



Incentifs fiscaux pour R & D

2013/17

13 | 11 | 2013



1. Introduction

Malgré une conjoncture fluctuante, les investissements dans la recherche et le développement ont graduellement augmenté dans les pays de l'OCDE (OCDEb, (2012)) au cours des dernières décennies. Le total des dépenses de R&D est passé de 1.252 millions de dollars en 2010 à 1.333 millions de dollars en 2011, et s'élèvera selon toute attente à 1.403 milliards d'euros en 2012. Le budget consacré par les entreprises à la recherche et au développement a progressé de 4% en 2011, après un tassement de 1,9% suite à la crise financière (CE, 2011).

L'encouragement des investissements dans l'innovation par un meilleur accès au financement reste un problème dans la plupart des pays de l'OCDE. La récente crise financière a en effet incité les investisseurs à se concentrer sur le court terme, rendant ainsi plus difficile la recherche de sources de financement publiques et privées pour l'innovation. Les réformes du secteur bancaire et du système financier, telles que les exigences de capital plus élevé pour les banques, peuvent elles aussi retenir les investisseurs de prendre des risques. C'est la raison pour laquelle il est important que les pouvoirs publics cherchent de nouvelles façons d'encourager les investissements dans la recherche et le développement, y compris par le biais d'accords de coopération public-privé (OCDEa, 2012).

Ivan Van de Cloot
Economiste en Chef à l'Institut Itinera

Wouter Thierie
Economiste

La stimulation de la R&D par le biais d'une politique fiscale est de plus en plus souvent utilisée en complément du financement public (subventions) pour encourager l'innovation (OCDEa, 2012). Au Canada, au Danemark et au Portugal, la politique fiscale est même le moyen principal utilisé par les pouvoirs publics pour stimuler la R&D. De récentes estimations suggèrent que depuis 2005, le nombre de mesures combinées (aides publiques directes et indirectes) s'est considérablement étoffé dans la plupart des pays. De nombreux états ont donc augmenté le soutien alloué à la R&D au cours de ces dernières années, de façon permanente ou en réaction provisoire à la crise. Si la France et le Portugal ont accentué leur soutien à la R&D via leurs politiques fiscales, la Russie et les États-Unis ont choisi pour leur part des formes de financement plus directes. La Slovénie et l'Autriche, les pays qui affichent la plus grande croissance en matière de soutien public à l'innovation, ont opté pour une combinaison de mesures d'aides directes et indirectes. Toutes ces réformes ont entraîné d'importants glissements dans la part que représentent les différents composants du soutien accordé par les pouvoirs publics à la R&D.

L'innovation est un moteur important de la croissance économique, et les investissements dans la R&D stimulent l'innovation. C'est la raison pour laquelle de nombreux gouvernements encouragent les investissements des entreprises dans la R&D, afin de pallier 2 défaillances du marché (OCDE, (2011)) : (1) Les connaissances acquises grâce aux investissements que font les entreprises dans la R&D s'étendent facilement vers d'autres entreprises, ce qui bénéficie à l'ensemble de la collectivité. C'est une des raisons pour lesquelles les entreprises encouragent relativement peu l'innovation. Des instruments politiques comme les droits de propriété intellectuelle, les subventions et la politique fiscale peuvent contribuer à résoudre ce problème. (2) Beaucoup de petites start-up ont des difficultés à trouver un financement externe. Suite au risque élevé et à l'asymétrie des informations entre starters et investisseurs, le coût du capital externe pour ces entreprises est très élevé.

Plusieurs gouvernements se sont récemment lancés dans une politique d'innovation pour attirer les activités de R&D de multinationales (OCDE, (2011)). Dans un contexte d'internationalisation croissante des activités de R&D, les aides publiques peuvent rendre un pays plus attrayant que d'autres pour les investissements dans la recherche et le développement. Il ressort néanmoins des preuves disponibles que le soutien accordé par un état n'a qu'une importance secondaire dans la décision des multinationales d'implanter leurs activités de R&D dans un pays donné. D'autres facteurs tels que l'accessibilité du marché, la connaissance du pays et la présence de chercheurs sont considérés comme

beaucoup plus importants.

Si l'on constate dans la plupart des pays de l'OCDE un glissement des aides directes vers les avantages fiscaux pour stimuler les activités de R&D des entreprises, les arguments ne manquent ni en faveur des subventions ni en faveur des avantages fiscaux (Dumont, (2012)). Pour les grandes entreprises qui disposent de suffisamment de possibilités pour financer leurs activités de R&D avec des moyens propres ou externes, les avantages fiscaux semblent plus indiqués pour stimuler des activités de R&D supplémentaires. Étant donné que de grandes sociétés de R&D prennent à leur compte la plus grande partie des dépenses totales en R&D dans le secteur des entreprises, la dispense partielle du précompte professionnel peut être un instrument important dans l'optique de l'objectif 'Europe 2020' visant à porter les dépenses de R&D en Belgique à 3% du PIB d'ici 2020. Les entreprises ne disposant que de moyens internes limités pour financer leurs activités de R&D semblent quant à elles plus portées sur les subventions que sur les soutiens fiscaux. La demande de subventions semble également faire prendre conscience aux entreprises de l'existence d'autres formes de soutien public.

Étant donné l'existence d'externalités et d'effets de débordement, les entreprises investissent moins dans la recherche et le développement qu'il ne serait souhaitable pour la collectivité (Fiers, (2006)). Voilà pourquoi il est nécessaire que les pouvoirs publics mènent une politique active favorisant le développement de la R&D. Les subventions directes et les mesures fiscales en faveur de la R&D, combinées ou non entre elles, jouent un rôle important dans ce contexte. Il y a des différences considérables entre les pays sur le plan de la forme et de l'ampleur des incitants fiscaux pour la R&D. Mais il n'existe aucune indication explicite de la nécessité absolue des mesures fiscales pour inciter les entreprises à consentir plus d'efforts sur le plan de la R&D. Tout comme dans les autres pays européens, les mesures fiscales visant à stimuler la recherche et le développement ont en Belgique aussi pris beaucoup plus d'ampleur ces dernières années. L'introduction d'une subvention salariale sous la forme d'une réduction partielle du précompte professionnel à partir de 2003 en est l'exemple le plus frappant. Outre cette nouvelle mesure axée sur les coûts salariaux, il existe en Belgique d'autres mesures traditionnelles au niveau de l'impôt des sociétés, dont les plus importantes sont la déduction majorée pour les investissements dans la recherche et le développement respectueux de l'environnement, et l'exonération fiscale unique pour l'engagement de personnel scientifique supplémentaire.

Le caractère procyclique des investissements de R&D est malheureux du point de vue sociétal (Criscuolo et al., (2009)). L'arrêt de projets en cours est un gaspillage de moyens économiques, payés au final par la collectivité. Et, en période de repli économique, il est beaucoup plus sensé d'utiliser les moyens disponibles pour investir dans l'innovation, et par ce biais dans une croissance à long terme. Peu d'entreprises tiennent ce raisonnement. Beaucoup d'entre elles ont justement tendance à réduire leurs efforts en matière de R&D quand elles rencontrent des difficultés pour se financer et que les perspectives économiques se détériorent.

2. Avantages et désavantages d'une politique fiscale

2.1. Avantages

Stimuler la R&D par le biais de la politique fiscale présente divers avantages par rapport à un soutien direct en faveur de la R&D, comme l'octroi de subventions. Les incitatifs fiscaux pour la R&D entraînent selon toute attente une augmentation des investissements privés dans la R&D, et donc plus d'innovation. (OCDE, (2011)).

Les incitatifs fiscaux n'interviennent pas dans le fonctionnement du marché et visent à réduire les coûts marginaux des entreprises au niveau de leurs activités de R&D (OCDE, (2011)). Le pouvoir de décision quant au choix des projets de R&D qui verront le jour demeure dès lors dans les entreprises. Le marché joue dans le cas des mesures fiscales un rôle plus important pour décider de l'opportunité d'investir, que dans le cas des subventions (Dumont, (2012)). Étant donné que les décisions sont prises par les entreprises elles-mêmes, les chances de réussite sont plus élevées que lorsque les projets sont sélectionnés par les autorités (OCDE, (2010)). Les problèmes d'aléa moral sont moins fréquents (Van Pottelsberghe et al., (2004)). Étant donné que les incitatifs fiscaux réduisent les coûts marginaux, il y a moins de risque qu'ils ne fassent reculer les investissements privés dans la R&D. Si l'objectif est de faire augmenter de manière conséquente les dépenses de R&D des entreprises (entre autres des PME), les avantages fiscaux seront probablement plus efficaces que les subventions, qui pour être octroyés mettent souvent des entreprises en concurrence (Fiers, (2006)).

Les avantages fiscaux sont souvent plus avantageux pour les entreprises parce que leur prévisibilité et leur transparence sont plus grandes et que leurs coûts administratifs sont généralement moins élevés (Dumont, (2012)). De ce fait, les mesures fiscales de stimulation sont plus accessibles que les subventions et elles

sont susceptibles de toucher un plus grand nombre d'entreprises. Selon Van Pottelsberghe et al. (2004), un autre avantage est le caractère 'neutre' des incitants fiscaux ainsi que la non-exclusivité de la mesure, ce qui permet à tous les projets de R&D sans distinction de faire appel à ce genre de soutien.

2.2. Désavantages

Mais une politique fiscale en matière de R&D peut également avoir certains aspects négatifs. Le plus grand désavantage, dans le cas de mesures fiscales axées sur l'impôt des sociétés, est que les entreprises doivent générer des revenus imposables suffisamment élevés pour entrer en ligne de compte pour les incitants fiscaux (Fiers, (2006)). Et comme les jeunes entreprises innovantes ne réalisent souvent qu'un bénéfice comptable imposable limité, voire nul, elles sont dans de nombreux cas exclues de facto du mécanisme des avantages fiscaux. La possibilité de reporter sur les exercices ultérieurs ou antérieurs, ou de rembourser l'avantage fiscal après un nombre donné de bénéfices d'exploitation successifs insuffisants est une solution éventuelle. Mais cela n'empêche pas que la période entre la réalisation du projet de R&D et l'obtention effective de l'avantage fiscal peut devenir très longue pour l'entreprise.

Le risque moindre d'aléa moral évoqué ci-dessus présente également un revers pour les pouvoirs publics (Fiers, (2006)). Compte tenu de l'obligation de réaliser un bénéfice d'exploitation suffisant, les entreprises opteront en effet, en dépit de l'octroi d'incitants fiscaux, pour les projets de R&D et d'innovation qui donnent le rendement privé le plus élevé, et non pour les projets impliquant une part de risque plus importante ou un rendement social plus élevé. Cela augmente le risque d'éviction au niveau des incitants fiscaux en faveur de la R&D (Economic Policy Committee, 2002). Ce constat révèle en outre qu'il peut s'avérer désavantageux pour un gouvernement de ne pas être en mesure de cibler ses incitants fiscaux sur un domaine d'activité spécifique avec un rendement social élevé. De plus, les pouvoirs publics ont beaucoup moins de contrôle sur la qualité et sur la pertinence de la recherche et de l'innovation lorsque celles-ci sont partiellement financées par de l'argent public.

Selon Dumont (2012), un des grands désavantages des avantages fiscaux réside dans l'imprévisibilité de leur coût budgétaire. Étant donné que la décision de faire appel aux facilités fiscales appartient à l'entreprise, il est extrêmement difficile pour les pouvoirs publics d'évaluer avec précision l'impact budgétaire des mesures fiscales de stimulation de la R&D (Fiers, (2006)). Au contraire des mécanismes de financement direct, comme les subventions, où ce sont les pouvoirs publics

eux-mêmes qui déterminent et octroient les moyens financiers, ce qui permet un meilleur contrôle budgétaire. La fixation de montants maximum pour l'avantage fiscal octroyé n'offrirait qu'une solution partielle à ce problème. Selon Dumont (2012), il existe également un risque que les entreprises ne (re)qualifient toutes sortes de dépenses sous le dénominateur R&D de manière à maximaliser ainsi l'avantage fiscal, et au final les incitants fiscaux n'amèneraient pas beaucoup d'activités de R&D supplémentaires. Pour répondre à ce problème, les avantages fiscaux sont souvent soumis à des règles strictes et des procédures complexes, ce qui à son tour peut entraîner une popularité toute relative de ces mesures.

