

Haute Ecole
« ICHEC – ECAM – ISFSC »



Enseignement supérieur de type long de niveau universitaire

La dispense de versement du précompte professionnel pour les chercheurs : analyse législative et empirique.

Mémoire présenté par :
Paul GIRA

Pour l'obtention du diplôme de :
Master en gestion de l'entreprise

Année académique 2023-2024

Promoteur :
Geoffroy GALÉA

Boulevard Brand Whitlock 6 - 1150 Bruxelles

Remerciements

Je tiens à remercier mon promoteur, Monsieur Geoffroy Galéa pour ses encouragements et ses précieux conseils qui ont fortement contribué à l'élaboration de ce mémoire.

Je souhaite également remercier mon maître de stage, Monsieur Nicolas Bisschop, ainsi que David De Backer, son collaborateur, pour leur aide et leur disponibilité.

Il est aussi important pour moi d'exprimer ma gratitude à ma personne relais, Madame Valérie Kinon, pour sa gentillesse et le temps qu'elle m'a accordés pour répondre à mes questions.

Pour terminer, j'aimerais remercier mes proches pour leur patience et leurs encouragements.

Engagement Anti-Plagiat du Mémoire

« Je soussigné, GIRA, Paul, 2023-2024, déclare par la présente que le Mémoire ci-joint est exempt de tout plagiat et respecte en tous points le règlement des études en matière d'emprunts, de citations et d'exploitation de sources diverses signé lors de mon inscription à l'ICHEC, ainsi que les instructions et consignes concernant le référencement dans le texte respectant la norme APA, la bibliographie respectant la norme APA, etc., mise à ma disposition sur Moodle.

Sur l'honneur, je certifie avoir pris connaissance des documents précités et je confirme que le Mémoire présenté est original et exempt de tout emprunt à un tiers non cité correctement. »

Dans le cadre de ce dépôt en ligne, la signature consiste en l'introduction du mémoire via la plateforme ICHEC-Student.

Signé le 19 aout 2024

Par Paul GIRA

A handwritten signature in blue ink, appearing to read "GIRA.P".

Référencement

Dans le cadre de ce mémoire, pour référencer de manière rigoureuse la littérature juridique employée, j'utiliserais en plus des normes APA, le « Guide des citations, références et abréviations juridiques », 6^e édition.

Abréviations

AR/CIR92 : Arrêté royal du code des impôts sur les revenus de 1992

Belspo : Service public fédéral de programmation Politique scientifique

BEPS : Base erosion and profit shifting

CI : Crédit d'impôt

CIR92 : code de l'impôt sur les revenus de 1992

DPI : Déduction pour investissement

DRI : Déduction pour revenus d'innovation

FNRS : Fonds de la recherche scientifique

FWO : Fonds Wetenschappelijk Onderzoek

HE : Haute école

PRP : Précompte professionnel

OCDE : Organisation de coopération et de développement économiques

ISA : Institution scientifique agréée

R&D : Recherche et développement

SDA : Service des décisions anticipées

SPF Finances : Service public fédéral Finances

U : Université

YIC : Young innovative company

Table des matières

Introduction générale	1
PARTIE 1 : Paysage fiscal à l'innovation en Belgique.....	2
Introduction	2
Les dépenses fiscales.....	2
Les incitants fiscaux pour la recherche et le développement en Belgique	2
La déduction pour investissements R&D.....	3
Le crédit d'impôt pour investissements R&D.....	8
La déduction pour revenus d'innovation	10
Performance des incitants fiscaux à l'innovation	19
Performance de la DPI/crédit d'impôt R&D.....	19
Performance de la DRI	20
Performance de la dispense du versement de précompte professionnel	20
Conclusion intermédiaire 1.....	21
PARTIE 2 : Analyse de la dispense de versement du précompte professionnel pour chercheurs	23
Introduction	23
Le précompte professionnel.....	23
La dispense de versement de précompte professionnel pour chercheurs	24
Analyse de la dispense de versement du PRP chercheur à travers le temps	24
Tableau récapitulatif 2024	46
Calcul de la dispense de versement de précompte professionnel	48
Les acteurs de la dispense de versement du précompte professionnel.....	48
Le Belspo	49
Le SPF Finances	49
Conflits entre le SPF Finances et le Belspo.....	50
Le contrôle de la dispense de versement de précompte professionnel pour chercheurs	51
Évolution et interprétation de la législation	52
Les incitants à l'innovation : comparaison avec d'autres pays	59
Le système fiscal français	59
Le système fiscal suisse.....	62
Le ruling suisse	63
Conclusion intermédiaire 2.....	64
PARTIE 3 : Approche empirique.....	66
Question de recherche	66

Outil de récolte de données	66
Champ d'analyse	66
Le guide d'entretien	67
Les limites de ma récolte de données	68
Présentation des données récoltées	68
L'application de la dispense	69
Le contrôle de la dispense.....	71
Le cadre juridique	72
L'introduction de l'incitant au SDA.....	73
Conclusion intermédiaire 3.....	76
Limites de ce mémoire	78
Conclusion générale	79
Bibliographie	82

Liste des figures

FIGURE 1: DPI POUR INVESTISSEMENT R&D RESPECTUEUX DE L'ENVIRONNEMENT (EN MILLIONS D'EUROS) EN COMPARAISON DE LA DPI TOTALE.....	7
FIGURE 2: CRÉDIT D'IMPÔT POUR R&D ACCORDÉ (EN MILLIONS D'EUROS) DE 2006 À 2021	9
FIGURE 3 : INTENSITÉ EN R&D DE LA BELGIQUE (1993-2020).....	19
FIGURE 4 : RÉPARTITION DES DÉPENSES DE L'ÉTAT (EN MILLIONS D'EUROS) ENTRE LA DRI, LA DPI, LE CRÉDIT D'IMPÔT R&D ET LA DISPENSE DE VERSEMENT DU PRÉCOMPTE PROFESSIONNEL POUR CHERCHEURS.	21
FIGURE 5 : RÉPARTITION DES DÉPENSES DE L'ÉTAT (EN %) POUR LA DISPENSE DE VERSEMENT DU PRP CHERCHEUR EN 2005*	29
FIGURE 6 : RÉPARTITION DES DÉPENSES DE L'ÉTAT (EN %) POUR LA DISPENSE DE VERSEMENT DU PRP CHERCHEUR EN 2006	31
FIGURE 7 : RÉPARTITION DES DÉPENSES DE L'ÉTAT (EN %) POUR LA DISPENSE DE VERSEMENT DU PRP CHERCHEUR EN 2007	35
FIGURE 8 : RÉPARTITION DES DÉPENSES DE L'ÉTAT (EN %) POUR LA DISPENSE DE VERSEMENT DU PRP CHERCHEUR EN 2008	36
FIGURE 9 : RÉPARTITION DES DÉPENSES DE L'ÉTAT (EN MILLIONS D'EUROS) POUR LA DISPENSE DE VERSEMENT DU PRP CHERCHEUR ENTRE 2010 ET 2012	38
FIGURE 10 : NOMBRE D'ENTREPRISES BÉNÉFICIAIRES DE LA DISPENSE DE VERSEMENT DU PRP CHERCHEUR ENTRE 2005 ET 2015.....	43
FIGURE 11 : NOMBRE D'AVIS RENDUS PAR LE BELSPPO EN 2022.....	57

Introduction générale

La dispense de versement du précompte professionnel est un incitant fiscal à l'innovation essentiel en Belgique. En effet, cette mesure a été mise en place il y a maintenant plus de 20 ans et permet aux employeurs d'être dispensé du versement d'une partie du précompte professionnel dû par les chercheurs impliqués dans des activités dans le domaine de la recherche et le développement (ci-après « R&D »). Cette mesure propose une solution permettant d'alléger la charge salariale supportée par les employeurs afin de favoriser l'innovation en Belgique.

La première partie de ce mémoire présentera trois autres incitants majeurs à l'innovation en Belgique : la déduction pour investissements R&D, le crédit d'impôt R&D ainsi que la déduction pour revenus d'innovation. Ensuite, on s'intéressera de plus près à la performance des incitants fiscaux à l'innovation en Belgique. Cette partie présentera donc le paysage fiscal à l'innovation belge et nous permettra d'établir des comparatifs en termes de fonctionnement, de dépenses supportées par l'État ainsi que d'efficacité entre les différentes mesures mises en place actuellement.

La deuxième partie se concentrera sur la dispense de versement du précompte professionnel pour les chercheurs. Je commencerai par une analyse législative exhaustive depuis son implantation en 2002 jusqu'à aujourd'hui. Cette analyse me permettra de comprendre cette mesure en profondeur et d'en saisir les nuances et subtilités. Je me pencherai ensuite sur les différents acteurs qui jouent un rôle important dans cet incitant ainsi que sur les différents aspects liés à cette mesure qui posent des problèmes et qui m'ont poussé à entreprendre ce mémoire. Cette analyse me permettra de construire ma question de recherche. Enfin, je terminerai cette partie en examinant de plus près les systèmes fiscaux à l'innovation mis en place dans d'autres pays européens. Je pourrai ainsi comparer ce qui est mis en place ailleurs afin de proposer des premiers axes d'amélioration et ainsi clôturer la partie théorique de ce mémoire.

La troisième partie, la partie empirique de ce travail, présentera d'abord l'outil de récolte de données. J'ai décidé de réaliser des interviews avec les principaux acteurs qui seront mis en évidence dans la deuxième partie de ce mémoire. Ensuite, cette partie visera à analyser les données récoltées durant mes interviews afin de, dans un premier temps, mettre en évidence d'autres problèmes potentiels qui n'auraient pas été identifiés dans la partie théorique. Dans un deuxième temps, j'émettrai des axes d'amélioration aux différents problèmes qui auront été identifiés.

Je tenterai aussi de présenter clairement des idées originales que j'ai pu confronter lors de mes différents entretiens.

Enfin, je terminerai ce mémoire en présentant les différentes limites de ce travail et en résumant les différents grands axes d'améliorations mis en évidence qui viennent répondre à ma question de recherche.

PARTIE 1 : Paysage fiscal à l'innovation en Belgique

Introduction

La première partie de ce travail se concentrera sur le paysage fiscal belge en matière d'innovation. J'examinerai donc les principaux incitants à l'innovation en Belgique afin d'obtenir une vue d'ensemble du système fiscal mis en place en Belgique. Ensuite, je comparerai ces différents incitants fiscaux en ce qui concerne la performance, en analysant les dépenses en recherche et développement générées par chaque incitant, ainsi qu'en termes de pourcentage des dépenses fiscales totales supportées par l'État. Ce qui est intéressant dans cette partie est donc de découvrir les autres incitants fiscaux, mais aussi d'établir clairement leur place ainsi que leur influence dans le système fiscal belge à l'innovation.

Les dépenses fiscales

La notion de dépense fiscale est définie pour la première fois en Belgique dans un avis du 25 juillet 1985 du Conseil supérieur des finances (Haulotte et Valenduc, 2014). Les dépenses fiscales sont considérées comme « les dispositions fiscales qui génèrent une moindre recette, constituent des dérogations au système général de l'impôt, ont pour but de favoriser certaines activités sociales, économiques, culturelles ou autres et qui pourraient être remplacées par une subvention directe » (Haulotte & Valenduc, 2014). On calcule la dépense fiscale en termes de « pertes en recettes », c'est-à-dire la perte d'impôt liée à l'incitant fiscal mis en place.

Les incitants fiscaux pour la recherche et le développement en Belgique

Le SPF Finances a publié en 2020 une brochure qui fournit une liste des différents incitants fiscaux pour la recherche et le développement et l'innovation :

- « Prime à l'innovation
- Exonération partielle du précompte professionnel pour les chercheurs
- La déduction pour investissement R&D
- Le crédit d'impôt pour investissement R&D
- Amortissements accélérés
- Exonération des primes et subsides régionaux
- Accords fiscaux préalables en matière de caractère « at arm's length » des prix de transfert intragroupes
- Accords fiscaux préalables relatifs à la méthode calcul des revenus d'innovation
- Déduction pour revenus d'innovation » (SPF Finances, 2020).

Cette brochure nous indique aussi que selon un rapport de l'OCDE de 2019, la Belgique se situe à la 3e place au niveau mondial dans le classement des régimes fiscaux attractifs (SPF Finances, 2020). Pour la suite de ce mémoire, nous aborderons les incitants fiscaux

les plus importants cités ci-dessus afin d'avoir une idée générale des ressources fiscales allouées en termes d'innovation en Belgique. Pour décrire au mieux les différents incitants, la plupart des informations récoltées proviendront principalement du Code de l'impôt sur les revenus (ci-après « CIR92 ») ainsi que son arrêté royal d'exécution (ci-après « AR/CIR92 ») et des différentes sources d'informations mises à disposition par les services publics fédéraux. Ce mémoire ayant pour objet la dispense partielle de versement du précompte professionnel pour chercheurs, cet incitant ne sera pas étudié dans cette partie, mais ultérieurement lors d'une analyse plus exhaustive.

La déduction pour investissements R&D

La déduction pour investissements (ci-après « DPI ») recherche et développement (ci-après « R&D ») est une mesure introduite en 1982 (Bisschop et al., 2023) et applicable aux entreprises industrielles, commerciales ou agricoles ainsi qu'aux titulaires de professions libérales (SPF Finances, 2021). La DPI est un incitant fiscal qui vient directement diminuer les bénéfices imposables du contribuable à hauteur d'un pourcentage de la valeur de certains investissements. Nous aborderons les DPI majorées pour les brevets et la R&D respectueuse de l'environnement ainsi que la DPI ordinaire pour PME. La base légale de la déduction pour investissement est composée des articles 68 à 77 et de l'article 201 du CIR92 ainsi que des articles 47 à 49 bis de l'AR/CIR92.

La DPI majorée

Les investissements visés par la DPI majorée sont des immobilisations corporelles ou incorporelles¹ amorties sur au minimum 3 ans². Elles doivent être acquises ou constituées à l'état neuf pendant l'exercice comptable et être affectées en Belgique à l'exercice de l'activité professionnelle.

Deux types d'investissements R&D sont spécifiquement visés par la déduction pour investissement³:

1. Les investissements pour brevets : Contrairement aux investissements visés au point 2, les investissements pour brevets ne doivent respecter aucune condition en lien avec l'environnement (Bisschop et al., 2023). Le contribuable devra fournir une copie de contrat qui prouve l'acquisition ou le droit d'application de ce dernier ainsi que la preuve que le brevet ou le droit d'application de ce dernier n'a jamais été affecté par une entreprise à l'exercice de son activité professionnelle en Belgique⁴.
2. Les investissements pour la recherche et développement de produits nouveaux et de technologies avancées n'ayant pas ou visant à diminuer l'impact négatif sur

¹ CIR 92, art. 68.

² CIR 92, art. 75.

³ CIR 92, art. 69, §1, 2°, b) et c).

⁴ AR/CIR 92, art. 47bis.

l'environnement. Les différentes immobilisations considérées comme tendant à promouvoir la R&D de produits nouveaux et de technologies avancées sont⁵ :

Au niveau des immobilisations corporelles :

- a. « Les immobilisations corporelles affectées à l'exploitation de centres de recherche constituant une branche d'activité au sens de l'article 46, § 1er, alinéa 1er, 2°, du même Code et pour laquelle un système de comptes distincts est tenu » (Bisschop et al., p. 60, 2023), dans la mesure où elles ne dépassent pas ce qui est nécessaire pour assurer le bon fonctionnement de ces centres.
- b. Les immobilisations corporelles qui, n'étant pas affectées à l'exploitation de centres de recherche visés au a., et qui satisfont à l'une des conditions visées à l'article 48, §1 de l'AR/CIR 92.
- c. Les immeubles qui sont nécessaires pour abriter, d'une part, les immobilisations visées au point b et, d'autre part, les chercheurs et le personnel directement rattachés à ces dernières et qui satisfont à l'une des conditions visées à l'article 48, §1 de l'AR/CIR 92.

Au niveau des immobilisations incorporelles :

- a. « Les immobilisations incorporelles affectées à l'exploitation de centres de recherche constituant une branche d'activité au sens de l'article 46, § 1er, alinéa 1er, 2°, du même Code et pour laquelle un système de comptes distincts est tenu » (Bisschop et al., 2023., p. 61).
- b. « Les immobilisations incorporelles constituées en dehors d'un centre de recherche constituant une branche d'activité au sens de l'article 46, §1^{er}, alinéa 1^{er}, 2°, du CIR qui répondent à une des deux conditions suivantes :
 - i. Faire l'objet d'un financement public ;
 - ii. Être reconnues conjointement par le ministre des Affaires économiques ou le ministre ayant les Classes moyennes dans ses attributions et le ministre ayant la politique scientifique dans ses attributions comme étant nécessaires à la réalisation d'un programme de recherche scientifique concourant à l'innovation technologique. » (Bisschop et al., 2023., P. 61-62).

Les investissements exclus sont quant à eux repris à l'article 75 du CIR92, la déduction n'est alors pas applicable :

- « Aux immobilisations qui ne sont pas affectées exclusivement à l'exercice de l'activité professionnelle ;

⁵ AR/CIR 92, art. 48.

- Aux immobilisations acquises ou constituées en vue de céder à un tiers le droit d'usage en vertu d'un contrat de crédit-bail ou d'une convention d'emphytéose, de superficie ou de droits immobiliers similaires dans les cas où ces immobilisations sont amortissables dans le chef de l'entreprise qui dispose de ces droits ;
- Aux immobilisations dont le droit d'usage a été cédé à un autre contribuable selon des modalités différentes de celles visées au 2°, à moins que cette cession n'ait été effectuée à une personne physique ou à une société, qui satisfait elle-même aux conditions, critères et limites d'application de la déduction pour investissement à un pourcentage identique ou supérieur, qui affecte ces immobilisations en Belgique à la réalisation de bénéfices ou de profits et qui n'en cède pas l'usage à une tierce personne en tout ou en partie;
- Aux immobilisations non amortissables ainsi qu'aux immobilisations dont l'amortissement est réparti sur moins de 3 périodes imposables ;
- (...) »⁶

Lorsque les investissements éligibles sont identifiés, on vient multiplier le montant obtenu par un pourcentage. Le pourcentage applicable est égal à « l'augmentation, exprimée en pour cent, de la moyenne des indices des prix à la consommation du Royaume de la pénultième année précédant celle dont le millésime désigne l'exercice d'imposition auquel est rattachée la période imposable au cours de laquelle l'investissement est effectué, par rapport à la moyenne des indices des prix à la consommation de l'année précédente, arrondie à l'unité supérieure ou inférieure selon que la fraction atteint ou non 50 %, et majorée de 1,5 point, sans que le pourcentage ainsi obtenu puisse être inférieur à 3,5 % ou supérieur à 10,5 % »⁷. Le pourcentage obtenu est majoré de 10% pour les investissements pour brevets et les investissements R&D respectueux de l'environnement visés ci-dessus (Vandenbroeck & Thijs, 2023). L'entreprise a le choix entre une déduction en une seule fois ou alors une déduction sur la durée de l'amortissement, de manière étalée dans le cas d'un investissement de R&D respectueux de l'environnement⁸, le taux est alors majoré de 7%. Les taux sont publiés chaque année au moniteur belge (Buysse, 2024) :

ANNÉE	1 SEULE FOIS	ÉTALÉE.
2021 (EI 2022)	13,5%	20,5%
2022 (EI 2023)	13,5%	20,5%
2023 (EI 2024)	20,5%	27,5%
2024 (EI 2025)	15,5%	22,5%

⁶ CIR92, art. 75.

⁷ CIR92, art. 68, 2°.

⁸ CIR92, art. 72.

La formule générale de la DPI peut être résumée comme ceci :

$$\text{DPI} = (\text{Montant de l'investissement} * (\text{taux d'amortissement si étalé}) * \text{taux de déduction})$$

Exemple : La société X investit, en 2022, 100.000 euros dans une immobilisation corporelle R&D respectueuses de l'environnement, amortis sur 5 ans.

En 1 fois : $100.000 * 13,5\% = 13.500$ euros pour l'année 2022.

De manière étalée : $100.000 * 0,2 * 20,5\% =$

$$\begin{aligned} & 4.100 \text{ euros pour l'année 2022} \\ & 4.100 \text{ euros pour l'année 2023} \\ & 4.100 \text{ euros pour l'année 2024} \quad = 20.500 \text{ euros} \\ & 4.100 \text{ euros pour l'année 2025} \\ & 4.100 \text{ euros pour l'année 2026} \end{aligned}$$

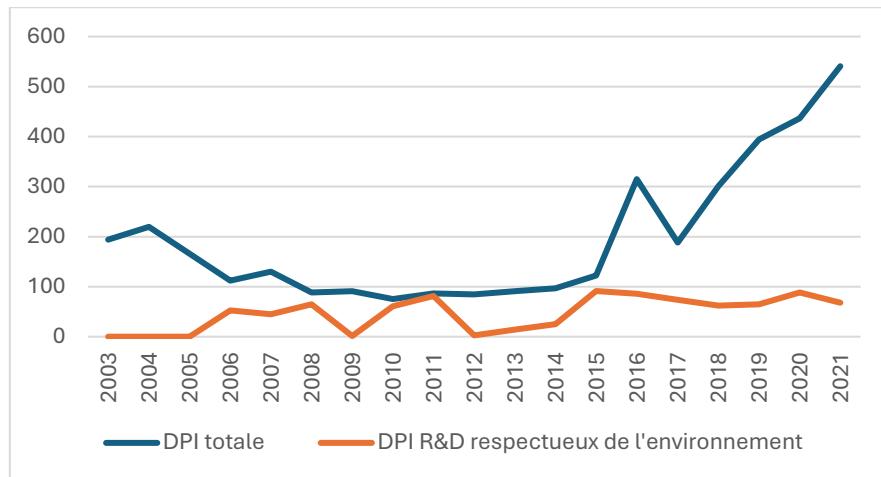
Pour la DPI majorée, il est plus intéressant d'étaler l'incitatif. En une seule fois, la DPI permet d'économiser 3 375 euros d'impôt ($13.500 * 25\%$) contre 5 125 euros ($20.500 * 25\%$) de façon étalée. En cas d'absence de bénéfice imposable pour la période concernée, la DPI majorée est reportée successivement sur les périodes imposables suivantes. De plus, la déduction, qui n'est pas limitée à la règle de la corbeille, est cependant quand même limitée aux montants indiqués à l'article 72 du CIR92. Les formalités liées à la DPI sont reprises aux articles 47 à 49 bis de l'AR/CIR92.

La DPI n'est pas applicable aux investissements dont le droit d'usage a été cédé et que les amortissements de l'immobilisation cédée sont supportés par le preneur⁹. À moins que le preneur respecte lui-même les conditions de l'application de la DPI et affecte les immobilisations en Belgique à la réalisation de bénéfices ou de profits. La Cour d'appel de Gand, le 9 janvier 2024, vient clarifier la portée de l'article 75, 2° en précisant la portée de cette interdiction de cession du droit d'usage (Van Crombrugge, 2024). En résumé, la deuxième interdiction de l'article 75 s'applique quand le droit d'usage a été cédé à une personne qui ne possède pas la propriété économique des biens et ne peut donc pas les amortir (Van Crombrugge, 2024).

La déduction pour investissements respectueux de l'environnement représente donc une dépense fiscale pour l'État. Le SPF Finances a publié publiquement les dépenses fiscales jusqu'en 2021 liées aux incitants fiscaux à l'innovation. Ces informations nous permettront de comparer les différentes mesures (que nous verrons au fur et à mesure de ce mémoire) en termes de coûts qu'elles représentent pour l'État.

⁹ CIR92, art. 75.

Figure 1: DPI pour investissement R&D respectueux de l'environnement (en millions d'euros) en comparaison de la DPI totale



Source : SPF Finances. (2023). *Inventaire des dépenses fiscales* [Base de données]. SPF Finances. https://financien.belgium.be/nl/Statistieken_en_analysen/statistische-cijfers/budget-ontvangsten#q1

On constate (voir figure 1) que la DPI évolue en dents de scie et que les déductions pour investissements R&D ne représentent qu'une partie minoritaire des dépenses liées à la DPI totale, soit 30 % en moyenne depuis 2005. On remarque cependant que la DPI totale augmente ces dernières années alors que la DPI R&D respectueuse de l'environnement stagne.

La DPI ordinaire

L'article 201, §1, du CIR92 nous donne des indications sur la déduction pour investissement ordinaire et uniquement réservée pour les PME au sens du CSA : « pour les immobilisations acquises ou constituées par une société qui est considérée comme petite société pour l'exercice d'imposition lié à la période imposable au cours de laquelle elle a effectué ces investissements ... pour autant que ces immobilisations soient directement liées à l'activité économique existante ou prévue qui est réellement exercée par la société»¹⁰ et pour les personnes physiques. Les immobilisations corporelles ou incorporelles sont amorties sur au moins 3 ans et ne sont pas exclues par l'article 75 du CIR 92. Si la PME applique la déduction ordinaire alors le taux est fixé à 8%. Cependant, pour les investissements effectués entre le 1^{er} janvier 2018 et le 31 décembre 2019, le taux de la DPI ordinaire est fixé à 20% pour les immobilisations acquises ou constituées. Entre le 12 mars et le 31 décembre 2022, le pourcentage est fixé à 25% afin d'encourager les entreprises à investir pendant le covid avec la loi Corona III du 15 juillet 2020 (Buyssse, 2021). La DPI ordinaire est toujours applicable en 1 seule fois, pas de déduction étalée prévue dans ce cas-ci. La PME a donc le choix entre la DPI majorée ou la DPI ordinaire. Depuis le 1^{er} janvier 2023, le taux pour la DPI ordinaire est retombé à 8%. Dans le cas où

¹⁰ CIR92, art. 201.

la société ne dispose pas ou pas d'assez de bénéfices, le DPI ordinaire est reportable une fois¹¹.

Exemple : Une PME, au sens du CSA, investit 150.000 euros dans de nouveaux bureaux le 25/11/22 ainsi que 5.000 euros dans du matériel informatique exclusivement destiné aux employés le 10/01/2023 et une Mercedes W205 le 24/03/2023.

Les taux applicables sont les suivants :

PÉRIODE	% DÉDUCTION
ENTRE LE 01/01/2018 ET LE 31/12/2019	20%
ENTRE LE 12/03/2020 ET LE 31/12/2022	25%
AUTRES PÉRIODES	8%

La voiture est exclue selon l'article 75 du CIR 92. Les 2 autres investissements respectent les règles et investissements visés à l'article 201 du CIR 92 :

Nouveaux bureaux (25/11/22) : $100.000 * 25\% = 25.000$ euros (6.250 euros d'impôts en moins)

Matériel informatique (10/01/2023) : $5.000 * 8\% = 400$ euros (100 euros d'impôts en moins)

Avant-projet de loi

Un avant-projet de loi a été rendu et approuvé par le conseil des ministres qui vient modifier la DPI (Buyse, 2024). Le principe de base, les conditions et les exclusions de la DPI ne vont en principe pas changer. Les investissements devront toujours prendre la forme d'une immobilisation corporelle ou incorporelle acquise ou constituée à l'état neuf. Le système de DPI majoré et ordinaire va cependant laisser place à un nouveau système à 3 « pistes » comme l'appelle le commentaire associé au projet de loi : la déduction de base (qui s'apparente à la déduction ordinaire), la déduction majorée thématique ainsi que la déduction technologique (Buyse, 2024).

Le crédit d'impôt pour investissements R&D

La base légale du crédit d'impôt R&D est reprise aux articles 289 quater à novies et 292 bis du CIR92. Les immobilisations visées, c'est-à-dire les brevets et les investissements R&D respectueux de l'environnement, peuvent se voir appliquer le crédit d'impôt (ci-après « CI ») à la place de la DPI. Le CI ne vient pas diminuer le montant du bénéfice imposable de l'exercice en question, mais directement le montant de l'impôt dû. Les investissements visés et exclus ainsi que les taux applicables en une seule fois (pour brevets et R&D) ou de manière étalée (uniquement pour la R&D) sont les mêmes que pour la DPI majorée pour brevets et R&D respectueux de l'environnement. Si le contribuable décide d'appliquer le crédit d'impôt pour un investissement visé à l'article 69 du CIR 92, alors son choix est irrévocable, il ne peut plus bénéficier de la DPI. Le crédit d'impôt, s'il n'y a pas ou pas assez d'impôt dû, peut être reporté successivement aux

¹¹ CIR92, art. 201, §1^{er}, al. 5

quatre exercices suivants, mais ne peut toutefois dépasser les montants visés à l'article 292 bis du CIR92. Le crédit d'impôt reporté le plus ancien est alors restitué en premier. La cinquième année, le solde du crédit d'impôt est remboursé (Dumont, 2022). À noter que de récentes modifications législatives liées au pilier 2 font passer la durée de cinq à quatre ans pour bénéficier du remboursement du crédit d'impôt (Springael, 2024).

