

Faculté de droit et de criminologie

***Les *patent boxes* : outil efficace pour
stimuler l'innovation ou soumission à la
pression internationale ?***

Auteur : Marie Loix
Promoteur(s) : Edoardo Traversa
Lecteur(s) :
Année académique 2018-2019
Intitulé du master et de la finalité

Plagiat et erreur méthodologique grave

Le plagiat, fût-il de texte non soumis à droit d'auteur, entraîne l'application de la section 7 des articles 87 à 90 du règlement général des études et des examens.

Le plagiat consiste à utiliser des idées, un texte ou une œuvre, même partiellement, sans en mentionner précisément le nom de l'auteur et la source au moment et à l'endroit exact de chaque utilisation*.

En outre, la reproduction littérale de passages d'une œuvre sans les placer entre guillemets, quand bien même l'auteur et la source de cette œuvre seraient mentionnés, constitue une erreur méthodologique grave pouvant entraîner l'échec.

* A ce sujet, voy. notamment <http://www.uclouvain.be/plagiat>.

Remerciements

A l'heure de conclure ce mémoire et ces 5 années d'études, je souhaite adresser mes plus sincères remerciements :

À mon promoteur Monsieur Traversa qui a éveillé en moi l'intérêt pour cette vaste matière qu'est le droit fiscal et m'a transmis l'envie d'en connaître davantage. Je le remercie également de m'avoir guidée dans la recherche de mon sujet et pour ses précieux conseils tout au long de mon mémoire.

À Monsieur Dedobbeleer pour ses explications exhaustives et passionnantes sur l'élaboration du plan d'action BEPS et son contenu.

À Marie Spitaels pour m'avoir fournie une aide inestimable dans l'élaboration de mon mémoire et pour sa relecture.

À ma famille pour sa relecture et en particulier à ma maman pour son soutien et son encouragement quotidien tant dans les réflexions sur mon mémoire que tout au long de mes études.

Et à l'ensemble de ceux qui ont fait de ces 5 années d'université une réussite académique mais aussi personnelle.

Table des matières

Remerciements	3
Table des matières.....	4
Introduction.....	6
Titre 1 : L'action 5 du plan d'action BEPS	9
Chapitre 1 : Contexte historique du projet BEPS de l'OCDE.....	9
Chapitre 2 : Focalisation sur l'action 5 du plan d'action BEPS	13
Section 1 : La mission attribuée à l'action 5	13
Section 2 : Le concept de pratique fiscale dommageable	14
§1. Les trois étapes	14
1. Les revenus visés et le traitement préférentiel	15
2. Le caractère potentiellement dommageable d'un régime préférentiel	15
3. L'examen du caractère effectivement dommageable du régime préférentiel	16
§2. La constatation d'une pratique fiscale dommageable et ses conséquences.....	17
Section 3 : Le principe de transparence	18
§1. L'objet de l'échange spontané d'informations	18
§2. La mise en œuvre concrète du principe de transparence	19
Section 4 : Le principe de substance.....	20
§1. La raison d'être de l'exigence d'une activité substantielle	20
§2. La <i>modified nexus approach</i>	20
Chapitre 3 : La mise en conformité des régimes nationaux	23
Section 1 : L'adaptation de la Belgique à l'action 5 : de la déduction pour revenus de brevets vers la déduction pour revenus d'innovation	23
§1. La mise en conformité du régime préférentiel belge au plan d'action BEPS	23
§2. La conservation de l'attractivité et la compétitivité du nouveau régime.....	27
Section 2 : Championnat de transposition : quelle place remporte la Belgique par rapport à ses voisins ?	30
§1. Le Luxembourg	30
§2. L'Irlande	32
§3. L'Allemagne.....	35

Titre 2 : Evaluation de l'efficacité des <i>patent boxes</i> sur l'innovation.....	38
Chapitre 1 : Les brevets, un moteur ou un frein à l'innovation ?	38
Section 1 : La théorie du « second best ».....	38
Section 2 : Une évidence empirique accablante remise en question	39
Section 3 : La perversification de l'utilisation du brevet	43
§1. L'utilisation stratégique du brevet.....	43
§2. Le rôle équivoque des agrégateurs de brevets	46
1. Les <i>patents pools</i>	46
2. Les <i>defensive patent aggregators</i>	48
§3. Pistes de réflexion.....	50
a. Les causes du système de brevets défectueux.....	50
b. L'enrayement de la prolifération inlassable des brevets	52
c. L'amélioration de l'information brevet.....	53
Chapitre 2 : Appréciation critique des <i>patent boxes</i>	55
Section 1 : Les motifs sous-tendant l'adoption de <i>patent boxes</i>	55
Section 2 : Controverse sur l'effectivité des <i>patent boxes</i> avant BEPS.....	57
Section 3 : Les <i>patent boxes</i> après BEPS – un avis mitigé.....	60
Chapitre 3 : Alternatives pour stimuler l'innovation	62
Conclusion	67
Bibliographie	70

Introduction

L'innovation est considérée comme la pierre angulaire d'une croissance économique durable ainsi que l'élément clé du succès de toute entreprise¹. Pour cette raison, de nombreux Etats mettent en place un environnement fiscal favorable aux activités de recherche et développement (ci-après R&D) afin d'encourager les entreprises à innover². Une des techniques consiste en l'adoption de *patent boxes*³, également appelés *intellectual property boxes*⁴. Ces *patent boxes* sont un traitement fiscal préférentiel accordé aux revenus des sociétés découlant de l'exploitation commerciale de certains droits de propriété intellectuelle⁵. Ces revenus bénéficient d'un taux effectif de taxation moindre que le taux courant. En diminuant le taux effectif de taxation des revenus issus de l'exploitation de la propriété intellectuelle, l'objectif poursuivi est de stimuler les entreprises à commercialiser leurs brevets ainsi qu'à développer de nouvelles innovations⁶. En 2007, la Belgique a adopté ce stimulant fiscal via la déduction pour revenus de brevets⁷, transformée en 2017 en la déduction pour revenus d'innovation⁸.

Dans la promotion de l'innovation, un autre élément entre également en jeu : la concurrence fiscale internationale⁹. La propriété intellectuelle étant un bien intangible fortement mobile, les Etats tentent de conserver chez eux la propriété intellectuelle développée en leur sein et d'attirer celle développée à l'étranger. Les entreprises, surtout multinationales, profitent de cette concurrence fiscale en délocalisant leur propriété intellectuelle dans les Etats offrant les taux effectifs d'imposition les plus attractifs. Par exemple, la société pharmaceutique Janssen Pharmaceutica (filiale de Johnson & Johnson) aurait déduit 2,3 milliards d'euros de ses bénéfices imposables grâce au système de déduction pour revenus de brevets. En 2016, suite à la combinaison d'allègements fiscaux, cette même entreprise a été

¹ P. ARGINELLI, « Innovation through R&D Tax Incentives: Some Ideas for a Fair and Transparent Tax Policy », *World Tax Journal*, février 2015, p. 5.

² A. VAN DE VIJVER, E. VAN ZIMMEREN et R. SMIT, « Belgische innovatieaftrek: een kritische beoordeling vanuit het perspectief van het intellectueel eigendomsrecht », *T.F.R.*, décembre 2018, p. 987.

³ La notion de *patent boxes* est traduite en français par l'expression « boîtes de brevets ».

⁴ R. SANZ-GÓMEZ, « The OECD's Nexus Approach to IP Boxes: A European Union Law Perspective », *WU International Taxation Research Paper Series*, 2015, n°12, p. 1.

⁵ G. GUENTHER, « Patent Boxes : A Primer », *Congressional Research Service*, mai 2017, p. 2.

⁶ R. SANZ-GÓMEZ, *op. cit.*, p. 2.

⁷ Loi-programme du 27 avril 2007, art. 86 à 93, *M.B.*, 8 mai 2007, p. 25153.

⁸ Loi du 9 février 2017 portant introduction d'une déduction pour revenus d'innovation, *M.B.*, 20 février 2017, p. 25321.

⁹ P. ARGINELLI, *op. cit.*, p. 6.

soumise à un taux de taxation effectif de 3,6% (au lieu de 33,99%)¹⁰. La question centrale de ce mémoire est dès lors si les *patent boxes* permettent effectivement de stimuler l'innovation ou si la pression internationale a poussé les Etats à adopter ces mesures afin d'éviter de voir les revenus des entreprises, surtout multinationales, fuir à l'étranger.

En effet, en l'absence d'exigence de développement des activités de R&D sur le territoire de l'Etat offrant l'avantage fiscal, la porte est ouverte aux transferts artificiels de profits. Les entreprises transfèrent leur propriété intellectuelle dans les Etats offrant un taux de taxation faible général ou spécifique pour la propriété intellectuelle. Cette concurrence fiscale dommageable a été dénoncée par l'Organisation de coopération et de développement économique (ci-après OCDE) dans son plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (ci-après plan d'action BEPS¹¹)¹². Afin d'y remédier, le plan d'action BEPS impose aux Etats, via l'action 5, d'inclure des conditions de transparence et de substance dans leur *patent box*.