L'encouragement de la recherche et du développement augmente la demande en compétences de nos chercheurs, ce qui induit un impact positif sur leur niveau de salaire (OCDE, (2011)). De ce fait, une partie des subventions publiques servent à couvrir l'augmentation du coût de la R&D plutôt qu'à favoriser une augmentation de volume des activités de R&D. Les incitants fiscaux peuvent en outre provoquer des glissements d'activités de R&D entre différents pays et régions, donnant lieu dans la foulée à une concurrence fiscale entre ces pays ou régions (OCDE, (2011)). Pour le reste, les incitants fiscaux risquent également d'entraîner une perte sèche si les activités de R&D qu'ils soutiennent auraient de toute façon existé sans ces incitants. Le soutien public doit dès lors viser à minimaliser ces pertes (OCDE, (2011)).

Il y a également dans le cadre des incitants fiscaux un risque plus grand de voir différents projets de R&D comparables bénéficier chacun indépendamment d'un soutien public (Fiers, (2006)). David et al. (2000) en concluent dès lors que les incitants fiscaux ne constituent pas toujours la forme la plus efficace pour pallier les défaillances constatées au niveau du marché. Ce constat est confirmé par l'exemple finlandais : à la fin des années 1980, le gouvernement de ce pays a en effet estimé que les avantages apportés par les mesures fiscales ne faisaient plus le poids face à ce que ces mesures coûtaient (Fiers, (2006)). Le coût administratif trop élevé, l'impact limité et l'accessibilité insuffisante pour toutes les entreprises ont ainsi entraîné l'arrêt des mesures fiscales en faveur de la recherche et du développement en Finlande. La suppression des incitants fiscaux pour la R&D en Finlande a plus ou moins coïncidé avec une réforme fiscale qui, outre une baisse de l'impôt des sociétés, s'inscrivait dans l'objectif plus général visant à simplifier le système fiscal et à lui donner un caractère plus neutre. Dans le même temps, les budgets alloués au soutien direct de la R&D en Finlande ont été sensiblement relevés.

Enfin, les entreprises disposant de moyens internes limités pour financer leurs activités de R&D semblent avoir plus tendance à demander une subvention qu'à faire appel aux avantages fiscaux (Dumont, (2012)). Ce qui tend à indiquer le rôle important des limitations de crédit, certainement pour les petites entreprises et les start-up, sur le plan des décisions d'investissement dans les activités de R&D.

3. Vue d'ensemble des mesures fiscales de soutien

Lors de l'élaboration et de la mise en œuvre de mesures fiscales de stimulation de la R&D, il convient également de faire quelques choix fondamentaux qui seront déterminants pour toute l'organisation future desdites mesures fiscales (Fiers, (2006)). Chacun de ces choix comporte ses avantages et ses désavantages (Van Pottelsberghe et al., (2004)). Dans une première phase, il faut déterminer si une mesure sera axée sur l'impôt des sociétés ou sur le coût salarial du personnel de R&D, par le biais ou non d'une réduction des cotisations sociales (Fiers, (2006)).

Deuxièmement, et souvent en parallèle du premier choix, il faut analyser et peser le pour et le contre entre crédits d'impôts, exonérations fiscales et/ou augmentation du taux d'amortissement (Fiers, (2006)). Les exonérations fiscales permettent aux entreprises de déduire les dépenses de R&D à concurrence de plus de 100% dans le calcul de l'impôt sur les revenus de l'entreprise (Megally et al., (2004)). Une mesure de ce type a pour effet de réduire le revenu imposable avec le produit du taux d'exonération fiscale et du montant des dépenses de R&D entrant en ligne de compte. Les crédits d'impôts sont plus ou moins comparables aux exonérations fiscales (Megally et al., (2004)). La principale différence réside dans le fait qu'un crédit d'impôt vient directement en déduction de l'impôt sur le revenu d'une société plutôt que de réduire le revenu imposable, comme le fait une exonération fiscale. En d'autres mots, si un crédit d'impôt entraîne directement une réduction de l'impôt dû, une exonération fiscale entraîne pour sa part une réduction du revenu imposable (Fiers, (2006)). Au sein de l'UE des 15, il y a un peu plus de pays qui font appel à l'exonération fiscale que de pays qui utilisent le crédit d'impôt.

Le troisième choix fondamental en matière de crédits d'impôts et d'exonérations fiscales est celui à faire entre un système basé sur le volume et un système incrémentiel (Fiers, (2006)). Dans un système basé sur le volume, les incitants fiscaux sont d'application sur la totalité des dépenses de R&D, tandis que dans le cadre d'un système incrémentiel le calcul des crédits d'impôts ou des

exonérations fiscales repose sur les dépenses de R&D dépassant un montant de base. Dans un système basé sur le volume, le crédit d'impôt est calculé sur toutes les dépenses de R&D consenties. Dans un système incrémentiel, le crédit d'impôt est calculé sur les dépenses de R&D qui dépassent un montant de base déterminé. Ce montant de base peut prendre deux formes : [1] avec une base moyenne mobile, le montant de base équivaut à la moyenne des dépenses de R&D au cours des x dernières années ; [2] avec une base fixe, le montant de base équivaut à la moyenne des dépenses de R&D pendant une période de référence fixe. Cette moyenne est ensuite indexée par rapport à l'inflation ou au chiffre d'affaires de l'entreprise, pour obtenir au final un chiffre actualisé. Dans la plupart des pays européens, une mesure fiscale axée sur les dépenses de R&D supplémentaires est quasi toujours combinée à une mesure fiscale selon le système basé sur le volume. Il est en outre à noter que certains pays octroient des avantages fiscaux additionnels pour encourager les activités de R&D dans les PME.

Si l'objectif d'une politique fiscale en faveur de la R&D est d'augmenter le volume total de R&D dans le pays, un incitant fiscal basé sur le volume est la méthode la plus appropriée (Criscuolo et al., (2009)). Les régimes incrémentiels peuvent quant à eux être envisagés quand le but recherché est de soutenir précisément les entreprises qui connaissent une croissance importante sur le plan de la R&D. Une combinaison d'incitants basés sur le volume et d'incitants incrémentiels (régime hybride) peut être appliquée quand l'objectif est de maintenir le volume de R&D ou de récompenser une croissance importante sur le plan de la R&D. Les mesures fiscales incrémentielles de stimulation présentent néanmoins le désavantage d'être relativement complexes en ce qui concerne le contrôle de l'éventuel volume de recherche supplémentaire. En revanche, les régimes incrémentiels semblent en règle générale moins peser sur le contribuable que des régimes basés sur le volume.

Un quatrième élément déterminant en ce qui concerne l'ampleur de la mesure fiscale est la définition retenue pour la recherche et le développement d'une part, et l'innovation d'autre part. Celle-ci détermine en effet quelles activités de R&D et quelle proportion des dépenses de R&D seront susceptibles d'entrer en ligne de compte pour les mesures fiscales spécifiques. Les autres caractéristiques qui contribuent à donner forme aux facilités fiscales sont d'éventuels seuils minimum/maximum, la possibilité de constituer des provisions de transfert vers les exercices antérieurs et/ou ultérieurs, et la portée géographique. En ce qui concerne ce dernier point, la question est de savoir si le soutien fiscal reste limité

aux activités de R&D réalisées par les entreprises à l'intérieur des frontières du pays (IBFD, (2004)).

La mise en place d'incitants fiscaux n'a pas bénéficié d'une grande attention dans les études antérieures (Criscuolo et al., (2009)). Elle influence pourtant de façon considérable la popularité et la générosité des incitants fiscaux dans la réalité. Certitude, simplicité et cohérence doivent être les maîtres-mots lors de la mise en place d'incitants fiscaux en faveur de la R&D. Des règlements difficiles à comprendre et une incertitude sur leur bonne application ont un effet dissuasif par rapport à l'utilisation des incitants. Plus les coûts à consentir pour pouvoir obtenir des avantages fiscaux sont élevés, moins ces avantages sont intéressants. Des incitants simples coûtent moins cher aux entreprises et aux pouvoirs publics en termes d'administration et de suivi, et permettent aux entreprises de mener une meilleure politique de R&D. Il est indispensable de garder les incitants fiscaux aussi simples et transparents que possible, pour éviter autant que faire se peut des frais administratifs inutiles et autres coûteuses procédures juridiques. Pour réduire l'incertitude, les pouvoirs publics pourraient confirmer au préalable si un projet donné entre ou non en ligne de compte pour bénéficier de la mesure fiscale.

La générosité des incitants fiscaux pour la R&D varie selon les pays (Criscuolo et al., (2009)). Compte tenu des différents objectifs visés par les pouvoirs publics et des différents cadres politiques au sein desquels les gouvernements opèrent, cela n'a rien de surprenant. Les incitants fiscaux doivent toujours être pertinents par rapport au contexte national, et s'inscrire dans les objectifs politiques du pays concerné.

La stabilité à long terme des incitants fiscaux est également un facteur déterminant. C'est une condition pour que les entreprises puissent les prendre en compte dans la planification de leurs activités de R&D et leurs décisions effectives d'investissement. Le remaniement régulier des avantages et des conditions peut amener les entreprises à ne plus beaucoup tenir compte des avantages fiscaux potentiels au moment de prendre leurs décisions à long terme concernant les activités de R&D.

Les mesures fiscales visant à stimuler la R&D ne font de préférence aucune distinction entre les différents types de production ou de services, mais valent pour tous les secteurs (Criscuolo et al., (2009)). Mais, en fonction des objectifs nationaux, certains incitants fiscaux peuvent être axés sur les PME ou les start-up ou, par exemple, être limités aux entreprises qui se consacrent principalement

à la recherche. Ces dernières années, les incitants fiscaux sont de plus en plus souvent différenciés en fonction de la taille de l'entreprise, avec dans plusieurs pays un accent prononcé sur les PME car ces dernières souffrent plus des failles du marché des capitaux que les grandes entreprises (OCDE, (2008)).

Enfin, il convient de prêter attention aux interactions entre les incitants fiscaux et d'autres mesures politiques visant à favoriser la R&D et l'innovation (Fiers, (2006)). Si, en théorie, les incitants fiscaux en faveur de la R&D doivent servir à pallier les défaillances du marché, la pratique est beaucoup plus complexe. Elle contraint à tenir compte non seulement des objectifs politiques, mais aussi de l'interaction des incitants fiscaux avec d'autres instruments politiques (OCDE, (2008)). Les mesures fiscales forment une piste éventuelle dans ce contexte, mais elles sont loin d'être le seul instrument disponible pour inciter les entreprises à faire plus de R&D. Fiers (2006) utilise le B-index pour mesurer les incitants fiscaux en faveur de la R&D. Certains pays à faible intensité de R&D, comme l'Espagne et le Portugal, disposent selon le B-index des incitants fiscaux les plus étendus en matière de R&D. Dans d'autres pays avec une intensité de R&D supérieure à 3%, comme la Finlande et la Suède, il n'existe pas de mesures fiscales spécifiques visant à favoriser la R&D. Étant donné que l'impact des mesures fiscales est déterminé par l'interaction avec d'autres instruments politiques, le climat fiscal général, le soutien direct à la R&D ainsi que la structure économique et institutionnelle du pays en question, il n'existe pas directement de best practice en matière d'incitants fiscaux en faveur de la R&D (Fiers, (2006)).

Note : taxes environnementales pour stimuler l'innovation

Les réductions d'impôt mais aussi les augmentations d'impôt peuvent encourager l'innovation (OCDE, (2010)). En Suède par exemple, où les pouvoirs publics lèvent d'importantes taxes sur les émissions polluantes, on a pu constater une réduction des émissions tant chez les entreprises qui investissaient dans de nouvelles technologies plus propres que chez celles qui ne le faisaient pas. Une grande partie de la diminution des rejets a donc pu être réalisée par des innovations au niveau de la production, comme l'optimisation des infrastructures existantes d'une entreprise.

La preuve scientifique que les taxes liées à l'environnement peuvent stimuler l'innovation est bien étayée (OCDE, (2010)). Les taxes, surtout celles qui sont prélevées directement chez le pollueur, stimulent l'innovation dans la mesure où elles peuvent entraîner une baisse de la pression fiscale pour l'entreprise. Il

convient de considérer ici l'innovation au sens large, c'est-à-dire l'innovation tant au niveau du produit qu'au niveau du processus (aussi bien 'en bout de chaîne' qu'en termes de 'production plus propre') et de l'organisation. Souvent, les autres instruments ne sont pas aussi efficaces que les taxes. De plus, les taxes facilitent la diffusion des innovations et leur entrée dans d'autres pays.

