

## Les incitatifs fiscaux à la R&D

Une comparaison France-Canada

Mai 2007 – rév. Janvier 2008

Par Olivier Crouslé, Ph.D.

Conseiller chez DeVeaux Brault & Associés

L'innovation technologique est un vecteur essentiel de compétitivité des nations. Des incitatifs à la Recherche et au Développement ont vu le jour dans la plupart des pays. Certains comme la France et le Canada ont choisi une voie principalement fiscale.

En 1983, le code général des impôts de la France introduisait le Crédit Impôt Recherche (CIR). Celui-ci a plusieurs fois bonifié depuis 2004 et en particulier le 1<sup>er</sup> janvier 2008.

En 1985, la Loi de l'impôt sur le Revenu du Canada créait le Crédit d'Impôt à l'Investissement (CII) au titre de la Recherche Scientifique et du Développement Expérimental (RS&DE). Il est bonifié dans plusieurs provinces, parfois très fortement, par des dispositifs complémentaires de fiscalité provinciale dont la gestion au moins scientifique est néanmoins confiée à l'Agence du revenu du Canada.

### Similitudes entre CIR et CII RS&DE

Dans les deux cas, il s'agit d'un dispositif optionnel pour les entreprises soumises, réellement ou potentiellement, à l'impôt. Ils doivent être vus comme un investissement d'argent public destiné à générer des recettes fiscales futures accrues et non comme des « subventions » (Fr) ou des « contributions non remboursables » (Can) discrétionnaires. Un double filtre d'évaluation permet de définir l'assiette fiscale de calcul de ces incitatifs financiers, d'abord sur la nature des activités menées puis sur celles des dépenses associées.

Les activités dites « éligibles » (Fr) ou « admissibles » (Can) sont sensiblement les mêmes car inspirées du Manuel de Frascati de l'OCDE. Elles doivent se qualifier sein d'un projet de recherche technologique ou scientifique visant une innovation par rapport à l'état de l'art du moment des « techniques existantes » (Fr) ou de « la pratique courante » (Can) et reconnue comme :

- ⇒ recherche fondamentale,
- ⇒ recherche appliquée,
- ⇒ ou développement expérimental.

La plupart des projets d'entreprises relèvent de ce dernier point. Il faut souligner que l'innovation en sciences humaines est explicitement exclue. Tout ce qui est nouveau ne se qualifie pas non plus. Design, mode, création audiovisuelle ou prospection minière peuvent relever de divers dispositifs parallèles non évoqués ici. Typiquement, une innovation en informatique de gestion ne se qualifiera pas en tant que tel. En

revanche, la performance de son logiciel peut requérir des travaux de recherche d'ordre technologique admissibles (ex.: traitement parallèle, technologies mobiles, conception d'outils ou procédés informatiques nouveaux, ...)

### Trois critères de qualification

Dans l'administration des deux programmes CIR et RS&DE, chaque projet doit rencontrer trois critères de qualification technique :

#### Avancement technologique :

Un projet doit se démarquer de l'état de l'art normalement accessible à l'entreprise. Il doit viser une amélioration qui doit être « substantielle » en France, ou juste « même légère » au Canada, et non disponible sur le marché du savoir. Un savoir-faire secret d'un concurrent n'est pas disqualifiant. Contrairement à un brevet, le contexte et les contraintes de l'entreprise sont pris en compte dans l'évaluation. Enfin, le résultat est indifférent puisque ce sont les activités qui sont évaluées et encouragées et non le résultat. S'il est bien documenté, un résultat négatif est considéré exploitable comme une connaissance nouvelle et acquise qui a dissipé une incertitude initiale.

#### Incertitude technologique

Ces programmes constituent une aide financière compensant une prise de risque technologique initiale. C'est la situation au début du projet qui prévaut. Le projet risquait-il de ne pas aboutir technologiquement en mobilisant des moyens raisonnables ? En revanche, ils ne financent pas une prise de risque commerciale, une mauvaise gestion de projet et ils n'encouragent surtout pas une prise de risque environnementale ou en santé/sécurité. Conformément aux règles de l'OMC, la rigueur de leur application administrative vise aussi à éviter de créer des distorsions concurrentielles entre les entreprises dans le cours normal et planifiable de leurs opérations.