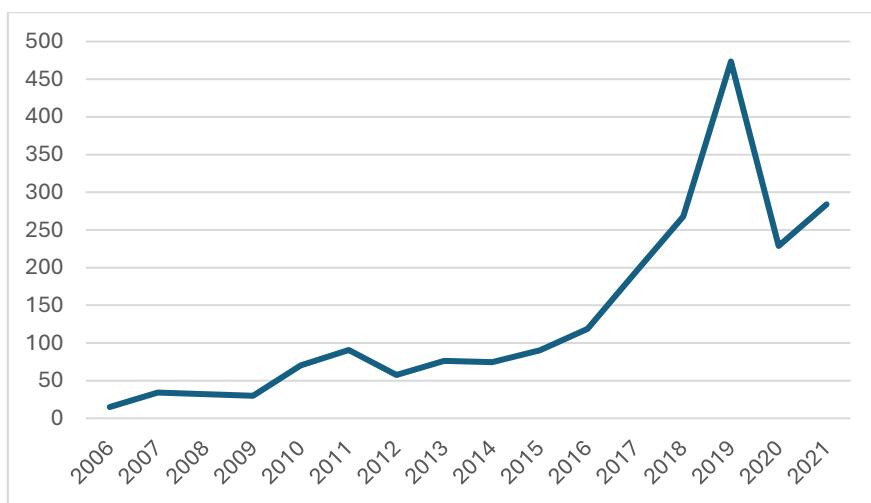
La formule générale de la DPI peut être résumée comme ceci :

$$\text{DPI} = (\text{Montant de l'inv.} * (\text{taux d'amortissement si étalé}) * \text{taux de déduction} * 25\%)$$

Exemple : La société X a développé un nouveau logiciel en 2022. En 2023, le 1er janvier, elle investit 200.000 euros en frais de développement, les active et les amortit sur 3 ans (les frais de recherches ne sont plus activables depuis le 1^{er} janvier 2016 (CNC, 2016)). Elle a donc le choix entre soit la DPI, soit le crédit d'impôt :

-	DPI 2023 :	1 fois :	$200.000 * 20.5\%$	=	41.000 euros
		étalé :	$200.000 * 1/3 * 27\%$	=	18.000 euros
-	CI 2023 :	1 fois :	$200.000 * 20.5\% * 25\%$	=	10.250 euros
		étalé :	$200.000 * 1/3 * 27\% * 25\%$	=	4.500 euros

Figure 2: Crédit d'impôt pour R&D accordé (en millions d'euros) de 2006 à 2021



Source : SPF Finances. (2023). *Inventaire des dépenses fiscales* [Base de données]. SPF Finances. https://financien.belgium.be/nl/Statistieken_en_analysen/statistische-cijfers/budget-ontvangsten#q1

On peut constater que le crédit d'impôt (voir figure 2) pour R&D a beaucoup augmenté ces dernières années (avec une chute en 2020 très probablement provoquée par le covid) et elle représente des dépenses plus conséquentes pour l'état que le total des coûts engendrés par la DPI (500 millions pour le crédit d'impôt contre moins de 100 millions pour la DPI respectueux de l'environnement en 2019). Cette popularité du crédit d'impôt peut s'expliquer essentiellement par le remboursement du solde du crédit, la 5^e année dont la DPI ne bénéficie pas.

La déduction pour revenus d'innovation

Un autre incitant à l'innovation très présent dans le paysage fiscal belge est la déduction pour revenus d'innovation (ci-après « DRI »). À l'époque, un autre incitant à l'innovation existait, la déduction pour revenus de brevets. Cet incitant a laissé sa place en 2016 à la déduction pour revenus d'innovation qui couvre une plus grande gamme de revenus innovants. Un régime transitoire était cependant d'application pour les revenus perçus jusqu'au 30 juin 2021. Cette déduction est particulièrement lourde à mettre en application et demande un suivi chaque année. La déduction pour revenus d'innovation est introduite par la loi du 9 février 2017¹² et entre en application à partir du 1er janvier 2006. Cet incitant est mis en application conformément à l'action 5 du plan BEPS (base erosion and profit shifting) de l'OCDE (Bisschop et al., 2023).

Le projet BEPS :

Le projet BEPS est un plan de 15 actions qui vise à protéger « les gouvernements d'instruments nationaux et internationaux pour lutter contre l'évasion fiscale en s'assurant que les profits soient taxés à l'endroit même où sont ceux-ci sont générés et où a lieu la création de valeur » (OCDE, s. d.) :

- « Action 1 – Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique
- Action 2 – Neutraliser les effets des dispositifs hybrides
- Action 3 – Concevoir des règles efficaces concernant les sociétés étrangères contrôlées
- Action 4 – Limiter l'érosion de la base d'imposition faisant intervenir les déductions d'intérêts et autres frais financiers
- Action 5 – Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance
- Action 6 – Empêcher l'octroi des avantages des conventions fiscales lorsqu'il est inappropriate d'accorder ces avantages
- Action 7 – Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable
- Actions 8-10 – Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur
- Action 11 – Mesurer et suivre les données relatives au BEPS
- Action 12 – Règles de communication obligatoire d'information
- Action 13 – Documentation des prix de transfert et aux déclarations pays par pays
- Action 14 – Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends
- Action 15 – L'élaboration d'un instrument multilatéral pour modifier les conventions fiscales bilatérales » (OCDE, 2015)

Calculer la DRI

Contrairement à la DPI et au crédit d'impôt, qui sont des incitants sur les coûts, la déduction pour revenus d'innovation (ci-après, DRI) est un incitant sur le revenu, c'est-à-dire que l'incitant sera calculé sur ce que cela rapporte et non pas sur ce que cela

¹² Loi portant introduction d'une déduction pour revenus d'innovation du 9 février 2017, M.B., 20 février 2017.

coûte. Le principe de base de la DRI est de déduire à concurrence de 85 % les revenus nets générés par un droit de propriété intellectuelle éligible. La base légale de la DRI se trouve aux articles 205/1 à 205/4 du CIR92. La formule pour calculer la DRI peut être résumée comme ceci :

$$\text{DRI} = \text{Revenus nets} * \text{fraction nexus} * 85\%$$

- **Revenus nets** : Le revenu net est égal au **revenu brut** découlant d'une **propriété intellectuelle qualifiante** diminué des **dépenses globales**.
 - Revenus bruts : Les revenus bruts sont repris à l'article 205/1, §2, 2° et reprend les 5 différents types de revenus bruts :
 - Les redevances de licences
 - Les redevances incluses ou « embedded royalties » (Bisschop et al., 2023), c'est-à-dire les redevances qui seraient dues à la société si les services prestés étaient réalisés par un tiers en vertu d'une licence concédée par la société¹³.
 - Les redevances incluses ou c'est-à-dire les redevances qui seraient dues à la société si le processus de production était réalisé par un tiers en vertu d'une licence concédée par la société¹⁴.
 - Les indemnités dues à la société découlant d'une décision judiciaire ou arbitrale, d'un accord amiable, d'un contrat d'assurance suite à la violation d'un droit de propriété intellectuelle¹⁵.
 - Les rémunérations obtenues à l'aliénation d'un droit de propriété intellectuelle¹⁶.
 - Propriétés intellectuelles qualifiantes : L'article 205/1, §2, 1° du CIR 92 reprend les différentes propriétés qualifiantes éligibles pour la DRI :
 - « Un brevet ou certificat complémentaire de protection qui n'a pas été utilisé par la société, un preneur de licence ou une entreprise liée pour la vente de biens ou de services à des tiers indépendants avant le 1er janvier 2007 ; ou
 - [...]
 - Un programme d'ordinateur protégé par le droit d'auteur, y compris une création dérivée ou adaptation provenant d'un programme d'ordinateur existant, résultant d'un projet ou d'un programme, de recherche ou de développement, visés à l'article 2753, § 3, et qui n'a pas déjà généré de revenus avant le 1er juillet 2016 ; »¹⁷

¹³ CIR92, art. 205/1, §2, 2°.

¹⁴ Idem.

¹⁵ Idem.

¹⁶ Idem.

¹⁷ CIR92, art. 205/1, §1, 1°.

- Dépenses globales : La notion de dépense totale, reprise à l'article 205/1, §2, 5° est égale à la somme des dépenses suivantes¹⁸ :
 - Les dépenses qualifiantes visées à l'article 205/1, §2, 4°, c'est-à-dire les dépenses de R&D qui se rattachent directement à un droit de propriété intellectuelle. Les dépenses sont supportées par la société elle-même soit sont payées par la société à une entreprise non liée ou par une société liée tant que la société respecte le principe de pleine concurrence¹⁹.
 - Les dépenses effectuées lors de l'acquisition d'un droit de propriété intellectuelle visé au 4°.
 - Les dépenses de R&D visée au 4° qui sont payées à une entreprise liée.
- Fraction nexus : la formule du Nexus peut être résumée comme ceci²⁰ :

$$Fraction\ Nexus = \frac{("Frais\ de\ R&D\ interne\ +\ Frais\ de\ R&D\ hors\ groupe")\ * 130\%}{(""\) + Cout\ d'acquisition\ de\ la\ PI + Frais\ de\ R&D\ intragroupe}$$

Le ratio nexus diminuera donc si la propriété intellectuelle (ci-après « PI ») est acquise par la société et si les frais de développement sont supportés par des entreprises intragroupes. Dans le cas où la PI n'a pas été acquise et que l'intégralité de la R&D est externalisée et effectuée par une entreprise hors groupe, alors le ratio nexus est égal à 130%.

1^{re} étape : Déterminer le revenu brut

La première étape pour déterminer la DRI est de déterminer les revenus bruts découlant de la propriété intellectuelle. Prenons l'exemple simplifié d'un brevet, dont la technologie est incorporée dans des produits vendus en 2023, on peut distinguer 2 situations :

1) Le brevet est donné en licence :

Dans cette situation on a donc 3 intervenants : la société A qui donne en licence le brevet, la société B qui paye des redevances à la société A pour l'utilisation du brevet et le client qui paye la société B en contrepartie d'un produit intégrant la technologie brevetée. Attention à ce que les redevances ne rémunèrent pas autre chose que le brevet tel que le nom, la marque, etc. (Bisschop et al., 2023). Dans le cas d'une licence donnée à une entreprise du même groupe, les redevances versées doivent respecter le principe de pleine concurrence. La redevance perçue par la société peut être par exemple égale à un certain pourcentage du chiffre d'affaires de la société B. La redevance perçue

¹⁸ CIR92, art. 205/1, §2, 5°.

¹⁹ CIR92, art. 205/1, §1, 4°.

²⁰ CIR92, art. 205/3.

correspond donc au revenu brut d'innovation à prendre en compte pour la suite du calcul de la DRI.

Pour l'année 2023, le chiffre d'affaires de la société B est de 10.000.000 d'euros et le pourcentage de redevance à payer à la société A est égal à 4% du chiffre d'affaires. Les revenus bruts d'innovation sont donc de 400.000 euros.

2) Le brevet n'est pas donné en licence, la redevance est incluse :

Dans le cas où la société qui détient le droit de propriété intellectuelle n'accorde pas de licence pour le brevet, mais l'utilise elle-même pour des prestations de service ou la production de biens, il est nécessaire de déterminer les redevances incluses. Cela signifie les redevances que la société aurait reçues si elle avait accordé une licence. Il existe différentes techniques pour déterminer les redevances incluses, mais dans ce mémoire, nous aborderons uniquement la technique la plus couramment utilisée, la méthode du profit résiduel.

La méthode du profit résiduel consiste à soustraire du chiffre d'affaires ; les coûts supportés par l'entreprise (hors recherche et développement), la rémunération des opérations des fonctions de routine (qui comprend les activités commerciales, de support ou de production par exemple) et des autres propriétés intellectuelles (par exemple, la rémunération de la marque) (Bisschop et al., 2023). On obtient donc un résiduel auquel il faut déduire la « rule of thumb » qui est fixée à un tiers et qui correspond à ce qu'aurait gardé l'entreprise qui aurait pris en licence le brevet. La « rule of thumb », qui ne repose sur aucune base légale, est généralement imposée par le SDA et justifie son application en vertu de l'article 6.133 des principes de l'OCDE en termes de prix de transfert (Bisschop et al., 2023).

Pour l'année 2023, la société A, qui a vendu exclusivement des produits intégrant sa technologie brevetée, a un chiffre d'affaires de 10 millions d'euros, et les coûts (hors R&D) s'élèvent à 9 millions d'euros. Le revenu brut peut être déterminé comme ceci :

CA	10.000.000
- Coûts (hors R&D)	-9.000.000
Résultat opérationnel	1.000.000
- Rémunération de routine (par exemple 8% du CA)	-800.000
- Rémunérations des autres PI (par exemple 2% du CA)	-200.000
Bénéfice résiduel	600.000
- Rule of thumb (1/3 du bénéfice résiduel)	-200.000
Revenu brut d'innovation	400.000

Nous obtenons donc, avec la méthode du profit résiduel, un revenu brut d'innovation de 400.000 euros.

2^e étape : déterminer les revenus nets

Les revenus nets sont déterminés en soustrayant les dépenses globales de R&D de l'entreprise reprises en frais, faites ou supportées pendant la période imposable²¹. Cependant la première année, les frais historiques de R&D (c'est-à-dire les frais de R&D supportés par l'entreprise alors qu'elle ne perçoit pas encore de revenus bruts d'innovation) doivent être pris en compte dans le calcul pour déterminer le revenu net. Ces frais historiques peuvent être étalés sur une période 7 ans maximum²². Si le résultat des revenus nets d'innovation est négatif alors ce résultat est reporté à la période imposable suivante²³.

Reprenez l'exemple précédent avec le brevet pour lequel nous avons déterminé le revenu brut. Les frais historiques (2020 à 2022 de R&D s'élèvent à 700.000 euros et les frais encourus de R&D en 2023 s'élèvent à 200.000 euros). On prévoit une augmentation de 10% chaque année des revenus bruts d'innovation et de 100.000 euros de frais de R&D pour chaque année suivante :

- 1) Les frais historiques sont imputés en 1 fois :

Année	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026
Revenus bruts	0	0	0	400.000	440.000	480.000	520.000
Frais encourus année N	-300.000	-200.000	-200.000	-200.000	-100.000	-100.000	-100.000
Frais Historiques				-700.000	0	0	0
Revenus négatifs					-500.000	-160.000	0
Revenus nets				-500.000	-160.000	220.00	420.000

En imputant tous les frais de R&D historiques en une seule fois lors de la première application de la DRI, nous n'obtenons une DRI positive uniquement à partir de la 3^e année.

²¹ CIR92, art. 205/1, §2, 3°.

²² CIR92, art. 205/2, §2.

²³ CIR 92, art. 205/2, §1.

2) Les frais historiques sont répartis sur 7 ans :

Année	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026
Revenus bruts	0	0	0	400.000	440.000	480.000	520.000
Frais encourus année N	-300.000	-200.000	-200.000	-200.000	-100.000	-100.000	-100.000
Frais Historiques				-100.000	-100.000	-100.000	-100.000
Revenus négatifs					0	0	0
Revenus nets				100.000	240.000	280.000	320.000

Dans cette situation, il est préférable d'étaler les coûts sur 7 ans afin de pouvoir bénéficier dès la première année de la DRI.

3^e étape : Déterminer la fraction Nexus

Maintenant que le revenu net est déterminé, il faut le multiplier par le ratio Nexus. La fraction Nexus permet donc d'isoler le revenu net découlant des frais de R&D internes ou externalisés dans une autre entreprise hors groupe et de rejeter les frais de R&D intragroupe ainsi que les frais d'acquisition de la propriété intellectuelle dans le cas échéant.

Dans notre exemple simplifié, la R&D est 100% réalisée en interne, le ratio est donc de 1 majoré de 30%²⁴.

Déterminer la DRI

Nous avons déterminé toutes les composantes de la formule, il suffit maintenant de multiplier les différents montants obtenus.

Dans la situation où les frais historiques sont étalés sur 7 ans (sinon 0 pour 2023 et 2024) :

- DRI 2023 = 100.000 * 85% *130% = 110.500 euros
- DRI 2024 = 240.000 * 85% *130% = 265.000 euros
- DRI 2025 = 280.000 * 85% * 130% = 280.000 euros

²⁴ CIR92, art. 205/3, §1.

La DRI n'est pas soumise à la règle de la corbeille et est donc entièrement déductible. Si la base imposable n'est pas suffisante pour déduire l'intégralité de la DRI, alors elle est reportée à l'année suivante. Les reports de DRI sont eux soumis à la règle de la corbeille.

Le Service des décisions anticipées (ruling)

Afin d'éviter des problèmes avec l'administration fiscale, les experts fiscalistes recommandent souvent de demander un ruling au service des décisions anticipées (ci-après « SDA ») (Bisschop et al., 2023).

Le SDA est une entité autonome et qui jouit d'une certaine indépendance au sein du SPF Finances. Ce service se charge de répondre à toute demande concernant l'application des lois fiscales relevant de ses compétences ou de celles pour lesquelles le SPF Finances est responsable de la perception et du recouvrement, y compris certains impôts régionaux (SPF Finances, 2022). Nous allons étudier ici plus en détail le SDA, car ce service prend une place importante dans la troisième partie de ce travail.

Une décision anticipée, ou plus communément appelée « ruling » est une décision par laquelle le SPF Finances précise comment les lois fiscales seront appliquées à une situation ou à une opération spécifique qui n'a pas encore eu d'impact fiscal. Cette décision offre une sécurité juridique au demandeur, car elle engage tous les services du SPF Finances qui doivent donc la respecter (SPF Finances, 2022).

Toute personne physique ou morale, qu'elle soit résidente ou non en Belgique, peut introduire une demande de ruling. Cela inclut les individus, les entreprises, les fondations, les associations sans but lucratif (ASBL), etc.

Les demandes de décision anticipée peuvent concerner les domaines suivants, sous la compétence du SPF Finances :

- « Contributions directes
- Impôt des personnes physiques
- Impôt des sociétés
- Impôt des personnes morales
- Impôt des non-résidents
- Précompte professionnel
- Précompte mobilier
- Précompte immobilier
- Taxe de circulation
- Taxe de mise en circulation (compétence régionale en Flandre et Wallonie)
- Eurovignette (compétence régionale en Flandre et Wallonie)
- Taxe sur les appareils de divertissement automatiques (compétence régionale en Wallonie)
- Taxe sur les jeux et paris (compétence régionale en Wallonie)
- TVA
- Droits d'enregistrement et de succession
- Douanes et accises » (SPF Finances, 2022).

Une introduction sollicitant une décision anticipée conformément à la loi du 24 décembre 2002, doit inclure :

- « L'identité du demandeur et, le cas échéant, des parties et des tiers concernés ;
- la description des activités du demandeur; - la description complète de la situation ou de l'opération particulière;
- la référence aux dispositions légales ou réglementaires sur lesquelles devra porter la décision »²⁵

Pour les questions plus complexes, il est souvent utile de précéder la demande de ruling par une demande de prefiling. Cette étape permet de préparer plus efficacement la demande anticipée. Il est important de préciser dans les documents soumis que la démarche de l'entreprise est une demande de prefiling (SPF Finances, 2024). Il s'agit d'une réunion entre le SDA et le demandeur, visant à se faire une idée de la position du SDA sur le sujet et à déterminer si toutes les informations nécessaires à une demande de ruling sont bien présentes (SDA, 2022, p. 14). Les « prefiling meetings » sont particulièrement appréciés par les demandeurs pour déterminer s'ils doivent introduire une demande de ruling.

En 2022, il y a eu 1 142 demandes de rulings (dont 141 demandes concernant la DRI) ainsi que 2 443 prefilings (dont 245 prefilings concernant la DRI). Le SDA a rendu, sur les 1 142 demandes, 1 040 avis favorables, 5 avis défavorables, 38 avis non rendus dus à une irrecevabilité de la demande, 33 désistements et 8 décisions mixtes (SDA, 2022, p. 45). On constate un taux très élevé d'avis positifs rendus par le SDA (92,36 %), ce qui peut être expliqué par le prefiling qui permet de faire un tri parmi les potentielles demandes. En effet, au niveau des prefilings, sur un total de 2 443 en 2022, 1 092 demandes (44,7 %) ont abouti sur une demande de ruling, 886 n'ont donné aucune suite, et 317 avis négatifs ont été donnés (SDA, 2022, p. 45). Le prefiling permet donc d'avoir un retour avant d'introduire une demande de ruling et d'éviter des coûts inutiles s'il s'avère que des informations manquent ou qu'il y a de fortes probabilités de recevoir un avis négatif. La demande de ruling est gratuite ; néanmoins, un expert fiscaliste est généralement requis pour mener à bien cette opération.

Le SDA est composé d'un président, de membres du collège, de coordinateurs et de collaborateurs. Lorsqu'une demande de ruling est introduite par écrit, le président la confie à une équipe composée d'un coordinateur et d'un ou plusieurs collaborateurs experts dans le sujet traité, sous la supervision d'un membre du collège. Un collaborateur est toujours désigné dans l'équipe comme responsable du dossier et s'occupera donc de la communication avec le demandeur, d'organiser les réunions et enfin d'élaborer un projet de décision qui sera présenté au collège. Ce dernier validera ou non le projet de décision (SDA, 2022, p. 14). Le demandeur est informé dans les 5 jours de la composition de l'équipe qui prend en charge son dossier. Les coordonnées du collaborateur gestionnaire de dossier y sont aussi mentionnées afin de pouvoir prendre

²⁵ Loi modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale (1) du 24 décembre 2002, M.B., 31 décembre 2002, art. 21.

contact avec lui si nécessaire (SDA, 2022, p. 15). En 2020, le SDA comptait 99 collaborateurs, dont 56 néerlandophones et 43 francophones (SDA, 2022, p. 16). Lorsqu'une décision est validée par le collège, elle est alors publiée sur le site internet (Fisconetplus ou ruling.be) afin que tous les contribuables puissent consulter les avis et rester informés des différentes positions prises par le SDA.

La loi ne fixe pas de délai strict pour les réponses aux demandes de ruling, mais un délai indicatif de trois mois est généralement observé. Ce délai peut être modifié d'un commun accord entre le service du Ruling et le demandeur, en fonction de la nature de la demande et des pratiques en vigueur. Il peut également être ajusté en cours de traitement en accord avec le demandeur si de nouveaux éléments apparaissent. Les délais auxquels le demandeur est lui-même soumis sont également pris en compte (SPF Finances, 2024). Dans le rapport du SDA de 2022, on constate que le temps d'attente moyen de 2010 à 2022 est d'environ 65 jours (SDA, 2022, p. 48).

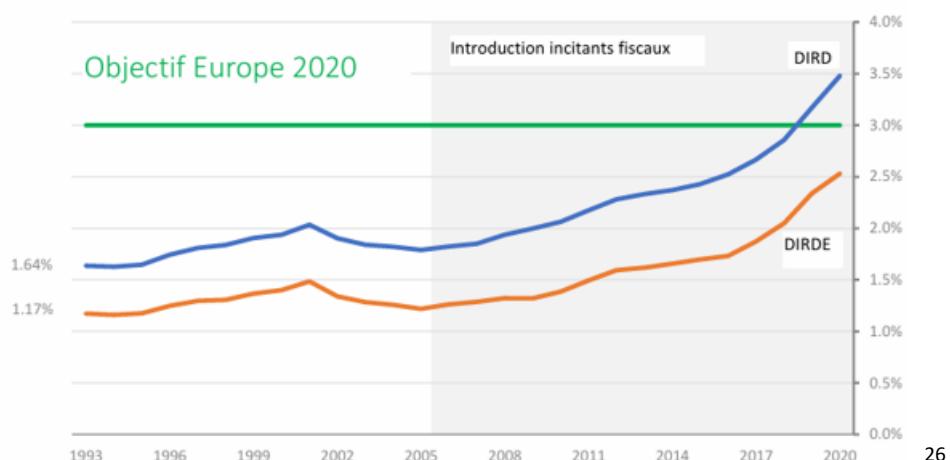
Comme précisé précédemment, le SDA est un service autonome et travaille en toute indépendance hiérarchique. Il peut néanmoins se faire aider par le personnel administratif et les services compétents du SPF Finances (Cour des comptes, 2013, p. 15). Autonome et indépendant mais lié au SPF Finances, en effet, les membres du collège sont des fonctionnaires de niveau A. De plus, le collège est approuvé par le ministre des Finances, ce qui signifie que malgré cette autonomie, le SDA doit tenir compte des positions fiscales tenues par le gouvernement.

Les contribuables voulant faire appel à la DRI peuvent donc solliciter le SDA afin d'assurer l'application de l'incitant fiscal. Ce ruling offre ainsi une sécurité juridique essentielle au contribuable.

Performance des incitants fiscaux à l'innovation

Les législateurs ont depuis longtemps reconnu la R&D comme un avantage compétitif important à l'international (Vennix, 2019). Un des objectifs de ces dernières années par le gouvernement belge a été l'investissement d'au moins 3 % de son PIB dans la recherche et développement avant 2020. La Belgique a d'ailleurs atteint cet objectif et l'a même dépassé en atteignant 3,48 % en 2020 (Dumont, 2022a). Cet objectif a été atteint grâce à des aides directes (subventions de l'État) et indirectes (incitants fiscaux).

Figure 3 : Intensité en R&D de la Belgique (1993-2020)



Source : Dumont, M. (2022). *Nouvelle évaluation de l'aide publique en faveur de la recherche et du développement en Belgique*. https://www.plan.be/publications/article-2304-en-new_evaluation_of_public_support_to_research_development_in_belgium

Dans cette section, je vais étudier la performance des incitants fiscaux belges à l'innovation, c'est-à-dire l'aide indirecte. Le but de cette section est donc de déterminer si les incitants impactent l'innovation, dans quelle mesure et qui en profite le plus. Les 3 incitants étudiés seront la DPI, la DRI ainsi que la dispense de versement du précompte professionnel pour chercheurs. La performance est ici définie comme la capacité de l'incitant fiscal à contribuer à l'augmentation des dépenses de R&D en Belgique (qui n'auraient pas lieu sans l'incitant).

Performance de la DPI/crédit d'impôt R&D

Dans les analyses de Dumont en 2019, une corrélation faible et statistiquement non significative est établie entre la DPI/crédit d'impôt et des dépenses R&D incrémentales. Dumont (2022) vient compléter son analyse en 2022, sa quatrième, des incitants fiscaux à l'innovation belges, en affirmant que la DPI incite les entreprises à investir dans la R&D. Pour le crédit d'impôt R&D, aucune corrélation claire n'est démontrée dans cette même analyse.

²⁶ DIRD : dépenses intérieures brutes de R&D (direct et indirect)
DIRDE : dépenses de R&D des entreprises (indirect)

Performance de la DRI

Dans les analyses de Dumont en 2019, aucune corrélation n'est établie entre cet incitant et des dépenses R&D incrémentales. En 2022, Dumont apporte un constat inquiétant à propos de la DRI, qui a remplacé la déduction pour revenus de brevet en 2016. En effet il démontre dans son analyse que les dépenses R&D liées à la DRI seraient quand même réalisées par les entreprises même sans l'application de cet incitant fiscal, les dépenses fiscales supportées par l'état seraient par conséquent sans effet. Ce constat qui challenge la performance et l'efficacité de cet incitant remet en cause son utilité dans le système fiscal belge.

Performance de la dispense du versement de précompte professionnel

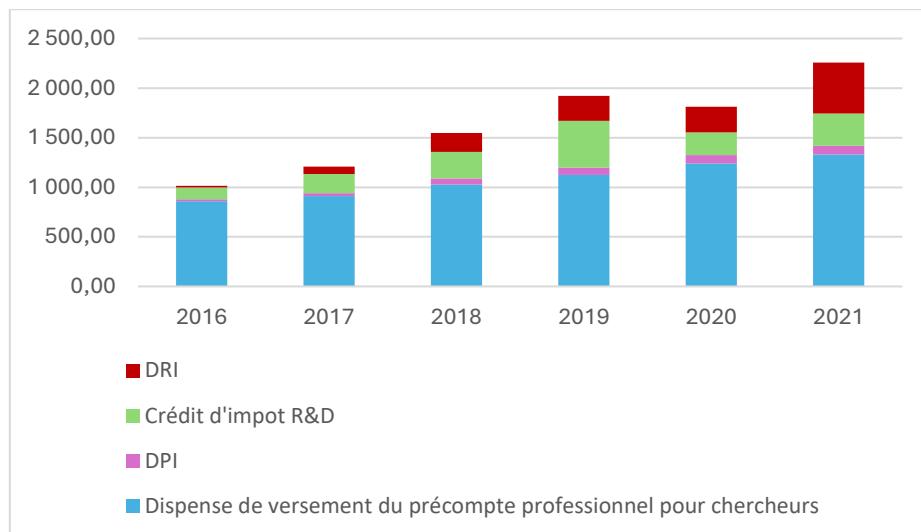
Il a été démontré plusieurs fois dans la littérature scientifique l'efficacité de cette dispense comparée aux deux autres incitants à l'innovation étudiés. En effet, Dumont (2019 et 2022b) rapporte une forte corrélation entre cette dispense et les dépenses nettes (incrémentales) R&D effectuées par les entreprises. Cela s'applique encore plus aux entreprises employant du personnel disposant d'un master. Les autres bénéficiaires de la mesure (employeurs de doctorants, YIC, etc.) démontrent également une forte corrélation entre l'incitant fiscal et l'intensité des dépenses R&D incrémentales.