Les taxes, et parmi elles principalement les accises, collent un prix explicite sur l'environnement et modifient dès lors le rendement pour l'investisseur (OCDE, (2010)). En l'absence de taxe sur l'environnement, c'est le flux futur de toutes les économies d'énergie qui constitue le rendement théorique. Mais avec la taxe sur l'environnement, le rendement sur investissement est égal au flux futur de toutes les économies d'énergie plus la baisse de pression fiscale sur l'énergie économisée. La taxe augmente donc le rendement pour l'investisseur. Dans l'attente d'un rendement plus élevé, il y aura plus d'investissements et donc plus d'innovation.

4. Comparaison sur le plan international

Les incitants fiscaux en faveur de la R&D sont dorénavant utilisés à grande échelle par de nombreux pays, membres ou non de l'OCDE (OCDE, (2011)). À l'heure actuelle, 26 des 34 pays de l'OCDE offrent des avantages fiscaux aux entreprises, contre 12 en 1995 et 18 en 2004. L'octroi d'avantages fiscaux gagne constamment en popularité tant parmi les pays membres de l'OCDE que dans les autres pays. La France et l'Espagne se montrent les plus généreuses à ce niveau et ne font pas de distinction entre petites et grandes entreprises. Le Canada et les Pays-Bas, en revanche, sont beaucoup plus généreux envers les petites qu'envers les grandes entreprises.

Entre 1999 et 2008, l'utilisation de la politique fiscale pour stimuler la R&D dans les grandes entreprises a progressé fortement surtout en France et en Norvège, et dans une moindre mesure en Italie, au Portugal, au Royaume-Uni, en Belgique et au Japon. Ailleurs dans le monde, la popularité de la politique fiscale est restée stationnaire, à l'exception du Mexique et du Danemark où elle a reculé. En Italie, les avantages fiscaux à l'intention des petites et moyennes entreprises ont été considérablement réduits. En Nouvelle-Zélande, une nouvelle réglementation a été introduite en 2008 mais déjà arrêtée en 2009.

En dépit de l'évolution vers une plus grande utilisation des incitants fiscaux en faveur de la R&D, la Finlande, la Suède et l'Allemagne, c'est-à-dire les pays

avec la plus forte intensité de R&D au sein de l'Union européenne, ne disposent pas de mesures fiscales spécifiques visant à favoriser la R&D et/ou les ont considérablement réduites au cours des dernières années (OCDE, (2003)). Dans ce groupe de pays, on peut néanmoins constater, au cours de ces dernières années, une attitude fiscale indirecte plus favorable à l'égard de la recherche et du développement, par le biais, dans certains cas, d'une réduction tarifaire substantielle de l'impôt des sociétés (Fiers, (2006)).

De plus, la question d'une plus grande stimulation future de l'innovation par le biais de la politique fiscale fait actuellement débat dans certains de ces pays.

Beaucoup de pays non-membres de l'OCDE s'efforcent également de stimuler la R&D par une adaptation de leur politique fiscale. C'est le cas du Brésil, de la Chine, de l'Inde, de la Russie, de Singapour et de l'Afrique du Sud. Le Brésil, l'Afrique du Sud et la Chine proposent un climat fiscal généreux et compétitif pour les investissements dans la R&D. La Chine par exemple offre des avantages fiscaux particulièrement favorables aux entreprises qui sont implantées dans certaines zones technologiques ou qui investissent dans de grands secteurs industriels d'avenir comme la biotechnologie, l'ICT et d'autres domaines high-tech.

Le soutien public de la R&D n'est généralement qu'une partie d'un cadre politique plus large visant à stimuler les investissements dans la R&D, et qui comporte également des éléments de soutien direct tels que subventions, prêts et autres marchés publics (OCDE, (2011)). Le mix de mesures présente d'importantes nuances entre la plupart des pays : certains pays de l'OCDE ne développent aucun incitatif fiscal en faveur de la R&D (Estonie, Finlande, Allemagne, Luxembourg, Mexique, Nouvelle-Zélande, Suède et Suisse). D'autres en revanche, comme les États-Unis et l'Espagne, donnent la préférence à un soutien public direct de la R&D, et un dernier groupe de pays, comprenant le Canada et le Japon, compte principalement sur la politique fiscale pour stimuler les investissements dans la R&D.

Les pays semblent se diriger de plus en plus vers les avantages fiscaux et moins recourir aux subventions (Elschner, Ernst et Licht 2007), avec un glissement notable des mesures axées sur une augmentation de la R&D (mesures incrémentielles) vers des mesures axées sur le total des dépenses de R&D (mesures basées sur le volume). En 2006, dans huit des treize pays de l'OCDE qui octroyaient un crédit d'impôt pour la R&D, les mesures portaient sur le volume de R&D. L'Irlande et les États-Unis étaient les seuls pays à attribuer un crédit d'impôt exclusivement sur la

base d'une augmentation des dépenses de R&D, alors que la France, l'Espagne et le Portugal proposaient une combinaison d'avantages incrimentiels et de mesures basées sur le volume. Relativement peu de pays utilisent actuellement des avantages fiscaux pour la R&D via l'imposition des salaires. Selon de Jong et Verhoeven (2007), les Pays-Bas seraient le seul pays où les avantages fiscaux octroyés pour la R&D se font exclusivement par l'intermédiaire des coûts salariaux. Des avantages de ce type existent aussi en Belgique et en France, mais ils sont alors octroyés par le biais de l'impôt des sociétés ou combinés à des avantages attribués par le biais de l'impôt des sociétés.

Ces dernières années ont également vu se développer une nouvelle tendance qui incite les pays de l'OCDE à rendre le soutien fiscal qu'ils octroient plus généreux, plus facilement accessible et plus simple (OCDE, (2012)). La France (en 2008) et l'Australie (en 2010) ont remplacé des règles relativement complexes par d'autres règles plus simples et plus généreuses. La Belgique, l'Irlande, la Corée, la Norvège, le Portugal et le Royaume-Uni ont augmenté ces dernières années leurs crédits d'impôts ou relevé les plafonds qui déterminent le montant jusqu'auquel les dépenses de R&D peuvent bénéficier d'un soutien fiscal public. Le Canada a introduit de nouvelles règles administratives pour simplifier l'accès à ses mesures de soutien fiscal et pour améliorer la cohérence, la prévisibilité et la qualité de la procédure de demande. Le pays est parvenu de la sorte à mieux harmoniser ses avantages fiscaux axés sur la stimulation de la R&D, et à faire évoluer sa combinaison de mesures vers une plus grande proportion d'aides directes. La Chine a élargi son crédit d'impôt pour la R&D à toutes les entreprises actives dans les grands secteurs d'avenir (biotechnologie, technologie de l'information et de la communication, et autres domaines high-tech). Comme déjà mentionné plus haut, le Mexique et la Nouvelle-Zélande ont en revanche suspendu dernièrement les incitants fiscaux pour la R&D. En 2009, le Mexique a converti son crédit d'impôt pour la R&D en mesures de soutien direct. La Nouvelle-Zélande a introduit en 2008 un crédit d'impôt en faveur de la R&D, pour le retirer ensuite à l'entame de l'exercice 2009-2010.

Les avantages fiscaux en faveur de la R&D ont aussi été utilisés récemment pour aider les entreprises à surmonter la crise financière, certaines de ces mesures étant de nature temporaire (OCDE, (2012)). Le Japon et les Pays-Bas, par exemple, ont relevé temporairement les plafonds applicables pour le soutien de la R&D. Le Japon a également prolongé le délai dans lequel les entreprises peuvent reporter leurs crédits d'impôts vers des exercices ultérieurs, parce que de nombreuses sociétés ne parvenaient pas à déduire la totalité de leurs crédits d'impôts suite à la baisse des bénéfices provoquée par la crise économique. En

2009, les autorités françaises ont décidé de rembourser toutes les demandes en cours. Avant cela, les entreprises françaises devaient parfois patienter jusqu'à 3 ans pour obtenir le remboursement de leurs crédits d'impôts non utilisés. Le règlement de 2009 a permis aux entreprises de récupérer leurs crédits d'impôts des 3 dernières années. Le coût de cette mesure est évalué à 6 milliards d'USD, soit 0,29% du PIB.

Comme déjà mentionné plus haut, on peut constater d'importantes différences dans le traitement fiscal des dépenses de R&D entre les divers pays européens (Fiers, (2006)). La plupart des mesures fiscales peuvent présenter d'importantes nuances sur le plan de leur générosité, de leur conception ainsi que des secteurs ou entreprises sur lesquels elles sont axées (OCDEa, (2012)) (voir le tableau ci-dessous pour une vue d'ensemble). Les différences en termes de générosité du soutien fiscal pour la R&D peuvent être significatives non seulement entre les pays, mais aussi à l'intérieur même des pays (entre petites et grandes entreprises) (OCDE, (2011)). Nous pouvons distinguer 2 grandes catégories de soutien fiscal en faveur de la R&D : les avantages fiscaux sur les dépenses de R&D (précompte professionnel, abattements fiscaux pour les dépenses de R&D, crédit d'impôt en faveur de la R&D) et les avantages fiscaux sur les revenus des chercheurs.

Un crédit d'impôt représente un pourcentage donné des dépenses en R&D, qui est déduit de l'impôt dû sur le revenu (OCDE, (2003)). Un abattement est une diminution du revenu imposable. Il y a encore 2 autres différences entre crédits et abattements fiscaux : (1) contrairement à ce qui se passe dans le cas d'un crédit d'impôt, le niveau d'un abattement fiscal dépend du tarif de l'impôt des sociétés. (2) les abattements non utilisés sont plus faciles à reporter ultérieurement.

La plupart des pays de l'OCDE et des économies émergentes, et notamment le Canada, le Japon, le Royaume-Uni, la France, la Norvège, le Brésil, la Chine et l'Inde, appliquent un système dans le cadre duquel le crédit d'impôt dépend des dépenses consenties en R&D (OCDE, (2011)). D'autres en revanche appliquent le crédit d'impôt uniquement sur des dépenses de R&D supplémentaires (des dépenses au-delà d'un montant de base). Les abattements fiscaux pour la R&D sont octroyés au Danemark, en République tchèque, en Autriche, en Hongrie et au Royaume-Uni. La réduction d'impôt sur le précompte professionnel des salaires des chercheurs, ce qui implique une baisse des cotisations sociales et de l'impôt sur le revenu, est le principe appliqué en Belgique, en Hongrie, aux Pays-Bas, en Espagne et en Turquie.

Les mesures fiscales de soutien de la R&D peuvent viser des entreprises spécifiques ou des dépenses spécifiques en matière de R&D. Les États-Unis ont récemment annoncé un avantage fiscal plus généreux pour les activités de R&D dans le

Tableau. Différences de programmes d'incitants fiscaux pour la R&D entre certains pays de l'OCDE, 2009

		Pays
Conception des programmes d'incitants fiscaux en faveur de la R&D	Crédit d'impôt pour la R&D basé sur le volume	Australie, Brésil, Canada, Chine, France, Inde, Norvège
	Crédit d'impôt incrémentiel pour la R&D	États-Unis
	Formule de crédit hybride tant incrémentiel que basé sur le volume	Japon, Corée, Portugal, Espagne
	Abattement fiscal en faveur de la R&D	Autriche, République tchèque, Danemark, Hongrie, Turquie, Royaume-Uni
Déduction de crédit d'impôt pour les salaires du personnel de R&D		Belgique, Hongrie, Pays-Bas, Espagne, Turquie
Incitants fiscaux pour la R&D plus généreux pour les PME		Australie, Canada, France, Hongrie, Japon, Corée, Norvège, Royaume-Uni
Cible	Énergie	États-Unis
	Collaboration	Hongrie, Italie, Japon, Norvège, Turquie
	Nouveaux demandeurs	France
	Jeunes entreprises et start-up	France, Corée, Pays-Bas
Plafond sur les montants exigibles		Autriche, Italie, Japon, Pays-Bas, Norvège, États-Unis
Incitants fiscaux pour la R&D basés sur les revenus		Belgique, Pays-Bas, Espagne
Aucun incitant fiscal en faveur de la R&D		Estonie, Finlande, Allemagne, Luxembourg, Mexique, Nouvelle-Zélande, Suède, Suisse

Note : les abattements fiscaux pour la R&D sont des avantages fiscaux à concurrence d'un certain pourcentage des dépenses de R&D et peuvent être utilisés pour réduire le revenu imposable ; les crédits d'impôts pour la R&D viennent en déduction de l'impôt effectivement dû.