La première partie de ce mémoire analyse le contenu du plan d'action BEPS qui vise à combattre les effets dommageables de la concurrence fiscale internationale. En particulier, le contexte à l'origine de l'émergence de ce plan et les conditions de transparence et de substance de l'action 5 sont étudiés. Cette partie confronte ensuite la manière dont la Belgique et ses concurrents, l'Irlande et le Luxembourg, ont adapté leur régime fiscal afin de se conformer à cette action. La mesure réactive ingénieuse de l'Allemagne est également digne d'intérêt.

Les réductions importantes d'impôts induites par les *patent boxes* et encouragées par la concurrence fiscale accrue entre les Etats mènent vers un nivellement toujours plus bas de la taxation des revenus des sociétés issus de la propriété intellectuelle. Face à ce phénomène se pose la question de l'efficacité et de l'efficience des *patent boxes*. En effet, de nombreux doutes planent sur la capacité des *patent boxes* à stimuler l'innovation. Les 30% d'impôts épargnés par Janssen Pharmaceutica ont-ils été réinvestis dans la R&D afin de créer de nouveaux médicaments ou constituent-ils une pure aubaine pour ses actionnaires dont les dividendes ont

¹⁰ J.-P. BOMBAERTS, « L'industrie pharma est-elle fiscalement choyée? », *L'Echo*, 18 septembre 2018, disponible sur <https://www.lecho.be/entreprises/pharma-biotechnologie/l-industrie-pharma-est-elle-fiscalement-choyee/10050528.html> (date de dernière consultation : 28 juin 2019).

¹¹ BEPS est l'acronyme anglais de *base erosion and profit shifting*.

¹² OCDE (2013), *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Éditions OCDE, Paris.

augmenté ? Une réflexion sous-jacente sur la capacité des brevets, élément au cœur des *patent boxes*, à stimuler l'innovation doit également être menée. Les 2449 demandes de brevets déposées par Samsung en 2018 à l'Office européen des brevets sont-elles destinées à protéger une invention ou plutôt à bloquer des lignes de recherche de concurrents et indirectement bloquer l'innovation¹³ ? La réponse à ces questions est essentielle pour déterminer si les *patent boxes*, et en particulier la déduction pour revenus d'innovation, se justifient au regard de leur objectif poursuivi.

La deuxième partie de ce mémoire examine alors dans un premier temps si le brevet sert encore à protéger une invention ou si la concurrence aigüe entre les entreprises a détourné la fonction initiale du brevet vers un usage stratégique obstruant la voie de l'innovation. Dans un deuxième temps, la capacité des *patent boxes* à stimuler l'innovation est étudiée, tant avant qu'après les réformes adoptées suite au plan d'action BEPS. Finalement, une appréciation critique de quelques alternatives aux *patent boxes* pour stimuler l'innovation est réalisée dont un tableau nuancé se dégage.

¹³ X., « Hausse des demandes de brevets déposées par les entreprises et les inventeurs européens en 2018 », disponible sur www.epo.org, 12 mars 2019 (date de dernière consultation : 3 juillet 2019).

Titre 1 : L'action 5 du plan d'action BEPS

Ce premier titre propose une explication du contexte à l'origine du plan d'action BEPS, une analyse détaillée de l'action 5 de ce plan suivi d'une étude comparative des réactions législatives à l'action 5 du plan d'action BEPS de la Belgique ainsi que de ses pays concurrents, à savoir l'Irlande, le Luxembourg et l'Allemagne.

Chapitre 1 : Contexte historique du projet BEPS de l'OCDE

Afin de comprendre l'émergence du phénomène BEPS, ses implications pratiques et le développement de la lutte à son encontre, il convient de retracer brièvement l'histoire de l'économie et parallèlement celle des politiques fiscales menées par les différents pays.

A l'origine, les économies étaient fermées. La faible interaction entre les différents systèmes fiscaux nationaux s'explique par la mobilité limitée du capital. La politique fiscale répondait essentiellement à des préoccupations économiques et sociales nationales¹⁴.

Après la seconde guerre mondiale, la mondialisation s'accélère soudainement. Suite à la levée progressive des obstacles aux échanges, avec la libre circulation du capital et du travail, les activités transnationales sont facilitées et même encouragées. Ces échanges internationaux sont une source de croissance, de création d'emplois et d'incitant à l'innovation¹⁵. Concomitamment, les pays engagent des réformes fiscales destinées à élargir les bases d'imposition et à réduire les taux d'imposition pour être plus attractifs sur le plan international.

Toutefois, les évolutions technologiques, l'importance grandissante des prestations de service et la croissance du poids des produits numériques vendus notamment sur l'Internet modifient la structure des entreprises. Le lieu des activités productives ne correspond plus nécessairement au lieu de commercialisation et d'emplacement physique des clients¹⁶. La disparition de cette contrainte physique ouvre la voie aux délocalisations. Celles-ci sont

¹⁴ OCDE (1998), *Concurrence Fiscale Dommageable : Un Problème Mondial*, Rapport, Éditions OCDE, Paris, p. 13.

¹⁵ OCDE (2013), *Plan d'action ...*, op. cit., p. 7.

¹⁶ *Ibid.*, p. 8.

amplifiées par l'aptitude croissante des spécialistes de la planification fiscale à identifier les possibilités d'arbitrage licites et les limites des pratiques de planification acceptables permettant aux entreprises multinationales d'adopter avec plus d'assurance des positions fiscales agressives¹⁷.

En effet, conscients de la mobilité croissante des entreprises, les Etats ne se privent pas de mettre en place des avantages fiscaux visant à attirer des capitaux mobiles. Cette concurrence fiscale exacerbée entre les Etats aboutit à la mise en place de régimes fiscaux préférentiels dommageables réduisant dans certains cas à néant le taux d'imposition de certaines entreprises. Au-delà de l'objectif de stimulation de l'économie nationale, ces politiques amenuisent les bases imposables et donc les recettes fiscales des pays d'origine de ces entreprises.

Par conséquent, les Etats sont contraints de modifier leur structure d'imposition pour compenser ces pertes de recettes. La charge fiscale est déplacée vers des facteurs moins mobiles tels que la main d'œuvre, le patrimoine et la consommation¹⁸. Toutefois, ces restructurations se révèlent contraires à l'équité sociale. Par exemple, les détenteurs de capitaux mobiles placent leurs avoirs dans des paradis fiscaux afin d'échapper à toute imposition. Or, ces derniers continuent de bénéficier de l'ensemble des services publics de leur pays de résidence. Les personnes qui ne se livrent pas à des planifications fiscales agressives sont alors lésées : elles supportent injustement une plus large part de la charge fiscale. Elles financent non seulement les services publics dont elles bénéficient mais également ceux destinés aux évadés fiscaux, également qualifiés de « bénéficiaires sans contrepartie »¹⁹.

De même, les entreprises honnêtes sont lésées. Toute entreprise qui néglige d'exploiter les possibilités légales d'alléger sa charge fiscale se retrouve désavantagée face à la concurrence. Le système actuel pousse dès lors chaque entreprise à exploiter les failles dans les systèmes internationaux afin de réduire sa charge fiscale, sous peine de subir un désavantage économique²⁰. En même temps, les coûts administratifs et les charges qu'entraîne la discipline

¹⁷ OCDE (2013), *Plan d'action ...*, op. cit., pp. 7-8.

¹⁸ OCDE (2016), *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, Action 5 - Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Éditions OCDE, Paris, p. 4 (ci-après rapport final 2015).

¹⁹ OCDE (1998), *Concurrence Fiscale Dommageable*, op. cit., p. 15.

²⁰ OCDE (2013), *Plan d'action ...*, op. cit., p. 8.

fiscale mise en œuvre par les administrations fiscales afin de déjouer les ruses des contribuables les plus fourbes croissent également²¹.

Progressivement, les Etats réalisent leur impuissance individuelle face à la réduction inébranlable de leurs recettes fiscales dans le cadre de la mondialisation et de la concurrence fiscale qu'ils se livrent entre eux. Reconnaisant la nécessité d'agir collectivement, les ministres des Etats membres de l'OCDE demandent alors en mai 1996 à l'OCDE de concevoir des mesures pour contrecarrer les pratiques fiscales dommageables relatives aux activités géographiquement mobiles comme les activités financières et les autres prestations de services, y compris la mise à disposition de biens incorporels.²² La nature de ces activités en facilite le transfert d'un pays à l'autre²³.