#### Contenu scientifique

Les projets doivent être en rapport avec des activités de l'entreprise et menés par un personnel compétent et déjà formé dans le domaine. Une approche scientifique systématique et documentée doit être mise en œuvre.

### Différences entre CIR et RS&DE

La loi française exige en plus des conditions de diplômes. Les chargés de projet doivent détenir des diplômes d'ingénieurs ou équivalent (B. Sc. ou M.Sc. A. au Canada). Une bonification peut y être accordée aux docteurs en science (Ph.D.) et seuls les salaires de diplômés au moins techniciens supérieurs (DEC professionnel ou « technologues » au Canada) sont reconnus éligibles en France.

### Les taux et les assiettes de calcul

Similaire sur les critères scientifiques d'admissibilité des activités, les différences apparaissent principalement au niveau des taux et des assiettes de dépenses associables à ces activités.

La loi canadienne a toujours porté sur le volume de dépenses admissibles. De plus, elle favorise beaucoup les petites compagnies privées à capitaux majoritairement canadiens. Elles bénéficient d'un taux majoré de 35% des dépenses admissibles remboursables applicable jusqu'à un plafond de 2 millions de dollars de dépenses. Dans le cas général, le crédit d'impôt fédéral est non remboursable et de 20% des dépenses admissibles sans conditions de plafond. Nous verrons toutefois que cette aide peut être presque doublée par les dispositifs similaires de fiscalité provinciale, en particulier au Québec. Au Canada, certaines dépenses en capital sont admissibles sous conditions d'utilisation avec possibilité de récupération du CII en cas de revente ou réaffectation commerciale des immobilisations concernées.

Au niveau de la différenciation des entreprises, le système français prévoit juste un système distinct pour une « Jeune Entreprise Innovante » (JEI). Surtout, jusqu'en 2004 le système français n'accordait qu'une aide sur l'accroissement des dépenses admissibles calculée sur une variation différentielle complexe entre exercices. Une part en volume n'est apparue qu'en 2004. Passée à 10% en 2006, elle se complétait en sus de 40% sur la variation de dépenses.

La modification en vigueur à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2008 a supprimé cette partie variable pour privilégier un taux sur le volume de dépenses qui a triplé à 30 % au moins sur les 100 premiers millions d'euros de dépenses éligibles (5% au-delà), et même jusqu'à 50% si le CIR n'a pas été utilisé depuis dans les 5 dernières années.

Divers sous-plafonds de catégories de dépenses existent. Ainsi, le CIR admet même désormais, jusqu'à 60 000 euros de frais d'assurance juridique pour assurer la défense possible des litiges autour des brevets. Enfin, la loi française admet des dépenses liées aux immeubles, ou aux congrès et aux brevets, toutes considérées comme des investissements à but commercial au Canada car postérieures à la recherche admissible elle-même.

Il faut noter que dans les deux cas, les divers plafonds concernent les groupes consolidés. Le Canada dispose même d'une loi générique anti-évitement fiscal qui rend tout montage corporatif ad hoc inutile.

### La sous-traitance de la recherche

Le système canadien permet la sous-traitance de la recherche « pour le compte du contribuable » dans le cadre d'un paiement contractuel. Chaque heure passée et chaque dollar dépensé ne sont réclamables qu'une fois. Seul le contribuable canadien qui retient le « droit d'exploitation » des fruits de la recherche grâce auxquels le programme souhaite qu'il paie davantage d'impôts futurs, peut présenter une demande de crédits. C'est une notion distincte de la « propriété intellectuelle ». Ainsi, les

contrats de collaborations avec les organismes de recherche publics prévoient que celle-ci reste « propriété de la Reine ». La contribution financière du contribuable ne lui accorde alors qu'un droit de premier refus sur une licence éventuelle en cas de succès. Cette contribution reste cependant admissible aux crédits d'impôts. Elle peut même être encouragée par un traitement fiscal privilégié évitant la rédaction d'un rapport de justification scientifique.