Source : OCDE (2011), déclaration de l'OCDE à l'adresse du congrès américain sur les incitants fiscaux en faveur de la R&D, septembre, et réponses des pays au questionnaire de politique de l'ouvrage Science, technologie et industrie : Perspectives de l'OCDE 2012.

secteur de l'énergie. Pour les entreprises dont le montant d'impôts est inférieur au crédit octroyé, il existe dans certains pays la possibilité de reporter ce crédit dans le temps. Dans d'autres pays encore, le crédit en question peut être remboursé, par exemple dans le cas de start-up qui ne réalisent pas encore de bénéfices.

Certains pays ciblent les entreprises qui sont fondamentalement axées sur la recherche. Beaucoup de pays octroient des avantages fiscaux généreux aux petites et moyennes entreprises (PME) (OCDE, (2011)). Certains pays établissent

des différences sur la base de l'âge des entreprises. En France, par exemple, un règlement spécial porte sur les jeunes entreprises. D'autres encouragent une collaboration entre science et industrie. Enfin, certains pays taxent les revenus du savoir à un tarif plus bas, comme les réglementations sur les brevets en Belgique et l'innovatiebox aux Pays-Bas, ou, à l'instar du Royaume-Uni, proposent un traitement préférentiel des bénéficiaires découlant de brevets.

En outre, contrairement aux dépenses courantes, il n'y a que dans un nombre limité de pays européens (Danemark, Irlande, Royaume-Uni et Espagne) que les dépenses d'investissement dans la R&D peuvent être intégralement déduites l'année où elles sont consenties (Fiers, (2006)). D'autres pays appliquent ou non un taux d'amortissement accéléré pour les immobilisations corporelles utilisées dans le cadre de projets de R&D. En Belgique, la période d'amortissement accéléré ne concerne que les immobilisations incorporelles utilisées pour la recherche et le développement, tandis que pour les machines et les équipements utilisés dans le contexte de la recherche et du développement, c'est la période normale d'amortissement en vigueur pour les immobilisations corporelles qui est d'application.

Dans différents pays, la politique fiscale encourage l'industrie à collaborer avec le monde scientifique (Criscuolo et al., (2009)). Au Danemark, les entreprises peuvent déduire 100% de leurs dépenses de R&D quand elles effectuent leurs activités de recherche chez elles, et jusqu'à 150% quand elles collaborent dans ce contexte avec un organisme de recherche public ou une université. En Hongrie, les pouvoirs publics proposent les avantages fiscaux les plus généreux quand l'entreprise possède un laboratoire au sein d'une université ou d'une institution de recherche publique. Les Pays-Bas en revanche accordent des réductions d'impôts et de cotisations sociales, allant de 14% pour les grandes entreprises à 42% pour les petites entreprises. Le règlement n'exige pas que les activités de R&D se fassent au sein de l'entreprise, mais en cas d'accord de collaboration écrit avec une autre organisation employant des chercheurs, comme une université, la société concernée entre en ligne de compte pour une réduction d'impôt supplémentaire. Dans le cadre du programme norvégien SkatteFUNN, les entreprises peuvent déduire leurs frais de R&D à concurrence de 5,5 millions de NOK. Quand des projets de R&D se font en collaboration avec une université ou une institution de recherche agréée, le maximum déductible est porté à 8 millions de NOK. Et en 2008, ce montant a été augmenté jusqu'à 11 millions de NOK pour les collaborations entre le monde scientifique et les entreprises. En Espagne, les dépenses consenties dans les projets de recherche en collaboration

avec des universités ou autres établissements de recherche bénéficient d'une réduction fiscale de 10 pour cent par rapport au tarif normal. En Belgique, comme expliqué plus avant dans les lignes qui suivent, les chercheurs jouissent depuis 2005 d'une dispense partielle du précompte professionnel. Les entreprises qui collaborent avec une université européenne ou un organisme de recherche belge, bénéficient d'une réduction de 75% du précompte professionnel dû sur le salaire des chercheurs.

5. La situation en Belgique

5.1. Les grandes lignes

Jusqu'en 2002 inclus, les incitants fiscaux pour la R&D en Belgique se limitaient aux mesures suivantes : une déduction majorée pour les investissements de R&D, une exonération fiscale par membre de personnel engagé pour la recherche scientifique, un régime fiscal spécial pour les entreprises innovantes et un régime fiscal spécial pour les cadres étrangers (Fiers, (2006)). Il y avait en outre un taux d'amortissement spécifique pour les coûts de recherche et du développement.

Dumont et Teirlinck (2010) ont étudié l'évolution de la part des dépenses de R&D au sein d'un groupe de onze pays (essentiellement européens). En Belgique, la part des dépenses de R&D au sein de ce groupe de 11 pays a augmenté entre 1995 et 2001. En revanche, de 2001 à 2007, la Belgique a enregistré la baisse la plus importante en matière de R&D, après la Suisse et la France (Dumont et Teirlinck, (2010)). Ce qui tend à prouver que l'évolution relativement négative des dépenses de R&D en Belgique ne s'explique pas vraiment par une évolution défavorable de la structure économique, mais principalement par un manque de réactivité des entreprises belges par rapport aux opportunités qui, au regard de l'évolution des dépenses de R&D à l'étranger, se sont présentées au cours des dernières années dans les branches d'activités au sein desquelles ces entreprises étaient actives. En Belgique, les dépenses de R&D sont concentrées sur un petit groupe d'entreprises. La faible prestation du pays s'explique en partie par la délocalisation et le dégraissage des activités de R&D d'un nombre restreint de ces entreprises.

Les participants au sommet européen de Barcelone en 2002 se sont engagés à porter les dépenses de R&D de l'Union européenne à 3% du PIB, à l'horizon 2010 (Dumont, (2012)). La R&D est généralement considérée comme un des principaux

déterminants de l'innovation et du progrès technologique. L'objectif visé n'a pas été atteint en 2010. La norme de 3% a été reprise dans le cadre de la stratégie du programme Europe 2020, avec cette fois 2020 comme horizon.

Des moyens ont été libérés dans les différents budgets fédéraux qui se sont succédés depuis 2003 pour introduire de nouvelles mesures fiscales visant à favoriser la recherche scientifique (Fiers, (2006)). Les autorités fédérales ont ainsi libéré plus de 200 millions d'euros ces dernières années pour les mesures fiscales en faveur de la R&D. Alors que les mesures existantes étaient jusqu'à ce jour exclusivement axées sur l'impôt des sociétés, le gouvernement a clairement choisi dans ses réformes de cibler les incitants fiscaux principalement sur les charges salariales relatives au personnel de R&D, et ce par le biais d'une réduction de versement de précompte professionnel pour les chercheurs dans le secteur tant public que privé. L'entrée en vigueur de cette mesure, qui s'accompagne d'un coût budgétaire important, se fait en plusieurs phases pour aboutir au final à une dispense partielle pour l'ensemble du personnel de recherche en Belgique.

Suite aux réformes de l'État de 1988-1989 et 1993, la majeure partie des compétences dans le domaine des sciences et de l'innovation a été transférée aux Régions (Dumont, (2012)). Dans le cadre de ces compétences, cela fait déjà longtemps que les trois Régions accordent un soutien direct aux projets de R&D et d'innovation des entreprises. Face au recul de la quantité de R&D en Belgique après 2001 et à l'engagement de consacrer 3% du PIB à la R&D, le gouvernement fédéral a introduit une série de mesures visant à stimuler via un soutien fiscal les activités de R&D d'entreprises mais aussi d'universités, de hautes écoles et d'institutions scientifiques.

Les entreprises qui éprouvent des difficultés à financer leurs activités de R&D avec des moyens propres ou externes, ont plus tendance à demander un soutien direct plutôt qu'à faire usage d'avantages fiscaux. Les entreprises qui bénéficient à la fois de subventions et de dispenses partielles du précompte professionnel sont en moyenne plus grandes. Elles ont aussi généralement déjà reçu des subventions et sont plus actives sur le plan de la R&D que les entreprises qui ne font appel qu'à une seule de ces mesures. Ces résultats soulignent en tout cas la nécessité d'une coordination entre les Régions et les instances fédérales sur l'ensemble du soutien public octroyé.

5.2. Vue d'ensemble des mesures fiscales de soutien en Belgique

5.2.1. Dispense partielle du précompte professionnel pour les chercheurs

Presqu'en même temps que la réforme de l'impôt des sociétés, la Belgique a introduit depuis 2003 des innovations dans le package des mesures fiscales pour la R&D (Fiers, (2006)). La plus grande de ces innovations a été l'introduction graduelle d'une diminution de versement du précompte professionnel sur le salaire des chercheurs. Ce mécanisme de financement indirect de la recherche et du développement a été élaboré par le gouvernement fédéral, sur la base d'un avis du Conseil Fédéral de la Politique Scientifique (CFPS). Sachant que les coûts salariaux du personnel de R&D en Belgique figurent parmi les plus élevés d'Europe, le choix d'une subvention salariale semble dès lors évident.

La mesure prévoit qu'à partir de 2009, les collaborateurs de R&D bénéficient d'une dispense de 75% au niveau du précompte professionnel, ce qui représente pour l'employeur une baisse des coûts de personnel se situant entre 15 et 20%. Étant donné que l'avantage fiscal va à l'employeur, cela libère des moyens financiers supplémentaires pour l'entreprise. La législation fiscale belge stipule néanmoins que les chercheurs doivent répondre à certaines exigences en matière de diplômes avant de pouvoir entrer en ligne de compte pour le tarif fiscal plus avantageux.

Étant donné la marge budgétaire limitée, les institutions publiques et privées employant des chercheurs ne peuvent pas toutes bénéficier directement et dans la même mesure de la dispense partielle de versement du précompte professionnel pour les chercheurs (Fiers, (2006)). La mesure a été appliquée en

Tableau : Vue d'ensemble des subventions salariales spécifiques pour les chercheurs

	Date
Chercheurs en universités, en hautes écoles et en fonds scientifiques	Oct. 2003
Chercheurs en institutions scientifiques agréées	Oct. 2003
Chercheurs en entreprises, dont les activités de R&D se déroulent en collaboration avec des universités et des hautes écoles	Oct. 2005
Chercheurs en entreprises, titulaires d'un doctorat ou d'un diplôme d'ingénieur civil	Jan. 2006
Personnel scientifique de jeunes entreprises innovantes	Juillet 2006
Chercheurs en entreprises, titulaires d'un master dans des domaines spécifiques	Jan. 2007

Source : SPF Finances (Fiers, (2006))

plusieurs étapes. Préférence a été donnée dans ce contexte à accorder la réduction de précompte professionnel en priorité aux chercheurs actifs dans les universités et les institutions scientifiques agréées, pour ensuite l'étendre progressivement à tous les chercheurs en entreprise (voir tableau).

Pour les universités, les hautes écoles et les fonds de recherche (FWO et FNRS), la dispense partielle de versement du précompte professionnel a été introduite en 2003. Le pourcentage de dispense initialement prévu de 50% a été porté en 2008 à 65%, puis à 75% en 2009. Elle concerne une partie du personnel académique : assistants (assistant, docteur-assistant, premier-assistant), chercheurs postdoctoraux et de niveau comparable, employés dans des projets de recherche. Le principe de la mesure reposait sur la situation de travail typique d'un assistant universitaire pouvant consacrer 50% de son temps de travail aux activités de R&D et pour lequel l'employeur (parallèlement) ne devait pas verser 50% du précompte professionnel dû au Trésor, mais pouvait l'investir dans des activités de R&D supplémentaires.

En 2003, la dispense partielle de versement du précompte professionnel telle que d'application pour les travailleurs de la connaissance dans les universités, les hautes écoles et les fonds, a été étendue aux institutions scientifiques du secteur non marchand (public ou privé).