La réponse à cette demande, soutenue par le G7, donne lieu au rapport intitulé « *Concurrence Fiscale Dommageable : Un Problème Mondial* » publié en 1998. Ce rapport pose les bases des travaux futurs de l'OCDE dans le domaine des pratiques fiscales dommageables. Au-delà de la détermination des critères destinés à identifier les paradis fiscaux et les pratiques fiscales dommageables, le rapport recommande l'adoption d'une action multilatérale. Celle-ci est divisée en deux parties : l'adoption de Guidelines ainsi que la mise en place d'un Forum sur les pratiques fiscales dommageables (ci-après FHTP).²⁴ Les Guidelines engagent les Etats à adopter une approche commune visant à combattre la concurrence fiscale dommageable. Une telle approche renforce l'effectivité du combat. Le rôle du FHTP est d'évaluer perpétuellement les régimes existants et en projet des différents Etats, d'analyser l'effectivité des contre-mesures, de formuler des recommandations afin de les améliorer ainsi que de rédiger une liste des paradis fiscaux²⁵.

Toutefois, la mise en œuvre des propositions du rapport sont rapidement affaiblies par le refus du Luxembourg et de la Suisse d'être liées par le rapport. Ces Etats, estimant nécessaire de protéger les données personnelles et le secret bancaire, s'opposent à la transparence promue par le rapport. Lorsque le Président G. W. Bush arrive au pouvoir et modifie la politique

²¹ OCDE (2016), *Rapport final 2015*, op. cit., p. 13.

²² OCDE (1998), *Concurrence Fiscale Dommageable*, op. cit., pp. 7-8.

²³ OCDE (2016), *Rapport final 2015*, op. cit., p. 13.

²⁴ S. PICCIOTTO, « The G20 and the "Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Project" », Discussion paper, Bonn, German Development Institute, 2017, n°18, p. 13.

²⁵ *Ibid.*

poursuivie par les Etats-Unis, s'écartant également des propositions, il sonne le glas de tout impact concret du rapport²⁶.

La crise financière de 2007-2009 donne un nouvel élan à la lutte contre l'évasion fiscale des sociétés²⁷. La recherche de nouvelles ressources pour renflouer les caisses des Etats ainsi que la montée d'un mouvement universel pour une justice fiscale pousse les Etats à trouver des solutions effectives à l'évasion fiscale. Suite au soutien explicite apporté en 2012 par le G20 aux travaux de l'OCDE²⁸, ce dernier publie en février 2013 un rapport intitulé « Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices »²⁹. Ce rapport est rapidement suivi par un « Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices » détaillant 15 actions à réaliser entre septembre 2014 et décembre 2015³⁰. Le soutien du G20 à l'OCDE est important en ce qu'il permet d'aboutir plus aisément à des consensus lors de l'élaboration du projet BEPS ainsi que de renforcer la légitimité des mesures prônées³¹.

Un calendrier rigoureux est imposé pour garantir la persévérance dans le projet, au risque que le projet BEPS se retrouve enseveli sous l'émergence de nouvelles priorités politiques. En octobre 2015, treize rapports détaillés couvrant les 15 actions sont livrées. Les recommandations incluses dans ces rapports permettent d'encadrer les Etats dans les réformes fiscales nationales à entreprendre afin de se conformer au plan d'action BEPS.

En 2016, le projet BEPS est proposé à des Etats qui ne sont des membres ni de l'OCDE ni du G20 via un cadre inclusif afin de garantir une implémentation des recommandations de l'OCDE la plus globale possible. Ce cadre inclusif rassemble désormais plus de 115 pays et juridictions. Afin de garantir l'effectivité du projet, des rapports annuels vérifient la mise en œuvre progressive du projet BEPS au sein du cadre inclusif et formulent des recommandations actualisées³².

²⁶ S. PICCIOTTO, *op. cit.*, pp. 13-14.

²⁷ P. GUILHERME LINDENBERG SCHOUERI, « The OECD's Approach to IP-Boxes as a Norm: Hard, Soft or Half-Baked? », *B.T.R.*, 2017, n°4, p. 438.

²⁸ S. PICCIOTTO, *op. cit.*, p. 18.

²⁹ OCDE (2013), *Lutter contre l'érosion des bases d'imposition et transfert des bénéfices*, Éditions OCDE, Paris.

³⁰ OCDE (2013), *Plan d'action ...*, *op. cit.*, pp. 33-45.

³¹ E. TRAVERSA et M. POSSOZ, « L'action de l'OCDE en matière de lutte contre l'évasion fiscale internationale et d'échange de renseignements : développements récents », *R.G.C.F.*, 2015, n°1, p. 6.

³² OCDE (2018), *Pratiques fiscales dommageables – Rapports d'examen par les pairs relatifs à l'échange de renseignements sur les décisions fiscales de 2017 : Cadre inclusif sur le BEPS : Action 5*, Éditions OCDE, Paris, pp. 3-4.

En conclusion, la volonté des Etats de lutter contre l'évasion fiscale, et plus particulièrement contre l'érosion des bases d'imposition et le transfert artificiel de bénéfices, existe depuis plus d'une vingtaine d'années. Après de multiples tentatives, elle trouve enfin une réponse concrète grâce à la prise en charge par l'OCDE de la problématique et la mise au point du plan d'action BEPS.

Chapitre 2 : Focalisation sur l'action 5 du plan d'action BEPS

Parmi les 15 actions prônées par le plan d'action BEPS, l'action 5 revêt une importance particulière. Ayant pour objet de lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, elle s'adresse directement aux *patent boxes*³³.

Les quatre prochaines sections vont approfondir cette action 5 du plan d'action BEPS. En premier lieu, l'objectif poursuivi par l'action 5 est défini. En deuxième lieu, le concept de pratique fiscale dommageable est étudié. Les troisième et quatrième sections précisent les principes de transparence et de substance qui sont au cœur du plan d'action BEPS et qui sont promus comme moyen de lutte contre les pratiques fiscales dommageables.

Section 1 : La mission attribuée à l'action 5

Afin lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, l'action 5 du plan d'action BEPS a chargé le FHTP de la mission suivante : examiner les possibilités de révisions ou d'ajouts à apporter au cadre existant³⁴, « refondre les travaux relatifs aux pratiques fiscales dommageables [réalisés en 1998] en mettant un nouvel accent sur l'obligation d'une activité substantielle pour l'instauration de tout régime préférentiel et en donnant la priorité à l'amélioration de la transparence, notamment par le biais de l'échange spontané obligatoire d'information sur les décisions relatives à des régimes préférentiels »³⁵.

³³ OCDE (2016), *Rapport final 2015*, op. cit., p. 3.

³⁴ *Ibid.*, p. 14.

³⁵ *Ibid.*, p. 25.

Avant de rentrer dans les détails des diverses notions de pratiques fiscales dommageables, d'activité substantielle et de transparence, il convient de délimiter le champ d'application que s'est fixé l'OCDE. L'objectif de ses travaux dans le domaine des pratiques fiscales dommageables est d'assurer l'intégrité des systèmes fiscaux. Afin d'atteindre cet objectif, des solutions doivent être édictées aux problèmes posés par les régimes appliqués aux activités mobiles qui réduisent de façon inéquitable les bases d'imposition d'autres pays et qui peuvent fausser la localisation du capital et des services.

A contrario, ces travaux ne visent ni à promouvoir l'harmonisation générale des impôts sur les revenus ou des structures fiscales au sein ou à l'extérieur de l'OCDE, ni à dicter à un pays ce que devrait être le niveau approprié des taux d'imposition. Une telle approche poserait des problèmes concernant la souveraineté nationale des Etats en matière de fiscalité. L'objet des travaux est donc de limiter les distorsions induites par la fiscalité sur la localisation d'activités financières et de prestations de services à caractère mobile. Un environnement permettant une concurrence fiscale libre et équitable, propice à la croissance économique mondiale, est ainsi indirectement également stimulé³⁶.

Section 2 : Le concept de pratique fiscale dommageable

La clé pour atteindre une concurrence fiscale équitable entre les différents Etats est l'éradication des pratiques fiscales dommageables. Cette solution n'est pas une invention révolutionnaire propre au plan d'action BEPS. En effet, l'action 5 s'inscrit dans la suite du rapport sur la concurrence fiscale dommageable de 1998. Elle reprend notamment la méthodologie en trois étapes et la liste des critères de ce rapport pour déterminer si une mesure fiscale est dommageable ou pas.

§1. Les trois étapes

Pour rentrer dans la catégorie des pratiques fiscales dommageables, un régime fiscal doit offrir un traitement préférentiel à certains types de revenus et être effectivement

³⁶ OCDE (2016), *Rapport final 2015, op. cit.*, pp. 21-23.

dommageable. Les trois points suivant explicitent les trois étapes nécessaires pour déterminer la nature dommageable d'une pratique fiscale.

1. Les revenus visés et le traitement préférentiel

Tout d'abord, pour rentrer dans le champ d'application du rapport de 1998, le régime doit s'appliquer à un revenu émanant d'activités géographiquement mobiles, telles que les activités financières et les autres prestations de services.