On notera que les aides directes (subventions), selon Dumont (2019), ont un impact significatif sur les dépenses R&D incrémentales belges. De plus, il est démontré que les aides directes profitent davantage aux petites entreprises (moins de 50 employés), tandis que les aides indirectes (incitations fiscales) bénéficient davantage aux grandes entreprises (Dumont, 2019).

Il est également mis en évidence que les effets des aides publiques profitent plus à certains groupes d'entreprises ou de branches, et il est suggéré que des incitations fiscales personnalisées en fonction de ces critères pourraient améliorer l'impact des aides publiques (Dumont, 2022b). Enfin, Dumont (2022b) souligne l'effet négatif que pourrait impliquer l'utilisation simultanée de plusieurs aides publiques.

Les incitants fiscaux, en plus de leur impact individuel sur les activités de R&D en Belgique, créent un effet de « spillover » ou de débordement. C'est-à-dire que les entreprises investissant dans la R&D et faisant ainsi avancer la recherche dans des domaines variés profitent indirectement aux entreprises (voire aux pays) environnantes, qui peuvent bénéficier de ces avancées sans en supporter les coûts (Schoonackers, 2020). Le rendement social est alors plus important que le rendement des entreprises individuelles (Dumont, 2022a), ce qui renforce l'idée que les aides publiques sont indispensables. Toutefois, attention à ce que ces effets de débordement n'aient pas d'effets négatifs en permettant à des entreprises à la traîne de rattraper leur retard et ainsi rendre le marché plus compétitif (Dumont, 2022b).

Figure 4 : Répartition des dépenses de l'état (en millions d'euros) entre la DRI, la DPI, le crédit d'impôt R&D et la dispense de versement du précompte professionnel pour chercheurs.



Source : SPF Finances. (2023). *Inventaire des dépenses fiscales* [Base de données]. SPF Finances.
https://financien.belgium.be/nl/Statistieken_en_analysen/statistische-cijfers/budget-ontvangsten#g1

On constate (voir figure 4) que plus de la moitié des dépenses supportées par l'état concerne la dispense de versement du précompte professionnel. La DRI représente moins de 25 % des dépenses totales, mais prend de plus en plus de place. En effet, en 2016, elle ne représentait que 2% des dépenses totales contre 24% en 2021. Cette évolution peut s'avérer inquiétante quand on sait que, d'après Dumont, il n'y a aucune corrélation statistique entre la DRI et les dépenses incrémentales dans la R&D.

Pour conclure cette partie sur la performance des incitants fiscaux à l'innovation belge, ce qu'il faut retenir est la prédominance d'efficacité de la dispense du versement de précompte professionnel et l'inefficacité de la DRI pour inciter les entreprises à dépenser plus dans la R&D. On retiendra aussi que l'usage simultané de plusieurs aides directes et indirectes diminue l'efficacité de ces derniers, mais aussi que l'aide directe profite plus aux petites qu'aux grandes entreprises alors que c'est l'inverse pour les aides publiques indirectes. Enfin Dumont (2022a) propose que pour réduire le coût budgétaire, des plafonds puissent être mis en place, afin de contenir les incitants fiscaux les moins efficaces.

Conclusion intermédiaire 1

Pour conclure cette première partie, on retiendra que le paysage fiscal belge est composé, entre autres, de trois autres incitants à l'innovation importants, représentant des dépenses fiscales significatives pour l'État : la dispense pour investissement (DPI), le crédit d'impôt R&D et la DRI. La DPI et le crédit d'impôt R&D sont des incitants sur les coûts, concernant les dépenses éligibles supportées par l'entreprise, tandis que la DRI est un incitant sur les revenus découlant de propriétés intellectuelles éligibles.

On constate également que les incitants étudiés précédemment sont complexes et requièrent des compétences fiscales solides. Pour la DRI, il est possible de faire appel au

SDA qui, via un ruling, apporte une sécurité juridique à l'entreprise demanderesse. On remarquera aussi qu'au niveau des dépenses fiscales supportées par l'état, c'est la dispense de versement du précompte professionnel pour chercheurs qui prend le plus de place.

Enfin, il a été démontré plusieurs fois par Dumont (2019 et 2022) qu'il existe une corrélation positive entre la dispense de versement du précompte professionnel pour chercheur et la R&D incrémentale. Ce n'est cependant pas le cas pour la DRI. En effet, Dumont (2022) arrive à la conclusion inquiétante que les dépenses R&D en lien avec l'application de la DRI seraient quand même réalisées sans l'incitant fiscal. Cette conclusion remet en cause la légitimité de cette mesure dans le système fiscal belge à l'innovation. Enfin, aucune corrélation claire n'est établie entre la R&D incrémentale et le crédit d'impôt R&D contrairement à la DPI qui inciterait les entreprises à investir dans la R&D.

PARTIE 2 : Analyse de la dispense de versement du précompte professionnel pour chercheurs

Introduction

Dans cette section, j'examinerai en profondeur la dispense de versement du précompte professionnel. Cette analyse vise tout d'abord à comprendre clairement cette mesure et à retracer son évolution au fil du temps. Ensuite, l'objectif est d'identifier les problèmes et contradictions potentiels liés à cette dispense et de les mettre en évidence. Cette identification permettra de créer un guide d'entretien qui sera utilisé dans la troisième partie de ce mémoire, dédiée à l'analyse des données empiriques recueillies et à l'élaboration de pistes d'amélioration aux problèmes identifiés.

Le précompte professionnel

Le précompte professionnel est une avance sur l'impôt sur les revenus professionnels. Il est exigé la rémunération que les employeurs versent à leurs salariés et à leurs dirigeants d'entreprise, ainsi que sur diverses allocations telles que les indemnités de chômage et les pensions (SPF Finances, 2023). Le calcul du précompte professionnel s'opère mensuellement sur la base du salaire brut imposable. Néanmoins le montant du précompte varie en fonction de différents paramètres tels que le montant de la rémunération, l'état civil fiscal et la composition du ménage. Pour ce qui est de son versement, il s'effectue trimestriellement ou mensuellement selon le dépassement ou non d'un seuil déterminé par la loi. Les employeurs sont tenus de déclarer et de payer le précompte professionnel au moment du versement des revenus, bien que des dispenses partielles puissent être accordées sous certaines conditions (SPF Finances, 2023). Il existe des dispenses partielles de versement du précompte professionnel dans différents domaines :

1. Heures supplémentaires
2. Marine marchande, dragage et remorquage
3. **Recherche et développement**
4. Pêche en mer
5. Travail en équipe et de nuit
6. Sportifs
7. Correction salariale
8. Zones d'aide
9. Catastrophe naturelle
10. Entreprises débutantes
11. Jeunes travailleurs
12. Formations des travailleurs

La dispense de versement de précompte professionnel pour chercheurs

Phalet (2018), nous donne une bonne indication sur l'origine de la dispense de versement de précompte professionnel. Elle découle d'une analyse de soutien pour la recherche élaborée au début des années 2000 par un groupe de travail du Conseil fédéral de la politique scientifique (CFPS) qui à l'époque se penchait sur la question de statut social et fiscal des chercheurs et des assistants universitaires (Phalet, 2018). Le raisonnement derrière ce soutien résidait dans la situation où un assistant universitaire consacrait au moins la moitié de son temps à sa thèse de doctorat ou à d'autres activités de recherche. Il n'est alors pas au service de son employeur et n'est donc pas en théorie rémunéré au sens du code des impôts sur les revenus, le CIR92 (Phalet, 2018). Une défiscalisation de cette rémunération est alors une manière de réaliser une économie qui pourrait permettre d'embaucher un autre chercheur favorisant ainsi la recherche.

Ce premier élément couplé à la stratégie menée par suite du conseil européen de Barcelone en 2002 a conduit la Belgique à introduire la dispense partielle de versement de précompte professionnel pour chercheurs (EUR-Lex, 2006). Cette stratégie vise à maintenir les pays de l'Union européenne compétitifs dans le domaine de la recherche et développement en investissant, pour 2010, 3% du PIB national du pays dans ce domaine (dont 1% par les pouvoirs publics et 2% par le secteur privé) (Phalet, 2018). Les 3 % n'étant pas atteints en 2010 pour la majorité des pays, ils seront repris dans la Stratégie Europe 2020 (Phalet, 2018). L'objectif est atteint en 2020 et le Belgique fait partie des 7 pays à atteindre l'objectif avec 3.48% de PIB investi dans des dépenses R&D, prenant la deuxième place après la Suède (Dumont, 2022b).

Analyse de la dispense de versement du PRP chercheur à travers le temps

Cette section vise à analyser l'évolution de la dispense de versement de précompte professionnel au fil du temps. En effet, cette mesure a connu de nombreuses modifications. L'objectif est de déterminer, étape par étape, les ajouts apportés par la législation au cours des années afin de se construire une image claire de cette mesure en 2024. Elle examinera donc les différentes lois, circulaires, arrêts, et autres documents officiels ayant une valeur juridique qui exercent ou ont exercé une influence notable sur cet incitant fiscal. Les lois qui ne changent que des détails mineurs de cette mesure, tels que de petites modifications de texte n'affectant pas la mesure elle-même, ne seront pas abordées ci-dessous.

Loi-programme du 24 décembre 2002

La mise en œuvre de politiques fiscales favorisant la recherche scientifique représente une étape cruciale dans le soutien et l'expansion de l'innovation et du développement technologique en Belgique. Cette loi est entrée en vigueur le 1^{er} octobre 2003 et est une initiative législative importante qui marque un tournant important pour la communauté

scientifique et les institutions de recherche par l'introduction de la dispense partielle de versement du précompte professionnel pour chercheurs. La dispense de versement du précompte professionnel, à hauteur de 50% du précompte dû, a pour principal objectif d'accroître les opportunités dans le domaine de la recherche scientifique en Belgique. Elle vise à augmenter le nombre d'emplois disponibles pour les chercheurs scientifiques en réduisant les charges salariales associées à chaque emploi. En allégeant les contraintes financières pesant sur les employeurs de chercheurs scientifiques, cela leur permet de recruter des chercheurs supplémentaires ou alors augmenter les budgets alloués à la recherche scientifique interne.

Le commentaire associé²⁷ au projet de loi-programme souligne l'intention législative d'octroyer davantage de chances à la recherche scientifique en Belgique. Cette volonté se manifeste par une approche visant à rendre le pays plus attractif pour les talents scientifiques, tant nationaux qu'internationaux, et à renforcer l'écosystème de recherche. L'incitation financière offerte aux employeurs de chercheurs scientifiques est donc perçue comme un levier stratégique pour dynamiser la recherche et l'innovation dans le pays²⁸.

En vertu de l'article 385 de la loi-programme du 24 décembre 2002, une disposition spécifique est mise en place pour les universités, les écoles supérieures, le Fonds National de la Recherche Scientifique (FNRS), et le Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek-Vlaanderen (FWO). Ces entités, lorsqu'elles emploient des chercheurs assistants (pour les universités et les écoles supérieures) ou des chercheurs postdoctoraux (pour FNRS et FWO) et qu'elles sont redevables du précompte professionnel sur les rémunérations versées à ces derniers, pouvaient prétendre à une dispense partielle de ce versement anticipé. Elles étaient alors autorisées à retenir 50% du montant du précompte professionnel dû au Trésor, à condition de prélever l'intégralité du précompte sur les rémunérations des chercheurs concernés. Pour bénéficier de cette dispense, les employeurs doivent être redevables du précompte professionnel conformément à l'article 270, 1° du CIR92.

Loi-programme du 8 avril 2003

La modification apportée par la loi-programme du 8 avril 2003²⁹ à l'article 385 de la loi-programme du 24 décembre 2002 élargit le cadre de dispense du versement du précompte professionnel aux institutions scientifiques reconnues par arrêté royal. La modification législative vise à inclure d'autres établissements scientifiques agréés qui rémunèrent des chercheurs assistants ou postdoctoraux, élargissant ainsi le soutien à la recherche scientifique. Cette mesure est entrée en vigueur le 1er octobre 2003. Aucune

²⁷ Projet de loi-programme (1), exposé des motifs, Doc., Ch., 2002-2003, N° 50K2124, p.183.

²⁸ Ce paragraphe a été amélioré par Chat GPT (version du 23 avril 2024).

²⁹ Loi-programme (1) du 8 avril 2003, M.B., 17 avril 2003, art. 117.

définition claire ne vient définir ce qui est entendu par chercheur assistant ou chercheur postdoctoral.

Arrêté royal du 28 septembre 2003

L'Arrêté royal du 28 septembre 2003, qui est entré en vigueur pour les rémunérations accordées à partir du 1^{er} octobre 2003, définit les premières modalités pratiques pour l'application de la dispense de versement de précompte professionnel pour les chercheurs³⁰.

Selon cet Arrêté royal du 28 septembre 2003, article 1, les employeurs redevables du précompte professionnel, et qui bénéficient de la dispense permise par l'article 385, sont tenus de soumettre trois déclarations distinctes de précompte professionnel pour chaque période concernée. Cette distinction dans les déclarations a pour objectif de séparer clairement les rémunérations sujettes à la dispense de celles qui ne le sont pas, afin de simplifier le traitement comptable et fiscal de ces sommes par l'administration fiscale.

1. Première déclaration : Cette déclaration englobe les revenus imposables qui ont été payés ou attribués par l'employeur à l'ensemble des travailleurs, à l'exception de ceux qui entrent dans le cadre de l'article 385. Pour ces revenus, le précompte professionnel complet est dû et doit être versé au Trésor sans modification³¹.
2. Deuxième déclaration : Elle est spécifiquement consacrée aux rémunérations des travailleurs éligibles sous l'article 385, c'est-à-dire les chercheurs assistants et post-doctoraux concernés par la dispense. Cette déclaration doit indiquer le montant du précompte professionnel qui a été retenu conformément aux dispositions de l'article, reflétant l'application de la dispense de 50 % du précompte professionnel dû³².
3. Troisième déclaration : Cette déclaration doit présenter un montant négatif, correspondant à 50 % du précompte professionnel retenu sur les rémunérations des chercheurs éligibles. La rubrique des "revenus imposables" dans cette déclaration doit être remplie avec le chiffre "0"³³.

L'article 2 de l'Arrêté royal du 28 septembre 2003 précise les exigences administratives pour les employeurs bénéficiant de la dispense de versement du précompte professionnel pour chercheurs.

Pour l'application de la dispense de versement de précompte professionnel, les employeurs doivent fournir, en complément de leur déclaration de précompte

³⁰ AR/CIR 92, art. 90, §1.

³¹ Arrêté royal fixant les modalités d'application prévues à l'article 385 de la loi-programme (I) du 28 septembre 2003, *M.B.*, 1^{er} octobre 2003, art. 1.

³² Idem.

³³ Idem.

professionnel, une liste nominative détaillée pour chaque institution. Cette liste doit comporter plusieurs éléments :

- Identité de l'employeur : La liste doit débuter par l'identification complète de l'employeur, incluant son numéro national ou tout autre numéro de référence le désignant comme redevable du précompte professionnel. Cette exigence vise à clairement établir l'identité de l'entité demandant la dispense.
- Informations sur les Travailleurs³⁴ :
 - o Pour chaque chercheur mentionné, il est nécessaire d'indiquer son identité complète et, le cas échéant, son numéro national. Cette information personnelle doit être accompagnée de preuves attestant du statut du chercheur, soit comme chercheur assistant, soit comme chercheur post-doctoral, conformément aux dispositions de l'article 385.
 - o Les dates d'entrée en service et de départ du chercheur, telles qu'enregistrées dans la déclaration immédiate d'emploi (DIMONA), doivent être fournies. Cela permet de situer précisément la période d'emploi concernée par la dispense.
 - o Une attestation confirmant l'existence d'un contrat de travail avec le chercheur est également requise. Cette attestation doit indiquer si un contrat de travail a été signé ou si le chercheur a été engagé sous contrat d'emploi.
 - o Il faut déclarer le montant des rémunérations brutes imposables versées au chercheur ainsi que le montant du précompte professionnel retenu sur ces rémunérations. Un calcul détaillé de ce précompte professionnel doit être inclus pour justifier le montant retenu et la dispense appliquée.
- Total des Rémunérations et du Précompte professionnel : la liste doit indiquer le montant total des rémunérations versées aux chercheurs concernés et le total du précompte professionnel retenu.

Ces dispositions sont applicables à partir du 1^{er} octobre 2003.

Loi-programme du 27 décembre 2004

Cette loi introduit des modifications à l'article 385 de la loi-programme du 24 décembre 2002, visant à élargir le cadre du soutien fiscal à la recherche scientifique en Belgique. Elle a étendu la dispense de versement du précompte professionnel aux entreprises finançant des chercheurs dans des projets de recherche en partenariat avec des universités ou hautes écoles établies dans l'Espace économique européen, ou des institutions scientifiques agréées³⁵, soulignant l'importance de la collaboration entre le secteur privé et académique. Elle introduit également une exigence pour les employeurs

³⁴ Arrêté royal fixant les modalités d'application prévues à l'article 385 de la loi-programme (I) du 28 septembre 2003, M.B., 1^{er} octobre 2003, art. 2.

³⁵ Loi-programme (1) du 27 décembre 2004, M.B., 31 décembre 2004, art. 366.

de fournir des preuves attestant de l'emploi effectif des chercheurs assistants ou des chercheurs postdoctoraux. Ces deux modifications entrent en vigueur le 1^{er} octobre 2005. Par ailleurs, la loi ajoute la possibilité, par arrêté royal, d'augmenter le pourcentage de dispense jusqu'à 75 % au maximum en ce qui concerne les universités ou hautes écoles établies dans l'Espace économique européen, ou des institutions scientifiques. Cette modification de l'article 385 de la loi du 24 décembre 2002 est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2005³⁶.

L'exposé des motifs nous donne la définition de convention de partenariat comme étant « toute convention qui instaure, une collaboration formalisée entre une entreprise et une institution de recherche (université, école supérieure ou institution scientifique) et par laquelle les chercheurs qui travaillent dans cette entreprise et les équipes de recherche qui travaillent dans l'institution de recherche participent au même projet de recherche »³⁷. Les commentaires associés nous indiquent aussi à qui se rapporte la mesure, c'est-à-dire à l'ensemble du personnel affecté à la recherche qui :

- « Dispose d'un diplôme de l'enseignement supérieur
- Travaille dans le cadre d'un projet de recherche mené en exécution d'une convention de partenariat conclue avec une université ou une école supérieure ou avec une institution scientifique agréée
- Pour la période consacrée effectivement au projet de recherche faisant l'objet de la convention »³⁸

Enfin le commentaire précise l'objectif de cette ouverture aux entreprises privées afin de diminuer les coûts liés à la recherche, établir un lien entre la recherche scientifique dans les entreprises privées et la recherche scientifique au sein des universités, les écoles supérieures et les établissements scientifiques de recherche afin d'ancrer les entreprises dans le paysage de la recherche scientifique belge.

Au niveau des incitants fiscaux accordés en termes de dispense de versement de précompte professionnel pour chercheurs pour l'année 2005, nous avons donc 3 catégories distinctes de chercheurs repris à l'article 275/3 du CIR92 :

1. Les chercheurs assistants et postdoctoraux rémunérés par des universités ou des écoles supérieures, le FNRS et le FWO.
2. Les chercheurs affectés à des projets de recherche menés en exécution de conventions de partenariat conclues avec des universités ou hautes écoles établies dans l'Espace économique européen, ou des institutions scientifiques agréées.
3. Les chercheurs assistants et postdoctoraux rémunérés par les institutions scientifiques agréées par arrêté royal délibéré en Conseil des Ministres.

³⁶ Ce paragraphe a été amélioré par Chat GPT (version du 23 avril 2024).

³⁷ Projet de Loi-programme (1), exposé des motifs, Doc., Ch., 2004-2005, n° 1437/001, p.230.

³⁸ Idem

En 2005, la dispense aura coûté 66.94 millions d'euros à l'état belge et est répartie comme ceci :

Sur les 67 millions dépensés par l'état belge en 2005 (voir figure 5), 83% des dépenses fiscales de l'état, à hauteur de 55 millions d'euros, sont des dispenses de versements de précomptes professionnels accordés à des chercheurs assistants et postdoctoraux rémunérés par des universités ou des écoles supérieures (HE), le FWO et le FNRS.

Les 2 autres catégories visées par la mesure ne représentent qu'une part minoritaire des dépenses.

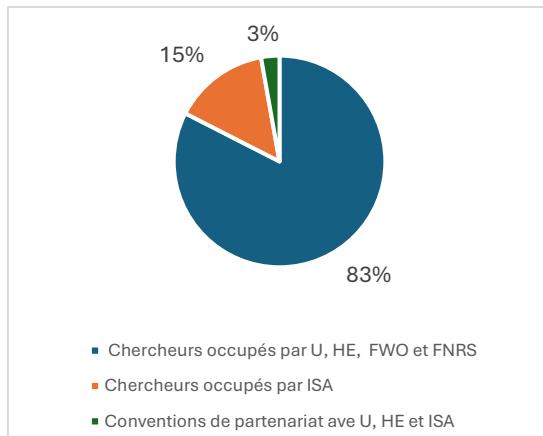


Figure 5 : Répartition des dépenses de l'état (en %) pour la dispense de versement du PrP chercheur en 2005*

Loi du 23 décembre 2005

La loi abroge l'article 385 de la loi-programme du 24 décembre 2002 et déplace la dispense de versement de précompte professionnel à l'article 275/3 dans le Code des Impôts sur les Revenus 1992 (CIR92)³⁹. L'incorporation du texte législatif dans le Code des Impôts sur le Revenu en 2005 marque son intégration formelle dans le système fiscal, privilégiant l'approche classique de la fiscalité basée sur le principe de légalité (Phalet, 2018). À l'instar du droit pénal, le droit fiscal se fonde sur les dispositions explicites des lois et autres documents juridiques. Ainsi, ce qui n'est pas expressément identifié comme imposable (ou exempt d'impôt) ne l'est pas considéré (Phalet, 2018).

La loi du 23 décembre 2005, article 109, élargit la dispense de versement du précompte professionnel aux entreprises novatrices en phase de démarrage, désignées sous le terme de "Young Innovative Companies" (YIC) (entre en vigueur le 1^{er} juillet 2006). Ces entreprises doivent satisfaire à plusieurs critères spécifiques pour bénéficier de cet incitatif fiscal à hauteur de 50% du précompte professionnel versé au personnel scientifique de l'entreprise⁴⁰⁴¹. Les conditions requises pour qu'une entreprise soit reconnue comme YIC sont mentionnées à l'article 275/3, §1, 2° du CIR92 et sont les suivantes :

³⁹ Loi relative au pacte de solidarité entre les générations du 23 décembre 2005, M.B., 30 décembre 2005.

* Source : SPF Finances. (2023). *Inventaire des dépenses fiscales* [Base de données]. SPF Finances. https://financien.belgium.be/nl/Statistieken_en_analysen/statistische-cijfers/budget-ontvangsten#q1

⁴⁰ Idem.

⁴¹ Ce paragraphe a été amélioré par Chat GPT (version du 23 avril 2024).

1. « Être une petite société selon la définition de l'article 15, § 1er du Code des sociétés.
2. Avoir été constituée depuis moins de 10 ans avant le 1er janvier de l'année d'attribution de la dispense du précompte professionnel.
3. Ne pas avoir été créée dans le cadre d'une concentration, d'une restructuration, d'une extension d'activité préexistante ou d'une reprise de ces activités.
4. Avoir consacré au moins 15 % de ses dépenses totales à des activités de recherche et développement lors de la période imposable précédente »⁴².

La loi précise le type de personnel scientifique éligible à cette dispense, incluant les chercheurs, les techniciens de recherche et les gestionnaires de projets de R&D, à l'exclusion du personnel administratif et commercial⁴³. Il est important de noter que la dispense de versement du précompte professionnel n'est plus applicable si, à la fin d'une période imposable, la société ne remplit plus ces critères. De plus, pour bénéficier de cette dispense, l'employeur doit prouver, lors de sa déclaration de précompte professionnel, que les travailleurs concernés étaient effectivement impliqués dans des activités de recherche ou de développement pertinentes.

Une modification supplémentaire, article 110, ajoute une dispense de 25 % aux entreprises qui versent des salaires ou allouent des rémunérations à des chercheurs titulaires d'un doctorat en sciences appliquées, en sciences exactes, en médecine, en médecine vétérinaire, ou en génie civil, lesquels participent à des programmes de recherche ou de développement. Cette mesure entre en vigueur le 1^{er} janvier 2006.

Les travaux préparatoires nous précisent aussi ce que l'on entend par recherche, développement :

- Recherche : « La recherche est une investigation originale et programmée, entreprise en vue d'acquérir une compréhension et des connaissances scientifiques ou techniques nouvelles »⁴⁴.
- Développement : « Le développement est l'application des résultats de la recherche ou d'autres connaissances à un plan ou un modèle en vue de la production de matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou substantiellement améliorés, avant le commencement de leur production commerciale ou de leur utilisation »⁴⁵.

⁴² Loi relative au pacte de solidarité entre les générations du 23 décembre 2005, *M.B.*, 30 décembre 2005, art. 119, 2°.

⁴³ Loi relative au pacte de solidarité entre les générations du 23 décembre 2005, *M.B.*, 30 décembre 2005, art. 110.

⁴⁴ Projet de loi relatif au pacte de solidarité entre les générations, amendements, *Doc.*, Ch., 2005-2006, n° 51K2128, p.106.

⁴⁵ Projet de loi relatif au pacte de solidarité entre les générations, amendements, *Doc.*, Ch., 2005-2006, n° 51K2128, p.106.

Ces définitions, d'après le service des décisions anticipées (SDA), correspondraient entièrement à ce qui est entendu par l'IAS (International Accounting Standards) 38 (immobilisations incorporelles) et ce dernier renvoie aux définitions de la commission des normes comptables (CNC) dans son avis n° 138/4 (Cools, 2010), comme étant les bonnes définitions de recherche et développement :

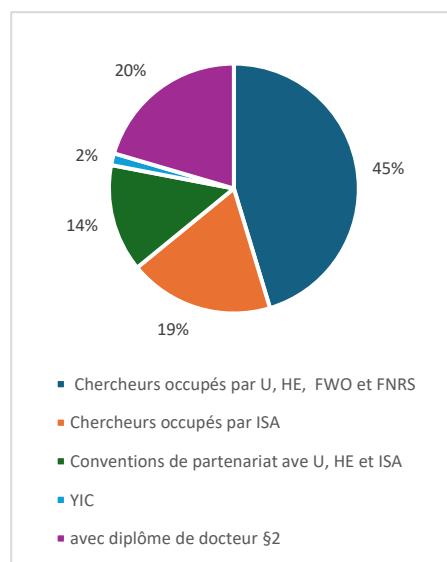
- Recherche : « travail original, conduit systématiquement, avec l'espoir d'acquérir une compréhension et des connaissances scientifiques ou techniques nouvelles » (CNC, 1991).
- Développement : « mise en œuvre de plans ou d'études pour la production de matériaux, d'appareils, de produits, de procédés, de systèmes ou de services nouveaux ou fortement améliorés, en application de découvertes réalisées ou de connaissances acquises, avant le commencement d'une production commercialisable » (CNC, 1991).

Au niveau de l'année 2006, nous avons donc constaté l'arrivée de 2 nouvelles catégories de chercheurs visés par la dispense de versement de précompte professionnel, les Young Innovative Companies et les chercheurs avec un diplôme de docteur en sciences appliquées, en sciences exactes, en médecine, en médecine vétérinaire, ou en génie civil. La dispense qui est entrée en vigueur le 1er juillet 2006 pour les rémunérations versées à partie du 1^{er} janvier 2006, n'a pas eu un impact conséquent sur les dépenses de l'état et ne représentait cette année-là que 2% (1.48 million) du montant total de l'année 2006, c'est-à-dire 98 millions d'euros. Cependant, malgré un taux de 25% de dispense de versement de précompte professionnel pour les doctorants visés, les dépenses associées représentent presque 20% des dépenses totales, ce qui équivaut à 20 millions d'euros. Nous constaterons une augmentation de 44% (30 millions d'euros supplémentaires) des dépenses de l'état belge entre 2005 et 2006.