À l'origine, la mesure était uniquement destinée aux travailleurs de la connaissance employés dans des universités, des hautes écoles et des fonds de recherche (FWO en FNRS). Sur avis du Conseil Fédéral de la Politique Scientifique (CFPS), la mesure a été étendue aux entreprises et le pourcentage de dispense a été augmenté. Il existe actuellement pour les entreprises quatre possibilités de dispense partielle du précompte professionnel (Dumont, (2012)) :

- la dispense partielle du précompte professionnel pour le personnel de R&D travaillant dans des entreprises qui collaborent avec une université, une haute école ou une institution scientifique agréée établie dans l'Espace économique européen (depuis le 1er octobre 2005) ;
- la dispense partielle du précompte professionnel pour de jeunes entreprises innovantes (JEI)(depuis le 1er juillet 2006). Pour ces entreprises, la dispense partielle de versement du précompte professionnel ne s'applique pas uniquement au travailleur de la connaissance (qui doit être titulaire d'au moins un master) mais également au personnel de soutien comme les

techniciens de recherche ou les gestionnaires de projets de R&D. Le personnel administratif et commercial est quant à lui exclu de la mesure ;

- la dispense partielle du précompte professionnel pour le personnel de R&D titulaire d'un diplôme de docteur (PhD) en sciences exactes ou sciences appliquées, de docteur en médecine ou médecine vétérinaire, ou d'ingénieur civil (depuis le 1er janvier 2006 : Liste 1) ;
- la dispense partielle du précompte professionnel pour les entreprises qui emploient du personnel de R&D titulaire d'un master (depuis le 1er janvier 2007 : Liste 2). Les diplômes de master en sciences sociales (par ex. ingénieur commercial, droit, économie, ...) et sciences humaines sont exclus de la mesure.

Initialement, la dispense s'élevait à 50% pour les deux premières mesures et à 25% pour les deux dernières. En juillet 2008, elle a été relevée à 65% pour l'ensemble des mesures, puis à 75% depuis janvier 2009. Une dispense de 75% représente environ 15 à 18% du coût salarial total et 10 à 13% du total des dépenses de R&D. La Politique scientifique fédérale a annoncé sur son site web 'Fiscalité pour la R&D' que le taux de dispense passe à 80% à partir du 1er juillet 2013.

Cette exonération fiscale est nominative, ce qui implique que les entreprises doivent en faire la demande pour chaque nouveau travailleur (Megally et al., (2004)). La demande doit être introduite dans les 3 mois à dater du dernier jour de l'exercice fiscal concerné et ne peut porter que sur des travailleurs engagés à temps plein. Cette dispense n'est cependant pas définitivement acquise : si les effectifs de personnel affecté à la recherche scientifique diminuent par rapport à la période d'imposition précédente, le montant total de la dispense accordée précédemment sera réduit dans les mêmes proportions. Pour chaque année ultérieure, l'entreprise doit fournir une attestation prouvant que le travailleur en question occupe toujours une position de chercheur à temps plein au sein du département de recherche de cette entreprise.

Avec cette mesure, le gouvernement fédéral entend se donner un moyen de plus pour tenter d'atteindre la norme de 3% en matière d'investissements de R&D (la norme dite de Lisbonne qui a été actualisée et inscrite dans les objectifs européens pour 2020) (Dumont, (2012)). Les revenus comptables générés par cette subvention indirecte auprès des universités, hautes écoles, fonds de recherche et institutions scientifiques agréées doivent être convertis en investissements supplémentaires dans la R&D. Dans le secteur marchand, l'investissement de

Total pour 2011	554.807.357,64 €
<u>Universités, hautes écoles, FWO et FNRS</u>	154.574.882,96 €
<u>Non-marchand public et privé (institutions scientifiques)</u>	60.938.603,02 €
<u>Entreprises</u>	339.293.871,66 €

ces recettes dans des activités de R&D supplémentaires n'est pas imposé et dépendra plutôt des opportunités économiques qui se présentent.

Les chiffres provisoires des montants mis par les autorités fédérales à la disposition des différents secteurs en 2011, figurent dans le tableau ci-dessous.

En plus des quelque 560 millions d'euros de financement direct annuel, l'État fédéral, par le biais de cette mesure sur le précompte professionnel, a mis indirectement environ 550 millions d'euros à disposition en 2011 pour des investissements supplémentaires dans la R&D.

Cette subvention salariale est parfaitement prévisible pour les entreprises et plus transparente que les autres incitants fiscaux existants (Fiers, (2006)). Un autre avantage supplémentaire pour les entreprises réside dans le fait que la réduction du coût de la R&D est directement perceptible et qu'elle peut également s'appliquer aux jeunes entreprises innovantes qui ne dégagent pas encore de bénéfice.

Fiers (2006) formule néanmoins 2 remarques à propos de cette mesure. La question centrale reste de savoir si la réduction octroyée sur le précompte professionnel sera effectivement convertie en investissements supplémentaires dans la R&D. Étant donné qu'il n'est pas stipulé dans les textes de loi que la réduction de précompte professionnel doit être utilisée pour la création d'emplois supplémentaires, il n'y a aucune garantie que la mesure entraînera une réelle augmentation des dépenses de R&D dans le chef des entreprises. Une deuxième question concerne les implications budgétaires de la mesure. L'application de la mesure, limitée aux salaires des chercheurs travaillant dans les universités, les

hautes écoles et les fonds scientifiques, a donné lieu en 2005 à un dépassement budgétaire de plus de 100 %.

5.2.2. Déduction fiscale pour revenus de brevets

La déduction pour revenus de brevets est d'application depuis l'année d'imposition 2008. Cet incitant fiscal autorise les entreprises à déduire de leur bénéfice imposable un montant allant jusqu'à 80% des revenus qu'elles tirent de brevets (Dumont, (2012)). Cela revient pour les entreprises à une exonération de 80% sur les revenus de brevets, et à une chute du taux d'imposition nominal de 33,99 pour cent à 6,8 pour cent. La pression fiscale effective sera au final encore moins forte grâce au décompte des frais fiscalement déductibles et, pour autant que les placements soient financés en actions, à la déduction des intérêts notionnels.

La nouvelle mesure est une déduction fiscale qui permet aux entreprises de déduire des coûts fictifs à concurrence de 80% des royalties ou autres revenus de brevets qui sont développés, intégralement ou partiellement, dans les centres de R&D de sociétés belges et d'organismes belges d'entreprises étrangères. Les brevets entrant en ligne de compte sont ceux qui sont développés par les entreprises elles-mêmes dans un centre de R&D belge ou étranger, ainsi que les brevets acquis (par achat ou licence, ...) pour autant que leur développement se poursuive dans un centre de R&D belge ou étranger.

L'exonération de 80% s'applique tant aux royalties découlant de licences IP qu'à une partie des revenus générés par la production de biens ou la livraison de services pour lesquels les brevets sont utilisés. Pour limiter les conséquences budgétaires de cet incitant fiscal, l'exonération fiscale de 80 pour cent est d'application uniquement sur les revenus de nouveaux brevets ou, en d'autres mots, des brevets n'ayant pas encore généré de revenus par le biais de la vente de produits ou de services détenus par un contribuable, un détenteur de licence du contribuable assujetti ou une entreprise liée. Les revenus doivent être évalués sur la base de la rétribution qui serait convenue entre entreprises indépendantes. Tous ces revenus doivent être repris dans le revenu imposable, et les frais suivants peuvent être déduits :

- coûts d'amortissement pour la période imposable,

- rétributions dues à des tierces parties en rapport avec les brevets concernés, déduits du résultat imposable en Belgique.

Le revenu ainsi constaté bénéficie d'une exonération de 80%. En cas de bénéfices insuffisants, le solde de la déduction pour revenus de brevets ne peut être reporté sur les périodes imposables ultérieures. Les 80% ne sont cependant pas d'application sur les plus-values réalisées dans le cadre du transfert du brevet. L'exonération de 80 pour cent est relativement facile à calculer, étant donné que les revenus de royalties peuvent être facilement identifiés et dissociés des autres revenus du contribuable.

5.2.3. Régime fiscal particulier pour les cadres et chercheurs étrangers

Tout comme dans divers autres pays européens, il existe en Belgique depuis 1983 un régime d'imposition particulier pour les cadres étrangers temporairement actifs en Belgique (Fiers, (2006)). Cette mesure de faveur est également d'application pour les chercheurs étrangers employés dans des centres ou laboratoires de recherche. Les chercheurs étrangers peuvent d'une part bénéficier d'une interprétation particulièrement souple du concept de 'frais propres à l'employeur', et d'autre part les revenus qui ne proviennent pas d'activités réalisées en Belgique ne sont pas ajoutés au revenu imposable. De la sorte, l'avantage fiscal de la mesure est directement proportionnel à l'absence sur le territoire belge.

Le régime fiscal belge propose également des conditions attrayantes pour les cadres étrangers temporairement actifs en Belgique. De par leur détachement en Belgique, les 'travailleurs expatriés' entraînent des dépenses supplémentaires pour l'employeur, l'entreprise ou la personne de droit compétente. Heureusement, ce même employeur n'a pas à payer d'impôts sur les rémunérations de ces cadres étrangers, ce qui représente pour lui une sérieuse diminution du coût du travail des expatriés.

Les cadres et chercheurs étrangers temporairement actifs en Belgique bénéficient d'allocations d'expatriation exonérées d'impôt d'un montant annuel maximum de €29.750 et d'une indemnisation exonérée d'impôt des frais d'installation, frais de scolarité, etc. Les voyages d'affaires en revanche sont exclus du système.

5.2.4 . Prime à l'innovation

Depuis le 1er janvier 2006, les entreprises installées en Belgique peuvent accorder une prime unique non imposable aux travailleurs qui développent et implémentent une idée novatrice (Fiers, (2006)). La prime est accordée à une innovation qui crée de la valeur ajoutée pour les activités normales de l'employeur. L'innovation, qui doit être mise en œuvre par l'employeur dans son entreprise ou faire l'objet d'un prototype, ne peut en revanche pas faire partie d'une 'demande de prix ou demande de devis préalable pour l'acquisition de produits ou de procédés, adressées par un tiers à celui qui accorde la prime'. Les primes à l'innovation éventuellement perçues par un travailleur restent, dans certaines limites, exemptées d'impôt sur les personnes et de cotisations de sécurité sociale. Le montant maximum de la prime est égal au salaire mensuel brut par travailleur et par année de calendrier.

5.2.5. Déduction pour investissement et crédit d'impôt

Les investisseurs doivent faire un choix entre la déduction pour investissement et le crédit d'impôt. Ce dernier, qui entraîne une diminution directe de l'impôt sur les sociétés, s'écarte très peu dans la pratique de la déduction pour investissement en R&D (Fiers, (2006)). Dans les deux cas en effet, les coûts d'investissement sont réduits de 4 à 7% (Dumont, (2012)). Mais une entreprise ne peut faire appel qu'à une seule de ces deux mesures.

La déduction pour investissement en R&D peut être appliquée tant sur la valeur d'acquisition que sur les amortissements annuels des investissements en R&D (Dumont, (2012)). Dans le premier cas, la déduction pour investissement est calculée sous la forme d'un pourcentage de la valeur d'acquisition de l'actif, où le pourcentage de la valeur d'acquisition ou de placement des investissements en R&D réalisés pendant la période d'imposition, ne peut être déduit qu'une seule fois du bénéfice imposable. Pour l'année d'imposition 2013, la déduction unique s'élève à 15,5% de la valeur d'acquisition. Cette déduction unique existe également pour les investissements dans les brevets et les économies d'énergie. Si des entreprises le souhaitent, elles peuvent étaler la déduction pour investissement sur la période d'amortissement des actifs en question (déduction étalée pour investissement) (Fiers, (2006)). Cette mesure est complètement indépendante des amortissements normaux sur les biens d'investissement et frais d'établissement qui sont de fait déduits chaque année du bénéfice d'exploitation imposable, pendant toute la durée de vie des actifs en question. La déduction étalée pour investissement se calcule sous forme de pourcentage de l'amortissement annuel (Dumont, (2012)). Pour l'année d'imposition 2013, la déduction étalée s'élève à

22,5% de l'amortissement annuel de l'actif.

La déduction pour investissement peut également être reportée. Il existe bien un montant maximum reportable par année de calendrier. Le report de déduction pour investissement ne peut en tout cas pas excéder 620.000 euros par année de calendrier ou, si le montant total du report de la déduction pour investissement dépasse les 2.480.000 d'euros au terme de l'année d'imposition précédente, un maximum de 25% de ce montant total.

