière générale, condition de développement et condition d'absence de lien de dépendance.

- Le revenu éligible :

Certains régimes prévoient une déduction sur le revenu éligible de certaines charges.

Ainsi, en France, le revenu éligible est la différence entre les redevances et les frais de gestion du brevet ; en revanche, amortissement et frais de R&D demeurent déductibles du résultat imposé au taux normal, ce qui est un avantage important du régime.

Aux Pays-Bas, les charges sont généralement déduites du résultat au taux normal.

En Belgique, au Luxembourg et au Royaume-Uni, certaines charges viennent diminuer le revenu brut.

---

[67] Le bénéfice du taux de 12,5% est subordonné au fait d'avoir en Irlande une présence physique et la gestion, le développement ou l'exploitation du brevet.

[68] L'absence d'un lien de dépendance n'est pas exigée pour le bénéfice du régime aux revenus de concession.

En Irlande et en Allemagne, les charges viennent en déduction du résultat imposable (régime de taxation de droit commun).

c. *Les taux d'imposition effectifs sont relativement homogènes en cas de concession, moins en cas de cession.*

Compte tenu des différentes formes de régimes fiscaux applicables aux revenus de brevets (régime de droit commun, taxation à taux réduit ou déduction du revenu imposable), un indicateur permettant de comparer les dispositifs peut être le taux effectif d'imposition[69].

	FR	DE	NL	BE	LU	GB	IE
Concession	15%	25/34%	5%	6,8%	5,8%	10%	12,5%
Exploitation en interne	34,42%	25/34%	5%	6,8%	5,8%	10%	12,5%
Plus-value	15%	25/34%	5%	34%	5,8/10%	10%	30%

d. *La fiscalité applicable aux brevets s'intègre dans un environnement fiscal comportant, soit d'autres dispositifs fiscaux en faveur de la recherche, soit des dispositifs fiscaux attractifs pour les groupes internationaux.*

Le « modèle » allemand est très spécifique : outre le fait que la fiscalité applicable aux brevets ne s'écarte pas de la fiscalité de droit commun, il n'existe aucun dispositif en faveur de la recherche ou aucun régime particulièrement attractif pour les groupes internationaux.

[69] L'indicateur a néanmoins ses limites dans la mesure où, comme indiqué juste avant, les revenus éligibles peuvent faire l'objet de diminutions et que d'autres charges sont déduites de l'assiette imposable au taux normal.

Le « modèle » irlandais doit aussi être distingué : il se caractérise par une fiscalité de droit commun - applicable donc aux revenus des brevets - relativement basse par rapport à celle de ses partenaires et par l'existence de régimes fiscaux en faveur de l'innovation (crédit d'impôt recherche).

Belgique et Pays-Bas cumulent, avec leur fiscalité dérogatoire, des dispositifs fiscaux en faveur de l'innovation et des dispositifs attractifs pour les groupes internationaux et les sociétés holdings (régime des intérêts notionnels en Belgique ou régime de participation-exemption aux Pays-Bas).

Le Luxembourg dispose, au-delà de son dispositif en matière de fiscalité des brevets, d'une fiscalité attractive pour les groupes internationaux et les sociétés holdings (régime de participation-exemption).

Le Royaume-Uni, de son côté, est engagé dans un mouvement de baisse de la fiscalité applicable aux entreprises et dispose en outre, au-delà de son futur régime en faveur des brevets, de régimes en faveur de l'innovation et de la recherche.

La France, enfin, pourrait être décrite comme un pays à fiscalité de droit commun facialement élevée, disposant néanmoins de régimes dérogatoires, notamment en matière de recherche et d'innovation (CIR, JEI etc.), auxquels s'ajoute son régime en faveur des brevets.

	FR	DE	NL	BE	LU	GB	IE
CIR	*			*			*
Innovation	*		*	*		*	*
Holding			*	*	*		*
Taux IS	33,33%	25/34%	25%	35%	29%	22%	12,5%

NB : il existe des régimes de holding partout. L'astérisque sur cette ligne indique les régimes les plus souples en la matière.

e. Aucun des pays du panel étudié n'a mis en place une fiscalité des brevets spécifique aux PME.

Les régimes incitatifs qui existent en matière de brevet ne prévoient pas de dispositions spécifiques ou réservées aux PME (à l'exception de la règle spécifique de simplification du calcul du « revenu éligible », fonction du niveau du « revenu résiduel éligible », dans le cadre du futur régime britannique, mentionnée ci-dessus en 1.6).

f. Les règles d'amortissement sont relativement peu homogènes.

Des disparités entre Etats en matière de durée d'amortissement existent. Même si la durée de validité estimée du brevet ou sa durée de vie utile est généralement l'élément de référence admis, il existe des régimes dérogatoires.

	FR	DE	NL	BE	LU	GB	IE
Durée	5 ans minimum	8 ans	Durée de validité	8/12 ans	Durée de vie utile	4 ans	Durée standard ou 15 ans

g. En matière de fiscalité des personnes physiques, peu de pays ont mis en place des régimes spécifiques relatifs aux brevets.

France et Luxembourg font sans doute figure d'exception, dans la mesure où leur régime favorable en matière des brevets pour les entreprises a été transposé pour les personnes physiques, avec des champs et des contraintes très proches.

Pour le reste, dans le domaine de la fiscalité des personnes physiques, la fiscalité applicable aux revenus de brevets est la fiscalité de droit commun.

h. En matière de fiscalité indirecte, les seuls éléments notables sont les taux relativement plus bas applicables au Luxembourg et en Allemagne[70].

	FR	DE	NL	BE	LU	GB	IE
Taux TVA	20%*	7%[71]	19%	21%	15%	20%	23%

* annoncé pour le 1er janvier 2014

[70] La partie descriptive de ce rapport n'a volontairement pas prévu de point spécifique sur la TVA compte tenu des faibles différences entre pays, sauf en matière de taux, reprises ici.

[71] L'Allemagne semble utiliser la possibilité offerte par l'annexe III de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de TVA, et plus précisément son point 9 (« les prestations de services fournies par les écrivains, compositeurs et interprètes et les droits d'auteurs qui leur sont dus »). Dans la législation allemande, les droits d'auteur peuvent concerner les brevets.

i. En matière de fiscalité internationale, les pays étudiés ont des régimes très proches.