Loi-programme du 27 décembre 2006

Entrée en vigueur le 1er janvier 2007, la loi-programme du 27 décembre 2006 a modifié significativement la dispense de versement du précompte professionnel. Cette

Figure 6 : Répartition des dépenses de l'état (en %) pour la dispense de versement du PrP chercheur en 2006



Source : SPF Finances. (2023). *Inventaire des dépenses fiscales de l'état* [Base de données]. SPF Finances. https://financien.belgium.be/nl/Statistieken_en_analy sen/statistische-cijfers/budget-ontvangsten#q1

modification, visant à encourager la recherche et le développement dans le secteur privé, a élargi le champ des bénéficiaires à une plus vaste catégorie de chercheurs, les titulaires d'un master ou équivalent qui se trouve dans la liste insérée à l'article 275/3, §3 :

Pour la Communauté flamande :

- « Sciences
- Sciences appliquées
- Sciences biologiques appliquées
- Médecine
- Médecine vétérinaire
- Sciences pharmaceutiques
- Sciences bio-médicales
- Sciences industrielles, technologie et sciences nautiques
- Biotechnique
- Architecture
- Développement de produits »⁴⁶

Pour la Communauté française :

- « Sciences
- Sciences de l'ingénieur
- Sciences agronomiques et ingénierie biologique
- Sciences médicales
- Sciences vétérinaires
- Sciences biomédicales et pharmaceutiques
- Art de bâtir et de l'urbanisme (architecte)
- Sciences industrielles
- Sciences industrielles en agronomie »⁴⁷

Le commentaire associé au projet de loi-programme apporte un éclairage sur l'évolution historique de cette mesure, initialement introduite pour renforcer les partenariats entre les secteurs académique et privé et désormais étendue pour inclure une plus large catégorie de chercheurs du secteur privé. Cette extension vise à augmenter le nombre de chercheurs bénéficiant de la dispense, avec un accent particulier sur ceux ayant des diplômes de master ou équivalent dans des domaines ciblés, reflétant ainsi une volonté d'adapter les incitations fiscales aux besoins de la recherche et du développement dans le secteur privé⁴⁸.

⁴⁶ Loi-programme (I) du 27 décembre 2006, *M.B.*, 28 décembre 2006, art. 30.

⁴⁷ Idem.

⁴⁸ Projet de loi-programme (I), exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2005-2006, n° 51K2773, p.28.

Il est à noter que la sélection des diplômes et des domaines de formation s'appuie sur des décrets spécifiques à chaque communauté, reflétant la diversité et l'évolution des formations supérieures en Belgique. Cette démarche vise à assurer que la mesure reste pertinente et adaptée aux qualifications actuelles des chercheurs, tout en offrant une flexibilité en termes de combinaisons de domaines d'études éligibles⁴⁹. Avec cette loi, le gouvernement augmente à un public privé plus large la dispense de versement de précompte professionnel et pense pouvoir faire bénéficier cet incitant fiscal à plus de 8500 nouveaux chercheurs qui entre dans le champ d'application de la mesure⁵⁰.

Arrêté royal du 22 août 2006

L'article 95/1 est inséré dans l'AR/CIR 92 et porte le pourcentage de 50 à 65% pour les universités, les hautes écoles, le FWO et le FNRS et s'applique aux revenus payés ou attribués à partir du 1er janvier 2006. L'article 95/2, lui aussi inséré par cette loi, §1, vient préciser quels sont les redevables visés par la remise des déclarations. Les paragraphes 2 et 3 viennent porter à 2 (au lieu de 3) le nombre de déclarations au précompte professionnel se rapportant aux rémunérations payées ou attribuées à tous les travailleurs⁵¹.

«§ 2. La première déclaration au précompte professionnel se rapporte aux rémunérations payées ou attribuées à tous les travailleurs et elle doit contenir les mentions spécifiques suivantes :

- a. dans le cadre "revenus imposables" : les rémunérations imposables payées ou attribuées par l'employeur pour cette période ;
- b. dans le cadre "précompte professionnel dû" : le précompte professionnel retenu. »

La deuxième déclaration au précompte professionnel se rapporte exclusivement aux rémunérations des travailleurs pour lesquelles ils ne doivent pas verser au Trésor une partie ou la totalité du précompte professionnel dû et elle doit contenir les mentions spécifiques suivantes :

- a. dans le cadre "nature des revenus" : le code qui est repris à l'annexe IIIbis ;
- b. dans le cadre "revenus imposables" : 1° pour les redevables visés au § 1er, alinéa 2, 1° et 3° à 5° : les rémunérations imposables payées ou attribuées par l'employeur pour cette période ; »⁵²

Ces articles reprennent les processus déjà existants du système à trois déclarations (anciennement article 90) en matière de précompte professionnel et le remplacent par

⁴⁹ Projet de loi-programme (I), exposé des motifs, Doc., Ch., 2005-2006, n° 51K2773, p. 29.

⁵⁰ Idem.

⁵¹ Arrêté royal modifiant l'AR/CIR 92 en matière de déclaration au précompte professionnel du 22 août 2006, M.B., 28 août 2006.

⁵² Arrêté royal modifiant l'AR/CIR 92 en matière de déclaration au précompte professionnel du 22 août 2006, M.B., 28 août 2006.

un système à deux déclarations. Le nouveau système utilise un code spécifique pour chaque groupe de débiteurs de précompte professionnel qui indique quel type de dispense de versement du précompte professionnel dû est appliquée.

L'arrêté royal du 28 aout 2006 vient aussi ajouter l'annexe III bis qui reprend la liste des codes relatifs à la nature des revenus en application de l'article 95/2 ainsi que l'annexe III ter dénommée « modalités à respecter par les redevables de précompte professionnel visés à l'article 95/2, § 1er , AR/CIR92 » et qui vient préciser les différents documents qui doivent être mis à disposition de l'administration fiscale.

L'annexe III ter vient aussi préciser certaines définitions telles que :

- Chercheur : « Par chercheur, on entend des scientifiques ou des ingénieurs travaillant à la conception ou la création de connaissances, de produits, de procédés, de méthodes ou de systèmes nouveaux. Sont assimilés aux ingénieurs, les salariés qui sans remplir les conditions de diplôme, ont acquis cette qualification au sein de leur entreprise; »⁵³
- Technicien de recherche : « Par technicien de recherche, on entend des personnes qui travaillent en étroite collaboration avec des chercheurs pour assurer le soutien technique indispensable aux travaux de recherche et de développement expérimental; »⁵⁴
- Gestionnaire : « Par gestionnaire de projets de recherche et de développement, on entend des personnes qui ont en charge l'organisation, la coordination et la planification du projet dans ses aspects administratif, juridique, financier et technologique ;»⁵⁵.

Arrêté royal du 11 décembre 2006

L'arrêté royal⁵⁶ vient compléter l'annexe III ter en rajoutant à la liste à tenir à disposition de l'administration, la preuve pour les YIC qu'elles peuvent être considérées comme des petites sociétés sur la base l'article 15, §§ 1er à 6, du Code des sociétés et des associations pour l'exercice d'imposition afférent à la période imposable au cours de laquelle les rémunérations sont payées. L'extension de la mesure aux YIC étant entrée en vigueur le 1er juillet 2006, cet arrêté royal a pour objectif de mettre l'annexe à jour.

⁵³ Arrêté royal modifiant l'AR/CIR 92 en matière de déclaration au précompte professionnel du 22 aout 2006, *M.B.*, 28 aout 2006, art. 4.

⁵⁴ Idem.

⁵⁵ Idem.

⁵⁶ Arrêté royal modifiant l'ar/cir 92 en exécution de la loi du 23 décembre 2005 relative au pacte de solidarité entre les générations, de diverses dispositions du Code des impôts sur les revenus 1992 et de la loi du 22 juin 2005 instaurant une déduction fiscale pour capital à risque du 11 décembre 2006, *M.B.*, 18 décembre 2006.

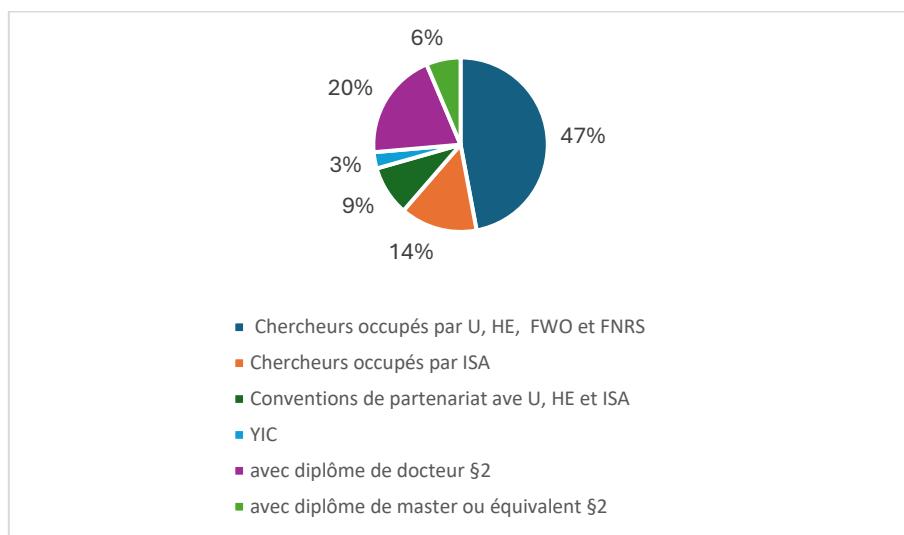
Cet arrêté royal vient aussi mettre à jour les différentes preuves à apportées concernant les diplômes visés à l'article 275/3, §2, 3° ou 4°, du CIR92 ainsi qu'une preuve de l'implication du ou des chercheurs impliqués dans des projets de R&D.

Loi du 25 avril 2007

Le changement de terminologie de "écoles supérieures" à "hautes écoles" apporté par la loi du 25 avril 2007, applicable aux indemnités et aux rémunérations payées ou attribuées à partir du 1er janvier 2007, dans le cadre de la dispense étudiée, semble refléter une volonté d'harmonisation du langage et peut-être de clarification des niveaux d'enseignement concernés par cette législation, même si aucun commentaire du projet de loi ne précise la raison de ce changement⁵⁷.

Les dépenses de l'état de l'année 2007 correspondant à la dispense de versement de précompte professionnel (voir figure 7) vont subir un bond de 77% (plus 74 millions d'euros pour un total de 171 millions d'euros) et peut s'expliquer partiellement par l'ouverture de l'incitatif fiscal au privé avec les chercheurs qui ont un diplôme de master. À noter que la dispense pour chercheurs avec un doctorat ou un master ne s'élève qu'à 25% contre 50 à 65% pour les autres catégories visées et représente 26% des dépenses de l'état.

Figure 7 : Répartition des dépenses de l'état (en %) pour la dispense de versement du PrP chercheur en 2007



Source : SPF Finances. (2023). Inventaire des dépenses fiscales [Base de données]. SPF Finances. https://financien.belgium.be/nl/Statistieken_en_analysen/statistische-cijfers/budget-ontvangsten#q1

Loi-programme du 8 juin 2008

La loi-programme du 8 juin 2008, article 68, représente un jalon important dans le soutien fiscal accordé à la recherche et au développement en Belgique. Entrée en vigueur le 1er juillet 2008⁵⁸, cette loi a augmenté la dispense de versement du

⁵⁷ Loi portant des dispositions diverses (IV) du 25 avril 2007, M.B., 8 mai 2007, art. 138.

⁵⁸ Loi-programme (1) du 8 juin 2008, M.B., 16 juin 2008, art. 68.

précompte professionnel à 65% pour les autres catégories visées à l'article 275/3 du CIR92 dont le taux était inférieur. Cette mesure concerne les institutions scientifiques agréées, les entreprises qui rémunèrent des chercheurs impliqués dans des projets de recherche qui doivent être réalisés dans le cadre de conventions de partenariat avec des universités, de hautes écoles, ou des institutions scientifiques agréées et s'applique également au personnel scientifique employé par des sociétés reconnues comme Young Innovative Companies (YIC). Le taux de 25% (à la place de 50%) est abrogé pour les masters et doctorats visés au §2^e et le nouveau taux de 65% entre en vigueur à partir 1^{er} juillet 2008. Cette loi vient uniformiser le pourcentage de la dispense de versement de précompte professionnel pour les autres bénéficiaires visés.

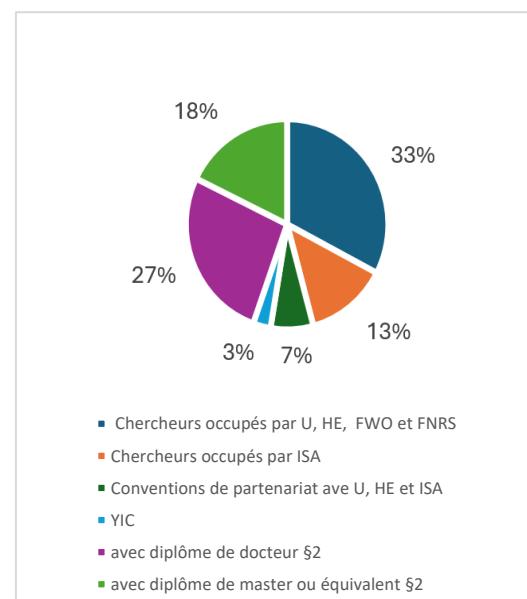
En résumé, après la loi du 8 juin 2008, un taux général de 65% s'applique pour tous les institutions et chercheurs visés par la dispense de versement de précompte professionnel. L'impact qu'a eu cette loi sur les dépenses liées à cet incitant fiscal est conséquent (voir figure 8) et vient augmenter 73% les dépenses de l'état en 2008 avec un montant de presque 300 millions d'euros contre 171 millions pour l'année précédente. Cela peut s'expliquer en partie par une harmonisation des taux de dispense à 65% pour toutes les catégories bénéficiaires de l'article 275/3.

Les chercheurs avec des diplômes de masters et de docteurs prennent chaque année de plus en plus d'importance et de poids dans les dépenses de l'état. En passant de 6% en 2007 à 18% en 2008 pour les masters et de 20 à 27% pour les docteurs. Ce type de chercheurs représentent donc 45% des dépenses totales qui représentaient un montant de 133 millions d'euros et démontre que le secteur privé s'empare et maîtrise, année après année, un peu plus cette dispense de versement du précompte professionnel pour chercheurs. Le taux passant de 25% à 65% est un autre facteur impactant fortement l'utilisation de la dispense pour ces 2 types de bénéficiaires.

Loi du 24 juillet 2008

Cette loi modifie l'article 2753, § 1er, du CIR92 au niveau des institutions visées. Le Fonds national de la Recherche scientifique, le Fonds de la Recherche scientifique - FNRS, ainsi que le « Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek-Vlaanderen » sont remplacés dans l'article 275/3 par le « Federaal Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek - le Fonds fédéral de la Recherche scientifique - FFWO/FFRS », le « Fonds voor Wetenschappelijk

Figure 8 : Répartition des dépenses de l'état (en %) pour la dispense de versement du PrP chercheur en 2008



Source : SPF Finances. (2023). Inventaire des dépenses fiscales [Base de données]. SPF Finances.
https://financien.belgium.be/nl/Statistieken_en_analysen/statistische-cijfers/budget-onvangsten#q1

Onderzoek-Vlaanderen - FWO », le « Fonds de la Recherche scientifique - FNRS - FRS-FNRS » »⁵⁹.

Loi du 27 mars 2009

La loi du 27 mars 2009⁶⁰ marque une étape supplémentaire dans l'évolution du soutien fiscal au secteur de la recherche et développement en Belgique. Cette nouvelle modification dans le CIR92 vient accroître le pourcentage de la dispense de versement du précompte professionnel, le portant à 75% pour les rémunérations versées à partir du 1er janvier 2009. Cette mesure concerne une gamme élargie de bénéficiaires engagés dans la recherche scientifique, incluant les chercheurs postdoctoraux, les institutions scientifiques agréées, les chercheurs du secteur privé participant à des projets de recherche en partenariat avec des universités, les « Young Innovative Companies », ainsi que les chercheurs titulaires de diplômes engagés dans des programmes de recherche et développement, disposant d'un diplôme de master ou de doctorat visé à l'article 275/3, § 2 du CIR92⁶¹.

Loi du 21 décembre 2009

La loi du 21 décembre 2009⁶², articles 12 à 14, apporte une précision importante concernant l'utilisation des fonds libérés par la dispense de versement du précompte professionnel pour la recherche et le développement. En complétant l'article 275/3, elle stipule que les institutions visées aux 2 premiers alinéas (Universités et hautes écoles qui versent des rémunérations à des chercheurs assistants et le FFWO/FFRS, FWO, FNRS et FRS-FNRS qui rémunèrent des postdoctoraux), bénéficiant de cette dispense ne sont pas autorisées à utiliser les fonds ainsi économisés pour réduire le coût de la recherche qui a justifié l'octroi de la dispense. Autrement dit, les sommes qui ne sont pas versées au Trésor en raison de cette dispense ne doivent pas être réaffectées au financement direct des projets de recherche qui ont permis de bénéficier de cet avantage fiscal.

Cette disposition vise à garantir que les avantages fiscaux accordés pour soutenir la recherche et le développement ne servent pas simplement à diminuer les dépenses engagées dans les projets éligibles, mais plutôt à encourager un investissement accru dans de nouvelles initiatives de recherche ou dans l'élargissement des activités de R&D existantes.

En consultant la circulaire AAF 8/2010, on comprend que le législateur a toujours eu pour but de favoriser de nouveaux investissements et activités dans le domaine de la recherche scientifique et veut mettre fin à la confusion qui règne à ce sujet et vient donner une interprétation univoque. La circulaire précise donc qu'il exclut l'utilisation des fonds libérés pour réduire les coûts des recherches actuelles. Les dispositions

⁵⁹ Loi portant des dispositions diverses (I) (1) du 24 juillet 2008, *M.B.*, 7 août 2008, art. 8.

⁶⁰ Loi de relance économique (1) du 27 mars 2009, *M.B.*, 7 avril 2009, art. 16.

⁶¹ Ce paragraphe a été amélioré par Chat GPT (version du 23 avril 2024).

⁶² Loi portant des dispositions fiscales divers (1) du 21 décembre 2009, *M.B.*, 31 décembre 2009.

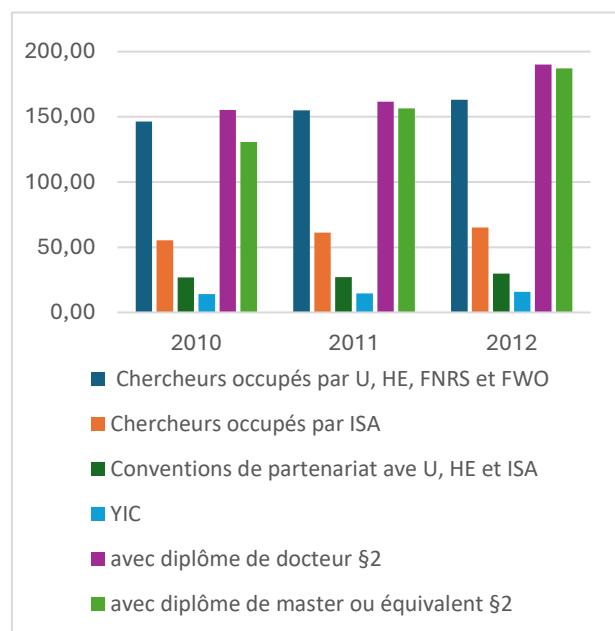
interprétablent garantissent que l'objectif de la loi, à savoir encourager des recherches scientifiques additionnelles, soit atteint. De plus, selon cette interprétation, les institutions concernées ont la liberté de décider **comment réinvestir les fonds libérés**, à condition qu'ils ne servent pas à diminuer les coûts des recherches en cours⁶³.

La mesure entre 2010 et 2012 ne connaît pas de changement majeur et semble se stabiliser législativement pendant un moment (voir figure 8). La mesure coûte maintenant plus de 500 millions d'euros chaque année à l'état. Aucune nouvelle catégorie ne vient s'ajouter à la dispense, le taux augmente de 65% à 75% et quelques clarifications et précisions sont données. Entre les années 2010 et 2012, les dépenses liées à cette mesure évolueront de manière moindre que les années exposées précédemment avec un taux moyen de croissance des dépenses tournant autour de 10%. Les chercheurs avec des diplômes de docteurs et de masters représentent toujours les dépenses principales pour l'état et affirme la transition de l'incitant fiscal des institutions publiques vers les entreprises privées. Les Young Innovative Companies ont un impact négligeable sur les coûts associés à cet incitant fiscal et ne représentent qu'une faible part des dépenses de l'état. Cela peut s'expliquer par leur petite taille, leur manque de connaissance de cette mesure ou leurs moyens limités et aux coûts élevés des activités de recherche et développement et de la mise en place de cette mesure (via un conseiller fiscal ou une entreprise spécialisée).

Loi du 17 juin 2013

La loi du 17 juin 2013 apporte d'importantes modifications à l'article 275/3. Le taux de dispense passe de 75% à 80% pour tous les acteurs de la mesure, cette modification étant applicable à partir des rémunérations versées à partir du 1er juillet 2013⁶⁴. Concernant les rémunérations versées aux diplômés de docteurs ou de masters éligibles

Figure 9 : Répartition des dépenses de l'état (en millions d'euros) pour la dispense de versement du PrP chercheur entre 2010 et 2012



Source : SPF Finances. (2023). Inventaire des dépenses fiscales [Base de données]. SPF Finances. https://financier.belgium.be/nl/Statistieken_en_analysen/statistische_cijfers/budget-onverrichten#q1

⁶³ Circulaire n° 8/2010 de l'Administration des Affaires Fiscales du 8 juin 2010, disponible sur <https://www.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/public/fisconet/document/4e22beaf-ef4e-409f-8b38-4a5759003995/AAF%208%2F2010>

⁶⁴ Loi portant des dispositions fiscales et financières et des dispositions relatives au développement durable (1) du 17 juin 2013, M.B., 28 juin 2013, err. ,25 mars 2014.

par des entreprises, la modification étend la portée de programmes de recherche et de développement à programmes de recherche **ou** de développement, avec la même date d'application :

	Projet et/ou Programme visé	
Bénéficiaire	Avant la loi du 17 juin 2013	Après la loi du 17 juin 2013
Entreprises en partenariat avec des universités, hautes écoles établies dans l'espace économique européen, ou des institutions agréées par arrêté royal.	Projets de recherche	Projets ou programmes de recherche ou de développement
Entreprises qui versent des rémunérations à des salariés avec un doctorat ou master éligible.	Programmes de recherche et de développement	Projets ou programmes de recherche ou de développement
Young innovative company	Projets de recherche	Projets de recherche (pas de changements)

On constate une uniformisation effectuée par le législateur afin de diminuer les disparités entre les entreprises privées qui applique la mesure (sauf pour les YIC), ce qui facilite l'application de la mesure. Ensuite on constate un changement majeur pour les masters et doctorants. En effet, en passant de programmes de recherche **et** de développement à projets **ou** programmes de recherche **ou** de développement, on ouvre la mesure de manière non négligeable aux employeurs de doctorants et masters et on peut imaginer une augmentation importante des dispenses accordées par l'état concernant ce type de bénéficiaire.

Ensuite, une définition de « projets ou programmes de recherche et du développement » est incorporée dans le CIR 92 à l'article 275/3, §3, alinéas 1 à 3 et entre en vigueur le 1^{er} janvier 2014 (les projets ou programmes existants doivent remplir toutes les conditions du § 3 à partir du 1er janvier 2015). On entend par projets ou les programmes de recherche et développement :

« a) **la recherche fondamentale** : des travaux expérimentaux ou théoriques entrepris essentiellement en vue d'acquérir de nouvelles connaissances sur les fondements de

phénomènes ou de faits observables, sans qu'aucune application ou utilisation pratique ne soit directement prévue; »⁶⁵

« b) **la recherche industrielle** : la recherche planifiée ou des enquêtes critiques visant à acquérir de nouvelles connaissances et aptitudes en vue de mettre au point de nouveaux produits, procédés ou services, ou d'entraîner une amélioration notable de produits, procédés ou services existants.

Elle comprend la création de composants de systèmes complexes, nécessaire à la recherche industrielle, notamment pour la validation de technologies génériques, à l'exclusion des prototypes ; »⁶⁶

« c) **le développement expérimental** : l'acquisition, l'association, la mise en forme et l'utilisation de connaissances et de techniques scientifiques, technologiques, commerciales et autres existantes en vue de produire des projets, des dispositifs ou des dessins pour la conception de produits, de procédés ou de services nouveaux, modifiés ou améliorés »⁶⁷.

De plus, une procédure spécifique est mise en place pour la notification des projets ou programmes de R&D au Service public fédéral de Programmation de la Politique scientifique (Belspo). Seuls les projets ou programmes mentionnés dans la loi du 17 juin 2013 sont éligibles s'ils sont dûment enregistrés auprès du Belspo. Cette inscription est introduite à l'article 275/3, §3 du CIR 92, doit inclure :

« Les projets ou programmes visés à l'alinéa 1er entrent uniquement en ligne de compte lorsqu'ils sont inscrits auprès du Service public fédéral de Programmation de la Politique scientifique fédérale avec la mention :

- L'identification de l'entité responsable du précompte professionnel ;
- Une description détaillée du projet ou programme, justifiant son objectif en termes de recherche fondamentale, de recherche industrielle, ou de développement expérimental ;
- Les dates prévues de commencement et de conclusion du projet ou programme.
»⁶⁸

Si le Belspo n'approuve pas le projet ou programme en question alors la dispense de versement qui est déjà appliquée sera retirée. L'inscription n'est donc pas obligatoire pour les bénéficiaires visés à l'article §1, alinéa 1 et 2 qui n'effectuent pas de projets ou programmes visés au §1 de l'article 275/3 du CIR92.

⁶⁵ Loi portant des dispositions fiscales et financières et des dispositions relatives au développement durable (1) du 17 juin 2013, *M.B.*, 28 juin 2013, *err.*, 25 mars 2014.

⁶⁶ Idem.

⁶⁷ Idem.

⁶⁸ Loi portant des dispositions fiscales et financières et des dispositions relatives au développement durable (1) du 17 juin 2013, *M.B.*, 28 juin 2013, *err.*, 25 mars 2014.

Cet ajout législatif souligne l'engagement du gouvernement à soutenir la recherche et l'innovation en Belgique en définissant de manière plus claire ce qu'elle entend par recherche et développement, mais aussi en renforçant le contrôle lié au non-versement du précompte professionnel⁶⁹, en mettant en place une notification du projet de recherche et développement auprès du Service public fédéral de Programmation de la Politique Scientifique (Belspo) (article 95/3 de l'AR/CIR92) ainsi qu'un avis contraignant (Article 95/4 de l'AR/CIR92) s'il est demandé par l'employeur qui s'interroge sur le caractère innovant de son projet ou programme en vertu du §3 de l'article 275/3 du CIR 92. Cet ajout législatif reflète une approche stratégique visant à renforcer le contrôle de la dispense de versement de précompte professionnel en Belgique.

Circulaire AGFisc 17/2015 du 13 mai 2015

La circulaire AGFisc 17/2015 est une circulaire particulièrement importante, car elle vient préciser la position de l'administration fiscale concernant l'application de la dispense partielle de versement du précompte professionnel pour la recherche et le développement au niveau des chercheurs visés, mais aussi des rémunérations concernées par la dispense. Cette circulaire est donc indispensable pour une bonne interprétation de la mesure ainsi que de la bonne exécution de cette dernière⁷⁰. Cette circulaire est d'autant plus importante par le fait qu'elle accepte les diplômes professionnels de bacheliers pour l'application de la dispense. Elle insiste aussi sur la règle de prorata lors de l'application de l'article 275/3 du CIR 92. Voici les différentes définitions et précisions apportées ainsi que la base du calcul de la dispense pour les 5 types de bénéficiaires effectifs en 2015 :

- 1) Universités, hautes écoles, FFWO/FFRS, FWO et FNRS - FRS – FNRS et Institutions agréées.

Les notions de chercheur assistant et chercheur postdoctoral peuvent être définies comme :

- Chercheur assistant : « membre du personnel qui possèdent un diplôme d'enseignement supérieur et qui exécutent des travaux de recherche scientifique dans le cadre de la préparation d'une thèse de doctorat ou de travaux de recherche similaires »⁷¹

La circulaire précise que le personnel possédant un diplôme A1 ou un bachelier professionnel sont considérés comme possédant un diplôme de l'enseignement supérieur. De plus, selon le ministre des Finance en 2005, la fonction de chercheur

⁶⁹ Projet de loi portant des dispositions fiscales et financières et des dispositions relatives au développement durable, exposé des motifs, Doc., Ch., 2012-2013, n° 53K2756, p. 6.

⁷⁰ Circulaire N° 17/2015 de l'administration générale de la Fiscalité du 13 mai 2015, disponible sur <https://www.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/public/fisconet/search/fr/Circulaire%20AGFISC%20N%C2%B02017%2F2015>.

