

Article 14

**Réforme du régime d'imposition
des produits de cession ou de concession de brevets**

Le présent article réforme le régime fiscal préférentiel des revenus tirés d'actif incorporels, jugé dommageable par l'OCDE, afin de le mettre en conformité avec l'approche « nexus » préconisée par l'organisation. Il est renvoyé au commentaire de l'article fait en première lecture pour une présentation exhaustive du dispositif et du contexte dans lequel il s'inscrit ⁽¹⁾.

I. LES DISPOSITIONS ADOPTÉES PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

Tout en retenant l'essentiel du dispositif proposé, à savoir le principe de l'approche « nexus » et les modalités de détermination du résultat imposable au taux réduit, l'Assemblée nationale a apporté plusieurs modifications substantielles pour améliorer le nouveau régime.

A. ÉTAT DU DROIT

1. Le régime préférentiel d'imposition applicable aux revenus tirés d'actifs incorporels

Les revenus tirés de la cession ou de la concession de certains actifs incorporels bénéficient du régime d'imposition des plus-values à long terme, conduisant à l'application d'un taux réduit : 12,8 % au titre de l'IR à la place du barème progressif, et 15 % au titre de l'IS à la place du taux normal (33 1/3 % en 2018, 31 % en 2019).

Les actifs éligibles au régime préférentiel en vigueur sont les brevets et les inventions brevetables, les perfectionnements qui leur sont apportés, les procédés de fabrication industriels qui en constituent l'accessoire indispensable, les certificats d'obtention végétale ainsi que, pour les personnes physiques, les logiciels originaux.

Le résultat imposable en application de ce régime préférentiel est soustrait des bénéfices pour faire l'objet d'une imposition distincte au taux réduit pertinent ⁽²⁾ :

– si le résultat provient d'une cession d'actif, la plus-value est déterminée dans les conditions de droit commun, sauf si l'actif cédé a été mis au point par l'entreprise cédante : dans cette hypothèse, la plus-value est égale au prix de cession ;

(1) *Joël Giraud*, Rapport sur le projet de loi de finances pour 2019, *tome II* : Examen de la première partie du projet de loi de finances, *Assemblée nationale, XV^e législature, n° 1302, 11 octobre 2018, pages 444-513*.

(2) *En application des dispositions combinées du code général des impôts prévues aux articles 39 terdecies, 39 quinquies, 93 quater et 158 pour l'IR, et aux articles 39 terdecies, 219 et 238 bis G pour l'IS*.

– si le résultat provient d’une concession, l’assiette imposable au taux réduit, appelée « résultat net », correspond à la différence entre les redevances perçues et les dépenses liées à la gestion de la concession.

Les dépenses de recherche et développement (R&D) ne viennent pas en déduction des redevances.

2. L’approche « nexus » de l’OCDE et son non-respect par le régime français

● L’OCDE, dans le cadre du projet « BEPS »⁽¹⁾, a entrepris d’identifier les régimes fiscaux dommageables afin de les faire évoluer. En matière d’imposition préférentielle des revenus tirés d’actifs incorporels, elle recommande le respect de l’approche dite « nexus » (le « lien »), en application de laquelle le bénéficiaire, par une entreprise, d’un régime préférentiel au titre des revenus tirés d’actifs incorporels, doit être lié aux dépenses de développement des actifs concernés qu’a engagées l’entreprise.

Le résultat imposable dans le cadre de l’approche « nexus » consiste à appliquer au résultat net, qui correspond aux revenus tirés de l’actif au cours d’un exercice minorés des dépenses de R&D engagées sur la même période, le « ratio nexus », égal au rapport entre les dépenses éligibles et les dépenses totales :

– les dépenses éligibles sont les dépenses de R&D directement engagées par l’entreprise ou externalisées à des entreprises non liées ;

– les dépenses totales correspondent à la somme des dépenses éligibles, des dépenses externalisées auprès d’entreprises liées et des coûts d’acquisition.

● Le régime préférentiel français a été jugé dommageable par l’OCDE et par l’Union européenne, qui a fait sienne l’approche « nexus », au motif qu’il ne respecte pas cette dernière et peut conduire à ce qu’une entreprise bénéficie d’un avantage fiscal au titre d’un actif sans avoir participé au développement de ce dernier.