Les Etats du panel sont presque sur un plan d'égalité. Même si des retenues à la source existent sur les redevances de brevet versées à l'étranger, elles sont généralement réduites, voire annulées dans le cadre des conventions fiscales signées par les Etats.

	FR	DE	NL	BE	LU	GB	IE
Retenue à la source*	33,33%	15%	Non	15%	Non	20%	20%

* sous réserve des conventions fiscales bilatérales

Là où les Etats peuvent se distinguer, c'est en matière d'imputation des crédits d'impôts relatifs aux retenues à la source prélevées à l'étranger sur les redevances entrantes. A ce titre, l'Irlande apparaît comme un pays avec des modalités souples d'imputation.

Enfin, tous les pays contrôlent les prix de transfert, en appliquant les principes OCDE. Il existe certaines législations qui prévoient la tenue de documentations spécifiques (France notamment).

2.2 UNE PERCEPTION GLOBALEMENT POSITIVE DE LA FISCALITE FRANÇAISE

Il ressort d'entretiens menés avec un certains nombres d'entreprises, de tailles diverses et de différents secteurs économiques, ou d'institutions représentatives, quelques éléments de perception et de vécu sur les régimes fiscaux français et ceux de ses partenaires.

a. Le régime français en matière de brevets semble occuper une place importante dans la prise de décision des entreprises françaises et dans leur organisation.

Le régime fiscal d'incitation applicable aux revenus de brevets est clairement perçu comme un élément important du paysage fiscal français. Avec le dispositif du crédit d'impôt recherche[72], il est un élément qui permet de justifier la présence et le maintien de centres de R&D et de la propriété industrielle en France.

La loi fiscale française applicable aux brevets semble être un élément, avec d'autres[73], pris en compte de manière positive dans les prises de décision des directions générales des groupes. Elle est perçue comme un facteur incitant ou justifiant la localisation en France de centres de R&D et de la détention de la propriété industrielle.

La façon dont est conçu le régime français est également identifiée comme ayant une incidence sur l'organisation de certains groupes français : détention de la propriété industrielle par une holding qui finance par ailleurs la R&D des différentes filiales et qui procède ensuite par concession auprès de ses filiales implantées dans différents pays, moyennant le versement de redevances imposables en France.

Le dispositif français oriente la détention patrimoniale de la propriété industrielle à partir de la France.

[72] En réalité, le régime en matière de brevets est très rarement évoqué seul : le CIR est vu comme son corollaire évident et indispensable.

[73] Les autres éléments qui ont pu être évoqués sont, notamment la compétence des chercheurs, le coût du travail, la qualité de l'environnement technologique, le contexte économique.

b. Les spécificités des régimes des partenaires de la France ne sont pas forcément identifiées.

L'existence de régimes ad hoc à l'étranger est un élément connu. En revanche, les conditions propres de chaque dispositif, leur champ, leur portée ou leurs contraintes ne sont pas toujours identifiés[74].

Si réflexion il peut y avoir sur des dispositifs étrangers, c'est moins en fonction de leurs spécificités propres qu'en raison d'un climat fiscal en France souvent perçu comme fragile ou pesant.

c. Le différentiel de taux effectif de taxation entre le régime français et ceux des régimes étrangers n'est pas perçu à ce stade comme déterminant.

Le taux français de 15% est plutôt perçu comme élevé par rapport à celui de ses partenaires, mais néanmoins équilibré.

En tout cas, le différentiel de taux entre les dispositifs n'est pas tel qu'il suscite à lui tout seul une réflexion sur la localisation de la propriété industrielle. Le taux effectif français est encore perçu comme compétitif.

Mais la principale crainte qui peut être exprimée est celle d'une modification de la loi fiscale : si le taux effectif de taxation venait à être alourdi, il n'est pas exclu que le différentiel de taux devienne un motif orientant la réflexion sur la localisation de la détention de brevets.

d. Le dispositif français est perçu comme lisible et relativement simple à mettre en œuvre.

Le régime français applicable aux brevets semble bien compris, et ses contraintes ou conditions assimilées et intégrées. C'est un régime dont le bien-fondé n'est pas contesté.

L'évolution en 2011 sur le bénéfice du régime de faveur en cas de lien de dépendance (en dehors du cas des revenus de cession) a été bien accueillie puisqu'il est désormais équivalent pour une société de concéder l'exploitation de son brevet à une filiale française ou à une filiale étrangère, même s'il est difficile à ce jour de déterminer l'impact effectif de cette évolution sur la localisation de la

[74] Il est assez marquant de constater que le changement récent du dispositif fiscal irlandais est largement ignoré, tout comme le futur dispositif britannique.

propriété industrielle en France. C'est en tout cas un élément qui a pu justifier l'absence de réflexion sur des localisations de propriété industrielle à l'étranger.

Tout au plus certains se sont émus des revirements récents du législateur sur les sous-concessions, à quelques mois d'intervalles, sans que cela aille néanmoins jusqu'à faire perdre sa lisibilité reconnue au régime.

En revanche, une difficulté d'application du régime qui est fréquemment évoquée a trait aux « licences mixtes » qui portent à la fois sur des brevets et d'autres actifs immatériels : dans la mesure où le régime de faveur n'est pas ouvert aux revenus de savoir-faire, il est parfois délicat d'isoler, dans le montant d'une redevance, ce qui relève stricto sensu du brevet et ce qui relève d'autres éléments d'actifs incorporels non éligibles au dispositif de faveur tels le savoir-faire. Pour des entreprises de taille modeste, il s'agit d'une réelle difficulté d'application et d'un facteur de risque juridique et financier qui vient souvent sur la table dans le cadre de contrôles et qui peut faire l'objet de discussions compliquées avec l'administration fiscale.

Il convient de relever que la question de la contribution du brevet dans la détermination d'un revenu éligible au régime de faveur est un point qui n'est pas spécifique à la France. Elle l'est d'autant moins que plusieurs régimes des partenaires de la France sont applicables à des redevances, « théoriques », en cas d'exploitation en interne des brevets. Ce qui semble néanmoins ici différencier la France est que les services fiscaux étrangers sont plus habitués à ce type de discussion ; certaines équipes au sein des administrations fiscales locales sont mêmes spécifiquement dédiées à ce type de problématiques. Si ce sujet est identifié comme source de difficultés de mise en œuvre des dispositifs chez les partenaires de la France, il n'est pas vu comme un point de conflit ou de crispation.

e. L'attitude des services fiscaux est fréquemment évoquée

Même si en réalité seule l'étude de dossiers précis peut permettre d'évaluer la réalité et la portée des éventuelles difficultés, un point revient suffisamment fréquemment dans les réactions pour devoir être mentionné. Ce qui est important ici est avant tout le ressenti, notamment en ce qu'il est plutôt spécifique à l'environnement fiscal français.

