

SYSTEMES D'INCITATION FISCALE A LA R&D DANS LE MONDE :

QUELLES PROCEDURES POUR UNE PLUS
GRANDE SECURITE JURIDIQUE ?

Focus sur les caractéristiques organisationnelles et les procédures utilisées dans 24 pays du Réseau Deloitte offrant des incitations fiscales à la R&D comparables.

Le propos de l'étude menée est de comprendre, **quel que soit le montant et la nature des régimes incitatifs**, comment ils s'organisent en termes de relations avec les autorités et en termes de procédures, notamment au moment du contrôle.

En effet, il existe à ce jour une multitude d'études comparant ce que les régimes apportent en termes de financement de la recherche. Mais peu d'études portent sur la manière dont ils sont organisés et dont ils sont sécurisés, alors que la **lisibilité et la clarté des procédures** (i. e. de la règle du jeu) semblent tout aussi importantes en termes de **sécurité juridique** et d'**attractivité** d'un régime pour les entreprises.

Pour des raisons de comparabilité de procédures, l'étude a volontairement été limitée aux **incitations fiscales**, les instruments de type « subvention » étant ainsi exclus de la présente.

L'étude a été menée par Taj, en lien avec HEC Paris¹ et des représentants des pays du réseau Deloitte concernés, entre septembre et décembre 2014, sur la base des principaux régimes d'incitations fiscales en vigueur dans les 24 pays suivants : *Australie, Autriche, Belgique, Brésil, Canada, Chine, Croatie, République Tchèque, France, Hongrie, Inde, Irlande, Israël, Italie, Pays Bas, Portugal, Russie, Singapour, Afrique du Sud, Corée du Sud, Espagne, Turquie, Grande Bretagne, et Etats-Unis.*

La liste détaillée des instruments analysés est présentée en annexe à l'étude.

L'étude a été menée en trois phases : échanges sur la base de questionnaires (questions ouvertes et fermées), entretien systématique avec un fiscaliste expérimenté du régime concerné ; et enfin analyse et consolidation des résultats.

Deux grandes catégories de régimes ont été différenciées, les régimes dits « **en pré-approbation** » (40% du panel étudié), selon lesquels l'entreprise doit obtenir une pré-approbation des autorités en amont de la déclaration, et les régimes dits « **déclaratifs** » (60% du panel étudié), selon lesquels l'entreprise déclare directement le montant auquel elle prétend avoir le droit, l'évaluation de ce montant étant exclusivement menée en cas de contrôle.

Avertissement : certains résultats présentés dans ce dossier résultent volontairement d'une analyse de haut niveau de l'information récoltée - pour plus de précision, se référer à l'étude complète.

¹ Thèse professionnelle « Procedural Tools for R&D Tax Incentives », Mastère Spécialisé Droit et Management International, Prof. Mirko HAYAT, Lucie BORGOGNO, en lien avec Lucille CHABANEL, Avocat associée.

REVUE SCIENTIFIQUE DE L'ELIGIBILITE DES ACTIVITES DE R&D : DES PAYS QUI SE DEMARQUENT	3
1. L'INTERVENTION D'ORGANISMES SCIENTIFIQUES : UNE PRATIQUE COURANTE ET PLUS MARQUEE DANS LES PAYS EN PRE-APPROBATION.....	3
2. DES EXPERTS SCIENTIFIQUES EN CHARGE DE L'EVALUATION DES PROJETS DANS UNE GRANDE MAJORITE DE PAYS.....	3
UTILISATION DE LA DOCUMENTATION CONTEMPORAINE : UN ARGUMENT DE SECURITE JURIDIQUE ?	4
1. GLOBALEMENT, 60% DES PAYS UTILISENT LA DOCUMENTATION CONTEMPORAINE.....	4
2. MAIS ELLE RESTE AUJOURD'HUI ENCORE MINORITAIRE DANS LES PAYS DECLARATIFS.....	4
DES PROCEDURES DE SECURISATION TRES PEU UTILISEES	5
1. LE RESCRIT : UNE PROCEDURE EXISTANTE DANS UNE MAJORITE DE PAYS MAIS TRES PEU UTILISEE.....	5
2. LE CONTROLE SUR DEMANDE : UNE PROCEDURE PEU REPANDUE	5
FOCUS SUR LES REGIMES EN PRE-APPROBATION : UNE APPROCHE PLUS OU MOINS CONTRAIGNANTE ET UNE LOGIQUE PROJET.....	6
1. PRE-APPROBATION : DE LA FORMALITE ADMINISTRATIVE A LA VERITABLE REVUE DE L'ELIGIBILITE DES ACTIVITES.....	6
2. L'AUTRICHE, LA BELGIQUE ET L'AFRIQUE DU SUD : UNE PRE-APPROBATION FACILEMENT REMISE EN QUESTION.....	6
3. PRE-APPROBATION : APPROCHE ANNUELLE OU APPROCHE PROJET ?.....	7
ANNEXE	8
DETAIL DES REGIMES D'INCITATION FISCALE A LA R&D ETUDIES.	8