En cas de recherche collaborative conjointe entre contribuables canadiens, chacun peut présenter sa part de dépenses admissibles dans sa propre réclamation. Un contrat de recherche obtenu de l'étranger peut aussi être admissible si ce montant est inclus dans le revenu imposable du contribuable canadien. Ce serait le cas d'une filiale locale d'un grand groupe, en autant que cette filiale exploite effectivement une entreprise en rapport avec la recherche qui lui permet de payer des impôts au Canada. En revanche une simple collecte de données au Canada, même de haut niveau, pour le compte de responsables de projets multinationaux tous à l'étranger peut ne pas rencontrer le critère de contenu scientifique local. Enfin, certaines activités comme la veille technologique, la programmation ou l'ingénierie courante ne se qualifient qu'à titre d'activités de support proportionnel et nécessaire à un projet de recherche admissible par ailleurs.

Le système français est très restrictif sur la sous-traitance. Il privilégie le salariat au niveau de la conduite de la recherche elle-même. Les collaborations de recherche interentreprises et avec le milieu universitaire sont aussi encouragées, mais plutôt à travers les PCRD européens et les pôles technologiques locaux.

## Autres considérations

### *Combinaison avec d'autres aides*

Dans les deux cas, les subventions et autres aides européennes ou provinciales se déduisent de l'assiette de dépenses admissibles au CIR ou CII.

Comme la plupart des provinces canadiennes bonifient le système fédéral, les incitatifs fiscaux combinés peuvent encore rester plus élevés qu'en France. En pointe dans ce domaine, le Québec ajoute, mais seulement sur les salaires admissibles, un crédit d'impôt toujours remboursable de 17,5 % ou 37,5 %. Cette aide fiscale provinciale est distincte des programmes spéciaux comme la Cité du Multimédia pour la plupart abolies depuis 2003, expirant vers 2010 et inaccessibles aux nouvelles entreprises.

### *Territorialité des dépenses*

La territorialité des dépenses doit être en général canadienne au Canada, québécoise au Québec, mais européenne en France.

### *Modalités de récupération financière*

La part fédérale canadienne n'est remboursable que si la compagnie est au taux majoré ou au moins privée. En général, elle n'est que

reportable. Elle est alors applicable contre les impôts courants, ou payés depuis 3 ans ou à payer sur un horizon de 20 ans. Cela explique que beaucoup de biotechs québécoises déficitaires mais cotées en bourse, donc publiques au sens canadien, ne vivent que de capital risque et du crédit RS&DE provincial qui n'exige pas le critère de capital fermé au public.

Le système français prévoit, pour des entreprises qui ne paieraient pas assez d'impôt pour récupérer tout leur CIR, une possibilité de « mobilisation de créance », ou au pire une « restitution » au plus tard au bout de 3 ans.

### *Principe auto-déclaratif à contrôle a posteriori*

Les deux systèmes sont déclaratifs. Un contrôle de leur bonne compréhension et estimation peut survenir après le dépôt des déclarations fiscales. Ils exigent donc la tenue d'une documentation suffisante pour évaluer ultérieurement la réalité de la recherche et des dépenses.

L'Agence du revenu du Canada emploie ses propres scientifiques, les conseillers en recherche et technologie (CRT) soumis à une stricte confidentialité et des équipes distinctes d'examineurs financiers dédiés au programme RS&DE. Chaque dossier est au moins évalué. Un crédit remboursable (35%) peut être accepté et payé sans autre vérification dans les 3 mois. L'avis de cotisation est alors en général définitif, sauf fraude, et chaque exercice fiscal est considéré théoriquement indépendamment. Un crédit reportable (20%) peut être accepté rapidement sous réserve d'une évaluation scientifique et/ou financière dans l'année qui suit. Selon cette évaluation, l'historique du réclamant ou aléatoirement, les deux vérificateurs « RS&DE » peuvent demander des informations complémentaires, puis au besoin se déplacer pour examiner la documentation en support et questionner les chercheurs. Tout projet doit obtenir l'approbation d'admissibilité par le scientifique, avant même examen de la raisonnable et de la pertinence des dépenses associées conjointement avec le financier.