Les autres pays, notamment les États membres de l’Union européenne, ont fait évoluer ces dernières années leur régime fiscal respectif applicable aux actifs incorporels afin de respecter l’approche « nexus ».

B. DISPOSITIF PROPOSÉ

Le présent article réforme en profondeur le régime d’imposition des revenus tirés d’actifs incorporels en transposant en droit français l’approche « nexus » de l’OCDE.

(1) Pour « Base Erosion and Profit Shifting », soit « érosion de la base d’imposition et transfert de bénéfices ».

- Codifié aux articles 238 (régime général) et 223 H (intégration fiscale) du CGI, que rétablit le présent article 14, le nouveau régime revêt un caractère optionnel et concerne les brevets, les procédés de fabrication industriels qui en sont l'accessoire indispensable et les certificats d'obtention végétale, déjà couverts par le régime actuel, ainsi que les logiciels originaux qui n'ont pas généré de revenus avant 2019.

L'inclusion des logiciels est, pour les entreprises, une extension du champ d'application du régime. Parallèlement, sont exclues de ce dernier les inventions brevetables non brevetées.

- La détermination de l'assiette imposable au taux réduit obéit à une approche en deux temps. L'entreprise est censée faire un suivi actif par actif des revenus perçus et des dépenses engagées, mais peut également, si cela est justifié, faire masse de plusieurs actifs et assurer un suivi par famille d'actifs.

Dans un premier temps, le résultat net de l'opération est déterminé en minorant les revenus perçus au titre d'un exercice des dépenses de R&D engagées, directement ou non, sur la même période.

Pour la première année d'application du dispositif, les dépenses de R&D retenues incluent celles engagées au titre d'exercices antérieurs : c'est le mécanisme dit de la « capture ». Cette capture est toutefois limitée à l'exercice d'option pour le régime.

Dans un second temps, le « ratio nexus » est appliqué à ce résultat net. Ce ratio, qui reprend celui de l'OCDE, correspond au rapport entre les dépenses de R&D directement engagées par l'entreprise (ou confiées à des entreprises non liées) pour le développement de l'actif et les dépenses totales de R&D liées à l'actif, en incluant dans les deux termes de l'équation les dépenses de l'exercice de perception du revenu et celles antérieurement engagées.

Le « ratio nexus » étant susceptible de conduire à une réduction de l'assiette imposable au taux réduit, le nouveau dispositif prévoit, comme le permet l'OCDE, une majoration de 30 % du numérateur du ratio (sans que ce dernier ne puisse excéder 100 %).

- Le taux d'imposition initialement prévu était fixé à 15 %, que l'entreprise soit assujettie à l'IS ou à l'IR.

- La mise en œuvre du nouveau régime est assortie d'une obligation documentaire inédite, prévue à l'article L. 13 BA du LPF et destinée à fournir à l'administration toutes les informations utiles sur les revenus tirés des actifs relevant du régime préférentiel et les dépenses de R&D engagées pour leur développement.

Pour garantir l'effectivité de cette obligation, le dispositif introduit dans le CGI un nouvel article 1740-0 C qui sanctionne tout manquement d'une amende égale à 5 % des revenus imposés au taux réduit.

• L'impact budgétaire du dispositif n'est pas chiffré, l'ampleur des conséquences de la modification apportées au régime préférentiel étant très variable d'une entreprise à l'autre. Pour mémoire, le coût du dispositif actuel était de 663 millions d'euros en 2017 et de 356 millions d'euros en 2018.

C. DISPOSITIF MODIFIÉ

En plus de l'adoption de cinq amendements de précision ou de nature rédactionnelle déposés par le Rapporteur général, l'un d'eux ayant été préalablement adopté par la commission, et qui ont chacun recueilli l'avis favorable du Gouvernement ⁽¹⁾, l'Assemblée nationale a aménagé le texte initial sur quatre aspects principaux.

1. L'abaissement du taux réduit à 10 % et son extension aux personnes physiques

Le taux d'imposition a été ramené par l'Assemblée de 15 % à 10 %, pour les entreprises mais également pour les inventeurs personnes physiques (imposés jusque-là au taux de 12,8 %). Cette réduction du taux est apparue justifiée par l'attrition de l'assiette imposable au titre du régime préférentiel, l'objectif de la mesure étant de garantir aux entreprises françaises leur compétitivité, sans tomber pour autant dans le piège d'une course au moins-disant fiscal.