REVUE SCIENTIFIQUE DE L'ÉLIGIBILITÉ DES ACTIVITÉS DE R&D : DES PAYS QUI SE DEMARQUENT

1. L'INTERVENTION D'ORGANISMES SCIENTIFIQUES : UNE PRATIQUE COURANTE ET PLUS MARQUÉE DANS LES PAYS EN PRÉ-APPROBATION

Les pays en pré-approbation² font systématiquement (**90%**) appel à un **organisme scientifique** (Ministère de la Recherche ou équivalent), intervenant seul ou conjointement avec l'organisme fiscal, alors que celui-ci n'est mis à contribution que dans **moins de 50%** des pays en procédure déclarative.

A noter que pour une partie des pays dans lesquels un organisme scientifique intervient, l'administration fiscale se réserve malgré tout le dernier mot quant à l'appréciation de l'éligibilité des activités.

Au global, **seulement 8 pays sur 24 interrogés** (dont 7 pays déclaratifs) **ont une procédure exclusivement menée par un organisme fiscal** (Italie, Canada, République Tchèque, Irlande, Singapour, Corée du Sud, Grande-Bretagne, États-Unis).

2. DES EXPERTS SCIENTIFIQUES EN CHARGE DE L'ÉVALUATION DES PROJETS DANS UNE GRANDE MAJORITÉ DE PAYS

Au final, quels que soient les organismes de gouvernance et l'organisation mise en place pour la gestion des **experts scientifiques**, ceux-ci sont **effectivement mis à contribution** dans l'évaluation de l'éligibilité des activités de R&D **dans 20 pays sur 24**.

En effet, parmi les pays en procédure déclarative ou aucun organisme scientifique n'est impliqué, 4 ont décidé d'**intégrer directement les experts scientifiques au sein des administrations fiscales** (Canada, Irlande, États-Unis) ou de **faire appel à des experts externes** (Singapour).

Les 4 pays restant (Italie, République Tchèque, Corée du Sud, Grande-Bretagne) se démarquent fortement par le fait que **le caractère éligible des activités de R&D est évalué exclusivement par les experts fiscaux**.

Vis-à-vis de cette particularité, deux positions contraires ont été observées : la République Tchèque a soulevé le manque de connaissances techniques des experts fiscaux en matière de R&D et serait favorable à l'intégration d'experts scientifiques dans la procédure ; à l'inverse, pour la Corée du Sud, il n'est pas nécessaire de faire intervenir des experts scientifiques dans la mesure où les activités de R&D éligibles semblent précisément décrites dans les textes.

² Au stade de la pré-approbation

UTILISATION DE LA DOCUMENTATION CONTEMPORAINE : UN ARGUMENT DE SECURITE JURIDIQUE ?

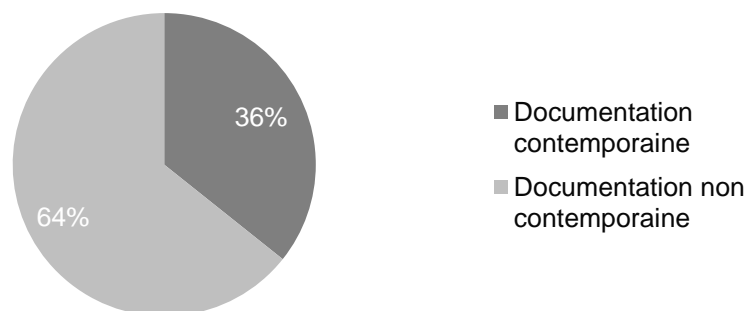
1. GLOBALEMENT, 60% DES PAYS DEMANDENT UNE DOCUMENTATION CONTEMPORAINE DES PROJETS

Au global, la documentation contemporaine, i.e. devant être remise aux autorités au moment de la déclaration et non seulement au moment du contrôle, est de rigueur dans **60%** des pays interrogés.