Divers éléments peuvent être avancés pour expliquer le succès limité de la déduction majorée pour les investissements de R&D (Fiers, (2006)). Avant toute chose, telle que prescrite la mesure est uniquement d'application sur les investissements de R&D respectueux de l'environnement. Cette première condition écarte d'emblée toute une série de projets de R&D et/ou fait hésiter les entreprises au moment d'introduire la demande. Outre les immobilisations corporelles, qui représentent environ 10% des dépenses de R&D, l'avantage fiscal est également d'application sur les immobilisations incorporelles pour la recherche et le développement inscrites au bilan de l'entreprise. La limitation aux 'frais pour la recherche et le développement inscrits à l'actif' implique entre autres que les 'frais non liés à l'investissement' pour la recherche fondamentale et les projets de R&D non menés à terme ne peuvent entrer en ligne de compte pour l'avantage fiscal. Ces limitations sont en contradiction avec la directive qui présuppose que pour une incitation fiscale efficace en faveur de la R&D, tous les projets de R&D sans distinction devraient pouvoir bénéficier des mesures politiques choisies.

Le fait que la mesure ne répond dans sa forme actuelle pas aux exigences de simplicité, de transparence, de prévisibilité et de faible charge administrative, est un autre facteur qui permet d'expliquer ce manque de succès (Fiers, (2006)). Ainsi, après évaluation d'un dossier établi par l'entreprise, l'administration régionale doit se prononcer sur le caractère respectueux de l'environnement des investissements de R&D. Mais un avis favorable de cette administration ne constitue pas encore une garantie que l'administration fiscale octroie effectivement la déduction fiscale demandée. La délivrance des attestations se fait en outre avec beaucoup de retard, ce qui oblige les entreprises à introduire des réclamations quand lesdites attestations ne sont pas obtenues dans les délais requis. Dans la pratique, tout cela ne fait qu'alourdir la charge administrative qui pèse sur les entreprises. Ce dernier élément explique peut-être pourquoi les PME ne faisant pas partie d'un grand groupe étranger sont si peu nombreuses à

recourir de façon systématique à la déduction majorée pour investissement.

Avec l'entrée en vigueur du crédit d'impôt pour la recherche et le développement (à partir de l'année d'imposition 2007), les autorités fédérales avaient la possibilité de reformuler et d'optimiser l'utilisation de cette mesure fiscale (Fiers, (2006)). Mais dans la pratique, il n'y a eu que quelques modifications restreintes aux principes de base. La mesure reste par exemple encore toujours limitée aux investissements de R&D respectueux de l'environnement et n'est pas étendue aux coûts de recherche et de développement non inscrits à l'actif. Il n'y a pas non plus eu de changements pour simplifier le système et le rendre plus transparent, ce qui aurait permis l'attribution de l'avantage fiscal dans un délai plus acceptable.

Le crédit d'impôt est comparable à la déduction pour investissement (Dumont, (2012)). Le crédit d'impôt en faveur de la R&D doit être remboursé s'il n'est pas utilisé dans les 5 années consécutives à l'investissement. L'entreprise peut choisir entre un crédit d'impôt unique ou un crédit d'impôt étalé. Pour l'année 2013, le crédit d'impôt unique s'élève à 33,99% de 15,5% de la valeur d'acquisition des investissements respectifs. Quant au crédit d'impôt étalé, il représente 33,99% de 22,5% de l'amortissement annuel. Si l'entreprise n'utilise pas endéans les 5 ans son crédit d'impôt pour la R&D, le montant qu'il représente est alors remboursé aux pouvoirs publics.

5.2.6. Déduction des intérêts notionnels

Depuis 2005, les autorités belges favorisent également les investissements dans des activités de R&D par le biais de la déduction des intérêts notionnels. Avec cette mesure, qui élimine la discrimination entre fonds propres et fonds étrangers, les entreprises ont la possibilité de déduire du résultat imposable un pourcentage donné de leurs fonds propres comptables corrigés (Fiers, (2006)).

La déduction d'intérêts notionnels est une déduction d'impôt pour le capital à risque. Elle réduit l'inégalité de traitement entre le financement sur fonds propres et le financement sur fonds étrangers. Avec ce système, les entreprises peuvent déduire de leur base imposable des intérêts fictifs (ne figurant pas dans les comptes). Ces intérêts fictifs correspondent à un pourcentage spécifique de leurs fonds propres 'corrigés'.

5.2.7. Autres

Quelques initiatives prises en 2002, dans le cadre de la réforme de l'impôt des sociétés, sont susceptibles de stimuler indirectement l'activité de R&D (Fiers,

(2006)). Ainsi, le tarif général légal de l'impôt des sociétés a été réduit, et une réserve d'investissement a été prévue pour les PME.

Lors du conseil des ministres thématique 'innover et entreprendre' (mars 2006), un (provisoirement) dernier paquet de mesures fiscales visant à favoriser l'innovation et la recherche scientifique a été approuvé (Fiers, (2006)). D'une part, il a été convenu avec les Régions que le soutien régional pour la recherche et le développement ne sera plus imposé à partir de 2007 (année d'imposition 2008) (Fiers, (2006)). Les primes ainsi que les subventions de capital et d'intérêt octroyées par les instances régionales pour soutenir la recherche et le développement dans les entreprises sont exonérées d'impôt à partir de cette date. L'exonération fiscale pour les subventions régionales allouées par les Régions dans le cadre de leurs lois sur l'expansion économique en vue de l'acquisition ou de la constitution d'immobilisations corporelles ou incorporelles, est d'application pour autant que les actifs subventionnés ne puissent être reportés pendant 3 ans.

D'autre part, il a été décidé d'introduire à partir de janvier 2007 ce qu'on peut appeler un 'Maribel scientifique' (Fiers, (2006)). Dans ce contexte, les cotisations sociales versées par des institutions/fonds d'investissements agréé(e)s pour des chercheurs actifs dans la recherche fondamentale, sont remboursées intégralement ou partiellement par l'ONSS aux institutions concernées. Une condition cependant : il faut que les montants remboursés servent à la création d'emplois supplémentaires.

Enfin, certains investissements de R&D (immobilisations incorporelles) peuvent, selon la méthode linéaire, être amortis plus rapidement en 3 ans (au lieu de 5), et les entreprises bénéficient d'une exonération de €14.640 (année 2012) sur leur bénéfice pour l'engagement d'un travailleur supplémentaire à temps plein en Belgique au poste de manager du service qualité ou département exportation de l'entreprise.

6. Évaluation et recommandations politiques pour la Belgique

6.1. Évaluation de diverses mesures

6.1.1. Généralités

Les autorités fédérales ont, en vue de l'objectif des 3%, accordé un certain nombre d'avantages fiscaux pour encourager les activités de R&D des entreprises

(Dumont, (2012)). Plusieurs de ces mesures semblent remporter peu de succès, notamment la déduction d'impôt pour les nouveaux chercheurs engagés, qui fut arrêtée en 2008. La dispense partielle du précompte professionnel pour le personnel de R&D connaît pour sa part une popularité croissante. Ainsi, 633 entreprises (environ 28% des entreprises actives dans la R&D) ont fait appel en 2009 à la dispense partielle du précompte professionnel pour le personnel de R&D titulaire d'un diplôme de docteur en sciences exactes ou appliquées, docteur en médecine (vétérinaire) ou ingénieur civil, et ce pour un montant total de 143 millions d'euros.

Une bonne évaluation des incitants fiscaux s'impose, certainement au vu de l'importance croissante de ces mesures et de leur coût de plus en plus élevé pour les pouvoirs publics (OCDE, (2008)). Il convient de se demander continuellement si la politique actuelle n'est pas trop complexe que pour être utilisée de façon efficace. Les autres questions importantes qu'il convient d'explorer sont les suivantes : Pourquoi la politique belge en matière de R&D est-elle si peu populaire auprès des entreprises ? Quelles actions pourrait-on mettre en place pour que le soutien public stimule réellement la R&D ?

Quand les entreprises ne recourent pas aux mesures de soutien fiscal proposées par le gouvernement, c'est la plupart du temps pour les raisons suivantes (Megally et al., (2004)) :

- Primo, le coût administratif élevé par rapport aux économies fiscales potentielles. La procédure pour obtenir un soutien est fastidieuse, bureaucratique et peu transparente. Le soutien proprement dit n'est pas substantiel. Les entreprises souhaitent un régime simple, transparent et convivial.
- Deuxio, le soutien public pour la R&D devrait être disponible pour les entreprises de façon prévisible et stable pendant plusieurs années, parce que le processus de R&D court sur le long terme.
- Tertio, la mesure de soutien n'est pas suffisamment substantielle pour induire un changement dans le schéma de dépense sur le plan de la R&D. Toutes les entreprises participantes le confirment, en décrivant le système belge comme trop faible pour influencer de façon significative les activités de R&D.

Les entreprises auront vraisemblablement plus tendance à demander une subvention ou un avantage fiscal si le soutien octroyé est généreux. González, Jaumandreu et Pazo (2005) ont constaté, sur un panel de 2.214 entreprises

espagnoles au cours de la période 1990-1999, que l'impact des subventions sur les dépenses consenties par les entreprises dans la R&D augmentait de manière proportionnelle à la générosité de ces subventions, mais que l'effet restait assez limité. Pour les subventions allouées aux entreprises pour la R&D en Irlande, Görg et Strobl (2007) ont pris en considération trois groupes équivalents en se basant sur la répartition des montants subventionnés : 12.500 euros, entre 12.500 et 55.000 euros, et plus de 55.000 euros. Il ressort de leurs évaluations que seules les subventions les moins élevées auraient entraîné des dépenses supplémentaires dans la R&D. Cela semble surtout être le cas des entreprises nationales dans la mesure où les entreprises étrangères implantées en Irlande bénéficiant des subventions les moins élevées ne montrent aucun signe d'additionnalité, en d'autres mots 1 euro de soutien public ne se concrétise pas par plus d'1 euro de dépense supplémentaire en R&D de la part des entreprises. Dans une étude récente des subventions allouées pour la R&D par le gouvernement catalan en 2005 et 2006, Duch-Brown, Garcia-Quevedo et Montolio (2011) ont identifié un rapport non linéaire entre le pourcentage de soutien des subventions et les efforts de R&D des entreprises. On ne constate d'effet statistique significativement positif de la générosité du soutien qu'en ce qui concerne les jeunes entreprises innovantes (Dumont, (2012)). Le caractère généreux du soutien aurait même un effet négatif au niveau des subventions et de l'exonération pour collaboration avec des organismes agréés.

Parallèlement à cela, il est également important de vérifier s'il y a complémentarité ou substitution entre les différentes formes de soutien public. De nombreuses études analysent les effets individuels des différentes mesures de soutien en faveur de la R&D, mais seulement quelques-unes s'interrogent sur l'existence d'une complémentarité ou d'une substitution des différentes formes de soutien public (entre subventions et soutien fiscal par exemple). Ceci suggère que les effets des mesures individuelles sont plus importants que les effets de la combinaison de mesures, ce qui tend à prouver l'existence d'une forme d'auto-sélection des entreprises, avec une différence marquée entre les entreprises qui ne font usage que d'une seule mesure et celles qui en combinent plusieurs.

6.1.2. Dispense partielle du précompte professionnel pour les chercheurs

Le nombre d'entreprises ayant bénéficié d'une dispense partielle du précompte professionnel pour le personnel de R&D depuis l'entrée en vigueur de cette mesure (2005, 2006 ou 2007, en fonction de la disposition spécifique) a considérablement augmenté, principalement pour ce qui concerne la dispense

partielle du précompte professionnel introduite en 2006 pour le personnel de R&D titulaire d'un diplôme de docteur en sciences exactes ou appliquées, de docteur en médecine (vétérinaire) ou d'ingénieur civil (Liste 1), et la dispense partielle du précompte professionnel introduite en 2007 pour le personnel de R&D titulaire d'un master (Liste 2) (Dumont, (2012)). Ce succès grandissant s'explique probablement par le fait que les entreprises ont une meilleure connaissance de cette mesure de soutien, mais aussi par le fait que le taux de dispense de 25% a été porté à 65% en 2008, et à 75% depuis janvier 2009. La popularité de cette mesure peut certainement s'expliquer aussi en partie par les conditions peu sévères pour obtenir la dispense partielle du précompte professionnel. Ce sont essentiellement des entreprises dépensant beaucoup en R&D qui semblent faire appel au soutien proposé par les pouvoirs publics. Malgré la popularité croissante de ces mesures, il est étonnant, compte tenu de la relative simplicité de la procédure de demande, de constater qu'il y a toujours une majorité des entreprises actives dans la R&D en Belgique qui ne recourent pas aux incitations fiscales. Cette particularité pourrait être révélatrice d'un manque de connaissance des mesures dans le monde des entreprises.