Certains groupes français interrogés perçoivent le travail – tout à fait légitime – de l'administration fiscale comme une source de difficulté et d'iniquité.

Ainsi, au-delà du sujet mentionné ci-dessus sur les « licences mixtes », la plupart des entreprises françaises interrogées perçoit de manière générale les discussions avec l'administration comme une source de tension. Les groupes français ayant une importante implantation à l'étranger, disent souvent constater que le montant des redevances donne rarement lieu, dans le cadre des contrôles des administrations étrangères, à contestation alors qu'il est régulièrement remis en question par l'administration française.

Ce qui est relevé, c'est moins la remise en cause régulière que la position de l'administration, inverse dans les cas où l'entité vérifiée en France est entité versante. Ainsi, pour des redevances identiques, l'administration fiscale française pourra les revoir à la hausse ou à la baisse, selon la qualité de l'entité vérifiée.

Le dialogue sur le bon niveau de redevances est ainsi ressenti en France comme source d'insécurité, à la différence de ce qui peut se passer à l'étranger avec la pratique du rescrit par exemple. Les entreprises interrogées ont noté des progrès dans les discussions avec l'administration, notamment en matière d'accord préalable en matière de prix de transfert. En d'autres termes, les entreprises demandent plus de sécurité juridique.

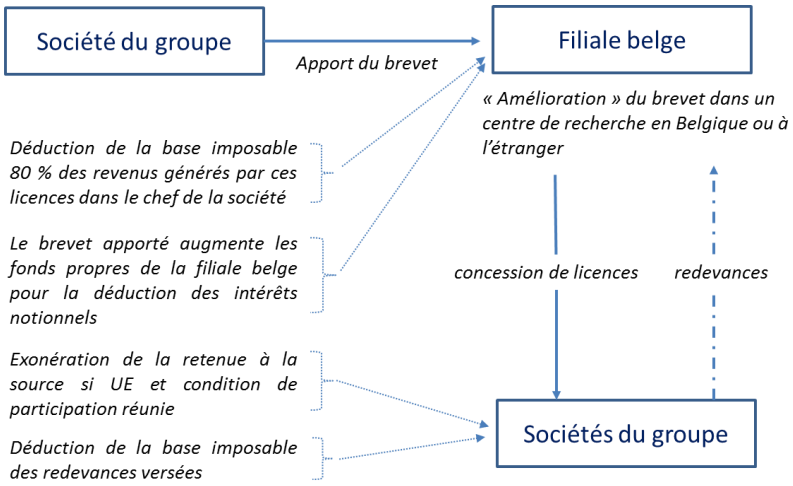
f. Les régimes étrangers sont perçus chez eux comme intéressants aussi parce qu'ils se cumulent avec d'autres dispositifs fiscaux locaux.

Le régime britannique est beaucoup trop récent pour que l'on puisse évaluer sa perception. Néanmoins, malgré une complexité admise pour les différents calculs du revenu éligible dans le cadre du futur dispositif, le régime a fait l'objet de commentaires par l'administration avant même son entrée en vigueur. Les commentaires des personnes qui ont participé à la consultation publique ont d'ailleurs été de nature à modifier le dispositif en amont de son vote et de sa mise en œuvre. Les entreprises ont eu un an pour étudier le régime avant l'option prévue en 2013 et il semble à ce stade plutôt bien accueilli.

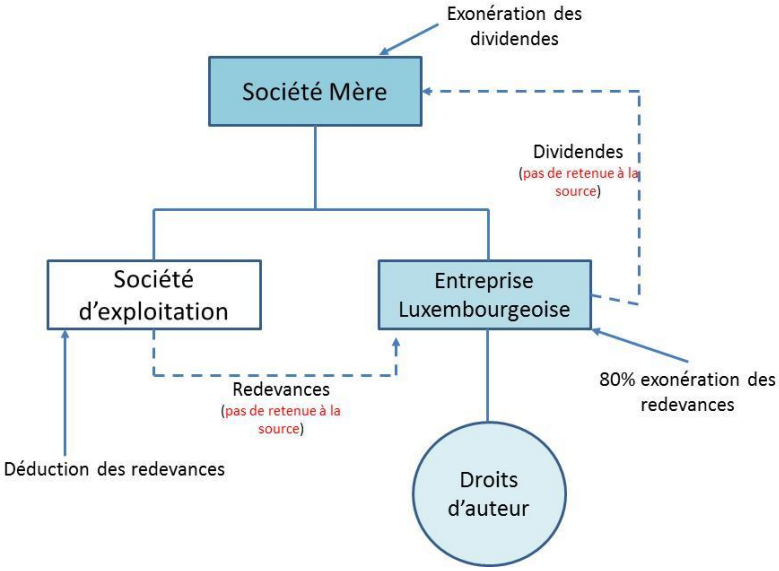
De même, les régimes allemand et irlandais, qui suivent le droit commun ne soulèvent pas le même type de questions que les autres régimes étudiés. Tout au plus pourra-t-on noter que la suppression du régime ad hoc irlandais en novembre 2010 a soulevé sur le moment une certaine perplexité, mais qu'il a été vite compris qu'une telle évolution se faisait aussi pour préserver une fiscalité de droit commun attractive avec conservation d'un taux facial bas.

En revanche, lorsque l'on discute avec des acteurs locaux, le régime fiscal spécifique aux brevets est rarement analysé seul : il s'intègre dans une réflexion ou une stratégie, aux côtés d'autres dispositifs, soit propres à l'innovation, soit surtout propres aux groupes internationaux. C'est tout particulièrement le cas pour les dispositifs néerlandais, belges et luxembourgeois.