Plus rare en France, le contrôle fiscal porte sur toute la compagnie. Le fisc français doit alors faire appel en général au Ministère de la Recherche pour procéder à une évaluation scientifique parallèle. Parmi les modifications nouvelles sécurisant l'application du CIR, cette évaluation scientifique ne peut plus remonter au-delà de 3 ans comme au Canada. L'impossibilité pratique de remettre dans leur contexte des activités de recherche technologiques au-delà de cette période avait été instamment soulignée par les contribuables français.

### *Possibilité d'appels administratifs et juridiques*

Dans les 2 cas, il s'agit de l'application d'un droit légal et non de l'attribution d'une subvention à la discrétion du pouvoir exécutif et de son Administration. Des procédures d'appel sont possibles d'abord au niveau administratif puis jusqu'aux tribunaux. Cela est exceptionnel mais au Canada, des zones grises d'interprétation ont fait l'objet d'une jurisprudence ayant entraîné

l'adoption ultérieure d'amendements à la Loi de l'Impôt sur le Revenu.

En revanche des abus du programme reposant sur des projets de recherche fictifs utilisés à titre d'abri fiscal ou reposant sciemment sur des cascades de sous-traitance en vue de surfacturation abusive ont été durement sanctionnés au Canada.

## De très sérieux soutiens à la compétitivité

Contrairement aux subventions, ces systèmes d'incitatifs fiscaux ne sont pas limités par les budgets disponibles. Il s'agit d'un droit qu'il ne tient qu'aux compagnies éligibles d'exercer et qui visent à augmenter leurs impôts futurs.

Toutefois, ce sont des systèmes incitatifs gérés par des administrations fiscales surchargées et à culture coercitive. Les rapports d'activités scientifiques et le rattachement des dépenses correspondantes doivent donc être clairs et compréhensibles rapidement. En effet, la charge de la preuve d'admissibilité revient au contribuable. Comme dit l'adage « nul n'est censé ignorer la Loi ». Les coûts en redressements non prévus ou en délais qui s'éternisent peuvent fragiliser une entreprise imprudente alors que, selon sa marge nette, chaque dollar ou euro récupéré ainsi peut être l'équivalent de plus de 10 dollars ou euros de chiffres d'affaires au bilan annuel.

Beaucoup de chercheurs ignorent que ces systèmes sont indirectement leur premier employeur. Au Québec, un chercheur employé uniquement en R&D admissible dans le secteur privé peut voir son employeur se faire rembourser l'année d'après l'équivalent de près de 80% de son salaire annuel par des fonds publics !

Ce « miracle » est rendu possible grâce à l'admissibilité en sus des frais généraux associés : 75% du salaire des chercheurs en France, 65% (ou frais réels au choix) au Canada. Le dispositif français prévoit même une bonification forfaitaire au titre des frais de dépenses associées de 200% du salaire d'un jeune docteur en sciences nouvellement embauché.

Ce rappel devrait les motiver à tenir à jour leur documentation, côté souvent ingrat d'un travail passionnant.

### **CIR :**

[www.recherche.gouv.fr](http://www.recherche.gouv.fr)

### **CII RS&DE :**

[www.cra-arc.gc.ca/taxcredit/sred/](http://www.cra-arc.gc.ca/taxcredit/sred/)

*L'auteur remercie Éric Burdier, ALMA CG, France.*

En matière de recherche et de fiscalité, chaque cas est particulier. Cet article omet aussi nombre de détails et cas particuliers pour des raisons de lisibilité. Il est donc à prendre sous toutes réserves. L'auteur recommande de faire appel à des professionnels et n'engage en rien sa responsabilité professionnelle sur l'usage que tout lecteur pourrait en faire hors de son contrôle.

© DeVeaux Brault & Associés, 2008