2. MAIS ELLE RESTE AUJOURD'HUI ENCORE MINORITAIRE DANS LES PAYS DECLARATIFS

Si la procédure en pré-approbation implique par nature³ l'utilisation d'une documentation contemporaine, on note à l'inverse que **moins de 40%** des régimes déclaratifs l'utilisent aujourd'hui.

Utilisation de la documentation contemporaine dans les pays déclaratifs



Dans les pays déclaratifs, l'utilisation de la documentation contemporaine est un **choix des autorités** afin d'obliger les entreprises à documenter leurs projets de R&D dès le stade de la déclaration, et non seulement au moment du contrôle.

Au vu de ces résultats, et de la récente actualité en matière de Prix de Transfert⁴, il serait légitime de s'interroger sur la possibilité d'instaurer l'utilisation de la documentation contemporaine dans le cadre du CIR : en effet, obliger les entreprises à documenter leurs projets de R&D de façon spontanée éliminerait le doute planant sur le moment du contrôle et semblerait ainsi participer à réduire le sentiment d'attente et d'insécurité des entreprises déclarant du CIR.

³ Exception faite des régimes n'impliquant pas la soumission d'une documentation complète au stade de la pré-approbation (cf. Focus sur les régimes en pré-approbation)

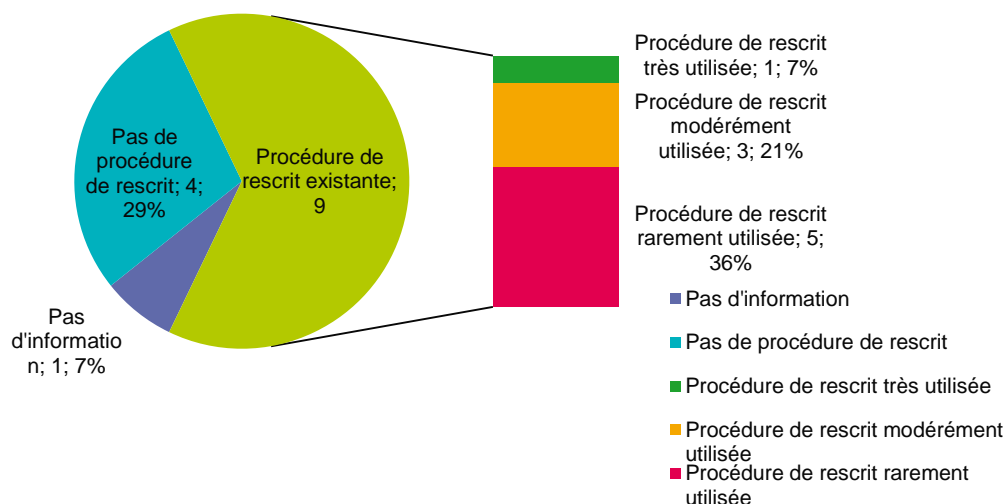
⁴ Transmission spontanée de la documentation aux autorités dans un délai de six mois suivant la date limite de dépôt de la déclaration de résultat de l'exercice, Article 45 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière.

DES PROCEDURES DE SECURISATION TRES PEU UTILISEES

1. LE RESCRIT : UNE PROCEDURE EXISTANTE DANS UNE MAJORITE DE PAYS MAIS TRES PEU UTILISEE

Alors que le **rescrit** est dans les faits une procédure **applicable dans 9 pays** sur les 14 pays en procédure déclarative, **8** de ces pays déclarent cette **procédure rarement ou modérément utilisée**.

Utilisation de la procédure de rescrit (pays déclaratifs)



L'**Espagne** est seul pays semblant vraiment utiliser le potentiel de cette procédure, en offrant 3 types de rescrits aux entreprises souhaitant s'assurer de l'éligibilité de leurs activités / dépenses :

- une consultation de l'administration fiscale revêtant un aspect contraignant ;
- un accord préliminaire sur les dépenses de R&D (avant commencement du projet) ;
- une demande d'avis motivé auprès du Ministère de l'Economie et de la Compétitivité sur le respect des conditions d'éligibilité des activités de R&D (cet avis revêtant un caractère contraignant vis-à-vis de l'administration fiscale).