Ainsi, en Belgique, cumulée avec les incitations en faveur de l'innovation et la déduction pour capital risque, la déduction pour revenu de brevets a une portée assez large. L'apport d'un brevet à une filiale belge d'un groupe aboutit à un montant majoré pour la déduction pour capital risque. L'entité belge bénéficie de cette déduction et de celle pour revenu de brevet, ce qui peut conduire à des taux effectifs d'impositions réduits. L'exemple ci-dessous le montre :



Il en de même au Luxembourg ou aux Pays-Bas, où les régimes favorables de holding sont utilisés avec le régime de « Patent Box » (voir ci-dessus un exemple pour le Luxembourg).



Enfin, il faut noter que le régime néerlandais est perçu comme spécifique : la portée pratique du régime repose essentiellement sur l'allocation qui peut être faite des revenus à l'actif immatériel, le brevet en l'espèce. Cette allocation permet de déterminer à la fois le champ du régime pour l'entreprise et le montant de la déduction. C'est un point perçu comme complexe par les utilisateurs du régime. L'administration fiscale néerlandaise a au demeurant choisi de dédier une équipe pour traiter les demandes des entreprises, et, à ce titre, le régime néerlandais s'intègre parfaitement dans la culture fiscale néerlandaise, dans laquelle la négociation de rulings fiscaux est une pratique courante.

g. La fiscalité sur les personnes physiques en France ne semble pas souffrir à ce jour d'un déficit de compétitivité.

Le régime ad hoc, qui s'applique aussi aux personnes physiques, ne semble pas comparativement particulièrement défavorable. Les choix de localisation à l'étranger s'expliquent pour des motifs essentiellement autres que fiscaux et relèvent plutôt des conditions financières ou matérielles offertes aux chercheurs.

2.3 PROPOSITIONS.

Les constats tels que faits précédemment, qu'ils reposent sur des données objectives ou des éléments plus subjectifs, tendent à montrer que la fiscalité française en matière de brevets ne souffre pas d'un déficit de compétitivité. Elle est au contraire plutôt généralement bien perçue par les entreprises françaises.

Pour autant, certaines évolutions pourraient être envisagées, dans l'optique de renforcer l'attractivité du régime et la compétitivité des entreprises. Compte tenu du constat rappelé ci-dessus, il n'apparaît pas nécessaire d'en proposer beaucoup.

A l'exception de la première, ces propositions relèvent du niveau législatif.

Un tableau de synthèse à la fin de cette partie reprend les avantages et inconvénients de ces propositions (à l'exception de la première).

a. Proposition 1 : assurer la stabilité du régime, comme en matière de CIR

Il y a une très forte demande de sécurité juridique et de stabilité de la part des utilisateurs des dispositifs fiscaux, notamment en matière de brevets. L'enjeu est celui de l'absence de remise en cause des programmes d'investissement et d'une nécessaire visibilité sur le moyen terme pour les entreprises qui doivent se lancer dans de nouveaux projets de R&D pour améliorer leurs produits, leurs services et leurs procédés de fabrication. A l'inverse, l'instabilité fiscale est en général un élément qui nuit à l'image d'attractivité d'un régime vis-à-vis des investisseurs internationaux.

Les entreprises craignent des modifications de la loi fiscale qui viendraient remettre en question leurs stratégies, leurs projets ou leurs organisations.

Une crainte parallèle est que d'éventuelles évolutions favorables du régime, destinées à des entreprises peut-être insuffisamment utilisatrices aujourd'hui du dispositif, ne soient financées par un resserrement d'autres aspects du régime.

La plupart des personnes interrogées dans le cadre de la réalisation de cette étude n'ont que très rarement évoqué d'idées d'évolutions du dispositif fiscal français, non que celui-ci soit parfait, mais plutôt par crainte d'une instabilité juridique préjudiciable à l'équilibre du régime.

Crédit d'impôt-recherche et dispositif en matière des brevets vont souvent de pair : de même qu'un engagement a été pris dans le cadre du « Pacte national pour la croissance, la compétitivité et l'emploi » le 6 novembre 2012 de stabiliser le crédit d'impôt recherche pour une période de cinq ans (décision n°28), un engagement similaire pourrait être pris pour le régime fiscal de faveur en matière de brevet, où à tout le moins l'engagement qu'une évolution de ce régime, qui serait considérée comme nécessaire en matière de politique industrielle, n'ait pas pour corollaire le resserrement de certains autres de ses aspects.

Dans un contexte économique incertain, la stabilité du soutien de l'Etat est un atout majeur pour la compétitivité des entreprises et pour l'attractivité.

Un tel signal a par exemple été donné au Royaume-Uni, où la trajectoire de taux d'imposition sur plusieurs années a été annoncée à l'avance, le régime en matière de brevets s'inscrivant lui-même dans cette perspective.

b. Proposition 2 : étendre le régime du taux réduit au savoir-faire

Le régime français et les régimes européens étudiés ne sont pas applicables aux revenus de savoir-faire[75]. Il n'y a dès lors pas de déficit de compétitivité d'un pays vis-à-vis d'un autre.

A l'inverse, le pays qui ouvrirait l'éligibilité de son dispositif à de tels revenus bénéficierait d'un avantage comparatif évident.

Cette idée a déjà été exprimée dans le rapport « Lévy-Jouyet » sur l'économie de l'immatériel de novembre 2006[76].

Le savoir-faire constitue une partie significative de la propriété industrielle d'une société et de la valeur de ses biens ou services. Il peut recouvrir des procédés de fabrication, des instructions techniques ou encore des méthodes de contrôle. Une définition de nature juridique existe : le règlement (CE) n°772/2004 de la Commission du 27 avril 2004 le définit comme « *un ensemble d'informations pratiques non brevetées, résultant de l'expérience et testées, qui est a) secret, c'est-à-dire qu'il n'est pas généralement connu ou facilement accessible, b) substantiel, c'est-à-dire important et utile pour la production des produits contractuels et c) identifié, c'est-à-dire décrit d'une façon suffisamment complète pour permettre de vérifier qu'il remplit les conditions de secret et de substantialité* ».

Le savoir-faire s'éloigne des brevets par le degré de protection juridique. Il contribue néanmoins autant à l'amélioration des biens et services et à la pérennité d'un processus industriel de qualité. Il est aussi un élément pris en compte dans la valorisation des entreprises. Il semble enfin également plus facilement mobilisable pour une entreprise de taille plus modeste.

Il pourrait dès lors faire sens, dans une optique d'amélioration de la compétitivité des entreprises, d'élargir le régime de faveur applicable aux brevets aux revenus de savoir-faire (redevances et/ou produit de cession).