⁷¹ Idem.

assistant doit être comprise de manière fonctionnelle c'est-à-dire qu'il suffit que le membre du personnel concerné soit considéré comme un chercheur assistant pour que la dispense soit applicable par l'employeur. Enfin cette définition pose une nouvelle interrogation sur le terme « recherche scientifique » qui sera défini dans cette même circulaire comme étant « les travaux créatifs entrepris de manière systématique en vue d'accroître le stock de connaissances et d'exploiter ces dernières afin de concevoir de nouvelles applications telles que le développement de nouveaux produits et procédés »⁷².

- Chercheur post doctoral : « membres du personnel qui sont en possession d'un diplôme d'enseignement supérieur et qui exécutent des travaux de recherche scientifique au niveau postdoctoral »⁷³.

Base du calcul : Dispense calculée sur l'ensemble des rémunérations des chercheurs concernés. L'employeur qui rémunère un chercheur qui effectue partiellement d'autres tâches (par exemple administratives) peut prendre en compte 100% de ladite rémunération dans la base du calcul tant que le chercheur est un chercheur assistant ou postdoctoral.

- 2) Entreprises qui ont conclu une convention de partenariat avec une université, de hautes écoles ou des institutions scientifiques agréées.

La mesure prévoit d'appliquer la dispense aux entreprises, avec une convention de partenariat avec une université, de hautes écoles ou des institutions scientifiques agréées, qui versent des rémunérations à des chercheurs affectés à des projets ou programmes de recherche ou de développement.

La notion de chercheur n'est pas spécifiée pour cet acteur, il est juste précisé dans la législation que le chercheur dispose d'un diplôme de l'enseignement supérieur. Cette notion sera précisée lors de l'introduction des Young Innovative Companies comme « (...) étant des scientifiques ou des ingénieurs travaillant à la conception ou la création de connaissances, de produits, de procédés, de méthodes ou de systèmes nouveaux. Sont assimilés aux ingénieurs, les salariés qui sans remplir les conditions de diplôme, ont acquis cette qualification au sein de leur entreprise ou, autrement dit, qui peuvent entrer en ligne de compte sur base d'une expérience professionnelle comparable »⁷⁴. Cette définition s'applique aussi pour les chercheurs avec un diplôme visé à l'article 275/3, §2.

Base du calcul : Les rémunérations payées aux chercheurs dans le cadre des projets ou programmes de recherche et développement, pendant la durée du projet ou programme

⁷² Circulaire N° 17/2015 de l'administration générale de la Fiscalité du 13 mai 2015, disponible sur <https://www.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/public/fisconet/search/fr/Circulaire%20AGFISC%20N%C2%B0%2017%2F2015>.

⁷³ Idem.

⁷⁴ Idem.

en question. Seule la partie de la rémunération afférente aux projets de recherche est prise en considération dans la base de calcul. Un prorata est donc à appliquer au projet de recherche⁷⁵ qui fait l'objet d'une convention de partenariat.

3) Young Innovative Companies :

Base du calcul : Les rémunérations des chercheurs, techniciens ou gestionnaires de projets de recherche et développement au prorata du temps effectivement consacré à la recherche et développement.

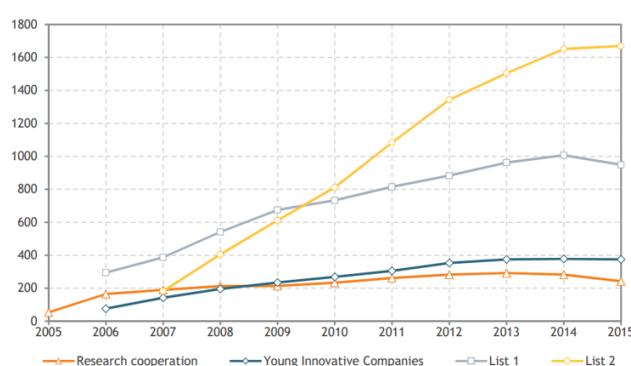
4) Entreprises qui payent, ou attribuent, des rémunérations à des chercheurs avec un diplôme visé à l'article 275/3, §2.

Base du calcul : La rémunération des chercheurs, avec un diplôme visé à l'article 275/3, §2, au prorata du temps effectivement consacré à la recherche et/ou au développement dans le cadre d'un projet ou programme de recherche ou de développement.

Loi du 18 décembre 2015

La loi du 18 décembre 2015⁷⁶ vient préciser, pour les Young Innovative Companies, la définition de petite entreprise au sens du CSA transposant la directive 2013/34/UE du Parlement européen et du conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises. Par cette loi, l'article 275/3 vient ajuster sa définition dans un objectif d'uniformité et de cohérence. Les seuils des limites à ne pas dépasser augmentent (CA de 7.300.000 à 9.000.000 et total bilan de 3.650.000 à 4.500.000, le nombre d'ETP reste fixé à 50).

Figure 10 : Nombre d'entreprises bénéficiaires de la dispense de versement du PrP chercheur entre 2005 et 2015



Source : Nombre d'entreprises qui bénéficient de la mesure entre 2005-2015, Dumont, M. (2019). Tax incentives for business R&D in Belgium. Federal Planning Bureau. https://www.plan.be/publications/publication-1893-en-tax_incentives_for_business_r_d_in_belgium_third_evaluation

⁷⁵ La circulaire parle bien de la partie affectée au projet de recherche et non pas au projet ou programme de recherche ou développement.

⁷⁶ Loi transposant la Directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la Directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les Directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil (1), M.B., 30 décembre 2015, art.59.

Loi du 25 décembre 2017

La loi du 25 décembre 2017⁷⁷ élargit le champ d'application en accordant une dispense de versement de précompte professionnel aux chercheurs disposant d'un diplôme de bachelier. D'abord à concurrence de 40% du précompte professionnel dû à partir du 1er janvier 2018 et ensuite à concurrence de 80% à partir du 1er janvier 2020. Cette disposition s'applique aux entreprises qui payent ou attribuent des rémunérations à des chercheurs qui disposent d'un diplôme de bachelier professionnalisant ou équivalent dans les domaines ou les combinaisons de domaines suivants :

1) « pour la Communauté flamande :

- de la biotechnique ;
- de soins de santé ;
- des sciences industrielles et de la technologie ;
- des sciences nautiques ;
- des sciences commerciales et de gestion d'entreprise, limité aux formations qui visent principalement l'informatique et l'innovation ; »⁷⁸

2) « pour la Communauté française :

- du paramédical ;
- des techniques, limité aux formations qui visent principalement la biotechnique,
- les sciences industrielles,
- la technologie,
- les sciences nautiques,
- le développement de produits et l'informatique.; »⁷⁹

Pour le bachelier de transition ou équivalent, la liste des diplômes applicables au master est de mise (art 275/3, §2, 2° CIR92). Le commentaire associé⁸⁰ rajoute que les auteurs présument que les détenteurs des diplômes de bacheliers effectueront des tâches de soutien dans la recherche et que le développement intellectuel des projets et des programmes de recherche sera principalement effectué par des titulaires de diplômes de master ou de docteur. La dispense accordée ne peut cependant pas dépasser 25% de la dispense accordée aux chercheurs ayant un diplôme de master visé à l'article 275/3, §2. Pour les petites sociétés, ce plafond est augmenté à 50 % de la dispense de versement de précompte professionnel pour les chercheurs qui sont titulaires d'un

⁷⁷ Loi portant réforme de l'impôt des sociétés (1) du 25 décembre 2017, M.B., 25 décembre 2017, art. 71.

⁷⁸ Idem.

⁷⁹ Loi portant réforme de l'impôt des sociétés (1) du 25 décembre 2017, M.B., 25 décembre 2017, art. 71.

⁸⁰ Projet de loi portant réforme de l'impôt des sociétés, exposé des motifs, Doc., Ch., 2017-2018, n° 54K2864, p. 110.

diplôme minimum de master⁸¹. Cette limitation vise à ne pas engendrer une surembauche de chercheurs avec un diplôme de bachelier au détriment de chercheurs avec un diplôme de master, qui coûte en général plus cher à un employeur.

Circulaire du 27 avril 2023

L'arrêt de la Cour de cassation du 6 janvier 2023 marque un tournant décisif dans l'application de la dispense de versement de précompte professionnel pour chercheurs. Avec cet arrêt de la Cour de cassation, l'administration vient suivre la position plus stricte de cette dernière.

La circulaire nous indique qu'à partir du 1^{er} août 2023, la notification au Belspo devra être notifiée **avant le début** du projet ou du programme avec toutes les données mentionnées à l'article 275/3, §3, alinéa 4 du CIR92⁸². La mesure perd donc son effet rétroactif lorsque la dispense de versement de précompte professionnel est demandée après le début du projet ou du programme et s'applique à partir du moment où le projet est notifié au Belspo comme l'indiquait la FAQ mise à jour la dernière fois en 2015. Elle nous informait que les projets de recherche et de développement dont l'inscription aurait été faite, par exemple, au 20^e mois sur une durée du projet ou programme total de 24 mois, pouvaient bénéficier de la dispense à partir du 20^e mois, et ce pour la durée restante du projet ou programme. La nouvelle FAQ indique maintenant qu'après le 1^{er} août 2023, sans notification au Belspo à la date du début du projet ou programme, la dispense ne pourra donc jamais être appliquée. Ceci ressort de la disposition légale explicite selon laquelle l'inscription à Belspo doit inclure « la date de début prévue ».

Au niveau des dépenses de l'état de 2005 à 2021, on a pu voir les dépenses augmentées de 67 millions d'euros à plus d'1.330 milliard d'euros en 16 ans. En 2021, la dispense de versement de précompte professionnel pour chercheurs représentait 25% du total des dépenses fiscales de l'état engendrées par les 12 dispenses (11 dispenses pérennes et 1 provisoire) de versement de précompte professionnel existantes en Belgique. La dispense s'est fortement élargie pendant ces dernières années comprenant de base 1 type de bénéficiaire distinct pour arriver à 7 types de bénéficiaires distincts en 2023. Les taux aussi ont évolué de manière significative, de 50% (voir 25% pour certains types de bénéficiaires) pour arriver à 80% pour tous les types de bénéficiaires à partir de 2020. Les employeurs qui bénéficient le plus de la dispense de versement de précompte professionnel pour chercheurs sont ceux qui emploient des diplômes chercheurs avec un diplôme de master ou équivalent avec un total de 519 millions d'euros pour l'année 2022, ce qui équivaut à plus d'un tiers des dépenses de l'état lié à cet incitant fiscal.

⁸¹ Proposition de loi portant réforme de l'impôt des sociétés, exposé des motifs, Doc., Ch., 2017-2018, n° 54K2864, p.110-111.

⁸² Circulaire N° 2023/C/49 de l'Administration générale de la Fiscalité du 27 mars 2023 relative au moment de l'inscription pour la dispense de versement du précompte professionnel pour les chercheurs, disponible sur <https://www.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/public/fisconet/document/726801a2-4f98-4035-83c1-a3e50154f173/Circulaire%202023%2FC%2F49>.

Tableau récapitulatif 2024

Catégorie	Code	%	Entrée en vigueur	Preuve à apporter Annexe IIIter, art.95/2	Base du calcul de la dispense
Universités, hautes écoles, FFWO/FFRS, FWO et FNRS - FRS – FNRS et Institutions agréées.	07	50%	Du 1 ^{er} octobre 2003 au 30 juin 2008	Preuve que la personne concernée est un chercheur assistant, soit un chercheur postdoctoral ;	Dispense calculée sur l'ensemble des rémunérations des chercheurs concernés.
		65%	Du 1 ^{er} juillet 2008 au 31 décembre 2008		
		75%	Du 1 ^{er} janvier 2009 au 30 juin 2013		
		80%	Depuis le 1 ^{er} juillet 2013		
Entreprises avec une convention de partenariat conclue avec des universités, de hautes écoles ou des institutions scientifiques agréées.	09	50%	Du 1 ^{er} octobre 2003 au 30 juin 2008	Preuve que le travailleur est bien affecté en tant que chercheur à la réalisation d'un projet de recherche ;	Dispense calculée au prorata des rémunérations payées aux chercheurs qui travaillent effectivement sur le projet de recherche.
		65%	Du 1 ^{er} juillet 2008 au 31 décembre 2008		
		75%	Du 1 ^{er} janvier 2009 au 30 juin 2013		
		80%	Depuis le 1 ^{er} juillet 2013		
Young innovative companies (YIC)	31	50%	Du 1 ^{er} juillet 2006 au 30 juin 2008	Preuve que la personne concernée est un chercheur, soit un technicien de recherche, soit un gestionnaire de projets de recherche et de développement.	Dispense calculée sur les rémunérations payées aux chercheurs, techniciens ou gestionnaires au prorata du temps effectivement consacré à la recherche et développement.
		65%	Du 1 ^{er} juillet 2008 au 31 décembre 2008		
		75%	Du 1 ^{er} janvier 2009 au 30 juin 2013		
		80%	Depuis le 1 ^{er} juillet 2013		

Entreprises qui emploient des chercheurs titulaires d'un diplôme de docteur ou ingénieur civil	32	25%	Du 1 ^{er} janvier 2006 au 30 juin 2008	1. La preuve que le travailleur est un chercheur qui a un diplôme visé à l'article 275/3, § 2, 1°. 2. La preuve qu'il est employé dans des projets de recherche et de développement.	Dispense calculée sur les rémunérations des chercheurs avec un diplôme visé à l'article 275/3, §2, au prorata du temps effectivement consacré aux projets ou programmes de recherche et/ou développement dans le cadre d'un projet ou programme de recherche ou de développement.
		65%	Du 1 ^{er} juillet 2008 au 31 décembre 2008		
		75%	Du 1 ^{er} janvier 2009 au 30 juin 2013		
		80%	Depuis le 1 ^{er} juillet 2013		
Entreprises qui emploient des chercheurs titulaires d'un diplôme de master	33	25%	Du 1 ^{er} janvier 2007 au 30 juin 2008	1. La preuve que le travailleur est un chercheur qui a un diplôme visé à l'article 275/3, § 2, 2°. 2. La preuve qu'il est employé dans des projets de recherche et de développement.	Dispense calculée sur les rémunérations des chercheurs avec un diplôme visé à l'article 275/3, §2, au prorata du temps effectivement consacré aux projets ou programmes de recherche et/ou développement dans le cadre d'un projet ou programme de recherche ou de développement.
		65%	Du 1 ^{er} juillet 2008 au 31 décembre 2008		
		75%	Du 1 ^{er} janvier 2009 au 30 juin 2013		
		80%	Depuis le 1 ^{er} juillet 2013		
Entreprises qui emploient des chercheurs titulaires d'un diplôme de bachelier	34	40%	Du 1 ^{er} janvier 2018 au 31 décembre 2019	1. La preuve que le travailleur est chercheur qui a un diplôme visé à l'article 275/3, § 2, 3° ou 4° 2. La preuve qu'il est employé dans des projets de recherche et de développement.	Dispense calculée sur les rémunérations des chercheurs avec un diplôme visé à l'article 275/3, §2, au prorata du temps effectivement consacré aux projets ou programmes de recherche et/ou développement dans le cadre d'un projet ou programme de recherche ou de développement.
		80%	Depuis le 1 ^{er} janvier 2020		

Calcul de la dispense de versement de précompte professionnel

Voici un exemple afin de mieux comprendre comment est calculée la dispense de versement du précompte professionnel pour chercheurs.

La société X rémunère un chercheur qui est affecté à un projet de recherche qui respecte le §3, alinéa 1 de l'article 275/3 du CIR92. Le projet a été notifié au Belspo avant le début du projet et a même reçu un avis contraignant positif. Le chercheur, célibataire, dispose d'un diplôme de master visé au §2, 2° de l'article 275/3 du CIR92. Le chercheur a une rémunération brute de 4.500 euros par mois et d'après les horaires fournis par la société, le chercheur consacrera 95% de son temps au projet notifié :

Rémunération de l'employé :

Salaire Brut	4.500
-Cotisation ONSS personnelle (13.07%)	588,15
-Précompte professionnel	1.080,74
-Cotisation spéciale pour la Sécurité sociale	44,01
Rémunération nette	2.787,01

Coût pour l'employeur :

Cotisations ONSS employeur	1.440
Coût sans la dispense	5.940
-Dispense (80%*95%*précompte pro.)	821,36
Coût avec la dispense	5.118,64

La dispense partielle de précompte professionnel représente une diminution des coûts de l'employeur de presque **14%** ce qui n'est pas négligeable.

Les acteurs de la dispense de versement du précompte professionnel

Cette section vient étudier les différents problèmes rencontrés lors de l'application de la mesure. Pour cela il est d'abord primordial d'identifier clairement les différents acteurs de cet incitant : le Belspo (notifications et avis), le SPF Finances (contrôle de la mesure) et le contribuable (bénéficiaire de la mesure).

Le Belspo

Le service public fédéral de programmation politique scientifique ou la Politique scientifique fédérale (ci-après « Belspo ») est un acteur majeur de la recherche scientifique dans le pays. Le Belspo gère dix Établissements scientifiques fédéraux, qui fournissent un cadre et des ressources aux chercheurs, ainsi que des collections artistiques et historiques de renommée mondiale. Avec ses 2.300 collaborateurs, elle couvre un large éventail d'expertises, notamment en astronomie, météorologie, histoire, paléontologie, anthropologie, etc. Le Belspo vise à promouvoir une société plus durable et plus harmonieuse (Belspo, 2023).

Le Belspo joue un rôle important dans la dispense de versement du précompte professionnel, comme mentionné précédemment. Conformément à la loi du 17 juin 2013, la notification de son projet ou programme au Belspo, comme prévu à l'article 275/3, §3, est une étape obligatoire pour bénéficier de cette dispense. Comme expliqué dans l'analyse législative, cette notification doit être effectuée avant le début du projet de recherche et développement et perd donc sa rétroactivité (décision de la Cour de cassation du 6 janvier 2023). Cette notification peut être effectuée de différentes manières, telle que par écrit, par email, via le portail du Belspo ou oralement lors d'une présentation à Belspo⁸³. Cependant, aucune forme claire n'est déterminée dans la loi.

Pour rappel, la notification à Belspo doit contenir les informations suivantes :

- « L'identification de l'employeur redevable du précompte professionnel ;
- Une description du projet ou du programme qui démontre qu'il vise la recherche fondamentale, la recherche industrielle ou le développement expérimental ;
- Les dates de début et de fin présumés du projet ou du programme » (Belspo, 2024).

Ensuite, si le redevable du précompte professionnel ou le SPF Finances le demande, ils peuvent demander à Belspo un avis sur un projet ou programme de R&D soumis, s'il rentre bien dans le champ d'application des articles 275/3, §§2 et 3. L'avis reçu est contraignant. L'article 95/3 de l'AR/CIR 92 précise les informations à inclure dans la demande adressée au Belspo pour obtenir cet avis. Le Belspo dispose d'un délai d'un mois à compter de la réception de la demande pour effectuer cette vérification. Pendant ce délai, le Belspo peut demander au contribuable des explications complémentaires. Une fois la demande complète, le Belspo dispose de trois mois pour rendre son avis contraignant au contribuable, qui précise également les modalités d'envoi à suivre. Il est également possible de solliciter un avis auprès de Belspo concernant les équivalences de diplômes des chercheurs.

Le SPF Finances

Le service public fédéral Finances se charge de la gestion des finances publiques de l'état belge et se compose de 7 administrations générales. Dans le cadre de la dispense de versement de précompte professionnel pour chercheurs, 3 administrations sont

⁸³ Question n° 448 de W. Vermeersch du 10 juillet 2020, Q.R., Ch., 2020-2021, n°026, p. 40-42.

concernées et jouent un rôle distinct : l'Administration générale Expertise et Support stratégiques (ci-après « AGESS »), l'Administration générale de la Perception et du Recouvrement (ci-après « AGPR ») et l'Administration générale de la Fiscalité (ci-après « AGFisc »).

- AGESS : Elle informe la Commission européenne des mesures de dispenses de versement de précompte professionnel, si nécessaire. Elle réalise aussi des études sur l'impact des politiques et analyses sur les résultats récoltés (Cour des comptes, 2023). Le résultat de son suivi est repris dans l'inventaire des dépenses fiscales en annexe de budget des voies et moyens chaque année (Cour des comptes, 2019).
- AGPR : Elle reçoit les déclarations ainsi que les montants de précomptes professionnels et donc les éventuelles déclarations de dispense de versement du précompte professionnel (Cour des comptes, 2023).
- AGFisc : Elle a comme rôle, entre autres, le contrôle de la bonne application de la dispense de versement de précompte professionnel ainsi que le traitement des réclamations (Cour des comptes, 2023). Au sein de l'administration, le service Tax audit & Compliance Management (TACM) est chargé d'établir le cadre des différentes actions de contrôles effectués par l'AGFisc comme établir des facteurs de risques qui facilite la détection des entreprises dont le contrôle serait productif (Cour des comptes, 2023).

Conflits entre le SPF Finances et le Belspo

Le SPF Finances et le Belspo entretiennent des relations conflictuelles concernant l'application ainsi que le contrôle de la dispense de versement du précompte professionnel pour chercheurs. Dans cette partie, pour expliquer au mieux les différents conflits et désaccords opposant le SPF Finances et le Belspo, nous baserons sur les 2 rapports de la Cour des comptes (2019 et 2023), sur de la jurisprudence pour illustrer les différents aspects étudiés, des questions parlementaires ainsi que tout autre document pertinent qui nous permettra d'établir au mieux un constat de la situation actuelle. Nous aborderons ensuite les conséquences découlant de ces conflits.

La Cour des comptes : Institution visant à aider la Chambre des représentants pour l'adoption des budgets et des comptes. Elle est composée de 2 chambres, la chambre française et néerlandaise et chacune des 2 chambres sont composées d'un président et de 4 conseillers. Tous les membres de la Cour des comptes sont nommés par la chambre des représentants pour une période de 6 ans (Chambre des représentants, 2019).

La Cour des comptes à 3 missions principales :

- Mission d'information et de contrôle, elle vient assister le pouvoir législatif en ce qui concerne le budget (recettes et dépenses) annuel ainsi que l'exécution de budget (Chambre des représentants, 2019).

- Mission administrative, elle veille au respect du principe de la spécialité, la chambre n'acceptant que des dépenses qui sont clairement définies (Chambre des représentants, 2019).
- Mission juridictionnelle, elle juge la responsabilité des comptables publics pour leur gestion des deniers publics, pouvant leur accorder une décharge en l'absence de faute ou les condamner à solder leur débet en cas de faute grave ou répétitive, avec possibilité de pourvoi en cassation (Chambre des représentants, 2019).

En 2019 et en 2023, la Cour des comptes publie un rapport appelé « Maitrise des coûts par l'État et étude de la dispense en faveur de la recherche et du développement » et vient émettre à la fin des deux rapports, des recommandations pour améliorer différents aspects pratiques et théoriques de la dispense de versement de précompte professionnel. Dans le cadre de ce mémoire, nous nous focaliserons plus en détail sur les parties en lien avec la dispense de versement du précompte professionnel pour chercheurs.

Le contrôle de la dispense de versement de précompte professionnel pour chercheurs

Comme mentionné précédemment, c'est le SPF Finances qui s'occupe de contrôler les différentes dispenses du versement de précompte professionnel, et plus précisément l'AGFisc. Le service « Tax Audit & Compliance Management » (ci-après « TACM ») a pour rôle, entre autres, l'élaboration de facteurs de risque permettant à l'AGFisc de déterminer quels contrôles d'entreprises sont susceptibles de mener à une rectification de l'impôt dû, ce qui permet d'augmenter la rentabilité des contrôles. On distingue les dossiers impératifs et les dossiers indicatifs. Les dossiers impératifs démontrent un risque élevé de rectification et doivent être obligatoirement contrôlés par un agent de l'administration fiscale (Cour des comptes, 2019).

La Cour des comptes (2019) évoque la difficulté rencontrée par la TACM d'établir des facteurs de risque pertinents et efficaces pour le contrôle de la dispense de versement de précompte professionnel pour les chercheurs en raison de l'accès restreint que le SPF Finances dispose sur la base de données du Belspo. En effet, la TACM ne dispose pas d'informations concernant les projets ou programmes de recherche et développement ni sur l'affectation ou sur le diplôme des chercheurs. Le Belspo dispose de cette base de données, mais pas le SPF Finances. Cette base de données contient, entre autres, le registre national, l'intitulé du diplôme et la description de fonction des travailleurs/chercheurs affectés aux projets ou programmes de recherche et développement (Cour des comptes, 2019). Le SPF Finances a cependant un accès restreint aux informations nécessaires sur demande, contenues dans la base de données du Belspo pour le contrôle. L'accès automatique n'a pas été donné, car la base de données contient des informations confidentielles et des données à caractère personnel, ce qui pousse le Belspo à transmettre les informations au SPF Finances avec prudence (Cour des comptes, 2019). Le SPF Finances, de son côté, refuse de partager avec le Belspo les montants des dispenses de versement de précompte professionnel qu'elle considère

comme confidentiels. Ces montants sont cependant importants pour le Belspo afin d'assurer une application uniforme de la mesure pour les bénéficiaires. La Cour des comptes a déjà conseillé en 2019 au SPF Finances et au Belspo d'établir un cadre plus propice à un échange d'informations structurel. En 2024, aucune mesure concrète n'a été prise pour pallier ce problème malgré une discussion en 2021 entre les deux parties. Le SPF Finances a adressé des documents préparatoires à la rédaction d'un protocole d'échange de données au Belspo, ce dernier n'a donné aucune réponse en retour (Cour des comptes, 2023). Ces informations sont cependant essentielles pour la TACM afin de pouvoir affiner ses facteurs de risques et permettre à l'AGFisc d'effectuer des contrôles plus productifs. Avec près de 7.500 dispenses accordées en 2021, il est primordial du point de vue de l'AGFisc qu'elle ait accès à cette base de données afin d'augmenter la rentabilité et l'efficacité de ses contrôles.

Évolution et interprétation de la législation

La législation concernant la dispense de versement de précompte professionnel comprend principalement (hors jurisprudence et questions parlementaires) :

- L'article 275/3 du CIR92 : contient la règle générale de la dispense de versement de précompte professionnel pour chercheur : le taux de dispense, les bénéficiaires, les diplômes visés ainsi que les définitions de projet ou programmes de recherche et développement (recherche fondamentale, recherche industrielle et développement expérimental), ainsi que la notification et la demande d'avis à Belspo.
- L'article 95/2, 3° de l'AR/CIR92 : reprend la liste de tous les bénéficiaires de la dispense de versement de précompte professionnel qui doivent remettre 2 déclarations distinctes en matière de précompte professionnel ainsi que les mentions spécifiques qu'elles doivent contenir.
- L'article 95/3 de l'AR/CIR92 : indique les informations à fournir lors de la demande d'avis demandée par le bénéficiaire à Belspo ainsi que la manière de le faire, les différents délais à respecter et l'obligation d'envoyer une copie de l'avis au SPF Finances.
- L'article 95/4 de l'AR/CIR92 : reprend les modalités de la demande d'avis du SPF Finances à Belspo ainsi que les délais à respecter et l'obligation d'envoyer l'avis au redevable du précompte professionnel.
- L'annexe III bis de l'AR/CIR92 : reprend les différents codes relatifs à la nature des revenus en application des revenus en application des articles 90, § 3 et 95/2, § 3, a, AR/CIR 92
- L'annexe III ter, III, de l'AR/CIR92 : indique les documents à tenir à disposition de l'administration telle que des preuves relatives à la fonction, au diplôme du travailleur, mais aussi la preuve de son implication dans un projet ou programme de recherche et développement, le montant total des rémunérations et du précompte professionnel retenu ainsi qu'une preuve de l'inscription à Belspo des

projets ou programmes de recherche et développement visés à l'article 275/3, §3, alinéa 4 du CIR92. Elle nous donne aussi la définition de chercheur, technicien de recherche et gestionnaire de projet.

- L'annexe III quater de l'ARCIR92 : reprend la liste des institutions agréées visées à l'article 275/3, alinéa 2 du CIR92.

La législation concernant la dispense de précompte professionnel pour les chercheurs a beaucoup évolué depuis son introduction par la loi du 20 décembre 2002. Elle s'est complexifiée à travers le temps en élargissant son champ d'application à un plus grand nombre de bénéficiaires (un type de bénéficiaires en 2002 contre 7 depuis 2018 avec l'introduction de la dispense pour les chercheurs ayant un diplôme de bachelier), ainsi qu'en modifiant les taux de dispenses (de manière simplifiée, de 50% en 2002 à 80% en 2024, la réalité étant plus complexe).

D'une part, ces changements constants de la mesure rendent la tâche plus compliquée aux contrôleurs dans leurs approches de contrôle à chaque action, qu'ils doivent adapter constamment pour rester efficaces (Cour des comptes, 2019). Ces changements constants compliquent aussi la tâche des redevables du précompte professionnel qui doivent, dans la plupart des cas, faire appel à des fiscalistes ou à des sociétés de consultance. Ces derniers ont tendance à interpréter les notions de recherche et développement de manière plus large que le SPF Finances, ce qui a conduit ces dernières années à différents conflits avec l'administration fiscale. Il est à noter que les agents de contrôle eux-mêmes rencontrent des difficultés lors de l'interprétation de la législation (Cour des comptes, 2023).