Ensuite, pour qu'un régime soit considéré comme préférentiel, il doit offrir une forme de préférence fiscale comparativement aux principes généraux de la fiscalité du pays *concerné*. Cette préférence fiscale peut prendre des formes diverses, comme une réduction du taux ou de la base d'imposition ou encore une restitution d'impôts. L'élément essentiel est qu'il faut comparer le régime par rapport aux principes généraux de la fiscalité du pays concerné et non par rapport à ceux d'autres pays. Par exemple, si le taux de l'impôt des sociétés appliqué à tous les revenus d'un pays est de 10%, l'imposition de revenus tirés d'activités mobiles au taux de 10% n'est pas préférentielle, même si ce taux est inférieur au taux appliqué dans un autre pays³⁷. D'une telle manière, l'OCDE n'interfère pas directement dans la politique fiscale que le pays souhaite adopter, elle tente uniquement d'assurer une concurrence fiscale équitable entre les pays.

2. Le caractère potentiellement dommageable d'un régime préférentiel

Lorsqu'un régime présente un caractère préférentiel, il faut vérifier s'il est ou non potentiellement dommageable. Le FHTP a mis en place quatre « facteurs essentiels » et huit « autres facteurs » afin d'apprécier ce caractère potentiellement dommageable. Le premier facteur, à savoir un taux d'imposition effectif nul ou peu élevé pour les revenus provenant d'activités géographiquement mobiles, constitue la porte d'entrée³⁸. Lorsque le premier facteur

³⁷ OCDE (2016), *Rapport final 2015*, op. cit., pp. 21-23.

³⁸ A. BAKER, « Alerte en fiscalité internationale : Action 5 du Plan d'action BEPS : pratiques fiscales dommageables », 19 septembre 2014, disponible sur <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ca/Documents/tax/ca-fr-fiscalite-action-5-du-plan-daction-beps-pratiques-fiscales-dommageables.pdf> (date de dernière consultation : 10 juillet 2019).

est rempli, le caractère potentiellement dommageable du régime découle d'une appréciation globale des trois autres « facteurs essentiels »³⁹ et des huit « autres facteurs »⁴⁰.

Avec l'action 5 du plan d'action BEPS, le huitième « autre facteur » qui vise « les régimes qui encouragent les activités ou arrangements dont les motivations sont exclusivement fiscales et qui ne supposent aucune activité substantielle »⁴¹ acquiert une importance accrue. En exigeant de mettre un nouvel accent sur l'obligation d'une activité substantielle pour tout régime préférentiel, ce critère monte de rang pour rejoindre les quatre critères essentiels dans la détermination des régimes potentiellement dommageables. Il acquiert par conséquent également un rôle central dans la définition des pratiques fiscales dommageables⁴².

3. L'examen du caractère effectivement dommageable du régime préférentiel

En dernier lieu, lorsque le régime est qualifié de potentiellement dommageable, une analyse des effets économiques concrets engendrés par le régime doit être effectuée afin de déterminer si le régime est effectivement dommageable ou non. En cas de réponse affirmative, le pays reçoit la possibilité d'abolir ou de supprimer les aspects qui sont à l'origine de l'effet dommageable.

³⁹ Les trois autres « facteurs essentiels » sont :

1. Le régime est cantonné par rapport à l'économie nationale
2. Le régime manque de transparence
3. L'absence d'échange effectif de renseignements concernant le régime

⁴⁰ Les huit « autres » facteurs sont :

1. Définition artificielle de la base d'imposition.
2. Non-respect des principes internationaux applicables en matière de prix de transfert.
3. Exonération de l'impôt du pays de résidence pour les revenus de source étrangère.
4. Possibilité de négocier le taux ou l'assiette d'imposition.
5. Existence de dispositions relatives au secret.
6. Accès à un vaste réseau de conventions fiscales.
7. Promotion du régime en tant qu'instrument de minimisation de l'impôt.
8. Le régime encourage les activités ou arrangements dont les motivations sont exclusivement fiscales et qui ne supposent aucune activité substantielle.

⁴¹ OCDE (2016), *Rapport final 2015*, op. cit., p. 22.

⁴² *Ibid.*, p. 25.

§2. La constatation d'une pratique fiscale dommageable et ses conséquences

Suite à la constatation de l'existence d'un régime fiscal dommageable se pose la question de l'obligation de l'Etat d'obtempérer aux recommandations fournies par le FHTP. Les rapports du FHTP n'ont légalement aucun effet contraignant. L'Etat reste libre de modifier ou non ses incitants fiscaux conformément aux recommandations du FHTP. En pratique, l'absolue majorité des Etats modifie son régime conformément aux recommandations du FHTP. Deux raisons peuvent expliquer cette réactivité.

D'un côté, en cas d'absence d'action du pays concerné, rien n'empêche les autres pays d'adopter des mesures défensives afin de contrer les effets néfastes du régime dommageable⁴³. Ces mesures peuvent aller au-delà de la neutralisation des effets néfastes du régime préférentiel dommageable en imposant aux ressortissants de ces Etats des désavantages non applicables aux autres concurrents internationaux qui ne bénéficient pas de régimes préférentiels dommageables. Par exemple, des prélèvements d'impôts à la source peuvent être appliqués sur les paiements versés à des résidents d'Etats qui mènent des politiques fiscales dommageables⁴⁴.

D'un autre côté, le doctorant Pedro Guilherme Lindenberg Schoueri met également en évidence l'importance de la réputation d'un Etat dans les relations internationales. Vu l'importance croissante de la mondialisation et de la libéralisation des marchés, les Etats bénéficient énormément des coopérations interétatiques, tels que les traités bilatéraux et internationaux. Une rupture des relations d'un Etat avec les autres dans ce contexte est un facteur qui pèse dans la balance par rapport à l'intérêt de conserver un régime préférentiel dommageable⁴⁵. Par exemple, un Etat peut être listé sur une liste grise de sorte que ses ressortissants ne bénéficient plus de mesures destinées à éviter des cas de double imposition de certains bénéfices. L'avantage fiscal découlant d'un régime de propriété intellectuelle préférentiel par exemple se retrouve dès lors non seulement neutralisé mais également sanctionné.

⁴³ OCDE (2016), *Rapport final 2015*, op. cit., p. 23.

⁴⁴ P. GUILHERME LINDENBERG SCHOUERI, op. cit., pp. 448-449.

⁴⁵ *Ibid.*, pp. 449-450.

La combinaison de l'adoption potentielle de mesures défensives par les autres Etats et le risque de rupture de la coopération internationale expliquent dès lors le taux élevé de mise en conformité des régimes juridiques des Etats à l'action 5 du plan d'action BEPS.

Section 3 : Le principe de transparence

Le principe de transparence est le volet procédural du projet BEPS. Les administrations fiscales nationales doivent pouvoir détecter les abus, de préférence avant même qu'ils ne se produisent, et disposer des informations nécessaires pour orienter le plus précisément possible leurs contrôles⁴⁶. Afin d'atteindre cet objectif, le FHTP a développé un cadre pour l'échange spontané obligatoire de renseignements.

§1. L'objet de l'échange spontané d'informations

Les rédacteurs du projet BEPS ont convenu que l'ensemble des décisions pouvant entraîner des inquiétudes en matière d'érosion de la base d'imposition et de transfert des bénéfices en l'absence d'échange de renseignements doivent être échangés. En choisissant ce critère, le FHTP a opté pour la simplicité et la clarté. Ceci lui évite l'inconfortable tâche de mettre au point des limites précises à l'échange d'informations⁴⁷.

Plus précisément, par « décisions » sont visées « tout avis ou renseignement donné ou toute mesure prise à l'égard d'un contribuable ou d'un groupe de contribuables par une autorité fiscale concernant leur situation fiscale et sur lesquels ils sont en droit de s'appuyer »⁴⁸. Six catégories de décisions spécifiques aux contribuables ont été définies⁴⁹. Dans le cadre de ce mémoire, la première est particulièrement intéressante. Celle-ci concerne les décisions liées aux régimes préférentiels, dont fait partie la déduction pour revenus d'innovation. Le fait que ces décisions sont visées ne signifie pas que ces décisions soient dommageables par essence⁵⁰. Toutefois, le manque de transparence peut entraîner des disparités dans le traitement fiscal et des cas de double non-imposition⁵¹. Par exemple, en l'absence d'échange de renseignements,

⁴⁶ E. TRAVERSA et M. POSSOZ, *op. cit.*, p. 7.

⁴⁷ OCDE (2016), *Rapport final 2015, op. cit.*, pp. 47-48.

⁴⁸ *Ibid.*, p. 49.

⁴⁹ Pour plus de détails, voir OCDE (2016), *Rapport final 2015, op. cit.*, pp. 49 à 65.