L'absence de définition juridique spécifique en droit français du « savoir-faire » ne fait pas obstacle à une telle évolution qui pourrait s'appuyer sur celle du règlement communautaire évoqué ci-dessus et éventuellement sur une notion proche existant dans le code de la propriété intellectuelle (article L621-1 sur les sanctions en cas de violation de « *secret de fabrique* »). Un texte législatif fiscal peut se contenter d'utiliser la notion de « savoir-faire » ou de « savoir-faire technique », l'exposé des

[75] Sauf, semble-t-il, dans le cadre du régime belge, à propos des redevances « théoriques ».

[76] Commission sur l'économie de l'immatériel, « L'économie de l'immatériel, la croissance de demain », proposition n°23.

motifs du texte et un bulletin officiel des finances publiques pouvant faire référence, par exemple, au texte communautaire.

L'avantage d'une telle extension est, en améliorant la rentabilité des investissements en la matière, d'encourager et d'accompagner l'innovation, quand bien même elle n'aboutirait pas à un brevet.

Il reste que cette proposition suppose l'exercice, parfois difficile de valorisation du savoir-faire dans les revenus de l'entreprise (même si cet exercice est fait généralement en cas de cession de l'entreprise qui le détient). A l'inverse, dans le cas de licences « mixtes » (c'est-à-dire comprenant, dans le prix, des éléments relatifs au brevet et des éléments relatifs au savoir-faire), cette proposition simplifie, de fait, les discussions avec l'administration en faisant disparaître les contestations possibles, comme on en voit aujourd'hui, seule la partie du prix relatif au brevet pouvant bénéficier du taux réduit de taxation.

Pour cantonner le coût, sans doute important mais difficilement chiffrable à ce stade (compte tenu de l'absence d'estimation de la valorisation du savoir-faire), d'un tel élargissement du régime de faveur, il pourrait être envisagé de plafonner l'avantage fiscal (plafond *de minimis* par exemple, soit 200.000 euros sur trois ans[77]) et de le réserver dans un premier temps aux PME, dans le même esprit que le récent crédit d'impôt innovation (voir partie 1.1 sur la description des dispositifs français en matière de recherche).

Remarque sur le chiffrage du coût budgétaire de la proposition : le chiffrage de cette proposition supposerait de pouvoir estimer la valeur du savoir-faire au sein des entreprises, ce qu'aucune base de données ne permet aujourd'hui. Il n'existe pas non plus d'éléments statistiques permettant de déterminer le nombre de PME titulaire d'un savoir-faire valorisable (ce qui permettrait, si la mesure était réservée aux PME et placée sous le plafond de minimis, de pouvoir estimer le coût de la proposition).

c. *Proposition 3 : envisager un élargissement du régime aux revenus des brevets exploités en interne*

L'une des différences principales du régime français avec celui de ses partenaires est l'absence de prise en compte des revenus qui seraient retirés d'une exploitation directe en interne des brevets. Sur les quatre pays étudiés ayant mis en place un régime dit de « Patent Box », tous prévoient

[77] Règlement CE 1998/2006 du 15 décembre 2006.

l'éligibilité à leur régime de redevances « théoriques » ou « notionnelles », correspondant à une quote-part du chiffre d'affaires ou des ventes pouvant être rattachée au brevet et d'un montant équivalent aux redevances qui seraient dues par des tiers si la société avait concédé une licence sur le brevet. De facto, les régimes irlandais et allemands s'appliquent aussi à ce type de revenus.

C'est au demeurant sur ce point que le différentiel de taux effectif de taxation est le plus-flagrant entre le régime français et celui de ses partenaires.

Ce seul élément comparatif ne saurait néanmoins à lui seul orienter vers cette éventuelle décision.

Le régime français n'est pas neutre quant au mode d'exploitation des brevets. Il est plus favorable à la concession qu'à l'exploitation directe. Il incite les entreprises à filialiser leurs activités, ce qui n'est pourtant pas toujours possible pour certaines d'entre elles, notamment celles de taille plus modeste. Paradoxalement, pour celles qui ne peuvent ou souhaitent filialiser et concéder, le régime français actuel invite à la cession du droit de propriété industrielle.

A l'inverse, ouvrir le dispositif français à des redevances dites « théoriques » serait de nature à encourager une meilleure exploitation des brevets et sans doute une localisation proche du centre de décision de l'exploitation des brevets créés par les chercheurs français. En termes de politique industrielle, on peut penser qu'une telle évolution peut permettre d'améliorer la compétitivité des entreprises françaises en améliorant la rentabilité des investissements en matière d'innovation.

On notera qu'une telle évolution est peu adaptée aux entreprises dans lesquelles la propriété industrielle est détenue au niveau d'une holding, mais intéresserait plutôt les entreprises ne souhaitant pas ou ne pouvant pas filialiser leur activité d'exploitation des brevets. Cela pourrait ainsi concerner - mais non exclusivement - des PME.

Une telle proposition est indépendante de la précédente, même si elle peut l'accompagner et être étendue aux redevances « théoriques » de savoir-faire.

L'une des limites d'une telle évolution est néanmoins son coût budgétaire (a fortiori si la mesure est également étendue aux redevances théoriques de savoir-faire), en tout état de cause difficile à chiffrer (voir ci-dessous).

Une autre limite est la complexité de sa mise en pratique au sein des entreprises et par l'administration : cela suppose de pouvoir déterminer la quote-part du revenu provenant de cette exploitation en interne, ce qui implique une étude similaire à celle effectuée en matière de prix de transfert. Or, le dialogue entre les entreprises et l'administration fiscale française n'est sur ce plan pas aujourd'hui toujours perçu comme suffisamment serein.

Pour répondre à ces deux limites, et sans nuire à la lisibilité d'une telle mesure, on pourrait néanmoins envisager de la réserver dans un premier temps aux PME, de plafonner l'avantage voire prévoir un montant forfaitaire de revenu éligible, et encore la réserver aux brevets déposés à l'avenir.

On pourrait également prévoir une procédure de rescrit spécifique sur cette question (comme pour le crédit d'impôt recherche). Prévoir, à l'instar de la cellule dédiée aux Pays-Bas pour la délivrance de rescrits dans le cadre du régime d'« Innovation Box », une équipe dédiée au sein de la Direction générale des Finances Publiques, chargée de l'examen des demandes de rescrits de cette nature, pourrait être de nature à poser les bases objectives du dialogue, et peut-être de rassurer les contribuables. Il faut néanmoins noter que la tendance au sein de l'administration française est plutôt à la décentralisation des procédures de rescrit, surtout si le rescrit en question doit essentiellement concerner les PME.