D'autre part, les différents conflits entre le Belspo et le SPF Finances, qui reposent en grande partie sur un manque de clarté du cadre législatif, mènent régulièrement à des litiges judiciaires qui peuvent porter préjudice aux redevables de précomptes professionnels et entraîner une certaine insécurité. Différentes réformes de l'article ont été menées ces dernières années, mais aucune d'elles n'a abouti à quelque chose de concret, notamment en raison du désaccord entre la cellule stratégique du ministre des Finances et la cellule du secrétaire d'État chargé de la Politique scientifique (Cour des comptes, 2023).

La Cour des comptes (2023), dans ses recommandations, reprend différentes notions qu'il faudrait clarifier afin de favoriser une meilleure compréhension autant du côté des redevables que de Belspo et du SPF Finances.

Lors d'un contrôle effectué par le SPF Finances, il est souvent difficile, voire impossible de déterminer dans le cas des entreprises en partenariat, des YIC ou des entreprises (doctorat, master et bachelier) de vérifier proportionnellement le temps réel consacré par les travailleurs à des programmes ou projets de R&D.

La Notification à Belspo

La notification du projet ou programme à Belspo est un autre sujet conflictuel entre le SPF Finances et le Belspo. Comme mentionné précédemment et à l'article 275/3, §3, alinéa 4, les projets ou programmes visés au §3, alinéa 1^{er} du même article, rentrent en ligne dans le cadre de la dispense de versement du précompte professionnel s'ils sont notifiés à Belspo avec la mention :

1. « De l'identification du redevable du précompte professionnel ;
2. De la description du projet ou programme où il est démontré que ceci a pour but, la recherche fondamentale, la recherche industrielle ou le développement expérimental ;
3. La date de début attendue et la date envisagée de fin du projet ou programme » (Belspo, 2024).

La notification peut se faire via le portail Belspo de manière écrite (mail ou lettre) ou orale. La notification ou inscription au Belspo ne correspond en aucun cas à une validation de Belspo des projets ou programmes concernés contrairement à l'avis contraignant que le Belspo peut rendre au contribuable ou au SPF Finances si ce dernier le lui demande. Lors d'un contrôle, une notification au Belspo sans avis contraignant demandé au préalable n'est généralement pas suffisante pour le contrôleur qui doit déterminer si le projet ou programme rentre dans le champ d'application de la définition visée à l'article 275/3, §3 du CIR92. De plus, la Cour des comptes (2023) fait remarquer que les contrôleurs ne sont pas toujours capables d'évaluer correctement la nature précise des activités de recherche et de développement. Il est important de mentionner que les conditions de forme et de fond des notifications à Belspo n'ont toujours pas été fixées légalement (Cour des comptes, 2023). La notification n'est pas toujours claire et précise, le contribuable ne notifiant pas toujours distinctement les différents projets ou programmes, ce qui peut porter préjudice au redevable du précompte professionnel. Prenons pour exemple l'arrêt du tribunal de première instance du Brabant wallon du 24 mars 2023 :

Mise en contexte : Civ. Brabant wallon (fisc.) (14e ch.) n° 21/41/A, 24 mars 2023 :

La société X, leader mondial japonais actif dans l'industrie du verre, notifie électroniquement le 20 décembre 2014 à Belspo son programme de recherche et développement pour la période du 1^{er} janvier 2014 au 31 décembre 2018. Le programme de recherche se dénomme « Recherche, développement et amélioration liée au verre et aux activités de transformation du verre pour bâtiment et automobile » et nomme 3 projets distincts (GENIEVISION, DOMUS et WIDEYE). Le 30 décembre 2019, la société X introduit une réclamation où elle demande le remboursement du précompte professionnel versé de 2015 à 2018 pour une partie de ses chercheurs avec diplômes spécifiques affectés au projet STAR. Le 6 juillet 2020, la société X fournit un dossier technique du projet inscrit en 2014 qui comprend la mention d'un projet dénommé STAR qui correspond au « développement expérimental software » mentionné lors de l'inscription initiale à Belspo. Le 9 octobre 2020, la réclamation est rejetée, car :

- Le projet STAR n'est pas inscrit clairement auprès de Belspo lors de l'inscription en 2014.
- Le projet ne correspond pas aux concepts de R&D tels que défini à l'article 275/3 su CIR92.
- Le projet STAR dispose d'un time-sheet mais il est impossible de déterminer quelles étaient les autres missions des travailleurs.
- Pas de time-sheets fournis pour l'année 2015.

Le 18 décembre 2020, Belspo confirme qu'il s'agit d'un programme de recherche et développement structurel qui répond à la définition de l'article 275/3 du CIR92 après avoir reçu un avis contraignant positif. Le 8 janvier 2021, la société X dépose, au greffe du tribunal de Céans, une requête contradictoire. La société se défend en invoquant l'avis contraignant de Belspo qui dit qu'elle est venue compléter les données déjà notifiées et tente de démontrer que même si le nom du projet n'a pas été mentionné explicitement en 2014, le projet est bien évoqué dans la notification à Belspo de 2014 sous la forme de « développement expérimental software ». Le tribunal de première instance rend un avis négatif, estimant que le projet STAR n'a pas été notifié explicitement en 2014. Ce dernier appuie sa conclusion en pointant le fait que la société X considère le projet STAR comme « colossal » et qu'il aurait dû être mentionné de manière plus claire en 2014 lors de l'inscription.

Conclusion

Cet arrêt est très intéressant et soulève différents points importants qui font écho avec ce qui a été dit au préalable :

1. La notification au Belspo manque de clarté et de précisions, dû à un cadre législatif qui n'a pas encore été fixé sur la forme et sur le fond.
2. Le SPF Finances et le Belspo ne partage pas la même définition de R&D pour le projet STAR dans le cas résumé ci-dessus. Le projet est rejeté par le SPF Finances alors qu'il est validé par le Belspo via un avis contraignant.
3. Il est compliqué pour le SPF Finances de contrôler avec précision les dispenses de versement de précompte professionnel calculées au prorata du temps réellement consacré au projet ou programme de R&D.
4. La notification est fixe et ne prend pas en compte l'évolution des projets à travers le temps. Le projet STAR est considéré comme un nouveau projet non notifié.

D'autres dossiers concernant des problèmes de notification à Belspo, souvent lié à la date de fin, sont passés devant le tribunal, en voici une liste non exhaustive :

- L'arrêt de la première instance du 17 février 2023 : Cet arrêt rapporte lui aussi un problème lié à la notification à Belspo, dans ce cas-ci aucune date de fin n'a pas été spécifiée clairement. Le redéposable se défend en faisant remarquer que dans certaines grandes entreprises les activités R&D ne sont pas réalisées sous forme de projets distincts, mais au sein de programmes transversaux plus larges et étalés dans le temps et qu'il ne peut donc pas définir une date de fin.

- Jugement du tribunal de première instance de Hasselt du 15.12.2022 : L'inscription à Belspo doit être effectuée avant le début du projet, en fournissant une description et les dates de début et de fin prévues. Cependant, les preuves fournies par le demandeur n'ont pas été jugées suffisantes pour prouver une inscription conforme avant 2019.
- Jugement du tribunal de première instance de Hasselt du 23.06.2022 : En 2018, la demanderesse a demandé une régularisation pour les années 2016 et 2017, visant le remboursement du précompte professionnel pour la R&D, mais l'administration a refusé la dispense, car l'inscription à Belspo en 2016 mentionnait une date de fin irréaliste (01.01.2099). L'inscription valide à Belspo, incluant des dates réalistes de début et de fin, est une condition légale pour bénéficier de la dispense.

On constate donc avec la jurisprudence liée à la dispense que la notification a posé des complications dans le passé. Des problèmes liés à la date de début, de fin, à la notification de nouveaux projets ou projets existants qui évoluent dans le temps. Le système actuel ne permet pas un suivi des projets ou programmes et il est souvent compliqué pour le contribuable de déterminer clairement les tâches visées dans les projets, mais aussi leur date de fin. Dans le premier cas présenté, un problème lié aux time-sheets des chercheurs pose aussi un problème, il est compliqué pour le contribuable de prouver ultérieurement au contrôle l'activité effective des chercheurs au projet en question.

Les Avis contraignants de Belspo

Le SPF Finances reproche au Belspo de fournir des avis contraignants qui ne sont pas assez motivés et doute donc de leur validité. Ceci a pour conséquence de créer des tensions entre les 2 services publics. Les contrôleurs de SPF Finances ont d'ailleurs déjà remis en cause l'impartialité et l'indépendance des fonctionnaires de Belspo (De Doncker, 2021).

Prenons l'exemple de l'arrêt du 16 mars 2021 de la Cour d'appel d'Anvers, le SPF Finances reproche à Belspo de ne pas avoir assez motivé son avis et le conteste. Voici un résumé de cet arrêt :

Mise en contexte : Anvers (civ.) (B6Me ch.) n° 2019/AR/1643, 16 mars 2021 :

En 2017, la société X demande l'application de la dispense de versement de précompte professionnel pour les années 2013 et 2014. L'entreprise pense répondre aux conditions d'application prévues à l'article 275/3 du CIR92 (elle employait des chercheurs dans des projets de R&D, qui sont titulaires de diplômes éligibles). Le 10 octobre 2016, elle notifie au Belspo un programme de recherche structurel et le 4 avril 2018, à la demande de l'entreprise X, le Belspo rend un avis positif contraignant pour les années 2013 et 2014 (l'obligation de notification au Belspo est obligatoire pour les projets en cours à partir du 1^{er} janvier 2015, donc pas d'obligation de notifier pour l'année 2013 et 2014). La requête est cependant rejetée par le SPF Finances le 26 juin 2018, car elle considère que la notification auprès de Belspo est incomplète : pas de dates mentionnées, pas

d'indications sur le projet ou programme concerné, pas d'indication sur qui a rendu le document. Concernant l'avis, il l'estime trop vague et imprécis et réfute la valeur contraignante de l'avis. Il demande donc au débiteur de démontrer par tout moyen de droit commun que les conditions sont bel et bien remplies. L'administration est par conséquent arrivée à la conclusion qu'il n'y avait pas de R&D impliquée pour chaque projet examiné.

La société X dépose une requête au greffe du tribunal de première instance d'Anvers le 19 septembre 2018 et demande que la décision du 26 juin 2018 prise par l'administration soit réformée. Le juge statue en défaveur du contribuable, estimant qu'il n'avait pas fourni des justifications plus solides que celle qui avait conduit à la décision du 26 juin 2018. Le contribuable fait appel et le dossier est porté devant la Cour d'appel d'Anvers. La Cour d'appel statue et conclut que l'avis de Belspo ne doit pas être nécessairement détaillé pour être contraignant.

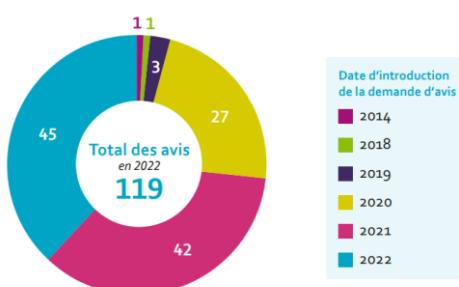
Conclusion

Par cet arrêt, la Cour d'appel confirme l'expertise du Belspo (De Doncker, 2021). L'avis de Belspo fait office d'une sorte de décision anticipée pour les redevables et leur offre une sécurité même si l'avis n'offre pas une justification exhaustive. Cet arrêt confirme le rôle central de Belspo et porte un coup aux contrôleurs du SPF Finances qui ne pourront plus contester les avis qu'ils estiment trop peu argumentés.

Le manque de motivation peut s'expliquer en partie par le manque d'effectif du côté de Belspo qui ont comme tâche la rédaction des avis (2,8 ETP⁸⁴ en 2018 et 3.8 ETP en 2024). De plus il faut prendre en considération que la rédaction des avis contraignants n'est pas l'unique tâche de la cellule fiscale de Belspo.

En 2022, 119 avis seulement sont rendus par le Belspo et aucun n'a été négatif (Cour des comptes, 2023). De plus, il s'avère que les avis rendus par le Belspo ne sont pas toujours traités chronologiquement.

Figure 11 : Nombre d'avis rendus par le Belspo en 2022



Source : Cour des comptes. (2024). *Dispenses de versement du précompte professionnel (audit de suivi)*. Récupéré de https://www.crek.be/sites/default/files/Docs/2024_01_DispensesVersementPrecompteProfessionnel_Communique.pdf

On peut noter que certains avis sont donnés avec plusieurs années de délai, le Belspo accordant la priorité aux demandes urgentes en lien avec des litiges fiscaux et aux projets

⁸⁴ ETP : équivalent temps plein

ou programmes se déroulant pendant des périodes contrôlées par le SPF Finances. De plus la législation ne prévoit pas que la demande d'avis soit établie avant le début du projet ou programme. En 2022, 77 des 119 avis rendus portent sur des projets ou programmes finis (Cour des comptes, 2023). Des avis rendus après la fin d'un projet signifient très probablement qu'un contrôle a été réalisé et que le SPF Finances ne peut attester du caractère R&D du projet en question ou alors que la dispense est rejetée par le contrôleur. Le contribuable vient alors défendre sa position en demandant l'avis du Belspo.

Le comité de gestion de l'AGFisc ira même jusqu'à demander au cabinet du ministre que les avis rendus par le Belspo ne soient pas contraignants pour le SPF Finances (à part si la demande vient de ce dernier), ce qui est bien évidemment contre la loi et atteste du mécontentement que peuvent ressentir les contrôleurs face à ces avis contraignants qu'ils peuvent parfois trouver trop vagues ou pas assez justifiés (Cour des comptes, 2023).

La Cour des comptes, dans son rapport de 2024, rajoute 2 nouvelles recommandations spécifiques à la dispense de versement de précompte professionnel pour chercheurs :

1. « Clarifier les compétences du SPF Finances et de Belspo en matière de contrôles
2. Assurer le contrôle interne de la procédure de délivrance des avis à la mesure de l'importance financière de la dispense » (Cour des comptes, 2023, p. 5)

Les incitants à l'innovation : comparaison avec d'autres pays

Selon le Benchmark 2024 d'Ayming, qui répertorie les incitations fiscales à la R&D dans 24 pays, deux nations se distinguent particulièrement : la France et la Suisse. Leur proximité géographique et les mécanismes fiscaux qu'elles proposent dans les domaines de la R&D et de l'innovation présentent des similitudes avec le système fiscal belge, rendant leur analyse d'autant plus pertinente. Cette section vise à comparer les différents systèmes fiscaux en place et à identifier des pistes d'amélioration pour la Belgique. Toujours selon le Benchmark 2024 d'Ayming, ces deux pays offrent des incitations fiscales à l'innovation avec des procédures d'accès simplifiées, tandis que la Belgique est perçue, dans ce même rapport, comme un pays où ces incitations sont particulièrement difficiles d'accès (Ayming, 2024). Le « Global Innovation Index » 2023, qui évalue les performances en matière d'innovation de 132 pays, classe la Belgique à la 23e place, la France à la 11^{ème}, et la Suisse à la 1^{ère}.

Le système fiscal français

Il existe trois incitants principaux à l'innovation en France :

- Le crédit d'impôt recherche (ci-après « CIR ») et le crédit d'impôt innovation (ci-après « CII ») : le CIR, l'équivalent français du crédit d'impôt R&D s'élève à 30% des dépenses R&D jusqu'à 100 millions d'euros puis 5% au-delà de ce montant. Pour les PME, le CII s'élève à 20% avec une limite des dépenses de 400 miles euros. Le CIR a pour objectif de faire avancer l'état des connaissances techniques et scientifiques. Le CII quant à lui vise plutôt à améliorer les performances du produit de l'entreprise avant la mise sur le marché⁸⁵ (Brunel et Sicsic, 2024). On peut aussi souligner la différence du taux applicable pour le crédit d'impôt qui est de 30% en France contre 3,88 % (15,5%*25%) en Belgique pour l'année 2024. Au niveau des dépenses éligibles, c'est là que nous pouvons remarquer une deuxième différence significative. En effet, la France ne dispose pas d'un incitant fiscal distinct lié aux salaires versés dans le domaine de la R&D et l'innovation comme en Belgique, mais vient directement l'intégrer à son CIR. Le CIR prévoit un système plus simple à appliquer et qui peut être résumé comme ceci :
 - Le CIR admet dans ses dépenses éligibles (dans ce cas-ci les rémunérations qui sont retenues au prorata des opérations réellement consacrées aux opérations liées à la R&D éligible) les dépenses liées au personnel suivantes:
 - « Chercheurs et techniciens de recherche qui sont directement et exclusivement affectés aux opérations de recherche et développement

⁸⁵ On remarquera, en comparaison à la Belgique, des objectifs plus précis au niveau de la mise en place des incitants fiscaux à l'innovation.

- Personnel titulaire d'un doctorat ou d'un diplôme d'un niveau équivalent, les dépenses sont prises en compte pour le double de leur montant pendant les 2 premières années de CDI. L'effectif du personnel ne doit pas avoir diminué par rapport à l'année précédente
- Salariés auteurs d'une invention après des opérations de recherche à qui on a versé une rémunération supplémentaire » (Entreprendre.service-Public.fr, 2024).

Chaque entreprise doit remplir et présenter un document qui reprend les différentes dépenses R&D de l'entreprise. Pour sécuriser la mise en place du CIR, une demande d'avis peut être faite directement auprès de l'administration fiscale (Brunel et Sicsic, 2024). L'avis reçu est opposable lors d'un contrôle fiscal.

Toute entreprise qui a des dépenses éligibles peut bénéficier du CIR. Il est composé d'un incitant fiscal sur les rémunérations, qui n'est pas basé sur la partie du précompte professionnel, mais sur la rémunération totale. Cet incitant sur les rémunérations définit 3 types de salariés éligibles et applique un taux distinct de 30%. Le site de l'administration fiscale concernée fournit un guide complet de 90 pages, mis à jour chaque année, qui est mis à disposition de tout le monde. Il fournit directement (et facilement) les différents documents à remettre ainsi qu'une notice d'utilisation pour les compléter correctement. Le document énumère les différentes dépenses éligibles de manière claire.

- Le dispositif jeune entreprise innovante (JEI) : Un deuxième dispositif est mis en place et vise à soutenir les jeunes entreprises. Ce dispositif permet une réduction fiscale à travers l'exonération des cotisations sociales employeurs ainsi que des réductions fiscales (Brunel et Sicsic, 2024). La JEI est une PME indépendante qui a moins de 8 ans d'existence et qui consacre au moins 15% de leurs charges déductibles dans le domaine de la R&D. Elle emploie moins de 250 personnes et son chiffre d'affaires est inférieur à 50 millions d'euros ou un bilan inférieur à 43 millions d'euros (Entreprendre.service-Public.fr, 2024). Une demande d'avis pour savoir si on correspond aux critères d'un JEI est disponible directement sur le site de l'administration publique française. Au niveau des cotisations sociales patronales exonérées, le montant de la rémunération mensuelle ne peut dépasser 7 951,12 euros et le montant exonéré total par année ne dépasse pas 231 840 euros⁸⁶. Les salariés visés sont les suivants :

- « Ingénieur-chercheur
- Technicien
- Gestionnaire de projet de R&D

⁸⁶ Pour les entreprises créées entre la 1^{er} janvier 2023 jusqu'au 31 décembre 2025.

- Juristes chargés de la protection industrielle et des accords de technologies liées au projet
- Personnel chargé des tests pré-concurrentiels
- Personnel affecté directement à la réalisation d'opérations de conception de prototype ou installation pilote de nouveaux produits » (Entrepren dre.service-Public.fr, 2024)

L’application est possible au début de chaque mois dès le début de l’exercice comptable ou l’entreprise respecte les conditions citées au préalable. De plus, cette mesure, sauf exception, peut être appliquée en même temps que le CIR. Depuis 2008, le dispositif de jeune entreprise universitaire (JEU) est applicable pour les étudiants et enseignants-chercheurs. Il s’agit du même dispositif JEI, mais avec des conditions plus souples (Brunel et Sicsic, 2024).

- Le dispositif de patent box ou Intellectual property box : Équivalent de la DRI en Belgique et découle de l’action 5 du projet BEPS. Le dispositif patent box est fortement lié aux 2 premiers incitants fiscaux, mais son assiette repose non pas sur les dépenses, mais bien sûr les revenus générés par les propriétés intellectuelles.

Les 3 dispositifs fiscaux mis en place en France ont des points communs notables avec les dispositifs belges. Le CIR représente presque 87,4% des dépenses fiscales pour l’innovation, pour un montant de 8 milliards d’euros en 2019 (50% de l’assiette du CIR est composée de dépenses de personnel, chercheurs et techniciens (CNEPI, 2021)), le patent box représente quant à lui 10,3% et le dispositif JEI 2,3% (Brunel et Sicsic, 2024). Le CIR représente donc le principal soutien indirect à l’innovation en France.

Au niveau des contrôles de l’administration fiscale, un dossier justificatif est rédigé, par le contribuable et mis à jour année par année par le contribuable concernant les projets R&D déclarés au CIR. Ce dossier doit être fourni sur demande à l’administration fiscale qui assure le contrôle de la mesure. Ce dossier doit être complet et très précis et doit décrire scientifiquement les projets R&D. L’administration fiscale concernée n’hésitera pas à s’accompagner de professionnels (ingénieurs, consultants, techniciens, informaticiens, etc.) afin de contrôler au mieux l’application de cet incitant fiscal qui coûte des milliards à la France chaque année (Tаксuitsyou, 2024).

Un rapport de 2018 du gouvernement français intitulé « les aides à l’innovation » rapporte différentes propositions d’amélioration du CIR. Ce rapport nous rapporte les différents problèmes rencontrés avec les incitants fiscaux à l’innovation en France :

- Des contrôles variables en raison de contrôleurs inégalement formés.
- Des temps de remboursements du CIR qui peuvent être longs et peuvent peser sur la trésorerie des Start-ups (Lewiner et al., 2018).

On pourra noter plusieurs différences intéressantes avec la Belgique. Dans un premier temps, le cadre législatif n’est pas remis en cause dans ce rapport. Celui-ci à l’air clairement défini, le problème étant plus axé sur la formation des contrôleurs à assurer

un contrôle uniforme de la mesure. En comparaison, la Cour des comptes belge, dans ces 2 rapports, définit des problèmes de clarté et de compréhension de la législation et émet des propositions d'améliorations à ce sujet dans les rapports de 2019 et 2023.

Que pouvons-nous retenir au niveau du système des incitants fiscaux à l'innovation français ?

1. Le site de l'administration fiscale français est clair et exhaustif, il fournit facilement les informations nécessaires à l'application, les documents requis.
2. Pas d'intermédiaire (équivalent au Belspo) en France. Les demandes d'avis sur le caractère R&D se font directement auprès de l'administration fiscale concernée.
3. Le contrôleur peut faire appel à une expertise extérieure (informaticiens, ingénieurs, etc.) afin d'assurer un meilleur contrôle de l'incitant fiscal. Le dossier est transféré au spécialiste via une plateforme spécialisée. L'entreprise peut demander à rencontrer l'expert dans un délai de 30 jours après le second complément d'information. De plus le contrôleur ainsi que l'expert peuvent se rendre dans l'entreprise pour consulter des documents comptables, documents annexes, justificatifs ainsi qu'effectuer des constations matérielles, procéder à des vérifications et/ou s'assurer de la réalité de l'activité de recherche de l'entreprise dans laquelle les dépenses ont été effectuées (ministère de l'action et des comptes publics, 2018).
4. Un guide de 90 pages est mis à disposition des contribuables pour la bonne application du CIR. Il est mis à jour chaque année et reprend toutes les informations nécessaires à la bonne application de la mesure. La notion de recherche et développement y est inscrite de manière claire et des indications précises sur les 5 critères de Frascati sont fournies. Ce rapport fournit aussi des indications sur le processus d'identification des activités de R&D éligibles au CIR, ainsi que son calcul, mais aussi de nombreuses autres informations nécessaires à la bonne application de la mesure.
5. Le système fiscal français demande un dossier justificatif, année par année, au fur et à mesure des travaux/opérations de R&D déclarés au CIR. On peut trouver sur le site, un modèle du dossier à rendre avec des explications pour le compléter correctement. Le dossier doit être exhaustif et précise les projets de R&D doivent être décrits de manière scientifique.

Le système fiscal suisse

La Suisse sera le deuxième pays étudié dans ce mémoire. Ce pays étant souvent considéré comme l'un des pays les plus performants au niveau de l'innovation en termes d'institutions, d'infrastructures, de capital humain et de recherche (1^{er} du classement du « global innovation index » en 2023), il est dès lors particulièrement intéressant de s'y intéresser de plus près. De plus, d'après le benchmark de Ayming de 2024, l'application des mesures fiscales en faveur de l'innovation est facile et le système généreux. La Suisse consacre près de 27 milliards de francs (direct et indirect) à la recherche et développement (1 franc équivaut à environ 1 euro), ce qui représente 3,4% de son PIB (OCDE, 2024).

En Suisse, on retrouve 2 incitants fiscaux à l'innovation principaux, le patent box et la super déduction :

- Patent box : incitant comparable à la DRI en Belgique, le patent box est un incitant fiscal sur les revenus des propriétés intellectuelles éligibles. La déduction varie en fonction des cantons et peut atteindre 90% des revenus qualifiés c'est-à-dire les produits de licences, les gains réalisés attribuables aux brevets ainsi que le gain réalisé sur la vente d'un brevet (Crédit suisse, 2019).
- La super déduction : Au niveau cantonal, une super déduction allant jusqu'à 50% des dépenses R&D est prévue pour toutes les entreprises (et contribuables indépendants) a été introduite récemment, en 2021. En multipliant ce pourcentage par le taux cantonal moyen d'impôt sur le revenu des sociétés qui s'élève à 15%, on obtient un avantage fiscal de l'ordre de 7,5% ($50\% * 15\%$) (Confédération suisse, 2024). Une déduction augmentée de 35% est admissible pour les dépenses et le personnel directement imputable à la recherche et au développement (BDO, 2024). Une deuxième augmentation augmentée à 80% est prévue pour les travaux de recherche et développement facturés à des tiers. Si le tiers est lui aussi bénéficiaire de cette super déduction, alors le client n'a droit à aucune déduction sur ces dépenses.

Le ruling suisse

Ce qui nous intéressera particulièrement avec la Suisse est un autre aspect : le ruling. C'est une pratique très répandue en Suisse et il y a une tendance à couvrir tous les aspects de la vie d'une société par des rulings (Favre, 2014). Afin de pallier tous les problèmes liés à des contrôles, le ruling est une pratique très courante en Suisse, bien plus qu'en Belgique. Pour donner un ordre d'idée, en 2023, juste au niveau de la TVA presque 6800 rulings ont été rendus (Administration fédérale des contributions, 2023). En comparaison avec la Belgique, en 2021, le SDA a rendu 85 rulings à propos de la TVA et une centaine pour la déduction pour revenus d'innovation (patent box) (SDA, 2023, p.46). Je n'ai pas pu trouver d'autres informations concernant le nombre de rulings rendus dans les autres domaines, mais je peux supposer des chiffres plus importants qu'en Belgique en me référant au nombre de rulings rendu pour la TVA. De manière générale, plus de 90% des rulings sont rendus dans les 30 jours contre environ 60 en Belgique.

Le ruling suisse offre la même sécurité juridique qu'en Belgique. Le contribuable peut fournir les informations complètes de son activité à l'autorité fiscale compétente lorsqu'il estime qu'il remplit les conditions (patent box et super déduction entre autres⁸⁷). Il demande ensuite au fisc de valider l'analyse présentée par le contribuable. Le fisc rend

⁸⁷ Le site web de l'administration fiscale suisse incite directement le contribuable à demander un ruling.

alors sa décision, ce qui a pour conséquence de lier les 2 parties (Le temps, 2014). À noter que chaque canton suisse a ses propres règles et spécificités fiscales. De plus, chaque canton dispose de son administration fiscale en charge des rulings, à quelques exceptions près.

On retiendra du système suisse que son système de ruling est bien plus développé que le système belge. On peut éventuellement expliquer ça par les différents systèmes fiscaux mis en place par les cantons et la complexité qui peut en découler. Un ruling apporte alors une sécurité d'application en permettant une communication facile et rapide (environ 30 jours) avec les autorités fiscales et réduit donc considérablement le risque de contrôles défavorables. Même s'il n'est pas prouvé statistiquement que l'utilisation normalisée des rulings en Suisse influe sur la R&D, il n'est cependant pas absurde de penser qu'une collaboration plus étroite entre l'administration fiscale et le contribuable favorise l'application des incitants fiscaux mis en place.