2. LE CONTROLE SUR DEMANDE : UNE PROCEDURE PEU REPANDUE

Si le **contrôle sur demande** est une procédure **proposée dans 1/3 des pays**, il semble cependant **très rarement usité**.

FOCUS SUR LES REGIMES EN PRE-APPROBATION : UNE APPROCHE PLUS OU MOINS CONTRAIGNANTE ET UNE LOGIQUE PROJET

1. PRE-APPROBATION : DE LA FORMALITE ADMINISTRATIVE A LA VERITABLE REVUE DE L'ELIGIBILITE DES ACTIVITES

Dans certains pays, la procédure de pré-approbation ne prévoit pas de revue de l'éligibilité des activités ; elle revêt même parfois le caractère d'une **simple formalité administrative** : c'est le cas notamment en Italie où la pré-approbation est accordée dans l'ordre chronologique aux entreprises ou en Chine où la pré-approbation revêt plus le caractère d'un pré-enregistrement auprès des autorités, sans réelle remise de décision de la part de celles-ci.

A l'inverse, d'autres pays ont mis en place une véritable revue des activités au stade de la pré-approbation, celle-ci une fois obtenue revêtant un **caractère contraignant** au moment du contrôle (Turquie et Pays-Bas).

Au global, **seulement 40%** des pays confèrent un caractère contraignant à la pré-approbation.

2. L'AUTRICHE, LA BELGIQUE ET L'AFRIQUE DU SUD : UNE PRE-APPROBATION FACILEMENT REMISE EN QUESTION

Pour les régimes Autrichiens, Belges et Sud-Africains, la procédure de pré-approbation inclue une revue de l'éligibilité, mais celle-ci ne revêt **pas de caractère contraignant en cas de contrôle** : l'éligibilité des activités peut alors être remise en question malgré la pré-approbation obtenue.

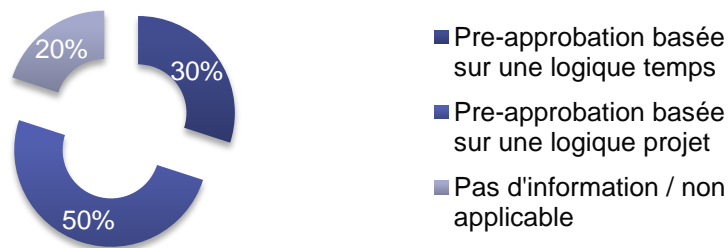
Or dans ces 3 pays, un organisme scientifique indépendant est en charge d'évaluer l'éligibilité des activités. Les commentaires laissés libres sur les aspects positifs/négatifs des régimes respectifs ont mis en avant un **manque de communication entre l'organisme scientifique et l'administration fiscale au moment du contrôle**.

Ces résultats nous amènent à soulever la question suivante : l'utilité de la procédure de pré-approbation (dans le sens du caractère contraignant qu'elle revêt véritablement et ainsi de la sécurité juridique apportée à l'entreprise) lorsque celle-ci est gérée conjointement par un organisme fiscal et un organisme scientifique dépend-elle de la capacité qu'ont ces organismes à communiquer entre eux ?

3. PRE-APPROBATION : APPROCHE ANNUELLE OU APPROCHE PROJET ?

Si les systèmes déclaratifs sont usuellement basés sur une logique de temps (en général les 12 mois de l'exercice fiscal), **30% des pays en pré-approbation ont adopté une logique projet**, la pré-approbation des autorités étant accordée pour la durée du projet de R&D (avec le plus souvent une durée maximale avant renouvellement).

Logique de la pré-approbation (en % de pays en pré-approbation)

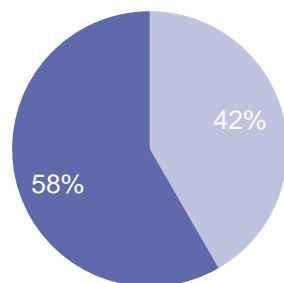


Ce résultat nous paraît important dans la mesure où les cycles de la R&D (i.e. les projets) sont la plupart du temps supérieurs à l'année. La gestion annuelle de la documentation peut ainsi être perçue par l'entreprise comme une contrainte administrative.