⁵⁰ OCDE (2016), *Rapport final 2015, op. cit.*, p. 51.

⁵¹ *Ibid.*, p. 10.

deux pays pourraient permettre à une même entreprise (contribuable) de déduire les mêmes frais en présumant, à tort, que ces frais ne peuvent être déduits dans l'autre pays.

La disponibilité d'informations opportunes et précises permet ainsi aux administrations fiscales d'identifier rapidement les domaines à risque et d'empêcher les multinationales d'exploiter les failles dans la coordination des différents systèmes fiscaux nationaux. L'échange spontané d'informations se présente dès lors comme un outil essentiel et efficace à l'appui de la lutte contre le phénomène BEPS.

§2. La mise en œuvre concrète du principe de transparence

De plus, afin d'assurer la mise en œuvre effective et cohérente des standards convenus et afin de prendre acte des progrès réalisés par les juridictions à cet égard, un examen annuel par les pairs est réalisé⁵². Le dernier rapport d'examen par les pairs relatif à l'échange de renseignements sur les décisions fiscales publié couvre l'année civile 2017. Celui-ci constate que toutes les juridictions couvertes par le rapport (à savoir tous les pays de l'OCDE, du G20 et tous les pays qui ont rejoint le cadre inclusif avant le 1^{er} septembre 2017) disposent du cadre juridique nécessaire pour pouvoir échanger spontanément des renseignements sur les décisions pour l'année examinée ou ont pris des dispositions pour mettre en place un tel cadre.

Près de 21.000 échanges de renseignements ont eu lieu au 31 décembre 2017. Sur les 49 recommandations d'amélioration formulées lors du rapport annuel précédent, 29 recommandations ont été traitées. Ceci prouve l'effectivité de ces rapports et la mise en conformité des régimes juridiques des différents Etats à l'action 5⁵³.

En ce qui concerne la Belgique, le dernier rapport juge qu'elle est conforme à tous les aspects des termes de référence, à l'exception de l'échange en temps voulu de renseignements concernant les nouveaux adhérents bénéficiant du régime de sauvegarde en matière de propriété intellectuelle. Dès lors, le rapport annuel recommande à la Belgique de poursuivre ses efforts

⁵² OCDE (2018), *Pratiques fiscales dommageables– Rapports d'examen par les pairs ...*, op. cit. p. 21.

⁵³ *Ibid.*, pp. 9-11.

pour identifier les nouveaux adhérents relevant de ce régime et échanger des renseignements sur ceux-ci⁵⁴. Telle est la situation actuelle de la Belgique en matière de transparence.

Section 4 : Le principe de substance

A côté du volet procédural de la transparence, l'action 5 impose également l'exigence d'une activité substantielle dans l'adoption de tout régime préférentiel.

§1. La raison d'être de l'exigence d'une activité substantielle

Le but poursuivi par le projet BEPS permet de comprendre le choix du critère de substance destiné à distinguer les régimes préférentiels acceptables des dommageables. L'OCDE, conscient de l'impact positif des secteurs à forte intensité de propriété intellectuelle sur la croissance et l'emploi d'un Etat, ne veut pas empêcher les Etats d'accorder des incitations fiscales aux activités de recherche et développement. Elle souhaite plutôt offrir aux Etats les outils pour combattre l'exploitation par les entreprises des régimes fiscaux préférentiels des différents Etats, exploitation qu'elles réalisent en allouant artificiellement une partie de leurs revenus à des Etats dans lesquels elles n'exercent aucune activité effective. En l'absence de telles activités, le but poursuivi par les régimes préférentiels est biaisé⁵⁵.

§2. La *modified nexus approach*

Après avoir décidé dans le plan d'action BEPS en 2013 que l'exigence d'activités substantielles serait la clé pour combattre les pratiques fiscales dommageables, encore fallait-il définir la manière d'évaluer la présence d'activités substantielles comme condition *sine qua non* pour une entreprise pour bénéficier d'un régime préférentiel.

Le FHTP fut chargé de développer ce critère en s'intéressant en premier lieu aux régimes applicables à la propriété intellectuelle. Trois méthodes différentes s'offraient à lui : une première se basant sur la création de valeur, une deuxième se basant sur les prix de transfert

⁵⁴ OCDE (2018), *Pratiques fiscales dommageables– Rapports d'examen par les pairs ...*, op. cit., pp. 31-32.

⁵⁵ OCDE (2016), *Rapport final 2015*, op. cit., pp. 25-26.

et la troisième méthode était l'approche du lien. Cette dernière fut adoptée par le FHTP en septembre 2014 et soutenue par le G20⁵⁶.

L'approche du lien, également appelée la *nexus approach*, permet à un contribuable « de bénéficier d'un régime de la propriété intellectuelle dans la seule mesure où ledit contribuable a lui-même engagé les dépenses de recherche et développement autorisées ayant généré les revenus de la propriété intellectuelle »⁵⁷. Un lien direct doit donc exister entre le revenu bénéficiant d'avantages et les dépenses contribuant à ce revenu. Les dépenses servent donc d'indicateur approximatif des activités substantielles⁵⁸.

D'un point de vue pratique, si une entreprise ne possède qu'un seul actif de propriété intellectuelle et a elle-même engagé toutes les dépenses de développement de cet actif, l'approche du lien permet à tout le revenu tiré de cet actif d'avoir droit aux avantages⁵⁹. Par exemple, si une start-up crée entièrement une invention brevetable, elle pourra appliquer la déduction pour revenus d'innovation sur l'ensemble des revenus qu'elle recevra de la mise en licence de son brevet.

Néanmoins, une entreprise est généralement organisée de manière plus complexe. Afin d'assurer que seuls les revenus issus d'activités ayant eu lieu dans l'entreprise située dans le pays offrant l'avantage fiscal aient droit à l'avantage fiscal, une fraction a été mise en place pour déterminer quelle part du revenu est issue d'activités substantielles par opposition à la part de revenus issue d'acquisitions externes et d'externalisations⁶⁰. Ainsi, tout transfert artificiel de bénéfices d'une entreprise vers une autre dans le but de bénéficier d'un avantage fiscal devient superfétatoire car cette part de bénéfices ne sera pas éligible pour l'avantage fiscal⁶¹.

Concrètement, la portion du revenu de la propriété intellectuelle éligible pour l'avantage fiscal est déterminée en multipliant le revenu de la propriété intellectuelle par la fraction suivante⁶² :

⁵⁶ OCDE (2016), *Rapport final 2015*, op. cit., p. 26.

⁵⁷ *Ibid.*, p. 9.

⁵⁸ *Ibid.*, p. 27.

⁵⁹ E. TRAVERSA et A. FLAMINI, « Chapter 6, Patent Boxes before and after BEPS Action 5 », *The Implementation of Anti-BEPS Rules in the EU*, P. Pistone et D. Weber (dir.), Amsterdam, IBFD, 2018, p. 107.

⁶⁰ OCDE (2016), *Rapport final 2015*, op. cit., p. 30.

⁶¹ Ce point est nuancé dans le Titre 2, chapitre 2, section 3 de ce mémoire.

⁶² OCDE (2016), *Rapport final 2015*, op. cit., p. 30.

Frais de R&D interne + Frais de R&D externe hors groupe

Frais de R&D interne + Frais de R&D externe hors groupe + Frais d'acquisition de propriété intellectuelle + Frais de R&D externe intragroupe

Cette fraction s'appelle le *ratio nexus*. Les frais au numérateur correspondent aux dépenses éligibles qui améliorent le *ratio nexus*. Au dénominateur sont repris l'ensemble des dépenses réalisés en rapport avec la propriété intellectuelle développée.

Face à une telle définition du critère de substance, le Royaume-Uni s'est opposé à son adoption avec le Luxembourg, les Pays-Bas et l'Espagne. Le *patent box* britannique serait probablement déclaré dommageable vu son ouverture à la propriété intellectuelle acquise d'autrui ou développée à l'étranger. Afin de néanmoins atteindre un consensus, le Royaume-Uni a négocié un compromis avec l'Allemagne (partisan de la *nexus approach* et caractérisée par l'absence de *patent box*)⁶³.

La négociation a abouti à une proposition approuvée par l'ensemble des membres de l'OCDE et du G20. Le principe fondamental de la fraction telle que décrite *supra* est conservée mais deux modifications essentielles y sont apportées. D'une part, une augmentation de 30% des dépenses éligibles est autorisée dans certaines circonstances (voir *infra*). D'autre part, un calendrier est imposé. Après le 30 juin 2016, les régimes de propriété intellectuelle non conformes à l'approche du lien sont fermés à tout nouvel adhérent⁶⁴. Les juridictions peuvent toutefois mettre en place des clauses de sauvegarde en vertu desquelles tous les contribuables couverts par un régime peuvent conserver leurs prérogatives jusqu'à une date qui ne peut excéder le 30 juin 2021⁶⁵, date à laquelle les *patent boxes* non conformes devront être abolies⁶⁶. Face à de telles échéances, les Etats sont invités à lancer tout processus législatif nécessaire afin de mettre leurs régimes en conformité avec l'approche du lien.