Conclusion intermédiaire 2

Pour conclure cette deuxième partie, on retiendra que la dispense du versement du précompte professionnel est une mesure plutôt complexe et un levier puissant de l'innovation en Belgique. Elle a beaucoup évolué depuis son introduction en 2002 où elle ne concernait qu'un nombre réduit de bénéficiaires du secteur public avec un taux de 50%. Aujourd'hui, la dispense concerne 6 catégories de bénéficiaires distincts avec un taux de dispense de 80%. On notera que les définitions ou clarifications prennent parfois quelques mois (voire des années) à arriver (comme avec la circulaire AGFisc 17/2015 du 13 mai 2015), ce qui peut poser des problèmes de compréhension et donc une application peu claire juridiquement. Les changements réguliers dans la loi compliquent aussi l'application de la mesure. Pour ces différentes raisons, il faut rester à jour et un expert fiscal est souvent requis pour une application plus sûre.

Ensuite, en analysant d'un peu plus près les différents acteurs de la mesure, on constate que les relations entre le Belspo et le SPF Finances sont particulièrement mauvaises. Les avis Belspo sont souvent critiqués par les membres du SPF Finances, car les avis rendus sont trop peu justifiés. De plus le SPF Finances se plaint de ne pas avoir d'accès direct à la base de données du Belspo, ce qui complique l'efficacité du contrôle de ce dernier. De plus, en regardant de plus près la jurisprudence, on constate que certains points de désaccord entre le SPF Finances et le contribuable reviennent régulièrement. Tel que des problèmes de dates de début et de fin des projets, de noms des projets ou programmes, de time-sheets des temps effectivement prestés dans des projets ou programmes visés par la loi ou encore des problèmes d'équivalence dans les diplômes.

Enfin, en allant voir de plus près les systèmes fiscaux de la France et de la Suisse, on peut remarquer certaines caractéristiques intéressantes qui ne sont pas présentes dans le système fiscal à l'innovation belge. On retiendra du système français qu'il n'existe pas d'incitant fiscal distinct lié aux rémunérations de chercheurs. En effet, il est repris dans

un système plus global appelé le crédit d'impôt recherche. De plus, il n'existe pas d'équivalent au Belspo et à la notification. Un système de suivi continu est mis en place avec un dossier à tenir à disposition sur demande de l'administration fiscale française. La demande d'avis, elle, se fait directement via l'administration fiscale. Ensuite, au niveau de l'application, un guide de 90 pages est mis à disposition des contribuables pour une application correcte de la mesure. Au niveau du contrôle, les contrôleurs peuvent se faire accompagner d'experts dans le domaine de l'entreprise contrôlée afin de combler le manque de connaissances des contrôleurs. Le système français, sur différents aspects, semble plus efficace que le système belge. Au niveau du système suisse, on retiendra l'utilisation normalisée du ruling qui régit la vie des entreprises et offre donc une sécurité d'application plus sûre juridiquement qu'en Belgique. Cette proximité avec l'administration fiscale, favorise selon moi l'application des incitants fiscaux en Suisse et décomplexifie la situation amenée par les différents cantons qui disposent chacun de leurs propres règles fiscales.

PARTIE 3 : Approche empirique

Question de recherche

Après avoir étudié plus en détail les différents incitants fiscaux à l'innovation en Belgique ainsi que leur performance, j'ai analysé le conflit qui oppose les différents acteurs de la dispense de versement de précompte professionnel. J'ai alors pu extraire une question de recherche qui englobe les différents aspects problématiques mis en avant dans la partie précédente. Cette question vise à trouver différents axes d'améliorations au processus actuel, de l'application jusqu'au contrôle de cette dispense afin d'assurer une application plus sûre juridiquement et un contrôle plus efficace. La question peut être synthétisée comme ceci :

Comment améliorer le processus de collaboration tripartite (Contribuable, Belspo, SPF Finances) afin d'assurer une application plus sûre juridiquement et un contrôle plus efficace de la dispense de versement de précompte professionnel pour chercheurs ?

Outil de récolte de données

Dans le cadre de ce mémoire, j'ai décidé d'appliquer une méthode qualitative à la récolte de mes données. En effet, j'ai réalisé des interviews d'une trentaine de minutes maximum auprès des acteurs concernés par la dispense de versement de précompte professionnel, c'est-à-dire auprès de contribuables, du SPF Finances et du Belspo.

Champ d'analyse

À travers ces entretiens, l'objectif est dans un premier temps de confronter la théorie présentée au préalable à la réalité du terrain. Je pourrai ainsi déterminer si les problèmes identifiés sont bien présents, affiner ma compréhension de ces derniers et la compléter en ajoutant possiblement de nouveaux aspects aux conflits et problèmes. Dans un deuxième temps, l'entretien sera dirigé sur la résolution ou la construction d'axes d'amélioration concernant les différents problèmes rencontrés.

Pour ce faire, il me faut trouver des répondants qui respectent un des critères suivants :

- Travailler dans le domaine de la fiscalité en tant que contribuable qui applique la mesure (pour soi-même ou pour quelqu'un d'autre).
- Travailler dans le domaine de la fiscalité en tant que contrôleur au SPF Finances.
- Travailler dans le domaine de la fiscalité en tant que membre de la cellule fiscale du Belspo qui s'occupe des notifications et des avis contraignants.

Ici suit une liste des 8 personnes qui ont répondu à mes critères et qui ont accepté une interview allant de 30 minutes à une heure.

1. David De Backer : Conseiller Fiscaliste ITAA et formateur, David De Backer est régulièrement en contact avec la dispense de versement du précompte professionnel par ses clients et a pu voir cette mesure évoluer depuis son introduction en 2002.
2. Tony Bulcaen : Directeur du département performance d'innovation chez Ayming Belgique, Tony Bulcaen connaît bien le système d'incitant fiscaux belge à l'innovation, mais aussi celui mis en place en France.
3. Samantha Verbois : Business developer chez Leyton Belgique, Samantha Verbois a une bonne connaissance de la mesure qu'elle côtoie au quotidien et qu'elle vend à des entreprises depuis plusieurs années maintenant.
4. Geoffroy Galéa : Partner chez Fieldfisher et avocat fiscaliste, Geoffroy Galéa a des connaissances poussées dans de nombreux sujets fiscaux dont la dispense de versement de précompte professionnel.
5. Corentin Legat : Contrôleur financier chez IBA, Quentin Legat s'occupe des time-sheets, du calcul de la dispense et collabore avec le tax manager au niveau de la notification des projets et programmes de l'entreprise.
6. Ann Vanhorenbaack : membre de la cellule fiscale du Belspo, Ann Vanhorenbaack contrôle les notifications et rédige les avis contraignants.
7. Karl Boosten : À la tête de la cellule fiscale du Belspo, Karl Boosten a une connaissance approfondie de la dispense étudiée.
8. Véronique Berger : Soutien opérationnel précompte professionnel au SPF Finances, elle apporte un soutien technique aux agents chargés du contrôle des différentes dispenses du précompte professionnel, dont la dispense de versement du précompte professionnel pour chercheurs. Elle donne par exemple des formations aux agents concernant la dispense étudiée.

Les interviews ont lieu de fin avril 2024 à fin juin 2024.

Le guide d'entretien

Afin de récolter un maximum d'informations, j'ai décidé de construire un guide d'entretien semi-dirigé. Ce type d'entretien permet une discussion fluide et libre avec l'interlocuteur et sera pratique pour l'obtention d'axes d'amélioration plus variés et créatifs (en comparaison avec un entretien dirigé). Les trois grands axes abordés seront les mêmes pour les 3 types d'interlocuteurs afin de récolter des points de vue différents (ou justement concordants) sur des problématiques abordées de manière identique. Les 3 axes sont les suivants :

1. L'application de la mesure : le premier axe concernera l'application pure de la mesure, la notification, l'avis, le portail Belspo, la facilité d'application ...
2. Le contrôle de la mesure : Le deuxième axe se concentrera sur le contrôle de la mesure, de la qualité et fréquence du contrôle, mais aussi de ce qui est contrôlé et de celui qui contrôle.
3. Le cadre juridique autour de la mesure : Le troisième axe questionnera le cadre juridique actuel, son efficacité, sa compréhension, ses lacunes ...

Il sera alors demandé aux différents interlocuteurs, pour chaque axe, de proposer des pistes d'amélioration possibles et réalisables selon leur propre point de vue. L'objectif de ce guide d'entretien est donc d'établir une voie d'amélioration commune qui satisfait au mieux les trois parties concernées. Le guide d'entretien se trouve en annexe 2.

Les limites de ma récolte de données

Le principal défi rencontré lors de cette collecte de données a été de constituer un échantillon représentant équitablement les trois parties concernées, en particulier le SPF Finances, qui a été difficile à contacter. Un nombre plus important d'interlocuteurs pour cet acteur aurait sans aucun doute permis de diversifier davantage les points de vue et les axes d'amélioration. Cependant, j'ai réussi à interviewer au moins un représentant de chaque partie, ce qui est le minimum requis pour assurer une collecte et une analyse objective, sans favoriser un acteur en particulier.

Présentation des données récoltées

En Belgique, la dispense du versement du précompte professionnel pour les chercheurs a évolué pour devenir une mesure complexe, mais essentielle. Depuis son introduction, l'application de cette dispense a subi des transformations importantes, notamment avec l'arrivée de nouveaux acteurs et bénéficiaires (De Backer, 2024). La procédure inclut désormais des étapes telles que la notification au Belspo et des exigences strictes concernant les documents à conserver ou à présenter à l'administration fiscale. Malgré cette complexification, la mesure s'est répandue au fil des années, devenant même le pilier du modèle économique de certaines entreprises spécialisées. Ces sociétés offrent leurs services pour faciliter l'application de cette dispense, répondant ainsi à la demande croissante d'autres entreprises souhaitant bénéficier de cet avantage fiscal.

Cependant, cette mesure a rencontré, à travers le temps, de nombreux problèmes liés à son application. Il est parfois difficile de la mettre en place, car le cadre juridique peut s'avérer flou, peu clair et les définitions parfois imprécises. Sans parler du contrôle lié à la dispense, qui peut s'avérer souvent sévère et crée un environnement d'insécurité juridique pour les contribuables. Après avoir réalisé mes différents entretiens avec les

trois types d'acteurs directement concernés par la dispense de versement du précompte professionnel pour les chercheurs, j'ai pu mettre en évidence des axes d'amélioration intéressants au niveau des trois dimensions abordées : l'application de la dispense, le contrôle de celle-ci et le cadre juridique qui l'englobe. Dans cette partie, je présenterai donc le résultat de mes recherches⁸⁸ et je tenterai, par la suite, d'apporter mes propres idées originales en réponse à la question de recherche établie précédemment.

L'application de la dispense

La dispense du versement du précompte professionnel pour les chercheurs en Belgique, conçue comme une incitation fiscale pour encourager la recherche et le développement (R&D), a rencontré de nombreux défis d'application. Les problèmes affectent divers acteurs impliqués, notamment les contribuables, Belspo et le SPF Finance. Une analyse approfondie révèle les obstacles rencontrés par chacun et propose des solutions pour améliorer l'efficacité de cette mesure.

La complexité croissante de l'application de la mesure pose un premier problème majeur. Avec le temps, la mesure s'est étendue, mais les entreprises ne savent pas toujours qu'elles sont concernées. Cette mesure, impactant la paie des employés, est souvent gérée par les départements des ressources humaines (RH) plutôt que par les départements financiers, ce qui a causé divers problèmes d'application (De Backer, 2024). Beaucoup d'entreprises ignorent même qu'elles mènent des activités de R&D selon l'article 275/3 du CIR92, ce qui limite leur capacité à bénéficier de cette dispense (De Backer, 2024). La mesure se répand alors via l'intermédiaire d'entreprises spécialisées dans les incitants fiscaux à l'innovation telles que Leyton ou Ayming, que j'ai pu interroger lors de mes interviews. Faire appel à ces entreprises aide significativement les contribuables lors de l'application, mais vient diminuer l'impact de la dispense, surtout pour les PME dont les moyens sont restreints et qui n'ont pas le choix de faire appel à une aide extérieure coûteuse.

Le principal problème de l'application de la dispense se centralise autour de la notification des projets ou programmes de R&D. En plus d'un cadre juridique complexe, le portail Belspo, où l'on vient notifier son projet ou programme, est vétuste et n'est pas adapté à une application facile et sécurisée pour les contribuables (Bulcaen, 2024). Différents problèmes ont régulièrement été mis en évidence par les interviewés, tels que la possibilité de notifier un projet ou un programme incomplet. En effet, il est possible d'introduire une notification sans avoir complété les champs obligatoires comme la date de début ou la date de fin, ce qui arrive relativement souvent, le contribuable ne sachant pas toujours quand son projet ou programme se terminera. Il arrive alors régulièrement que la procédure de notification correcte soit communiquée au contribuable au moment d'un contrôle fiscal, ce qui est évidemment beaucoup trop tard. En effet, le Belspo ne faisant que collecter et non vérifier le contenu de la notification (De Backer, 2024). La

⁸⁸ La récolte de données des interviews se trouve en annexe x.

vérification des notifications par Belspo semble compliquée par le nombre réduit de leurs effectifs. Le Belspo ne dispose pas du budget requis pour employer plus de personnel à cette tâche (Belspo, 2024). Il a aussi été mis en évidence durant les interviews que la notification pour un grand nombre d'employés éligibles n'est pas pratique. Il faut encoder un par un les différents employés avec les informations associées demandées, ce qui peut prendre du temps dans les grandes entreprises qui peuvent compter des centaines voire des milliers de travailleurs éligibles (Legat, 2024). Enfin, la mise à jour de la notification entraîne la suppression de la version antérieure de la notification (Berger et Legat, 2024). Les notifications, si elles ne sont pas enregistrées avant la mise à jour, sont alors perdues définitivement, ce qui a déjà entraîné dans le passé des litiges avec le SPF Finances.

Pour résoudre les différents problèmes liés à la plateforme Belspo, certaines solutions pourraient être apportées afin d'améliorer l'application pratique de la mesure sans pour autant passer par une refonte complète et coûteuse du portail. Pour ce qui est des cases à compléter, il ne devrait pas être possible d'introduire une notification avec des champs d'application vides ou improbables (par exemple, une date de fin de projet en 2099 qui est irréaliste et qui sera sans aucun doute rejetée par un contrôleur fiscal). Cette fonctionnalité ajoutée au portail Belspo permettrait d'éviter des notifications rejetées en bloc par le SPF Finances à cause d'une erreur de formalisme (De Backer, 2024). Ensuite, l'ajout d'une fonctionnalité permettant d'introduire un grand nombre d'employés devrait être incorporé au portail. Certaines entreprises privées comme Deloitte utilisent déjà leur propre outil (Legat, 2024). Cependant, la démocratisation d'un outil mis en place directement sur le portail Belspo permettrait aux entreprises d'appliquer la mesure sans devoir faire appel à des entreprises extérieures qui possèdent leur propre outil et facturent donc le service. Enfin, un système d'archivage pourrait être mis en place sur le portail Belspo afin d'éviter la perte de notifications antérieures à la mise à jour, notifications qui pourraient être demandées au contribuable lors d'un contrôle (Verbois et Legat, 2024).

Un deuxième problème mis en évidence est l'absence de suivi des projets ou programmes (Belspo, 2024). Actuellement, le système ne prend en compte que la situation au moment de la notification initiale, sans tenir compte des évolutions ultérieures. Cela pose problème lors d'un contrôle fiscal si le projet ou programme a changé, ce qui peut entraîner un rejet de la dispense pour le contribuable. La solution proposée est de mettre en place un suivi annuel des projets et programmes. Selon Belspo, il serait possible d'implémenter ce suivi en révisant le questionnaire pour éliminer les questions inutiles. Une période de mise à jour pourrait être prévue chaque année, par exemple du 1er au 31 janvier, permettant aux entreprises de réconcilier la notification avec la réalité (Galéa, 2024). Cette approche rendrait la notification plus précise et éviterait des contrôles défavorables causés par un projet qui n'est plus similaire à celui qui a été notifié du fait de son évolution dans le temps.

En se basant sur le système français, les entreprises appliquant le CIR (la mesure équivalente) se voient dans l'obligation de rédiger un dossier justificatif des travaux R&D déclarés aux CIR et de le mettre à jour au fur et à mesure. Ce dossier est remis sur demande de l'administration et non pas via l'intermédiaire d'une autre entité (pas d'équivalent du Belspo en France).

Le contrôle de la dispense

Au niveau du contrôle, on peut reprocher au SPF Finance d'avoir durci son contrôle de la mesure au fil des années (De Backer, 2024). Cela peut s'expliquer par le fait que certaines entreprises ont abusé de la mesure, prétendant mener des activités de R&D alors que ce n'était pas le cas, pour profiter de la dispense (De Backer, 2024). Les contrôles sont devenus très rigides, pouvant aller jusqu'au rejet complet de la mesure pour une simple erreur de formalisme. Le SPF Finance justifie cette rigidité par une application stricte de la loi (Berger, 2024). Par ailleurs, une rivalité existe entre le SPF Finance et le Belspo. Le SPF Finance trouve les avis du Belspo trop peu justifié et leur accorde peu de crédit, tandis que le Belspo ne considère pas le SPF Finance légitime pour critiquer ses avis (Bulcaen, 2024). Cette position est justifiée, car la compétence des avis a été confiée au Belspo par le législateur en raison de sa capacité à déterminer le caractère R&D des projets ou programmes (Berger, 2024). Les contrôleurs du SPF Finance ne sont pas en mesure d'estimer correctement le caractère innovant des projets, particulièrement dans des secteurs complexes comme le secteur pharmaceutique ou de l'IT (information technology).

Il a également été mis en évidence lors de mes entretiens avec les contribuables et le Belspo que les contrôles semblent assez aléatoires, variant selon le contrôleur, les régions, mais aussi entre le nord et le sud du pays (Bulcaen, 2024).

Au niveau des axes d'amélioration, des solutions partielles ont été proposées comme l'idée de prendre exemple sur le système français (Bulcaen, 2024). En effet, en s'accompagnant d'experts avec des profils d'ingénieurs, les contrôleurs ont trouvé un moyen pour compenser leur manque de connaissances lors d'une descente sur les lieux. Il n'existe pas d'équivalent au Belspo et pourtant les contrôles français de la mesure équivalente ont très peu d'impact sur les activités R&D postérieures. Il a même été démontré que les relations entre les entreprises appliquant le CIR et l'administration fiscale se sont améliorées ces dernières années (CNEPI, 2021). Cette solution vient proposer un premier axe d'amélioration pour le système belge, mais ne répond pas à la question de l'hétérogénéité des contrôles en fonction des contrôleurs ou de la localisation géographique, ce même problème étant constaté sur le territoire français (CNEPI, 2021). Aucun axe d'amélioration n'a été mis en évidence lors de mes entretiens en réponse à cette problématique.

Le cadre juridique

Au niveau du cadre juridique, de nombreux problèmes sont mis en avant par les trois acteurs concernés, à savoir les contribuables, le Belspo, et le SPF Finances. Ces problèmes sont pour la plupart similaires. Un manque de clarté juridique évident est souligné concernant la dispense de versement du précompte professionnel. La législation entourant la forme de la notification est souvent imprécise et il manque de clarté quant au contenu de la notification. Ce manque de directives législatives a été fréquemment mentionné lors des entretiens. La question des time-sheets revient aussi souvent ; aucune formalité spécifique n'est prévue pour ces documents, ce qui pose un problème, car les contrôleurs sont particulièrement sévères à ce sujet, considérant qu'un time-sheet manquant peut facilement être ultérieurement falsifié ou modifié par l'employeur. Cette complexité législative est particulièrement contre-productive pour les PME, qui doivent souvent faire appel à des conseillers fiscaux pour comprendre et appliquer correctement la loi, ce qui est coûteux et diminue l'impact de l'incitatif surtout quand la dispense ne concerne que quelques chercheurs. Il est compliqué de mettre en adéquation le texte légal théorique avec la pratique (Berger, 2024), car les termes sont ambigus et sujets à interprétation, le législateur ne pouvant toujours prévoir toutes les implications des nouvelles dispositions, ce qui crée des incompréhensions. De plus, certaines pratiques sont tolérées pendant un certain temps, puis soudainement rejetées, ce qui crée un climat d'instabilité (De Backer, 2024). L'interprétation plus stricte de la notification du projet ou programme avant son début est un bon exemple de cette instabilité.

Pour résoudre ces problèmes, différentes améliorations ont été proposées. Premièrement, il est essentiel de mettre à disposition des circulaires et des documents explicatifs à jour, centralisant et clarifiant l'application de la mesure et les différentes définitions (R&D, projet, programme, etc.). Une centralisation des informations dans un langage moins juridique permettrait une application plus sûre pour tous les contribuables, tant pour les PME que pour les grandes entreprises. Si on reprend à nouveau le système français et son crédit d'impôt recherche, il est mis à disposition des contribuables, un rapport de 90 pages, remis à jour chaque année, qui comprend toutes les informations nécessaires à la bonne application de la mesure. Ce rapport allant des textes législatifs applicables jusqu'au modalités des possibles contrôles ainsi que les différentes voies de recours disponibles. Un guide semblable en Belgique est, selon moi, indispensable à une application plus sûre de la mesure et permettrait à toute entreprise une application plus indépendante de cet incitatif.

Ensuite, dans la configuration actuelle, une allocation de ressources plus importantes au Belspo est primordiale. Le rôle central du Belspo est en dissonance avec le budget et les effectifs qui lui sont alloués. En effet, le SPF Finances reproche au Belspo des avis trop peu argumentés, mais avec seulement quatre équivalents temps plein, le Belspo ne peut pas faire mieux. Les avis contraignants prennent du temps à arriver, ce qui pousse les

contribuables à faire appel à des experts fiscaux, plus réactifs, mais offrant moins de sécurité juridique (Legat, 2024).

Pour financer les effectifs supplémentaires du Belspo, différentes propositions ont été faites. Carl Boosten (2024) suggère de revoir la notion de recherche ou développement de l'article 275/3 du CIR92 en "recherche et développement", ce qui réduirait les dépenses liées à la mesure et s'alignerait mieux avec le manuel de Frascati. Geoffroy Galéa (2024) propose de lier la définition de R&D à la possibilité de breveter une innovation industrielle afin d'éviter les dérives et réduire ainsi le nombre de projets ou programmes éligibles. Tony Bulcaen (2024) évoque l'idée d'ajouter un lien entre la production et la R&D pour éviter les centres de R&D belges avec des sites de production étrangers. Enfin, Corentin Legat (2024) suggère d'inclure une dimension environnementale, la mesure ne s'appliquant qu'à des projets ou programmes respectueux de l'environnement, nécessitant une définition claire de ce concept. Ces différentes idées pourraient venir diminuer les dépenses de l'état et les réguler. Une étude plus poussée est cependant nécessaire afin de déterminer les impacts réels que cela pourrait avoir sur la dispense de versement du précompte professionnel.

L'introduction de l'incitant au SDA

À travers mes recherches, en raison de la complexité de la loi, des relations compliquées entre le Belspo et le SPF Finances, du manque d'effectifs du Belspo et du système de notification et d'avis qui rencontre de nombreux problèmes, une solution transversale reprenant ces trois points me paraît particulièrement intéressante à aborder dans ce mémoire.

En me basant sur le système fiscal suisse, qui connaît une omniprésence des rulings, l'idée d'introduire le SDA dans le processus actuel me semble particulièrement pertinente. Le SDA, ou service des décisions anticipées, pour rappel, est un service qui remet sur demande des décisions/avis au contribuable et offre à ce dernier une sécurité juridique avant l'application de l'opération entraînant des conséquences fiscales. On retrouve déjà des rulings dans différents domaines comme la TVA ou la déduction pour revenu d'innovation, et ce système a déjà fait ses preuves depuis longtemps (Galéa, 2024). En élargissant les compétences du SDA à la dispense de versement du précompte professionnel, et après en avoir discuté pendant mes entretiens, on peut espérer une amélioration du système actuel.

L'introduction d'une cellule d'innovation au SDA avec son système basé sur le profiling et le ruling pourrait remplacer le système de récolte de notifications et de délivrance d'avis contraignants, actuellement effectués par le Belspo. Comme abordé précédemment, le SDA est une entité autonome, composée actuellement d'une centaine de collaborateurs. Autonome, mais dirigé par des fonctionnaires de l'état, le

SDA fait régulièrement appel à d'autres services du SPF Finances dans ses dossiers. Cette coopération et collaboration plus étroite entre le SPF Finances et le Belspo, tout en gardant une certaine autonomie, permettrait dans un premier temps de faciliter l'échange d'informations, particulièrement compliqué actuellement entre le Belspo et le SPF Finances. En effet, comme l'évoque le rapport de la Cour des comptes de 2019, le TACM, l'organisme qui s'occupe d'établir des facteurs de risque pertinents et efficaces pour les contrôles, n'a pas un accès automatique à la base de données des notifications du Belspo. Elle a un accès partiel à ces informations sur demande, ce qui complique le contrôle uniforme de tous les contribuables (Cour des comptes, 2019).

Ensuite, on viendrait supprimer la notification et la remplacer par le système de profiling du SDA. Le contribuable voulant appliquer la mesure, mais doutant du caractère innovant de son projet ou programme, pourrait prévoir une réunion avec la cellule innovante du SDA, composée d'un mélange de fonctionnaires fiscalistes et d'experts avec un profil ingénieur. Ce premier échange avec le SDA permettrait d'avoir un premier retour sur l'éligibilité du projet ou programme à la dispense. Cette réunion permettrait aussi la transmission des informations sur l'application de la mesure, des documents et des preuves à tenir à disposition des contrôleurs. Dans le cas où le projet ou programme n'est pas éligible, le contribuable en serait directement et rapidement informé lors de cette réunion. Ce profiling ferait office de notification améliorée et offrirait une première sécurité au contribuable contrairement à la notification actuelle qui n'est pas vérifiée par le Belspo. En supprimant la notification, on décomplexifie par la même occasion l'application de la mesure et l'insécurité liée au contrôle de cette dernière. Logiquement, l'avis contraignant serait remplacé par le ruling dans des cas plus complexes, où une sécurité juridique supplémentaire est requise, par exemple dans des dossiers plus techniques où le caractère innovant est plus difficile à identifier. Le ruling offre alors une analyse plus précise et plus détaillée ainsi qu'une sécurité juridique lors d'un contrôle ultérieur. Les collaborateurs peuvent alors faire appel à Belspo, qui détient les connaissances nécessaires pour déterminer le caractère R&D des dossiers plus complexes. De par les effectifs du SDA, plus importants que ceux du Belspo, le ruling est exhaustif et détaillé et résout le problème actuel des avis trop peu détaillés. Le ruling est rédigé par un collaborateur avec un profil ingénieur, ce dernier étant capable de comprendre et de discuter des projets ou programmes complexes avec les scientifiques du Belspo si nécessaire. Il est quand même primordial de noter que malgré des effectifs plus importants que ceux du Belspo, le SDA se plaint lui aussi d'un manque d'effectifs (Galéa, 2024). L'introduction au SDA d'une cellule d'innovation est donc restreint par cette probématique.

Cette centralisation de connaissances fiscales et scientifiques dans une même cellule autonome permettrait une application plus sûre de la mesure, car elle permettrait de traiter cette dernière dans son ensemble (autant les aspects fiscaux et administratifs qu'innovants) grâce à un contact direct avec des fonctionnaires de l'État. On élimine par

la même occasion les différents conflits et points de vue qui peuvent opposer le SPF Finances et le Belspo. Ensuite, en supprimant le système de notification, on supprime les problèmes de formalisme liés à un cadre juridique flou et à un portail Belspo vétuste. On pourrait alors remplacer ce dernier, en se basant sur le système français, par un dossier exhaustif reprenant les différents projets et programmes, les chercheurs impliqués (numéro de sécurité sociale, diplômes, time-sheets, etc.), qui seraient mis à jour constamment et remis sur demande au SPF Finances. On passerait donc d'une notification unique à un système de documentation à tenir de manière continue. Cela implique cependant une révision de la législation actuelle afin de clarifier le contenu du dossier.