L'évolution ainsi apportée résulte de l'adoption d'amendements identiques ayant fait l'objet d'un avis favorable du Gouvernement, déposés par la commission des finances avec à l'origine une initiative du Rapporteur général à laquelle s'étaient ralliés les auteurs d'amendements concurrents issus des groupes LR, LaREM et Modem, et par les membres de ces deux derniers groupes ⁽²⁾.

2. L'introduction d'une clause de sauvegarde évitant une application inéquitable du nouveau régime

L'Assemblée nationale a adopté un amendement du président de la commission des finances Éric Woerth (LR) ayant obtenu de la commission et du Gouvernement un double avis de sagesse, introduisant dans le dispositif une clause de sauvegarde ⁽³⁾. Cette clause permet de corriger une application trop sévère du « ratio nexus » lorsque celle-ci conduit à minorer de façon inéquitable les revenus qui auraient dû bénéficier du régime préférentiel.

(1) Amendements I-1847 et I-1848, I-1849 du Rapporteur général, amendement I-2413 de la commission des finances et amendement I-1850 du Rapporteur général.

(2) Amendements I-2363 de la commission des finances, I-2179 du groupe LaREM et I-2437 du groupe Modem.

(3) Amendement I-2626 du président Woerth.

Il s'agit d'une précaution opportune, dont le principe est prévu par l'OCDE. Les avis de sagesse, donnés à la place d'avis favorables fermes, trouvaient leur origine dans la relative imprécision dont la clause de sauvegarde proposée était empreinte.

3. L'extension du champ d'application du nouveau régime aux inventions brevetables et à tous les logiciels originaux

- À la suite de l'adoption d'un amendement du Gouvernement faisant l'objet d'un avis favorable de la commission, l'Assemblée nationale a enrichi les actifs éligibles au régime préférentiel des inventions dont la brevetabilité a été certifiée par l'Institut national de la propriété industrielle (INPI) ⁽¹⁾.

Il s'agit d'un sujet capital, comme en témoignent non seulement les débats tenus sur ce point en commission et en séance, mais aussi l'amendement qu'avait adopté la commission des finances à l'initiative du Rapporteur général, tendant à inclure dans le champ du régime les inventions brevetables non brevetées. Le fait de ne pas breveter un actif peut en effet s'inscrire dans la stratégie commerciale des entreprises, tout particulièrement des multinationales exposées à une forte concurrence d'entités étrangères et qui souhaiteraient conserver le secret de leurs inventions.

L'OCDE n'admet de telles inventions dans le champ des régimes préférentiels dédiés aux actifs incorporels qu'au profit des petites et moyennes entreprises (PME) et sous réserve d'une traçabilité et d'un contrôle transparent suffisants.

L'amendement du Gouvernement, au bénéfice duquel celui de la commission précédemment mentionné a été retiré, prévoit, pour satisfaire les exigences de l'OCDE, la certification de la brevetabilité des inventions par l'INPI. À l'issue de cette procédure, l'entreprise requérante peut retirer sa demande pour éviter toute publication et s'assurer ainsi de la préservation du secret vis-à-vis de ses concurrents.

- L'Assemblée nationale a également étendu l'application du nouveau régime préférentiel à l'ensemble des logiciels protégés par le droit d'auteur, là où le dispositif initial ne visait que ceux n'ayant pas généré de revenus avant 2019.

Cette restriction, justifiée par la lutte contre les effets d'aubaine, a néanmoins été vue comme susceptible de pénaliser de nombreuses entreprises. Elle a donc été levée, avec l'assentiment du Gouvernement, à la suite de l'adoption de quatre amendements identiques de la commission des finances, des groupes LaREM et Modem et de députés membres du groupe LR ⁽²⁾.

(1) Amendement I-2549 du Gouvernement.

(2) Amendements I-2382 de la commission des finances, I-1139 de députés LR, I-2180 du groupe LaREM et I-2471 du groupe Modem.

4. L'encadrement de l'amende prévue en cas de manquement à l'obligation documentaire

Enfin, l'Assemblée, suivant l'avis favorable du Gouvernement, a adopté un amendement de sa commission des finances résultant d'une initiative du Rapporteur général, tendant à garantir la proportionnalité de la nouvelle amende en cas de manquement à l'obligation documentaire en fonction de l'ampleur dudit manquement ⁽¹⁾.