Remarque sur le chiffrage du coût budgétaire de la proposition : le chiffrage de cette proposition suppose de pouvoir déterminer une quote-part de chiffre d'affaires de chaque entreprise qui relèverait de l'exploitation en interne du brevet. La situation de chaque entreprise est ainsi déterminante. En 2011, environ 1850 PME ont déposé des brevets (source : Observatoire de la propriété intellectuelle – INPI – septembre 2012). Si l'on fait l'hypothèse que 75% de ces PME exploitent en interne ce brevet, et si la mesure proposée est limitée aux PME et placée sous l'encadrement communautaire de minimis (200.000€ d'aide sur trois ans), alors elle pourrait avoir un coût budgétaire maximal de 270 millions supplémentaires sur trois ans (1850x0,75x200.000), ou encore de 90 millions la première année, 180 millions la deuxième année et 270 millions par an à partir de la troisième année, si le flux de 1850 PME déposantes par an est maintenu.

d. Proposition 4 : neutraliser le coût des retenues à la source payées à l'étranger

Un flux de redevance versée à une entreprise française donne généralement lieu à un double prélèvement : d'une part une retenue à la source, lorsqu'elle existe, dans le pays d'où est versée cette redevance, d'autre part l'impôt en France sur ce revenu.

Les conventions fiscales peuvent diminuer, voire supprimer, la retenue à la source.

Quand la retenue à la source subsiste en totalité ou partiellement, elle crée un droit généralement à un « crédit d'impôt ». Ce « crédit d'impôt » s'impute sur l'impôt à payer en France : en d'autres

termes, la retenue à la source, par le biais de ce « crédit d'impôt » vient en diminution de l'impôt français, ce qui peut permettre de l'annuler.

Le crédit d'impôt est généralement égal au montant de la retenue à la source. Mais il n'est ni reportable, ni remboursable. Ainsi, quand l'entreprise en France est suffisamment bénéficiaire et paye un impôt au moins égal au montant de la retenue à la source, cette dernière vient complètement s'imputer sur l'impôt français et ne représente pas un coût net pour l'entreprise. En revanche, quand l'entreprise est déficitaire ou paye en France un impôt insuffisant pour permettre l'imputation du crédit d'impôt, **la retenue à la source constitue un coût net pour l'entreprise française et diminue la rentabilité de l'exploitation des brevets**. Les exemples simplifiés ci-dessous le montrent :

	Entreprise déficitaire non concédante (A)	Entreprise déficitaire concédante (B)	Entreprise bénéficiaire concédante (C)
Produit	100	100	100
Charges	130	130	40
Bénefice/Déficit reportable	-30	-30	+60
Retenue à la source	0	20	20
Impôt en France	0	0	0

Dans le cas de l'entreprise (B), même si l'impôt est nul en France, il existe un coût net de retenue à la source de 20.

Dans le cas de l'entreprise (C), au lieu de payer au total 40 d'impôt (20 en France et 20 au titre de la RAS), l'entreprise ne paye en net que 20 (au titre de la retenue à la source étrangère).

Les règles d'imputation des retenues à la source font qu'une entreprise concédante peut être amenée à supporter un impôt à l'étranger sans pouvoir neutraliser l'impact de cet impôt.

On peut regretter que ces modalités d'imputation discriminent en fonction de la situation fiscale et financière de l'entreprise.

Une idée serait d'assouplir les conditions d'imputation de ces crédits d'impôt étrangers, en prenant exemple sur ce qui se fait en matière de crédit d'impôt recherche.

En matière de crédit d'impôt recherche en effet, l'imputation se fait sur l'impôt dû au titre du même exercice ; le crédit excédentaire non imputé constitue une créance sur l'Etat qui peut être utilisée pour le paiement de l'impôt des trois années suivantes ; la fraction non utilisée à l'expiration de cette période est remboursée ; enfin, les PME ou les JEI peuvent demander le remboursement immédiat de cette créance.

Il pourrait en être de même pour les crédits d'impôt étrangers sur redevances de brevets : la fraction du crédit d'impôt non utilisée serait reportable les années suivantes, le cas échéant remboursable au bout d'un nombre défini d'exercices. Pour un flux de redevance vers la France donnant lieu à une retenue à la source de 20% dans le pays versant, l'imputation se ferait de la sorte :

	N	N+1	N+2	N+3
Impôt dû FR (a)	0	20	30	30
Retenue à la source étrangère (b)	20	20	20	20
Crédit d'impôt imputé (c)	0	20	30	30
Impôt versé FR (d)	0	0	0	0
Solde de crédit d'impôt reportable (e)	20	20	10	0

En N, il n'y a pas d'impôt dû en France : la totalité de la retenue à la source ouvre droit à un crédit d'impôt reportable les années suivantes.

En N+1, le solde de crédit d'impôt de 20 vient s'imputer sur l'impôt français ; la retenue à la source versée en N+1 donne droit à un crédit d'impôt de 20 non imputé mais reportable. Le solde de crédit d'impôt reportable en fin d'année N+1est donc de 20 (20-20+20).

En N+2, le solde de crédit d'impôt de 20 vient s'imputer sur les 30 d'impôt français dû ; la moitié (10) de la retenue à la source étrangère de l'année vient également s'imputer sur l'impôt français. En fin d'année, il reste donc un solde de 10 de crédit d'impôt reportable (20-20+20-10).

En N+3, le solde de crédit d'impôt reportable de 10 vient s'imputer sur l'impôt dû en France ; la retenue à la source de 20 ouvre droit à un crédit d'impôt qui vient s'imputer en totalité sur le restant d'impôt dû.

Cette mesure concernerait les entreprises qui concèdent à l'étranger ou, à tout le moins, permettrait d'encourager (ou de ne pas dissuader) à le faire. Elle pourrait à ce titre être pertinente notamment pour les entreprises en phase de développement, qui ont dans un premier temps des charges plus importantes que leurs revenus.

La portée économique de la mesure pour les entreprises est d'effacer le coût des retenues à la source.