Dumont (2012) tente de vérifier si l'on peut ou non parler d'additionnalité, c'est-à-dire si 1 euro de soutien public se concrétise par plus d'1 euro de dépense supplémentaire en R&D dans les entreprises ayant bénéficié d'un soutien. Les évaluations des effets du soutien public sur certains groupes spécifiques de personnel de R&D, débouchent sur des résultats qui sont généralement dans la ligne de ce qu'on pourrait attendre des groupes de personnel spécifiques ciblés par certaines mesures. C'est au niveau de la dispense partielle du précompte professionnel pour le personnel de R&D titulaire d'un diplôme de la Liste 1 (docteur en sciences exactes ou appliquées, docteur en médecine (vétérinaire), ou ingénieur civil) et pour le personnel de R&D actif dans ses entreprises qui collaborent sur le plan de la recherche avec une université, une haute école ou une institution scientifique agréée que l'on relève la plus grande additionnalité. La dispense partielle du précompte professionnel pour le personnel titulaire d'un diplôme de la Liste 1 a un impact positif principalement sur le personnel de R&D titulaire d'un doctorat, d'un diplôme universitaire ou de l'enseignement supérieur de type long. La dispense partielle du précompte professionnel pour le personnel de R&D titulaire d'un master a un impact positif principalement sur le personnel de R&D titulaire d'un diplôme universitaire ou de l'enseignement supérieur de type long. Si les autorités fédérales devaient envisager de renforcer encore plus le soutien octroyé à la R&D, les résultats suggèrent qu'il serait plus opportun d'axer davantage ce soutien sur la dispense partielle pour les diplômés de la Liste 1 et

moins sur les diplômés de la Liste 2.

Il semble que l'additionnalité diminue quand les entreprises combinent différentes mesures de soutien (subventions et dispense partielle du précompte professionnel), ce qui tend à prouver la nécessité de coordonner l'ensemble du soutien public octroyé entre les Régions et l'autorité fédérale. Il apparaît également que des entreprises ont requalifié certaines de leurs activités comme relevant de la R&D, en vue d'obtenir une dispense partielle du précompte professionnel, ou qu'elles ont reporté certains projets de R&D jusqu'à l'entrée en vigueur du soutien fiscal correspondant. Il est dès lors probable que l'additionnalité ait été surestimée dans les premières années. Les résultats relatifs aux dernières années de la période prise en considération (où la requalification des activités déforme certainement moins les résultats) rejoignent ceux des études antérieures et confirment l'additionnalité de la plupart des avantages fiscaux. Le soutien des pouvoirs publics semble inciter surtout les grandes entreprises à développer des activités de R&D supplémentaires.

Il existe entre les entreprises de grandes différences au niveau de la mesure dans laquelle elles utilisent le soutien public pour la R&D (Dumont, (2012)). En Belgique, le soutien public se traduit par des activités de R&D supplémentaires principalement dans les entreprises dont les dépenses de R&D sont déjà les plus élevées. On note en effet peu d'indications d'additionnalité parmi les entreprises dépensant peu (en termes absolus) pour la R&D. Étant donné que les entreprises affichant les dépenses de R&D les plus élevées représentent la part du lion des dépenses de R&D dans le secteur privé, ce résultat n'est pas trop problématique du point de vue budgétaire et dans le cadre de la réalisation de l'objectif des 3%.

Cette première évaluation semble indiquer que la dispense partielle du précompte professionnel pour les chercheurs a amélioré le climat d'investissement pour les activités de R&D en Belgique (Dumont, (2012)). Mais il convient de nuancer quelque peu ces conclusions. Le nombre d'observations sur la période de dispense du précompte professionnel pour le personnel de R&D reste limité et ne permet dès lors pas d'établir une distinction entre les effets à court et à long terme. Il est en outre difficile de prendre suffisamment en compte une éventuelle hétérogénéité des entreprises, qui pourrait expliquer les différences en matière d'activités de R&D. Il n'est pas évident non plus d'interpréter les causes d'une éventuelle additionnalité. L'initiative réside encore toujours auprès des entreprises elles-mêmes. Les décisions relatives aux dépenses de R&D s'inscrivent

généralement dans la stratégie à long terme des entreprises, et le soutien public n'est dans ce contexte qu'un seul parmi les nombreux facteurs déterminants. Si, selon les indications constatées, des entreprises requalifient certaines de leurs activités comme relevant de la R&D afin de pouvoir bénéficier d'avantages fiscaux, cela peut entraîner une surévaluation de l'impact du soutien public. Mais l'additionnalité peut également être sous-évaluée suite à une prise en compte insuffisante du fait que, sans soutien public, certaines entreprises réduiraient leurs activités de R&D. Il est en effet possible, certainement à la fin de la période étudiée (2008 et 2009), que cet effet du soutien public ait été important pour de nombreuses entreprises, et qu'il reste sous-estimé dans les résultats des évaluations.

Un des principaux avantages de la dispense partielle du précompte professionnel sur les salaires des chercheurs réside dans le caractère neutre, transparent et parfaitement prévisible de la mesure pour les entreprises. De plus, l'avantage fiscal ainsi obtenu est directement déduit des coûts au moment où ces derniers se présentent. Il est en outre important de souligner que les entreprises qui ne réalisent que peu de bénéfices, voire aucun, peuvent elles aussi bénéficier de cette réduction du précompte professionnel. Il y a néanmoins aussi des remarques à formuler quant au contenu de la mesure. Selon Dumont (2012), il y aurait également des indications selon lesquelles le soutien public en faveur de la R&D se traduirait surtout par la substitution de personnel de R&D de soutien. La dispense partielle du précompte professionnel pour le personnel de R&D titulaire d'un master a également un impact négatif sur les chercheurs titulaires d'un doctorat.

6.1.3. Déduction pour investissement et crédit d'impôt

Bien qu'un nombre limité d'entreprises recourent à la déduction fiscale pour les investissements en immobilisations dédiés aux activités de R&D, le soutien moyen accordé dans ce contexte s'élève à 593.957 euros, soit beaucoup plus que pour les autres mesures (Dumont, (2012)). Avec 286.587 euros, le montant moyen des subventions régionales est légèrement supérieur au montant moyen de la dispense partielle du précompte professionnel pour le personnel de R&D titulaire d'un diplôme de la Liste 1 (239.053) et de la Liste 2 (211.151). En ce qui concerne les autres mesures, le montant moyen du soutien est sensiblement moins élevé. La médiane du soutien octroyé est la plus élevée pour les subventions régionales. La différence entre moyenne et médiane est la plus importante en ce qui concerne la déduction fiscale pour les investissements en immobilisations. Le nombre d'entreprises qui recourent à la déduction fiscale pour les investissements en

brevets ou en immobilisations destinés à des activités de R&D est très limité, et a même diminué depuis l'entrée en vigueur de la populaire dispense partielle du précompte professionnel. Le recours à la déduction fiscale ne semble pas concentré dans certaines branches d'activités bien précises. Il est cependant à noter que les entreprises qui font appel à la déduction fiscale pour investissements en brevets sont en moyenne de plus petite taille que les autres entreprises actives dans la R&D. En revanche, les entreprises qui utilisent la déduction fiscale pour investissements en immobilisations destinés à la R&D sont en moyenne de beaucoup plus grande taille que le reste des entreprises actives dans la R&D.

L'introduction du crédit d'impôt semble d'ores et déjà pouvoir être considérée comme une opportunité ratée d'aboutir, moyennant quelques adaptations, à une mesure fiscale neutre, transparente et prévisible pour soutenir les investissements de R&D dans un grand groupe d'entreprises belges. Une première adaptation possible serait de ne plus limiter la mesure aux investissements de R&D respectueux de l'environnement. Une telle adaptation permettrait d'une part d'augmenter le nombre d'entreprises susceptibles de faire appel à la mesure, et d'autre part de réduire considérablement les charges administratives des entreprises. Celles-ci n'auraient alors en effet plus à obtenir de l'administration régionale compétente une attestation du caractère respectueux de l'environnement de l'investissement de R&D concerné. Étant donné l'entrée en vigueur de la réduction du précompte professionnel, une deuxième modification plus drastique pourrait être de limiter la mesure fiscale aux dépenses d'investissement pour la R&D telles que les machines et les équipements, ou l'acquisition de brevets. Jusqu'à présent en tout cas, la déduction pour investissement est également d'application sur les 'frais pour la recherche et le développement inscrits à l'actif'. Dans ce contexte, tous les frais directement liés au projet de R&D sont pris en compte, pour autant que les conditions d'inscription à l'actif aient été remplies.

Fiers (2006) recommande de faire un choix entre crédit d'impôt et déduction majorée pour investissement. Il faut en effet se demander si laisser coexister la déduction pour investissement et le crédit d'impôt pour la recherche et le développement est quelque chose de bien sensé, dans la mesure où ils apportent dans la pratique un avantage fiscal quasi identique. Une des spécificités intéressantes du crédit d'impôt récemment entré en vigueur est qu'il contient une clause prévoyant le remboursement de l'avantage fiscal après cinq années successives de bénéfices insuffisants. C'est la raison pour laquelle cette mesure est préférée à la déduction pour investissement dans la recherche et le développement. En supposant que toutes les entreprises actives dans la R&D

fassent appel au crédit d'impôt adapté pour la R&D, cela pourrait se faire à un coût budgétaire quasi équivalent.

Le fait de ne plus limiter la mesure aux investissements de R&D respectueux de l'environnement est selon Fiers (2006) une autre adaptation indiquée, qui permettrait non seulement de toucher l'ensemble des projets de R&D, mais aussi d'alléger considérablement la charge administrative des entreprises actives dans la R&D. Celles-ci ne seront dès lors plus obligées de parcourir toute la procédure pour obtenir l'attestation voulue. Cette adaptation serait en outre bénéfique pour la transparence et la prévisibilité de la mesure.

Fiers (2006) plaide également en faveur d'une limitation de la mesure à l'acquisition de brevets et aux dépenses d'investissement pour la R&D, alors que jusqu'à présent les 'frais pour la recherche et le développement inscrits à l'actif' peuvent également être pris en compte. Ces derniers comprennent tous les frais ayant un lien direct avec le projet de R&D concerné, pour autant que les conditions d'inscription à l'actif aient été remplies. Il ne semble dès lors pas vraiment opportun de reprendre une deuxième fois les coûts salariaux du personnel de R&D dans le cadre de la déduction majorée pour investissement. Une telle limitation pourrait en outre permettre à beaucoup plus d'entreprises de bénéficier de la mesure, à un coût budgétaire quasi neutre. Mais cela aurait aussi pour inconvénient que les coûts de fonctionnement de la R&D n'entreraient en ligne de compte pour aucun incitant fiscal. De plus, cette modification se ferait aux dépens des plus grandes entreprises actives dans la R&D, qui représentent la part la plus importante des coûts pris en compte dans le cadre de la déduction majorée pour investissement.

Enfin, Fiers (2006) reprendrait également comme condition que les entreprises se voient rembourser le solde de l'avantage fiscal après un nombre donné d'années successives sans bénéfices suffisants. Une alternative pourrait être, comme cela se fait en Autriche, d'allouer aux entreprises une prime à l'innovation à la place de l'exonération fiscale les années où elles ne font pas suffisamment de bénéfices. Cela rendrait la mesure fiscale plus attrayante pour les jeunes PME innovantes qui bien souvent ne dégagent pas un bénéfice d'exploitation suffisant.

Il est une dernière question que les pouvoirs publics doivent se poser, à savoir si l'avantage fiscal est suffisamment substantiel pour inciter les entreprises à investir plus dans la R&D. Dans la pratique, un investissement de €100.000 dans la R&D

ne donne au final qu'un avantage fiscal de €4.576. À titre de comparaison, en Irlande et en Espagne, une entreprise bénéficierait à investissement égal d'un crédit d'impôt de respectivement €20.000 et €30.000.

6.2. Recommandations de politique pour la Belgique

Bien qu'il y ait des arguments pour ne pas se laisser obnubiler par la norme des 3% pour les dépenses de R&D, l'analyse de Dumont et Teirlinck (2010) semble indiquer une évolution relativement défavorable pour la Belgique. Ce qui laisse supposer une série de défis sur le plan de la politique fiscale. Introduite en 2006, la dispense partielle du précompte professionnel sur les salaires des chercheurs est sans aucun doute la mesure de soutien en faveur de la R&D la plus importante prise ces dix dernières années en Belgique, même s'il est encore trop tôt pour pouvoir en évaluer précisément l'impact. Mais Dumont et Teirlinck (2010) soulignent qu'il est important de continuer à développer des mesures pour stimuler la R&D dans notre pays.