Alors que le dispositif initial prévoyait une amende égale à 5 % de l'ensemble des revenus soumis au régime préférentiel, la modification apportée cantonne la sanction aux seuls revenus tirés des actifs concernés par le manquement.

II. LES MODIFICATIONS APPORTÉES PAR LE SÉNAT

Le Sénat a conservé l'économie générale du dispositif adopté par l'Assemblée nationale tout en y apportant des modifications de trois ordres dont la principale porte sur la baisse du taux d'imposition.

A. UN TAUX D'IMPOSITION RAMENÉ DE 10 % À 7 %

À l'initiative de sa commission des finances, et malgré l'avis défavorable du Gouvernement ⁽²⁾, le Sénat a diminué le taux réduit d'imposition applicable dans le cadre du régime préférentiel, le faisant passer de 10 % à 7 %.

Au regard du droit en vigueur, il s'agit d'une diminution de plus de 50 % du taux d'imposition, actuellement fixé à 15 %.

B. LES PRÉCISIONS APPORTÉES À LA CLAUSE DE SAUVEGARDE INTRODUITE PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

En adoptant un amendement du Gouvernement ayant recueilli l'avis favorable de la commission ⁽³⁾, le Sénat a précisé la clause de sauvegarde qu'avait introduite l'Assemblée à l'initiative du président Éric Woerth, dont les difficultés potentielles avaient été soulevées lors des débats.

Tirant les conséquences de ces observations, le dispositif proposé par le Gouvernement sécurise juridiquement cette clause :

– le « ratio nexus » est supérieur à 32,5 %, comme le prévoyait la rédaction initiale de la clause ;

(1) Amendement I-2407 de la commission des finances.

(2) Amendement I-141 de la commission des finances.

(3) Amendement I-1025 du Gouvernement.

– un rapport de remplacement, reposant sur la proportion de la valeur de l’actif concerné effectivement attribuable aux activités de R&D réalisées directement par le contribuable ou des entreprises non liées – ce que prévoyait la encore la clause initiale –, est permis s’il est significativement supérieur au « ratio nexus » du fait de circonstances exceptionnelles indépendantes de la volonté du contribuable ;

– la substitution du rapport de remplacement au « ratio nexus » est subordonnée à la délivrance par le ministre chargé du budget d’un agrément, conditionnée à la satisfaction des conditions précédemment mentionnées ;

– l’annexe à la déclaration de résultat détaillant, pour chaque actif, les calculs réalisés pour déterminer le résultat net et le « ratio nexus », est complétée par la liste des actifs faisant l’objet de la clause de sauvegarde.

C. LES PRÉCISIONS COMPLÉMENTAIRES APPORTÉES AU DISPOSITIF

Enfin, le Sénat a apporté deux autres précisions au nouveau régime d’imposition des revenus tirés des actifs incorporels.

En premier lieu, en adoptant un amendement du Gouvernement ayant fait l’objet d’un avis favorable de la commission ⁽¹⁾, il a précisé le champ des actifs couverts par le régime en substituant aux actifs incorporels immobilisés les éléments présentant le caractère de tels actifs. Il s’agit d’éviter toute exclusion involontaire de certains actifs qui, sans être immobilisés, en présente le caractère.

En second lieu, à l’initiative de M. Vincent Delahaye (UC) et en suivant les avis favorables de la commission et du Gouvernement ⁽²⁾, le Sénat a expressément inclus dans le champ d’application du régime préférentiel d’imposition les certificats d’utilité, titres de propriété plus souple que les brevets *stricto sensu*. Si la rédaction initiale paraissait inclure ces certificats, leur mention expresse permet de lever toute ambiguïté.

III. LA POSITION DU RAPPORTEUR GÉNÉRAL

● La diminution à 7 % du taux réduit d’imposition du régime préférentiel applicable aux revenus tirés de certains actifs incorporels est présentée comme une nécessité dans le cadre de la concurrence fiscale internationale, certains États membres de l’Union européenne affichant des taux réduits inférieurs à 7 % et des taux normaux inférieurs ou avoisinants le taux de 10 % adopté par l’Assemblée nationale.

S’il est vrai que la transposition dans les différents États de l’Union européenne de l’approche « nexus » de l’OCDE conduit à une harmonisation

(1) Amendement I-811 du Gouvernement.

(2) Amendement I-201 de M. Delahaye.