Une telle mesure représente néanmoins certainement un coût budgétaire, difficilement évaluable à ce stade (voir ci-après). Il pourrait néanmoins être cantonné si l'évolution était réservée aux PME. Il faut avoir à l'esprit que les règles d'imputation des crédits d'impôts posent les mêmes problèmes pour les retenues à la source sur d'autres types de revenus (dividendes ou intérêts). Mais ne pas décourager les PME notamment à concéder des licences de brevets à l'étranger peut nécessiter de passer par une telle évolution.

Remarque sur le chiffrage du coût budgétaire de la proposition : le chiffrage de cette proposition nécessite dans un premier temps de pouvoir évaluer le montant des retenues à la source prélevées à l'étranger spécifiquement sur les flux de redevances versées à la France , puis dans un second temps de pouvoir estimer la capacité d'imputation partielle ou totale sur l'impôt sur les sociétés des entreprises concernées, ce qui dépend essentiellement de la situation financière de chaque entreprise. Il est particulièrement complexe de procéder à ce chiffrage.

Tableau synthétique des avantages et inconvénients des préconisations 2, 3 et 4

Mesure	Entreprises concernées	Avantages	Inconvénients
Extension du régime de taxation réduite aux revenus de savoir-faire	Entreprises de toutes tailles, disposant d'un savoir-faire à protéger	- Amélioration de la rentabilité des investissements en innovation - Création d'un avantage compétitif par rapport aux partenaires de la France - Simplification des discussions avec l'administration sur les licences mixtes	- Coût budgétaire (pouvant néanmoins être limité si la mesure est réservée aux PME) - Complexité à identifier le savoir-faire
Extension du régime de taxation réduite aux revenus « théoriques »	Entreprises de toutes tailles, exploitant en interne les brevets ou ne pouvant filialiser l'exploitation de ces derniers	- Suppression de l'aspect non compétitif du régime français par rapport à ses partenaires - Amélioration de la rentabilité des investissements en innovation - Fin de l'encouragement à la cession des brevets pour les entreprises qui ne peuvent filialiser leur activité d'exploitation	- Coût budgétaire (pouvant néanmoins être limité si la mesure est réservée aux PME) - Complexité de la détermination de la valeur de la redevance « théorique » (pouvant néanmoins se régler par l'instauration d'une redevance forfaitaire)
Report de l'imputation des retenues à la source (RAS) étrangères	Entreprises de toutes tailles, concédant à l'étranger	- Encouragement à la concession à l'étranger - Amélioration de la rentabilité des investissements en innovation	- Coût budgétaire potentiel (pouvant néanmoins être cantonné si la mesure est limitée aux PME) - Risque d'extension à d'autres RAS

Remarques sur les préconisations

- *Compatibilité des préconisations avec les règles communautaires en matière d'aides d'Etat*

Sous réserve d'un examen plus approfondi, aucune de ces préconisations ne semble soulever en première analyse de problème d'incompatibilité avec les règles relatives aux aides d'Etat. Comme la Commission l'a rappelé, les mesures de fiscalité directe qui visent des objectifs de politique économique généraux grâce à une réduction de la charge fiscale liée à certains coûts de production (y compris ceux afférents à l'innovation) ne constituent normalement pas des aides d'Etats si elles s'appliquent indifféremment à toutes les entreprises[78], ce qui est bien le cas ici.

En tout état de cause, selon le formatage de chacune des mesures, les incitations fiscales pourraient être considérées comme compatibles dans le cadre de l'Encadrement communautaire des aides d'Etat à la recherche, au développement et à l'innovation 2006/C323/01, voire dans le cadre du règlement 70/2001 applicable aux aides d'Etat en faveur des PME.

- *Incidence organisationnelle des préconisations.*

La préconisation 2) relative à la prise en compte dans la base taxable au taux réduit des revenus de savoir-faire ne devrait pas avoir d'incidence fondamentale sur l'organisation de l'administration. Tout au plus pourrait-elle avoir pour effet de limiter les discussions entre entreprises et administrations sur les « licences mixtes » pour la détermination de la seule quote-part relative aux brevets. Mais à l'inverse, elle induit un contrôle plus important de l'administration sur la valorisation du savoir-faire.

La préconisation 3) sur la prise en compte dans la base taxable au taux réduit de redevances « théoriques » pourrait justifier, à l'instar de ce qui existe dans d'autres pays comme les Pays-Bas, qu'une équipe dédiée soit en charge de la délivrance de rescrits sur la valorisation de ces redevances. La tendance de l'administration française est néanmoins plutôt à la décentralisation de la procédure de rescrit.

La préconisation 4) sur les retenues à la source n'a aucune incidence sur l'organisation de l'administration fiscale.

[78] Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'Etat aux mesures relavant de la fiscalité (JO C384 du 10 décembre 1998 p.3).

BIBLIOGRAPHIE

Article

- Rachel Griffith, Helen Miller et Martin O'Connell, « *Corporate Taxes and the location of Intellectual Property »*, Center for Economic Policy research, Londres, Juin 2011.

- Robert D. Atkinson et Scott Andes, « *Patent Boxes: innovation in Tax Policy and Tax Policy for Innovation »*, The Information Technology and Innovation Foundation, Washington, Octobre 2011.

Ouvrage

Jean-Luc Pierre, « *Fiscalité de la recherche, de la propriété industrielle et des logiciels »,* 5e édition, Edition Formation Entreprise**,** octobre 2011.

Rapport

- Commission sur l'économie de l'immatériel, « *L'économie de l'immatériel, la croissance de demain* », novembre 2006.