ANNEXE DETAIL DES REGIMES D'INCITATION FISCALE A LA R&D ETUDIES

Pre-approval countries	
Country	R&D Incentive studied
Austria	R&D tax premium ("Forschungsprämie")
Belgium	Partial Wage Tax exemption, R&D tax Credit
China	R&D Super Deduction
Croatia	Government incentives for R&D projects (Super deductions for eligible expenses related to R&D projects)*
India	Super deductions for in-house R&D expenditures, including capital expenditures (except for certain businesses), super deductions is also available for payments made to prescribed entities.
Israel	Reduced Tax rates for companies investing in R&D (subject to restrictions)
Italy	35% Tax credit for hiring researchers (credito d'imposta per l'assunzione di personale altamente qualificato)***
Netherlands	WBSO (Reduced wage tax and social security contribution for employees engaged in R&D activities) & RDA (R&D Allowance, super deduction of qualifying non-wage expenses directly attributable to qualify research activities)
South Africa	Section 11 D R&D tax Incentive
Turkey	Deduction of R&D expenditures from tax base at the rate % 100

Catégories de régimes étudiés



- Régimes en pré-approbation
- Régimes déclaratifs

Declaratory countries	
Country	R&D Incentive studied
Australia	Two-tier turnover-based R&D tax credit (R&D Tax Incentive)
Brazil	Lei do Bem (Incentivos fiscais à Pesquisa e Desenvolvimento de Inovação Tecnológica – Lei 11.196/2005)
Canada	SR&ED (Scientific Research & Experimental Development) Deductions, SR&ED Investment Tax Credit
Czech Republic	R&D Tax Deduction (super deduction)
France	R&D Tax Credit (CIR - Crédit Impôt Recherche)
Hungary	Tax and tax base decrease related to direct R&D costs, Development Tax Allowance (DTA) for R&D related, Social tax relieve for corporations employing researchers with academics grades or titles (Ph. D degree).
Ireland	Research & Development Tax Credit
Portugal	Tax Incentives Scheme for Corporate R&D (SIFIDE) : base rate and incremental rate
Russia (Russian Federation)	150% super deduction of R&D costs with respect to profits tax recognition
Singapore	R&D Tax Measures
Spain	(Deducción por I+D+i) Tax deductions for research, development and innovation : Volume Credit, Incremental Credit, Personnel Credit, R&D equipment credit...
South Korea	Tax credit for R&D expenditures, tax credit for expenses incurred for investments in R&D equipments
UK	Super deductions and R&D Expenditure Credits
US	Research & Experimentation Tax credit

* Procedure is about to change from 01/01/2015 as new regulations and procedures are expected (more detailed and stricter rules will apply)

** Process is in review at the moment.

*** New R&D Tax Credit available for Fiscal year 2015

A propos de Taj

Taj est l'un des premiers cabinets d'avocats français, spécialisé en stratégies fiscales et juridiques internationales. Il compte aujourd'hui 455 professionnels parmi lesquels 56 associés, basés à Paris, Bordeaux, Lille, Lyon, Marseille, Perpignan. Ses expertises les plus réputées couvrent la fiscalité internationale et les prix de transfert, les fusions acquisitions, la fiscalité indirecte, le contrôle fiscal et contentieux, la fiscalité de la mobilité internationale, le droit social, le droit des affaires et des entreprises en difficulté. Taj est membre de Deloitte Touche Tohmatsu Limited et s'appuie sur l'expertise de 29 000 fiscalistes de Deloitte situés dans 150 pays.

Pour en savoir plus, www.taj.fr ou www.taj-strategie.fr

A propos de Deloitte dans le monde

Deloitte fait référence à un ou plusieurs cabinets membres de Deloitte Touche Tohmatsu Limited, société de droit anglais (« private company limited by guarantee »), et à son réseau de cabinets membres constitués en entités indépendantes et juridiquement distinctes. En France, Deloitte SA est le cabinet membre de Deloitte Touche Tohmatsu Limited, et les services professionnels sont rendus par ses filiales et ses affiliés.

Pour en savoir plus sur la structure légale de Deloitte Touche Tohmatsu Limited et de ses cabinets membres, consulter www.deloitte.com/about.