⁶³ E. TRAVERSA et A. FLAMINI, *op. cit.*, p. 108.

⁶⁴ OCDE (2015), *Action 5 : Accord sur l'approche du lien modifiée des régimes de PI*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, p. 4.

⁶⁵ OCDE (2016), *Rapport final 2015*, *op. cit.*, p. 37.

⁶⁶ OCDE (2015), *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance*, *Action 5- Document explicatif : Accord sur l'approche du lien modifiée des régimes de PI*, disponible sur <https://www.oecd.org/fr/ctp/document-explicatif-beps-action-5-accord-sur-approche-du-lien-modifiee-des-regimes-de-PI.pdf>, consulté le 1 février 2019.

Chapitre 3 : La mise en conformité des régimes nationaux

L'adoption du plan d'action BEPS a déclenché les processus législatifs dans différents pays pour mettre leurs régimes préférentiels dommageables en conformité. Ce chapitre analyse dans un premier temps en détail la transformation du régime fiscal préférentiel belge de la déduction pour revenus de brevets vers la déduction pour revenus d'innovation (section 1). Dans un deuxième temps, il étudie l'adaptation des législations luxembourgeoises et irlandaises ainsi que la réaction de l'Allemagne (section 2).

Section 1 : L'adaptation de la Belgique à l'action 5 : de la déduction pour revenus de brevets vers la déduction pour revenus d'innovation

Suite à l'adoption du plan d'action BEPS, la Belgique a dû adapter la déduction pour revenus de brevets. La première partie de cette section examine les deux changements majeurs imposés par le plan d'action BEPS. La deuxième partie dépeint la manière dont le législateur a profité de la marge de manœuvre disponible afin de conserver l'attractivité du régime préférentiel belge.

§1. La mise en conformité du régime préférentiel belge au plan d'action BEPS

Le régime fiscal préférentiel belge de la déduction pour revenus de brevets ayant été jugé non conforme au plan d'action BEPS, la Belgique a été contrainte de le supprimer⁶⁷⁻⁶⁸. Pour rappel, la déduction pour revenus de brevets permettait aux sociétés détentrices « d'un brevet ou d'un certificat complémentaire de protection protégeant des produits ou services ayant été commercialisés après le 1^{er} janvier 2007 » (ci-après résumés sous le terme « brevet ») de déduire 80% des revenus directement attribuables à cet actif incorporel, ce qui donnait un taux de taxation effectif de 6,8% sur les revenus de brevets⁶⁹. Les actifs éligibles pouvaient être développés en interne et/ou acquis de tiers pour autant, dans ce dernier cas, qu'ils aient été améliorés. Lorsque le brevet était développé en interne au sein de la société, le régime fiscal

⁶⁷ Certaines entreprises peuvent néanmoins profiter de la période transitoire sous certaines conditions et ainsi bénéficier de ce régime jusqu'au 30 juin 2021.

⁶⁸ OCDE (2016), *Rapport final 2015*, *op. cit.*, p. 66.

⁶⁹ 20% multiplié par 33,99% (taux de l'impôt des sociétés belge jusqu'au 31 décembre 2018) ; W. EYNATTEN et P. BRAUNS, « Benelux Tax Competition to Attract IP Income is on Again », *Intertax*, 2010/21, p. 44.

imposait également que ce développement ait été réalisé au sein d'un centre de R&D formant une branche d'activité. Néanmoins, les petites et moyennes entreprises (PME) étaient exemptées de cette obligation depuis 2012. Enfin, les revenus visés pouvaient prendre la forme de redevances de licence ou résulter du prix de vente du produit ou service résultant du brevet⁷⁰.

La première et principale raison de la non-conformité du régime antérieur au projet BEPS est l'absence de disposition conditionnant le bénéfice de la mesure au niveau de substance économique présent au sein de la société le revendiquant⁷¹. Bien qu'une certaine substance était déjà requise à travers l'exigence de l'existence d'un centre de recherche qui constitue une branche d'activité pour les grandes entreprises, il ne s'agissait pas d'une substance mathématique. En effet, une entreprise pouvait développer un brevet à 99% dans ses centres de recherche logés à l'étranger tout en bénéficiant entièrement de la déduction fiscale belge. Il s'agissait d'un système bipolaire : soit l'entreprise disposait d'un centre de recherche constituant une branche d'activité qui avait développé ou amélioré, même minoritairement, le brevet et elle pouvait bénéficier entièrement de la déduction fiscale, soit l'entreprise n'en disposait pas et elle ne pouvait dès lors pas bénéficier de la déduction fiscale⁷². Par conséquent, un groupe de sociétés multinationales pouvait établir la propriété juridique de ses brevets en Belgique, au seul motif de revendiquer l'avantage fiscal y relatif, sans autre raison économique valable et sans investissements substantiels⁷³.

Afin de pallier cette approche manichéenne et d'éviter les abus du régime, la nouvelle déduction pour revenus d'innovation a intégré le *ratio nexus* tel que défini par la *modified nexus approach*. Ainsi, la déduction fiscale n'est accordée aux entreprises que proportionnellement aux investissements réels réalisés par elles en Belgique. Cette approche permet d'assurer le lien nécessaire entre le bénéfice de l'avantage fiscal et la présence d'une substance économique.

Plus précisément, au numérateur du *ratio nexus* sont repris les dépenses éligibles. Celles-ci comprennent les dépenses liées aux activités de R&D conduites par le contribuable

⁷⁰ N. TREFOIS, C. CARLIER et M. KOUTCHKO, « Déduction pour revenus d'innovation : le nouveau régime fiscal belge spécifique à la propriété intellectuelle », *R.G.F.C.P.*, 2017/4, p. 27.

⁷¹ *Ibid.*

⁷² Interview avec Philippe Dedobbeleer le 27 février 2019. Philippe Dedobbeleer est Tax partner chez BDO. Il a représenté la Belgique auprès des institutions européennes et de l'OCDE à l'occasion de la concertation relative à plusieurs matières fiscales dont la « modified Nexus Approach » dans le cadre du plan d'action 5 BEPS.

⁷³ N. TREFOIS, C. CARLIER et M. KOUTCHKO, *op. cit.*, p. 27.

lui-même (salaires, amortissements, etc.) ou qui résultent de la sous-traitance de ces activités (ou partie de celles-ci) à des parties tierces (non liées). Un lien direct doit exister entre les dépenses et le développement ou l'amélioration d'un droit de propriété intellectuelle. Les dépenses qui ne portent pas directement sur le droit de propriété intellectuelle, comme les coûts d'acquisition et de construction d'immeubles par exemple, sont exclues de cette définition⁷⁴.

Les dépenses globales reprises au dénominateur s'obtiennent en ajoutant aux dépenses éligibles les dépenses d'externalisation à des parties liées et les coûts d'acquisition. Ainsi, un contribuable qui n'a pas acquis le droit de propriété intellectuelle et qui n'a pas sous-traité le développement à une partie liée bénéficie d'un ratio de 100%⁷⁵.

Cette distinction entre les frais de R&D intragroupes non éligibles et extra-groupes éligibles trouve son origine dans le protectionnisme territorial promu par l'Allemagne. Cette dernière n'ayant pas adopté de régime fiscal préférentiel concernant la propriété intellectuelle, elle voulait éviter que les brevets ou autres propriétés intellectuelles développés sur son territoire soient déposés par une autre société du groupe à l'étranger afin de bénéficier d'avantages fiscaux sur les revenus qui en découleront⁷⁶. Cette protection territoriale n'est néanmoins pas tout à fait atteinte par la *modified nexus approach*. L'exemple suivant l'illustre. Une société belge externalise majoritairement ses recherches à une entreprise non liée en Allemagne. Elle enregistre par la suite le brevet qui en résulte en Belgique. Malgré que les travaux de R&D aient majoritairement eu lieu à l'étranger, elle pourra bénéficier d'une large déduction fiscale sur ses revenus grâce à un *ratio nexus* très avantageux. En effet, les frais exposés pour cette externalisation constituent des dépenses éligibles améliorant le *ratio nexus*.

La mesure idéale aurait été de qualifier la R&D intragroupe nationale comme dépense éligible et la R&D intragroupe internationale comme dépense non éligible. Une telle approche aurait cependant été contraire à la liberté d'établissement telle qu'établie par le Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne⁷⁷. En pratique, la promotion d'activités réelles sur le territoire est néanmoins globalement atteinte car, pour des raisons opérationnelles et

⁷⁴ R. SANZ-GÓMEZ, *op. cit.*, p. 19.

⁷⁵ OCDE (2016), *Rapport final 2015*, *op. cit.*, pp. 30-31.