- Institut national de la Propriété Industrielle, « *La fiscalité de la propriété industrielle* », la Documentation française, 2007

TABLEAUX DE SYNTHESE (REGIME DE FAVEUR - FISCALITE DES PERSONNES MORALES)

	FRANCE	ALLEMAGNE	PAYS-BAS	BELGIQUE	LUXEMBOURG	ROYAUME-UNI	IRLANDE
Type d'incitation	Taux réduit de taxation	Pas de régime incitatif	Déduction de 80% des revenus éligibles	Déduction de 80% des revenus éligibles	Déduction de 80% des revenus éligibles	Déduction d'une quote-part de revenus éligibles	Pas de régime incitatif
Champ d'application	Brevets, inventions brevetables, perfectionnements et procédés de fabrication industrielle	(Tout type de droit de propriété industrielle)	Brevets, certificats d'obtention végétale et actifs immatériels développés dans le cadre d'activités de R&D ayant fait l'objet d'un certificat	Brevets et certificats complémentaires de protection	Brevets, marques de fabrique ou de commerce, dessins et modèles, noms de domaine, droits d'auteur sur logiciel	Brevets, et droits de propriété concernant les produits médicaux, vétérinaires et de protection des plantes	(Tout type de droit de propriété industrielle)
Revenus concernés	Concession, Sous-concession, Plus-values	(Tout type de revenu)	Concession, Exploitation en interne, Plus-values	Concession, Sous-concession, Exploitation en interne	Concession, Sous-concession, Exploitation en interne, Plus-values	Concession, Exploitation en interne, Plus-values	(Tout type de revenu ; plus-value taxée à part)

	FRANCE	ALLEMAGNE	PAYS-BAS	BELGIQUE	LUXEMBOURG	ROYAUME-UNI	IRLANDE
Localisation de la R&D	N'importe où. Brevetabilité au sens du droit français	(N'importe où)	N'importe où. Mais condition de développement et a minima exigence de supervision de la R&D par l'entreprise	Dans un centre de recherche en Belgique ou à l'étranger, formant une entité autonome sur le plan technique	N'importe où	N'importe où. Brevets britanniques ou OEB, voire EEE	(N'importe où)
Conditions spécifiques	- Pas de lien de dépendance pour le bénéfice du régime pour les plus-values - Réalité de l'opération de sous-concession	(N/A)	- Condition de développement pour les brevets acquis - Le brevet doit contribuer à hauteur de 30% du revenu de l'actif immatériel	Condition de développement dans un centre de R&D formant une entité autonome sur le plan technique	Acquisition du brevet auprès d'une société liée impossible	Condition de développement ou de gestion significative sur les brevets	(Effectivité de la gestion et substance en Irlande)
Taux effectif d'imposition	15% ; 34,42% pour exploitation en interne	(25-34%)	5%	6,8% ; 34% pour les plus-values	5,8% (voire 10% pour certaines plus-values)	10%	(12,5% ; 30% pour les plus-values)
Coût	680M€ -	-	625M€	-	-	1,1Mds£	(ancien : 50M€)

Synthèse de l'environnement fiscal

	FR	DE	NL	BE	LU	GB	IE
Concession	15%	25/34%	5%	6,8%	5,8%	10%	12,5%
Exploitation en interne	34,42%	25/34%	5%	6,8%	5,8%	10%	12,5%
Plus-value	15%	25/34%	5%	34%	5,8/10%	10%	30%
Brevet	*	*	*	*	*	*	*
Marque		*			*		*
Dessin		*			*		*
Modèle		*			*		*
Logiciel		*	(*)		*		*
Savoir-faire		*					*
CIR	*			*			*
Innovation	*		*	*		*	*
Holding			*	*	*		*
Taux IS	34,42%	25/34%	25%	35%	29%	22%	12,5%
Durée d'amort.	5 ans minimum	8 ans	Durée de validité	8/12 ans	Durée de vie utile	4 ans	Durée standard ou 15 ans
Taux TVA	20%	7%	19%	21%	15%	20%	23%
Retenue à la source	33.33%	15%	Non	15%	Non	20%	20%

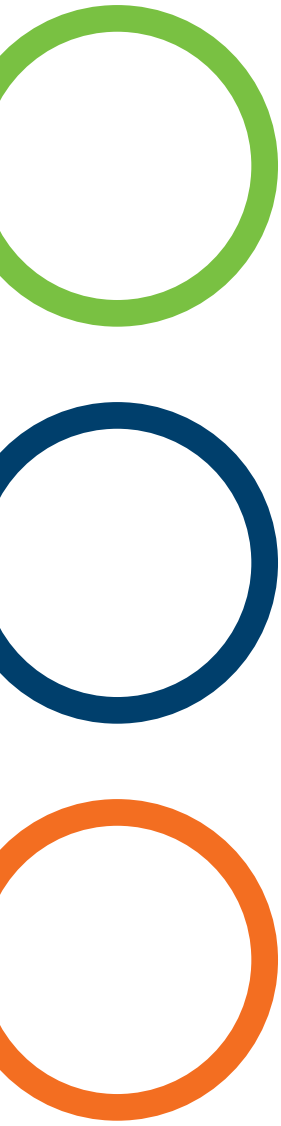
(*) : Aux Pays-Bas, les actifs incorporels développés suite à R&D et faisant l'objet d'un certificat délivré par l'administration peuvent bénéficier du régime (en pratique, cela a pu concerner des logiciels).

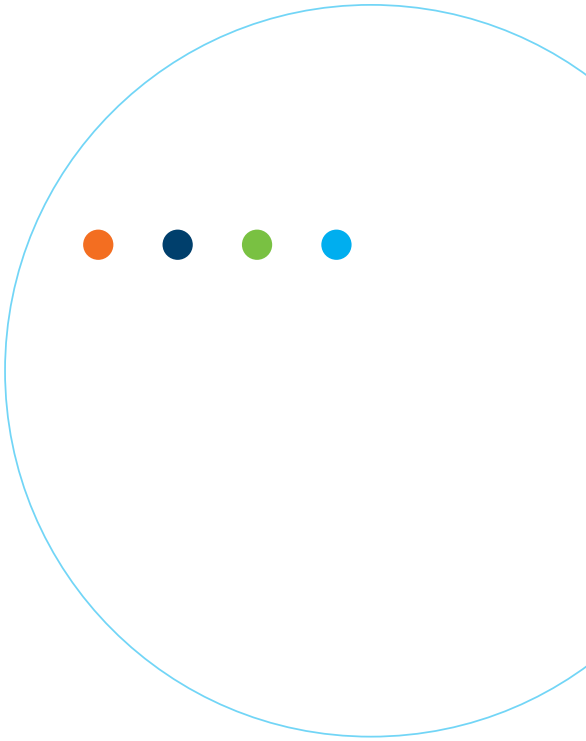
Remarque : ce tableau reprend les synthèses de la partie 2.1. Il convient de s'y référer pour avoir plus d'explication ou de détails sur chacune des rubriques.

ANNEXES

Textes relatifs aux dispositifs étrangers de faveur

- **Pays-Bas**
- **Belgique**
- **Luxembourg**
- **Royaume-Uni**





dgcis

direction générale de la compétitivité
de l'industrie et des services