L'octroi d'un soutien public aux entreprises doit résulter d'un arbitrage entre d'une part l'incitation des entreprises à solliciter ce soutien (ce qui dépendra du degré de simplicité de la procédure de demande et de la générosité du soutien), et d'autre part l'intérêt des pouvoirs publics à mettre en place un soutien aussi efficace que possible, c'est-à-dire à ce qu'un montant de soutien donné se traduise par un maximum d'activités de R&D que les entreprises n'auraient pas développées s'il n'y avait pas le soutien en question (Dumont, (2012)).

En combinant le crédit d'impôt avec un incitant fiscal ciblant le coût salarial du chercheur, sous la forme d'une prolongation et d'une généralisation de la réduction du précompte professionnel, les entreprises belges pourraient avoir à leur disposition deux mesures parfaitement prévisibles et complémentaires, chacune axée sur un type spécifique de dépenses de R&D. Nous pouvons ainsi, en partant du portefeuille de mesures existant, évoluer en Belgique vers une politique fiscale accessible et transparente en faveur de la R&D, qui repose sur deux piliers complémentaires visant chacun un type spécifique de dépenses de R&D. Un premier pilier concernerait les dépenses d'investissement dans la R&D et les dépenses consenties pour l'acquisition de brevets, tandis que le deuxième pilier porterait sur les coûts salariaux des chercheurs. La déduction majorée pour investissement de R&D respectueux de l'environnement pourrait servir de base à la première mesure. Au vu des lacunes constatées, il est indispensable de modifier la mesure afin qu'elle puisse toucher un plus grand nombre d'entreprises.

Il convient ensuite de bâtir le deuxième pilier de la politique fiscale autour de la réduction partielle de versement du précompte professionnel sur le salaire des chercheurs (Fiers, (2006)). Indépendamment du fait que la mesure doit être aussi rapidement que possible d'application pour l'ensemble des chercheurs des secteurs tant public que privé, cette mesure peut continuer à exister sous sa forme actuelle. Mais dans ce contexte, il convient de suivre de près des éléments comme le coût budgétaire de la mesure ainsi que le risque de ne pas voir les entreprises convertir la réduction du précompte professionnel en une réelle augmentation des dépenses de R&D. La combinaison d'une exonération fiscale sur les investissements en immobilisations corporelles affectées aux projets de R&D d'une part, et la réduction du précompte professionnel sur les salaires du personnel scientifique d'autre part, permettrait à 70% des dépenses de R&D d'entrer en ligne de compte pour un incitant fiscal. Au Royaume-Uni, l'expérience a en outre démontré l'utilité d'impliquer les entreprises de façon permanente dans ce processus de politique fiscale, dans le but de moduler les mesures en les faisant correspondre aux souhaits des entreprises. En marge de cela, il faut une forme de coordination et de compromis entre le soutien direct de la R&D au niveau régional et les mesures fiscales au niveau fédéral.

Après avoir interrogé des entreprises belges sur le sujet, Megally et al. (2004) sont pour leur part arrivés à la conclusion que le modèle de politique idéal est un mélange des systèmes anglais et néerlandais. Le modèle anglais séduit parce qu'il ne requiert pas des entreprises l'introduction préalable d'une demande de soutien pour la R&D. Outre un climat de confiance mutuelle entre les pouvoirs publics et le monde des entreprises, la possibilité de sous-traiter les activités de recherche est également perçue comme un élément attrayant de la politique anglaise. Le système néerlandais possède lui aussi différents atouts aux yeux des entreprises. Aux Pays-Bas, les salaires des chercheurs bénéficient d'une réduction d'imposition sur le précompte professionnel. L'allègement des charges salariales pour les travailleurs de R&D permet aux entreprises néerlandaises de réduire de manière rapide, significative et automatique le coût de leur recherche. Comme décrit ci-dessus, la Belgique a déjà mis des mesures en place ces dernières années pour réduire la charge salariale relative aux chercheurs. Les centres de recherche belges appartenant à des multinationales se trouvent en concurrence directe avec d'autres centres européens et internationaux au sein du même groupe. Aux yeux des entreprises à haute intensité de R&D, des charges salariales trop élevées seraient un obstacle considérable pour venir s'installer en Belgique, et pourraient même entraîner la fermeture de départements de R&D existants.

Megally et al. (2004) ont formulé 14 recommandations de politique concrètes pour la Belgique :

1. Les mots-clefs essentiels de nos recommandations sont stabilité, visibilité, simplicité et crédibilité.
2. L'implémentation d'un crédit d'impôt de 25% sur toutes les dépenses totales de R&D (mesure en volume) permet d'atteindre l'objectif européen d'intensité de R&D de 3% du PIB à l'horizon 2010.
3. Examiner la possibilité d'octroyer des déductions mensuelles sur les contributions de sécurité sociale, comme aux Pays-Bas.
4. Utiliser la définition du Manuel de Frascati (OCDE) pour définir les dépenses éligibles. Un processus de consultation en profondeur permettra de raffiner l'interprétation du Manuel de Frascati.
5. Permettre aux entreprises de déduire également les dépenses liées aux dépôts de brevets internationaux.
6. Permettre la déduction des dépenses de R&D liées à des activités externes ou sous-traitées aux universités, laboratoires publics et écoles supérieures.
7. Réduire au maximum la complexité de la politique actuelle (exigence de temps-plein, délivrance ultérieure d'attestations pour maintenir l'exonération).
8. Accroître la coordination au sein des différentes autorités publiques et administrations concernées par tous types d'aide publique à la R&D des entreprises, tels les subventions, prêts.
9. Permettre un remboursement en espèces (cash refund) aux PME en pertes et un système de carry back et carry forward pour les grandes entreprises.
10. Éliminer l'obligation stipulant que la R&D doit être techniquement nouvelle

du point de vue de la société. Premièrement, il est pratiquement impossible et très coûteux pour le gouvernement de contrôler ce qui est et ce qui n'est pas nouveau pour la société. De plus, il est plus facile et moins coûteux de déterminer ce qui est nouveau pour l'entreprise parce qu'il est relativement aisé de garder une trace des recherches précédentes d'une entreprise. De plus, il n'est pas exclu pour une entreprise de mener une recherche similaire et de parvenir à de nouveaux résultats.

11. Offrir aux entreprises la possibilité de postuler préalablement (ex ante) ainsi que par la suite (ex post) pour les incitants fiscaux. Ainsi, le dilemme auquel les entreprises font face entre deux arguments aussi importants l'un que l'autre, d'une part la notion de certitude, et d'autre part la notion de flexibilité, est évité. Parallèlement, cette option bénéficie également à l'État. En effet, si les entreprises postulent tout au long de l'année, moins de personnel est nécessaire lors des périodes de pointe.
12. Il est crucial de mettre en place une politique consistante. Cela doit être le cas à toutes les étapes du processus : design, communication, application, traitement des candidatures, octroi de l'incitant, contrôle.
13. S'assurer de la 'visibilité' de la politique grâce à une campagne de communication intensive.
14. Une évaluation indépendante devrait être mise en place pour déterminer le degré d'efficacité des nouveaux incitants fiscaux. Dans cette perspective, et pour s'assurer du bon fonctionnement du processus d'évaluation, l'accès aux bases de données à un niveau micro est indispensable.

Enfin, Dumont (2012) considère que la différence entre le bénéfice pour les entreprises et le bénéfice sociétal peut être plus grande dans le cas d'une recherche fondamentale que dans le cas d'une recherche plus appliquée ou du développement de nouveaux produits. Cela veut dire qu'il est préférable de diversifier les subventions ou incitants fiscaux, compte tenu de ces différents facteurs. Mais cela ne se fait que très rarement, sauf dans le cadre de la distinction par rapport à la phase du processus de R&D pour les subventions ou par rapport à l'avantage fiscal qui dans certains pays, dépend de la taille de l'entreprise. Il est à noter qu'aucun pays ne reprend la structure du marché dans les critères pris en compte. Un système dans le cadre duquel les subventions ou l'avantage fiscal dépendent de la branche d'activités, du type de technologie et de la phase du

processus de R&D est nettement plus complexe qu'un système plus univoque. Il convient donc de faire la part des choses entre la plus grande efficacité d'un tel système et les coûts administratifs plus élevés qui en découleront.

Il existe en outre des règles européennes très précises que les États membres sont tenus de respecter pour pouvoir bénéficier d'aides publiques. Selon les règles actuelles de l'UE en matière de soutien public pour la R&D et l'innovation, le pourcentage d'aide accordé à un projet de R&D peut représenter 100% des montants dépensés pour la recherche fondamentale, 50% pour la recherche industrielle et 25% pour le développement expérimental. En ce qui concerne la recherche industrielle et le développement expérimental, ce pourcentage peut éventuellement être plus élevé en fonction de la taille de l'entreprise et de la nature du projet de R&D (par exemple en cas de collaboration avec un organisme agréé).

7. Références

- Criscuolo, C., D. Czarnitzki, C. Hambro and J. Warda (2009), “Design and Evaluation of Tax Incentives for Business Research and Development: Good Practice and Future Development”, final report submitted by the Expert Group on Impacts of R&D Tax Incentives to the European Commission, Directorate General – Research, 15 November.
- Dumont Michel (2012). De impact van subsidies en fiscale voordelen op onderzoek en ontwikkeling van ondernemingen in België (2001-2009), Federaal planbureau.
- Dumont Michel en Teirlinck Peter, Federaal planbureau (2010). Lissabon 10 jaar later: de evolutie van de uitgaven voor onderzoek en ontwikkeling in België vergeleken met andere EU-landen. Working paper.
- EC, (2011). Monitoring industrial research: the 2011 EU industrial R&D investment scoreboard. European Commission, Luxembourg.
- Elschner, C., Ernst, C. en G. Licht (2007), ‘The Impact of R&D Tax Incentives on R&D costs and Income Tax Burden’, Knowledge for Growth: Role and Dynamics of Corporate R&D, 8-9 October, Sevilla.
- Fiers, J. (2006). Fiscale stimuli voor onderzoek en ontwikkeling in België. Federaal Planbureau.
- IBFD (2004), Tax Treatment of Research and Development Expenses.
- Megally, E., & Nysten, S., & Van Pottelsberghe, B. (2004). Evaluatie van de huidige fiscale O&O-stimuli voor ondernemingen in België. Solvay Business School, ULB O&O en innovatie in België, Studiereeks.
- OECDa, (2012). OECD Science, Technology and Industry Outlook.
- OECDb, (2012). Economic Policy Reforms 2012: Going for growth. OECD, Paris.
- OECD, (2011). Tax Reform Options: Incentives for Innovation, The International Experience with R&D Tax Incentives. Testimony by the Organization for Economic Cooperation and Development United States Senate Committee on Finance.

- OECD, (2010). Taxation, innovation and the environment, OECD Green Growth Strategy.
- OECD (2008), "Report on the TIP workshop of R&D tax treatment in OECD countries: comparisons and evaluations", OECD internal working document, 26 May, Paris.
- OECD, (2006). Going for growth, OECD Publishing, Paris.
- OECD (2003). Tax incentives for research and development: trends and issues
- Van Pottelsberghe, B. et al. (2004), Evaluatie van de Huidige Fiscale O&O stimuli voor Ondernemingen in België, POD Wetenschapsbeleid O&O en Innovatie in België, Studiereeks 02.
- Warda, J. (2009), "An Update of R&D Tax Treatment in OECD Countries and Selected Emerging Economies, 2008-2009", mimeo.
- <http://ib.fgov.be/en/taxation/04/>
- http://economie.fgov.be/nl/ondernemingen/Intellectuele_Eigendom/Innovatie_en_IE/Innovatie_ondersteuning/Incitants_fiscaux/#.UdLrfjtM9PU
- http://www.belspo.be/belspo/coordination/resDev_nl.stm#fisc
- http://www.belspo.be/belspo/fisc/index_nl.stm
- http://business.belgium.be/nl/investeren_in_belgie/fiscale_voordelen/
- <http://minfin.fgov.be/portail2/belinvest/nl/publications/index.htm>
- <http://ib.fgov.be/en/taxation/04/>
- http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/l31047_en.htm

Pour une croissance économique et une protection sociale durables