⁷⁶ L. V. FAULHABER, « The Luxembourg Effect: Patent Boxes and the Limits of International Cooperation », *Minnesota Law Review*, 2017, p. 1660.

⁷⁷ Article 49 du T.F.U.E.

stratégiques, le cœur de la technologie est normalement développé en interne afin de garder secret tout développement technologique. Seuls des éléments accessoires tels que des tests cliniques sont externalisés⁷⁸. Finalement, l'inconvénient majeur de cette impossibilité d'adopter une protection territoriale *stricto sensu* concerne les entreprises, petites et grandes, qui placent leur propriété intellectuelle dans une société holding afin de la soustraire au risque opérationnel de son exploitation⁷⁹. Une holding n'effectuant pas des dépenses éligibles, les revenus issus de la propriété intellectuelle détenue par elle sont soumis à un ratio très faible voire nul et par conséquent à une faible déduction fiscale alors que la propriété intellectuelle peut avoir été entièrement développée en Belgique⁸⁰.

Le deuxième reproche lancé à l'ancien régime est que la déduction pour revenus de brevets, en s'appliquant aux revenus bruts, entraînait une double déduction et une contamination indésirable. En effet, en plus d'exonérer 80% des revenus bruts, l'entreprise déduisait par exemple 50% de ses revenus en frais de R&D. Cela aboutissait à une double déduction des frais et donnait une déduction fiscale finale, dans ce cas-ci, de 130%. Si l'entreprise exerçait également d'autres activités, la déduction pour revenus de brevets permettait d'exonérer les produits d'autres activités non liées à la R&D par contamination. L'application de la déduction aux revenus nets permet *a contrario* d'assurer qu'en aucun cas la déduction fiscale ne puisse dépasser 85% des revenus nets, ce qui correspond à une logique économique plus défendable car la déduction est finalement appliquée sur le revenu économique réel du droit⁸¹.

Le revers de la médaille de la mise en conformité du nouveau régime aux exigences du plan d'action BEPS est l'imposition d'une charge administrative importante sur les entreprises. En effet, afin de permettre à l'administration de vérifier si les revenus d'innovation et la fraction par laquelle ils sont multipliés sont déterminés d'une façon correcte, la société est soumise à une obligation de documentation étendue, telle que définie à l'article 205/4 §1 du Code des Impôts sur les Revenus 1992. Pour chaque droit de propriété intellectuelle (ou, sous certaines

⁷⁸ Cours sur la déduction pour revenus d'innovation donné par Philippe Dedobbeleer à l'UCL le 6 décembre 2018.

⁷⁹ La lutte contre le transfert de bénéfices est également atténuée à cause du droit de l'Union européenne. Voir Titre 2, chapitre 2, section 3.

⁸⁰ Interview avec Philippe Dedobbeleer le 27 février 2019.

⁸¹ Commission des normes comptables, Avis CNC 2018/01 - Déduction pour revenus d'innovation, 21 mars 2018, disponible sur <https://www.cnc-cbn.be/fr/avis/deduction-pour-revenus-dinnovation#obligation-en-matiere-de-documentation-fiscale> (date de dernière consultation : 3 juillet 2019) ; Interview avec Philippe Dedobbeleer le 27 février 2019.

conditions, pour chaque type ou groupe de produits ou services), la société doit établir le lien entre les revenus d'innovation et les dépenses éligibles et totales. Cette obligation ne peut être remplie que via une comptabilité analytique assez poussée dont le prix est non-négligeable. L'approche choisie des coûts historiques dans le calcul de la déduction n'allège pas le travail administratif non plus. Bien que celle-ci permette à une entreprise d'améliorer son *ratio nexus* au fur et à mesure des investissements internes réalisés pour un brevet acheté, elle impose simultanément aux sociétés un examen rétrospectif qui alourdit encore davantage la charge administrative imposée aux sociétés⁸².

Par conséquent, il est regrettable qu'un régime spécifique moins exigeant n'ait pas été prévu pour les PME, comme ce fut le cas pour la déduction pour revenus de brevets. Une option aurait été la création d'une traçabilité des coûts forfaitaires avec un *ratio nexus* forfaitaire pour les PME qui ne dépassent pas un certain seuil. Cette option présente l'avantage d'alléger la charge administrative complexe et onéreuse pour ces entreprises qui ne disposent pas des mêmes moyens que les grandes entreprises. En l'absence d'un tel régime forfaitaire, le gain fiscal qui découle de la déduction pour revenus d'innovation doit être plus élevé par rapport à la déduction pour revenus de brevets pour que les PME demandent l'application de l'avantage fiscal. Il faut en effet compenser le coût de la mise en place de cette comptabilité analytique poussée⁸³. L'objectif de promotion de l'innovation se retrouve ainsi affaibli car les PME, et les start-ups en particulier, constituent une source non négligeable d'innovations.

§2. La conservation de l'attractivité et la compétitivité du nouveau régime

A côté des modifications indispensables adoptées afin de rendre l'avantage fiscal conforme aux exigences du plan d'action BEPS, le ministre des Finances de l'époque, Johan Van Overtveldt, a également exprimé dans l'exposé introductif du projet de loi son souhait de conserver l'attractivité du régime⁸⁴. Cette volonté commerciale du gouvernement s'est traduite par divers changements.

⁸² P.-F. COPPENS, « La nouvelle déduction pour revenus de l'innovation en 20 questions », 19 mars 2017, disponible sur <http://www.coppensfiscaliste.be/nouvelle-deduction-revenus-de-linnovation-20-questions/> (date de dernière consultation : 5 août 2019).

⁸³ Interview avec Philippe Dedobbeleer le 27 février 2019.

⁸⁴ Projet de loi portant l'introduction d'une déduction pour revenus d'innovation, Rapport fait au nom de la Commission des Finances et du Budget par B. Piedboeuf et L. Van Biesen, *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord., 2016-2017, n°54-2235/003, p. 5.

Le changement le plus notable concerne l'extension du champ d'application au-delà des revenus de brevets et de certificats complémentaires de protection. La mesure couvre désormais également les revenus issus des droits d'obtention végétale, de l'exclusivité des données, de l'exclusivité commerciale obtenue des pouvoirs publics, des médicaments orphelins ainsi que des programmes d'ordinateur protégés par les droits d'auteur⁸⁵. Cette extension du régime permet à de nombreuses entreprises non éligibles sous l'ancien régime de désormais bénéficier de cet avantage fiscal⁸⁶. En particulier, l'extension aux logiciels est louable. Vu l'importance sans cesse croissante de cette technologie dans l'économie mondiale, la Belgique a tout intérêt à attirer les développeurs de logiciels sur son territoire. A côté des sociétés belges actives dans le secteur des technologies de l'information et de la communication, cette extension profite également aux autres sociétés belges qui développent des logiciels dans le cadre de leurs activités. Elles peuvent appliquer la déduction fiscale sur une partie du prix des biens ou services correspondant à la licence hypothétique que la société aurait perçue si elle avait octroyé une licence sur le logiciel à un tiers indépendant⁸⁷.

Par ailleurs, les types de revenus pour lesquels le contribuable peut prétendre à l'incitant fiscal sont étendus. Ils incluent désormais, sous certaines conditions, les plus-values réalisées lors de la cession du droit de propriété intellectuelle ou encore les indemnités perçues en cas d'infraction au titre de propriété intellectuelle dont le contribuable est titulaire⁸⁸. D'un point de vue temporel, la nouvelle déduction est applicable dès le moment où le droit de propriété intellectuelle pouvant y prétendre fait l'objet d'une demande. Une réserve immunisée provisoire est mise en place jusqu'à son obtention. Ceci concerne tous les droits de propriété intellectuelle sauf les logiciels dont la protection par le droit d'auteur est automatique. Contrairement au régime de déduction pour revenus de brevets, cet octroi immédiat de l'avantage permet d'éviter d'attendre l'obtention officielle du brevet ou autre droit de propriété intellectuelle avant de pouvoir exempter une partie des revenus s'y rapportant, délai qui, dans certains cas, peut prendre plusieurs années⁸⁹. Une autre différence avec l'ancien régime est que le montant de déduction non utilisé pour un exercice d'imposition peut être reporté sur les

⁸⁵ CIR 92, art. 205/1 §2, 1° et 205/2 §1.

⁸⁶ P.-F. COPPENS, *op. cit.*

⁸⁷ D.-E. PHILIPPE, « La nouvelle déduction fiscale à l'innovation n'est pas l'apanage des multinationales », 27 février 2017, disponible sur <http://www.bloom-law.be/fr/actualite/nieuws/6179/la-nouvelle-deduction-fiscale-a-l-innovation-nest-pas-lapanage-des-multinationales> (date de dernière consultation : 15 juillet 2019).

⁸⁸ CIR 92, art. 205/1 §2, 2°.