Véronique Berger, membre du SPF Finances, lors de notre entretien, a cependant relevé deux points problématiques à la constitution d'une cellule spécialisée dans l'innovation au SDA. D'abord, en déplaçant les compétences du Belspo au SDA, on perd l'expertise du Belspo sur le caractère innovant des projets ou programmes de recherche ou développement. Ce problème est moindre dans la mesure où la cellule fiscale serait composée de collaborateurs avec un profil ingénieur et pourrait donc se substituer au Belspo. De plus, dans la configuration proposée précédemment, une collaboration entre le Belspo et le SDA est envisageable sur des questions plus complexes. Ensuite, si on reprend le rôle du Belspo, on a pu constater précédemment que son impact sur la dispense de versement du précompte professionnel est plutôt limité. En effet, la tâche du Belspo consiste à récolter les notifications (et non pas les contrôler), à fournir des avis contraignants et à donner des avis sur les équivalences de diplômes. On parle de 119 avis contraignants délivrés par le Belspo en 2022 dont 77 pour des projets finis sur un total de plus de 7500 dispenses octroyées (Cour des comptes, 2022). Le nombre d'avis demandés pour les projets et programmes soumis en 2022 ne représente qu'un pourcentage minime (<1%). On peut alors se questionner sur l'importance du Belspo dans le processus actuel. Ce faible pourcentage peut s'expliquer, entre autres, par le délai pour recevoir un avis contraignant, qui peut s'avérer long dû à un manque d'effectifs. Le contribuable préfère alors se tourner vers un expert fiscal, coûteux et plus risqué, mais avec un temps de réponse plus court (Legat, 2024).

La deuxième problématique mise en évidence est la budgétisation de cette cellule d'innovation. En effet, ajouter une cellule spécialisée dans l'innovation implique d'affecter des effectifs à cette dernière. On parle donc de nouveaux collaborateurs spécialisés dans la mesure ainsi que de collaborateurs avec des profils plus scientifiques afin de pouvoir évaluer le caractère innovant des projets ou programmes qui leur seront présentés. Afin de pallier ce problème, on pourrait reprendre les différentes idées émises par les différentes personnes interviewées, déjà présentées ci-dessus, dans l'objectif de diminuer et réguler les dépenses de l'État pour cet incitant. On pourrait aussi reprendre certaines idées présentées par notre ministre des Finances, Vincent Van Peteghem. En effet, en mars 2023, un projet de réforme fiscale visant à augmenter les salaires a été

présenté par le gouvernement fédéral (Scharff, 2023). On retrouve, entre autres, des modifications apportées à la dispense de versement du précompte professionnel pour chercheurs afin d'assurer une plus grande sécurité juridique (Lauwers, 2023). Même si le projet n'a pas abouti, certaines idées restent néanmoins intéressantes. Dans un premier temps, le projet de réforme proposait de supprimer de la base de calcul les différentes rémunérations exceptionnelles (péculie de vacances, 13e mois, etc.). Selon Ayming, cette modification aurait provoqué une baisse de la générosité de l'incitant d'environ 20 % (Lauwers, 2023). Ensuite, le projet de réforme proposait de faire un pas en arrière en supprimant les bacheliers des bénéficiaires, mais aussi d'appliquer un prorata aux chercheurs employés dans des hôpitaux universitaires et institutions de recherche. Ayming estime que ces deux autres mesures secondaires viendraient diminuer les dépenses de l'État d'environ une centaine de millions d'euros chaque année (Lauwers, 2023). Il existe donc différentes pistes intéressantes qui permettent de venir diminuer les dépenses de l'état et pourraient parallèlement venir financer cette cellule spécialisée dans l'innovation au SDA (personnel compris).

Conclusion intermédiaire 3

En résumé, pour améliorer l'application de cette mesure, plusieurs solutions ont été proposées. Premièrement, une refonte partielle du portail Belspo a été mise en avant. Cela inclut l'impossibilité d'introduire des notifications avec des champs vides ou improbables, et l'ajout d'une fonctionnalité permettant l'introduction d'un grand nombre d'employés à la fois, ce qui faciliterait la tâche des grandes entreprises qui doivent faire à des outils détenus par d'autres entreprises privées. De plus, un système d'archivage des notifications pourrait être mis en place pour éviter la perte de données lors des mises à jour des notifications.

Deuxièmement, mettre en place un suivi annuel des projets et programmes permettrait une meilleure concordance avec la réalité et éviterait des contrôles défavorables dus à des changements non notifiés provoqués par l'évolution naturelle d'un projet à travers le temps. Cette révision annuelle, effectuée à une période fixe, comme par exemple du 1er au 31 janvier, permettrait aux entreprises de mettre à jour les informations de leurs projets.

En matière de contrôle, il est proposé de s'inspirer du modèle français, où des experts avec des profils d'ingénieurs accompagnent les contrôleurs fiscaux pour évaluer correctement le caractère innovant des projets. Cette approche pourrait réduire la sévérité et l'incohérence des contrôles actuels, qui varient selon les régions et les contrôleurs.

Concernant le cadre juridique, il est essentiel de fournir des circulaires et des documents explicatifs à jour, centralisant les informations nécessaires dans un langage accessible pour les contribuables. Un guide exhaustif, similaire à celui utilisé en France, pourrait grandement aider les entreprises à comprendre et appliquer correctement la mesure.

De plus, une allocation de ressources supplémentaires au Belspo est primordiale pour améliorer la qualité et la rapidité de ses avis contraignants.

Enfin, l'introduction du SDA dans le processus de dispense pourrait remplacer la notification Belspo. Le SDA, avec son système de prefiling et de rulings, offrirait une sécurité juridique accrue et simplifierait le processus. Le prefiling permettrait aux entreprises d'obtenir un premier avis sur l'éligibilité de leurs projets avant même de commencer, tandis que le ruling fournirait une analyse détaillée pour les dossiers plus complexes. Cette approche inclurait une collaboration entre le SDA et le Belspo, tirant parti de l'expertise scientifique du Belspo tout en centralisant les compétences fiscales et administratives au sein du SDA.

Ces propositions visent à simplifier l'application de la mesure, à renforcer la sécurité juridique et à améliorer l'efficacité administrative, offrant ainsi un incitant fiscal plus sûre juridiquement pour les contribuables. Ces pistes d'améliorations pourraient selon moi éviter des rejets de la dispense pour des raisons de formalisme par le SPF Finances, mais aussi offrir la possibilité au contribuable d'appliquer la mesure sans aide extérieure coûteuse.

Limites de ce mémoire

Tout d'abord, ne possédant pas de formation juridique approfondie, j'ai rencontré des difficultés à naviguer et analyser la législation pertinente. Une phase d'apprentissage a été nécessaire pour cibler les bonnes sources et utiliser les termes juridiques adéquats, ce qui n'a pas toujours été évident.

Ensuite, concernant les entretiens, le nombre d'interlocuteurs du SPF Finances a été insuffisant. Malgré de nombreux mails envoyés, les réponses obtenues étaient souvent limitées (les contrôleurs ne pensant pas être assez compétent pour répondre à mes questions) ou me redirigeaient vers madame Berger. De manière générale, un plus grand nombre d'interlocuteurs pour tous les acteurs étudiés aurait été intéressant même si dans le cas des contribuables, je suis arrivé à une certaine répétition des informations récoltées.

Au niveau de l'analyse des systèmes français et suisse, elle s'est révélée complexe. Comprendre toutes les subtilités et nuances de ces systèmes a été un défi, et je pense qu'une étude approfondie de ces systèmes fiscaux aurait été particulièrement intéressante. Il aurait fallu, surtout pour le système suisse, pouvoir prendre contact avec des experts fiscaux suisses du fait du peu d'informations trouvées. J'ai essayé d'en contacter, en vain. Ce manque d'informations peut s'expliquer par la complexité propre aux systèmes fiscaux au niveau cantonal.

La littérature existante sur le sujet de la performance et de la dispense de versement du précompte professionnel est très limitée. Hormis les travaux de Dumont et les 2 rapports de la Cour des comptes sur les dysfonctionnements identifiés, il y a peu de ressources disponibles, ce qui a restreint la profondeur de mon analyse. Cela peut s'expliquer par le fait que de nombreux pays disposent de leur propre système fiscal.

En avançant dans ce travail, j'ai constaté l'ampleur des sujets et aspects abordés. J'ai fait le choix de traiter divers aspects, mais avec le recul, il aurait été plus pertinent de se concentrer sur un seul sujet et de l'approfondir de manière exhaustive. Par exemple, une étude détaillée de la mise à niveau du portail Belspo ou une analyse précise des zones de flou juridique aurait pu apporter des conclusions plus robustes.

Conclusion générale

Pour conclure ce mémoire, nous allons revenir sur les trois parties qui le composent. La première partie, qui présente le paysage fiscal belge en matière d'innovation (DPI, crédit d'impôt R&D et DRI), nous détaille le fonctionnement de ces mécanismes, leur efficacité et les pourcentages associés aux dépenses de l'État. On y apprend que la dispense de versement du précompte professionnel représente une part importante des dépenses publiques et que son impact sur la R&D incrémentale est significatif, en comparaison avec le crédit d'impôt et la DRI, pour lesquels aucune corrélation positive n'a été démontrée. Cette première partie nous permet donc de situer l'incitant étudié dans le contexte fiscal belge, de comprendre son importance en termes de dépenses publiques et d'évaluer son impact sur la R&D incrémentale.

La deuxième partie se concentre sur la dispense de versement du précompte professionnel pour les chercheurs, en fournissant une analyse exhaustive de cet incitant à travers le temps. Cette analyse permet non seulement de mieux comprendre le mécanisme et ses subtilités, mais aussi de mettre en évidence la complexité législative qui l'entoure. Des termes qui mettent des mois à être clarifiés, des changements fréquents de la législation, et des tolérances législatives qui disparaissent du jour au lendemain. Cela conduit à la création d'un cadre juridique flou et instable, compliquant ainsi l'application sûre de la mesure, en particulier pour les PME. Cela va à l'encontre des objectifs de la mesure, qui visent à maintenir la Belgique compétitive dans le domaine de la recherche et du développement.

Un autre problème majeur lié à cet incitant réside dans les désaccords persistants entre deux acteurs essentiels à son application : le SPF Finances, chargé du contrôle de la mesure, et le Belspo, responsable de la notification et des avis. En effet, des conflits concernant le partage des informations entre ces deux entités, les critiques formulées par le SPF Finances à l'encontre des avis émis par Belspo, ainsi que l'inaction prolongée face à ces problèmes, contribuent à l'instabilité actuelle de la mesure étudiée. Le caractère R&D d'un projet ou programme ayant reçu un avis contraignant de Belspo ne peut cependant plus être contesté par un contrôleur depuis l'arrêt de la Cour d'Anvers du 16 mars 2021 qui confirme le rôle central du Belspo.

De plus L'analyse de la jurisprudence relative à cet incitant révèle que le SPF Finances adopte une approche particulièrement rigide en ce qui concerne les formalités liées à la notification des projets ou programmes auprès de Belspo. Un contrôle aboutit fréquemment à un rejet complet de la dispense en raison de détails tels qu'une date de début ou de fin incorrecte ou manquante, un problème d'équivalence de diplôme, ou encore un désaccord sur un time-sheet concernant l'implication effective d'un chercheur dans un projet ou programme de R&D. Cette situation engendre alors une certaine instabilité dans l'application de la mesure, les contrôles s'avérant parfois variables en fonction de l'interprétation du contrôleur et souvent disproportionnés pour une simple erreur de formalisme.

La deuxième partie s'intéresse aussi à ce qui est fait dans d'autres pays européens afin de comparer et de mettre en évidence ce qui serait intéressant d'incorporer au système fiscal belge après avoir identifié ses faiblesses. Du système français on retiendra la documentation exhaustive mise à disposition par l'administration fiscale ainsi qu'un système de suivi continu des projets et programmes de R&D. La France n'a pas d'équivalent au Belspo, les avis sont directement délivrés par l'administration fiscale et les contrôles peuvent se faire accompagner par des profils spécialisés dans le domaine contrôlé. Ces différentes caractéristiques du système fiscal français permettent, d'après l'analyse des faiblesses du système belge, de diminuer les rejets basés sur des questions de formalisme, de méconnaissance de la législation pour le contribuable ou encore sur l'incapacité du contrôleur à déterminer le caractère R&D d'un projet ou programme. Au niveau du système suisse on retiendra l'utilisation normalisée des rulings et leur rôle essentiel dans l'utilisation des mécanismes fiscaux mis en place en suisse.

La troisième partie, qui constitue la partie empirique de ce travail, propose différents axes d'amélioration provenant des trois types d'acteurs concernés par la dispense de versement du précompte professionnel. En ce qui concerne l'application de la mesure, l'ajout de diverses améliorations au niveau du site Belspo, où se déroule la notification, a été évoqué à de nombreuses reprises. Pour rappel, aucune forme précise de notification n'est prévue par la loi. Parmi les améliorations suggérées, on trouve l'impossibilité de notifier un projet sans l'ensemble des informations requises ou l'empêchement d'introduire des informations absurdes (comme une date de fin en 2099). D'autres propositions incluent la mise en place d'un système d'archivage, l'ajout d'une extension permettant de déclarer un grand nombre d'employés en une seule fois ou encore la mise en place d'un système de suivi des projets et programmes de recherche et développement. Au niveau du contrôle de la dispense, l'idée principale abordée lors de mes entretiens repose sur l'accompagnement des contrôleurs par des profils spécialisés dans le domaine contrôlé, en se basant ainsi sur le système français. Enfin au niveau du cadre juridique, il a été mis de nombreuses fois en évidence lors de mes interviews, les différentes zones floues, d'incompréhensions en ce qui concerne la législation, ce qui a pour conséquence de créer un climat d'instabilité. Il est alors simplement proposé de mettre à disposition des contribuables des documents, circulaires mettant au clair le fonctionnement complet de la mesure (de la législation applicable jusqu'aux voies de recours, un peu comme pour le système français).

Ces améliorations permettraient, d'une part, d'éviter des rejets pour des questions de formalisme et, d'autre part, de rendre les contribuables plus autonomes, réduisant ainsi leur dépendance aux conseillers fiscaux ou aux entreprises spécialisées dans cette mesure. Bien que ces experts apportent une sécurité dans l'application de la mesure, leurs services sont particulièrement coûteux, ce qui réduit l'impact de l'incitant, en particulier pour les petites entreprises, rendant la mesure moins productive.

Enfin la 3ème partie se termine par une solution transversale élaborée par Mr. Galéa et moi-même et confrontée lors de mes différents entretiens. L'introduction de l'incitant au SDA propose de résoudre les problèmes liés à la complexité législative et aux relations

tendues entre le Belspo et le SPF Finances en intégrant le Service des décisions anticipées (SDA) dans le processus. Inspirée par le système fiscal suisse, cette approche viserait à remplacer le système actuel de notification par un processus de profiling et de ruling, offrant ainsi plus de sécurité juridique aux contribuables. La création d'une cellule d'innovation au sein du SDA, composée de fiscalistes et d'experts scientifiques, permettrait de centraliser les connaissances et d'améliorer la collaboration entre les parties concernées. Cependant, cette solution nécessite une révision législative et des ressources budgétaires, tout en posant des défis liés à la réaffectation des compétences du Belspo et à la gestion des effectifs.

Bibliographie

- Arrêté royal fixant les modalités d'application prévues à l'article 385 de la loi-programme (I) du 28 septembre 2003, *M.B.*, 1^{er} octobre 2003.
- Arrêté royal fixant les modalités d'application prévues à l'article 385 de la loi-programme (I) du 28 septembre 2003, *M.B.*, 1^{er} octobre 2003.
- Arrêté royal modifiant l'ar/cir 92 en exécution de la loi du 23 décembre 2005 relative au pacte de solidarité entre les générations, de diverses dispositions du Code des impôts sur les revenus 1992 et de la loi du 22 juin 2005 instaurant une déduction fiscale pour capital à risque du 11 décembre 2006, *M.B.*, 18 décembre 2006.
- Arrêté royal modifiant l'AR/CIR 92 en matière de déclaration au précompte professionnel du 22 aout 2006, *M.B.*, 28 aout 2006.
- Arrêté royal modifiant l'AR/CIR 92 en matière de déclaration au précompte professionnel du 22 aout 2006, *M.B.*, 28 aout 2006.
- Article 201 du code l'impôt sur les revenus 1992.
- Article 205/1 du code l'impôt sur les revenus 1992.
- Article 205/2 du code l'impôt sur les revenus 1992.
- Article 205/3 du code l'impôt sur les revenus 1992.
- Article 46 du code l'impôt sur les revenus 1992.
- Article 47 de l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992
- Article 48 de l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992
- Article 68 du code l'impôt sur les revenus 1992.
- Article 69 du code l'impôt sur les revenus 1992.
- Article 72 du code l'impôt sur les revenus 1992.
- Article 75 du code l'impôt sur les revenus 1992.

- Article 92 de l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992
- Ayming. (2024). *Incitations fiscales mondiales à la R&D The Benchmark 2024*. Ayming Institute. <https://www.ayming.fr/insights/barometres-livres-blancs/the-benchmark/>
- Belspo. (s. d.). *Précompte professionnel R&D / Notification fiscalité* / Belspo. Consulté le 6 avril 2024, à l'adresse https://www.belspo.be/belspo/fiscal/index_fisc_fr.stm
- Bisschop, N., Collon, F., & De Backer, D. (2023). *La fiscalité des start-up et des PME innovantes* (1^{re} éd.). Anthemis.
- Bunel, S., & Sicsic, M. (2022). Aides à la R&D. *Revue de L'OFCE*, N° 175(5), 135-164. <https://doi.org/10.3917/reof.175.0135>
- Buysse, C. (2021). La déduction « ordinaire » surclasse toujours la déduction « spécifique ». *Le Fiscologue*, 1697, p.9.
- Buysse, C. (2024). Nouveaux taux de déduction, mais aussi de nouvelles exclusions et limitations. *Le Fiscologue*, 1828, p. 1.
- Circulaire N° 17/2015 de l'administration générale de la Fiscalité du 13 mai 2015 disponible sur <https://www.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/public/fisconet/search/fr/Circulaire%20AGFISC%20N%C2%B0%2017%2F2015>.
- Circulaire N° 2023/C/49 de l'Administration générale de la Fiscalité du 27 mars 2023 relative au moment de l'inscription pour la dispense de versement du précompte professionnel pour les chercheurs, disponible sur <https://www.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/public/fisconet/document/726801a2-4f98-4035-83c1-a3e50154f173/Circulaire%202023%2FC%2F49>.
- CNC. (2016, 7 septembre). *Frais de recherche et de développement : modifications introduites par l'arrêté royal du 18 décembre 2015*. Consulté le 8

juin 2024, à l'adresse <https://www.cnc-cbn.be/fr/avis/frais-de-recherche-et-de-developpement-modifications-introduites-par-larrete-royal-du-18>

- CNEPI. (2021). *Évaluation du crédit d'impôt recherche Avis de la CNEPI 2021.* France Stratégie. <https://www.strategie.gouv.fr/publications/evaluation-credit-dimpot-recherche-rapport-cnepi-2021>
- Confédération Suisse. (s. d.). *Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes.* Consulté le 6 avril 2024, à l'adresse https://www.fedlex.admin.ch/eli/cc/1991/1256_1256_1256/fr#fn-d8e3742
- Cools, A. (2010). « Young Innovative Company » et notion de « projet de recherche ». *Le Fiscologue*, 1198, p.6.
- Cour des Comptes. (2013). *Service des décisions anticipées en matière fiscale (SDA).* https://www.ccrek.be/sites/default/files/Docs/2013_13_SDA.pdf
- Cour des Comptes. (2019). *Dispenses de versement du précompte professionnel – un dispositif complexe d'aide aux employeurs.* <https://www.ccrek.be/fr/publication/dispenses-de-versement-du-precompte-professionnel>
- Cour des comptes. (2023). *Dispenses de versement du précompte professionnel (audit de suivi).* <https://www.ccrek.be/fr/publication/dispenses-de-versement-du-precompte-professionnel>
- Crédit Suisse. (2019). *Déduction supplémentaire de R&D et patent box.* Consulté le 9 juillet 2024, à l'adresse <https://www.credit-suisse.com/be/en.html>
- De Doncker, A. (2021, 16 avril). *Recherche scientifique et Pr.Prof. : le rôle central de « Belspo » confirmé.* *Le Fiscologue*, 1698, p. 1.
- Dumont, M. (2015). *Evaluation of federal tax incentives for private R&D in Belgium : An update.* https://biblio-ugent-be.translate.goog/publication/8507277?x_tr_sl=en&x_tr_tl=fr&x_tr_hl=fr&x_tr_pto=sc

- Dumont, M. (2015). *Evaluation of federal tax incentives for private R&D in Belgium : An update*. Federal Planning Bureau.
https://www.plan.be/publications/publication-1468-en-evaluation_of_federal_tax_incentives_for_private_r_d_in_belgium_an_update
- Dumont, M. (2019). *Tax incentives for business R&D in Belgium*. Federal Planning Bureau. https://www.plan.be/publications/publication-1893-en-tax_incentives_for_business_r_d_in_belgium_third_evaluation
- Dumont, M. (2022a). *Nouvelle évaluation de l'aide publique en faveur de la recherche et du développement en Belgique*. Federal Planning Bureau.
https://www.plan.be/publications/article-2304-en-new_evaluation_of_public_support_to_research_development_in_belgium
- Dumont, M. (2022b). *Public Support to Business Research and Development in Belgium - Fourth evaluation*. Federal Planning Bureau.
https://www.plan.be/publications/publication-2305-en-public_support_to_business_research_development_in_belgium_fourth_evaluation#:~:text=This%20report%20presents%20the%20results,R%26D%20intensity%2C%20by%20supporting%20R%26D
- Entreprendre.service-public.fr. (2024, 1 juillet). *Crédit d'impôt recherche (CIR)*. Consulté le 6 avril 2024, à l'adresse <https://entreprendre.service-public.fr/vosdroits/F23533>
- EUR-Lex. (2006). *Mettre la recherche et l'innovation au service de la croissance et de l'emploi*. Consulté le 4 juin 2024, à l'adresse <https://eur-lex.europa.eu/FR/legal-content/summary/research-and-innovation-serving-growth-and-employment.html>
- Favre, A. (2014, 12 octobre). Qu'est-ce qu'un ruling ? *Le Temps*. Consulté le 6 avril 2024, à l'adresse <https://www.letemps.ch/suisse/questce-quun-ruling>
- Haulotte, S., & Valenduc, C. (2014). Réduire les dépenses fiscales : une voie de réforme ? *Reflets et Perspectives de la Vie Économique, Tome LIII(1)*, 31-47.
<https://doi.org/10.3917/rpve.531.0031>

- Lauwers, M. (2023, 11 avril). *La réforme fiscale risque d'avoir un impact plus important qu'annoncé sur la recherche*. L'Echo. Consulté le 6 août 2024, à l'adresse <https://www.lecho.be/dossiers/reforme-fiscale/la-reforme-fiscale-risque-d'avoir-un-impact-plus-importent-qu-annonce-sur-la-recherche/10459675.html%20%20lauwers>
- Lewiner, J., Stephan, R., Dubertret, J., Distinguin, S., Kallenbach, S., Renucci, A. R., Autin, P.-L., Cusson, P., Landon, M., Legait, B. & Haddak, H. (2018). *Les aides à l'INNOVATION*. Ministère de l'économie des finances et de la souveraineté industrielle et numérique. <https://presse.economie.gouv.fr/602-rapport-sur-les-aides-a-linnovation/>
- Loi de relance économique (1) du 27 mars 2009, *M.B.*, 7 avril 2009.
- Loi modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale (1) du 24 décembre 2002, *M.B.*, 31 décembre 2002.
- Loi portant des dispositions diverses (I) (1) du 24 juillet 2008, *M.B.*, 7 août 2008.
- Loi portant des dispositions diverses (IV) du 25 avril 2007, *M.B.*, 8 mai 2007.
- Loi portant des dispositions fiscales divers (1) du 21 décembre 2009, *M.B.*, 31 décembre 2009.
- Loi portant des dispositions fiscales et financières et des dispositions relatives au développement durable (1) du 17 Juin 2013, *M.B.*, 28 juin 2013, err. ,25 mars 2014.
- Loi portant introduction d'une déduction pour revenus d'innovation du 9 février 2017, *M.B.*, 20 février 2017.
- Loi portant réforme de l'impôt des sociétés (1) du 25 décembre 2017, *M.B.*, 25 décembre 2017.

- Loi relative au pacte de solidarité entre les générations du 23 Décembre 2005, *M.B.*, 30 décembre 2005.
- Loi transposant la Directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la Directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les Directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil (1), *M.B.*, 30 décembre 2015.
- Loi-programme (1) du 27 décembre 2004, *M.B.*, 31 décembre 2004.
- Loi-programme (1) du 8 avril 2003, *M.B.*, 17 avril 2003.
- Loi-programme (1) du 8 juin 2008, *M.B.*, 16 juin 2008.
- Loi-programme (I) du 27 décembre 2006, *M.B.*, 28 décembre 2006.
- Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche. (2023). *Guide du crédit d'impôt recherche*. [Guide du crédit d'impôt recherche 2022 | enseignementsup-recherche.gouv.fr](#)
- OCDE. (2024). *Suisse - OCDE data*. theOECD. Consulté le 29 juillet 2024, à l'adresse <https://data.oecd.org/fr/suisse.htm>
- Oecd. (2023). Income-based tax relief for R& ; D and innovation. Dans *OECD Science, Technology And Industry Policy Papers*. <https://doi.org/10.1787/2db44e8b-en>
- OpenAI. (2023). *ChatGPT*. (Version du 13 avril) [Grand modèle linguistique]. <https://chat.openai.com/chat>
- Phalet, E. (2017). Des critères pour évaluer les effets de mesures fiscales en faveur de la recherche. *Dynamiques Régionales*, 2, 33-55. <https://www.cairn.info/revue-dynamiques-regionales-2018-1-page-33.htm>

- Projet de loi portant des dispositions fiscales et financières et des dispositions relatives au développement durable, exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2012-2013, n° 53K2756.
- Projet de loi portant réforme de l'impôt des sociétés, exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2017-2018, n° 54K2864.
- Projet de loi relatif au pacte de solidarité entre les générations, amendements, *Doc.*, Ch., 2005-2006, n° 51K2128.
- Projet de loi-programme (1), exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2002-2003, n° 50K2124.
- Projet de loi-programme (I), exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2005-2006, n° 51K2773.
- Question n° 448 de W. Vermeersch du 10 juillet 2020, *Q.R.*, Ch., 2020-2021, n°026, p. 40-42.
- Scharff, C. (2023, 7 mars). *La réforme fiscale en Belgique pourrait augmenter les salaires nets dès janvier 2024*. L'Echo. Consulté le 6 août 2024, à l'adresse <https://www.lecho.be/dossiers/reforme-fiscale/une-reforme-fiscale-qui-pourrait-augmenter-les-salaires-nets-des-janvier-2024/10450854.html>
- Schoonackers, R. (2020). Tax incentives for R&D: Are they effective ?. *National Bank of Belgium*. <https://www.nbb.be/en/articles/tax-incentives-rd-are-they-effective-0>
- SDA. (2022). *SERVICE DES DÉCISIONS ANTICIPÉES EN MATIÈRE FISCALE*. <https://www.ruling.be/fr/telechargements/rapport-annuel-2022>
- SPF Finances. (2020). *INCITANTS FISCAUX POUR LA RECHERCHE & LE DÉVELOPPEMENT & L'INNOVATION*. [Brochure]. SPF Finances.
- SPF Finances. (2022, 27 janvier). *Ruling*. SPF Finances. Consulté le 15 mars à l'adresse <https://www.ruling.be/fr/ruling>

- SPF Finances. (2023). *Inventaire des dépenses fiscales* [Base de données]. SPF Finances.

https://financien.belgium.be/nl/Statistieken_en_analysen/statistische-cijfers/budget-ontvangsten#q1
- SPF Finances. (2023, 11 octobre). *Déclaration au précompte professionnel*. Consulté le 18 juin à l'adresse

https://finances.belgium.be/fr/entreprises/personnel_et_remuneration/preco_mpte_professionnel/declaration#q1
- Springael, B. (2024). *Aftrek voor innovatie-inkomsten*. Larcier.
- Taxsuitsyou. (2019, 24 avril). *Contrôle fiscal des entreprises de l'innovation*. Consulté le 6 août 2024, à l'adresse <https://www.taxsuitsyou.com/controle-fiscal>
- Van Crombrugge, S. (2024). Pas de déduction pour investissement en cas d'usage par un tiers : portée. *Le Fiscologue, 1829*, p.9.
- Vandenbroeck, I., & Thijs, J. (2023, 18 décembre). *L'inflation offre des opportunités - ne retardez pas vos projets d'investissement*. Consulté le 8 juillet 2024, à l'adresse <https://kpmg.com/be/fr/home/insights/2023/12/sme-inflation-offre-des-opportunities-ne-retardez-pas-vos-projets-d-investissement.html#:~:text=Par%20exemple%2C%20le%20taux%20de,en%20cas%20de%C3%A9duction%20unique>
- Vennix, S. (2019). *Research and development activities in Belgium : A snapshot of past investment for the country's future*. National Bank of Belgium.

www.nbb.be/en/articles/research-and-development-activities-belgium-snapshot-past-investment-countrys-future
- WIPO. (2023). *Global Innovation Index 2023 Innovation in the face of uncertainty*. <https://www.wipo.int/edocs/pubdocs/en/wipo-pub-2000-2023-en-main-report-global-innovation-index-2023-16th-edition.pdf>