⁸⁹ N. TREFOIS, C. CARLIER et M. KOUTCHKO, *op. cit.*, p. 29.

exercices d'imposition suivants⁹⁰. La déduction n'est en outre plus perdue dans le cadre de fusions, scissions ou opérations assimilées⁹¹. Un élément supplémentaire afin de compenser le passage de l'application de la déduction des revenus bruts aux revenus nets est l'augmentation du pourcentage de déduction de 80 à 85%⁹². Sous réserve d'un *ratio nexus* qui ne s'élève pas à 100%, le taux effectif de taxation ne s'élèvera plus qu'à 4,4% (29,58% de 15%) et à 3,75% après le passage du taux de l'impôt des sociétés à 25% en 2021.

Enfin, pour ne pas pénaliser outre mesure les sociétés qui sous-traitent tout ou partie de leurs activités de R&D à une ou plusieurs entités liées ainsi que celles qui acquièrent le droit de propriété intellectuelle, une majoration de maximum 30% des dépenses comprises dans les dépenses éligibles est accordée, sans toutefois que cela aboutisse à un *ratio nexus* qui excède 100%⁹³. En d'autres termes, le montant majoré des dépenses éligibles ne peut pas excéder celui des dépenses totales engagées par le contribuable⁹⁴. Prenons un exemple, une illustration étant plus marquante qu'une affirmation théorique. Imaginons que le contribuable a engagé des dépenses éligibles de 100, a supporté des coûts d'acquisition de 5 et a engagé des dépenses de R&D de 20 pour une partie liée. Dans cet exemple, le maximum de majoration porterait les dépenses éligibles à 130 mais les dépenses totales du contribuable se montant à 125, les dépenses éligibles majorées ne peuvent dépasser 125 et le revenu de propriété intellectuelle sera multiplié par un ratio de 125/125 (soit 100 %)⁹⁵. Via cette majoration, l'objectif poursuivi est de reconnaître que les contribuables qui ont acquis la propriété intellectuelle ou externalisé partiellement la R&D à une partie liée peuvent toutefois avoir contribué largement à la création de valeur dont est issu le revenu⁹⁶.

En conclusion, la nouvelle mesure de déduction pour revenus d'innovation illustre la volonté ferme et manifeste du législateur belge de mettre en place un régime fiscal attractif pour les entreprises innovantes en Belgique. Bien que le projet BEPS a particulièrement complexifié la mise en œuvre d'un avantage fiscal lié à la propriété intellectuelle, le législateur belge n'a

⁹⁰ CIR 92, art. 205/1 §1 al. 2.

⁹¹ CIR 92, art. 229, §4, al. 5.

⁹² CIR 92, article 194*quinquies* §1.

⁹³ N. TREFOIS, C. CARLIER et M. KOUTCHKO, *op. cit.*, p. 35.

⁹⁴ OCDE (2016), *Rapport final 2015*, *op. cit.*, p. 29.

⁹⁵ *Ibid.*, p. 30.

⁹⁶ *Ibid.*

pas hésité à tirer profit de toute marge de manœuvre disponible, telle que la détermination du taux de déduction ou l'introduction de la majoration de 30% des dépenses éligibles.

Section 2 : Championnat de transposition : quelle place remporte la Belgique par rapport à ses voisins ?

Après l'analyse des modifications effectuées en Belgique, cette section examine la manière dont trois autres pays, concurrents de la Belgique, se sont adaptés au plan d'action BEPS. Les avantages et inconvénients de ces régimes par rapport au régime belge sont mis en évidence dans cette section.

§1. Le Luxembourg

Avant la mise en conformité au plan d'action BEPS, l'*Intellectual Property (IP) Box* luxembourgeois, introduit la même année que la déduction pour revenus de brevets belge, était globalement plus attrayant que cette dernière. Premièrement, la palette de droits de propriété intellectuelle couverte était plus variée. A côté des brevets, les marques de fabrique ou de commerce, les droits d'auteur sur les logiciels informatiques, les noms de domaine et les dessins ou modèles étaient visés⁹⁷. Deuxièmement, la déduction fiscale de 80% s'appliquait non seulement aux revenus des droits de propriété intellectuelle mentionnés mais également aux plus-values réalisées lors de la cession de ces droits⁹⁸. Toutefois, le taux s'appliquait aux revenus nets. Le régime belge était alors plus attractif pour les brevets éligibles puisqu'il s'appliquait aux revenus bruts des brevets (ou de leur amélioration)⁹⁹. Troisièmement, la déduction était accordée à partir de la date de dépôt de la demande de brevet, et non à partir de son octroi¹⁰⁰. Quatrièmement, la déduction fiscale n'était pas subordonnée à une condition de développement ou d'amélioration des droits intellectuels dans un centre de recherche. Par conséquent, vu son champ d'application étendu et propice aux sociétés boîte-aux-lettres,

⁹⁷ W. EYNATTEN et P. BRAUNS, *op. cit.*, p. 44; Loi du 21 décembre 2007 portant modification de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, art. 1^{er}, 3^o, *Mémorial A*-n°234, 27 décembre 2007, p. 3947.

⁹⁸ Lux : Loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), art. 50bis (3), *Mémorial A*-n°79, 6 décembre 1967, p. 1225.

⁹⁹ W. EYNATTEN et P. BRAUNS, *op. cit.*, p. 44

¹⁰⁰ L.I.R., art. 50bis (2) al. 2.

l'adoption de l'*IP box* luxembourgeois a engendré le transfert de la propriété intellectuelle de nombreuses sociétés internationales au Luxembourg¹⁰¹.

Vu qu'il était reproché à l'*IP Box* luxembourgeois, comme d'ailleurs à ses équivalents belges, irlandais, néerlandais et autres, de favoriser l'évasion fiscale en permettant le transfert artificiel de bénéfices en son sein, le Luxembourg a abrogé son *IP box* à compter du 1^{er} juillet 2016. Un laps de temps de deux ans s'est écoulé avant l'introduction du nouveau régime, l'*IP Box II*, prévu à l'article 50ter de la loi sur l'impôt sur le revenu (L.I.R.) entré en vigueur le 1^{er} janvier 2018¹⁰².

Le nouveau régime est caractérisé par deux modifications essentielles. D'une part, le champ d'application de l'*IP Box II* est cantonné aux inventions protégées (par un brevet, un certificat complémentaire de protection ou un certificat d'obtention végétale notamment) et aux logiciels protégés par un droit d'auteur¹⁰³. Le régime luxembourgeois perd ainsi son ancien point fort puisque les marques, dessins et modèles et les noms de domaine sont désormais exclus des régimes préférentiels pour la propriété intellectuelle par l'OCDE. De même, l'inclusion des logiciels n'est plus l'exclusivité du Luxembourg. Les autres Etats, dont la Belgique, ont profité de la mise en conformité au plan d'action BEPS pour élargir leur régime préférentiel à tous les types de logiciels¹⁰⁴. D'autre part, afin de respecter l'exigence de substance imposée par le plan d'action BEPS, l'article 50ter consacre la *modified nexus approach*. L'exonération de 80% est désormais proportionnelle à l'exercice d'une activité réelle de R&D effectuée sur le territoire luxembourgeois. Cela signifie qu'une société boîte-aux-lettres ne fait plus l'affaire. Pour profiter de l'exonération prévue par l'article 50ter L.I.R., une société multinationale doit au minimum attirer des directeurs de recherche au Luxembourg pour superviser les programmes de R&D dans les succursales européennes¹⁰⁵.

En somme, le Luxembourg a perdu la longueur d'avance qu'il avait sur la Belgique en termes d'attractivité. En effet, l'*IP Box II* ressemble en de nombreux points à la déduction pour

¹⁰¹ B. THOMAS, « Du 50bis au 50ter LIR », *D'Lëtzebuurger Land*, 18 août 2017, disponible sur <http://www.land.lu/page/article/251/333251/FRE/index.html> (date de dernière consultation : 25 juin 2019).

¹⁰² Un régime transitoire est prévu pour les entreprises qui bénéficiaient de la réduction d'impôt prévue par l'article 50bis de la L.I.R. jusqu'au 30 juin 2021.

¹⁰³ L.I.R., art. 50ter (1) 1.

¹⁰⁴ C. LEONELLI et E. GUISSART, « IP Box II le retour : quelles ouvertures fiscales pour l'innovation ? », *Entreprise Magazine*, 22 mai 2018, n°89 (publié en ligne).

¹⁰⁵ B. THOMAS, *op. cit.*

revenus d'innovation belge. La faible marge de manœuvre accordée par le plan d'action BEPS explique l'harmonisation de la liste des actifs intellectuels susceptibles de bénéficier des *patent boxes* européens ainsi que le conditionnement universel de ces régimes à la *modified nexus approach*. Les taux effectifs d'imposition entre les différentes *IP Box* européens ne divergent que faiblement. En conséquence, l'essentiel de la compétition entre les différents Etats membres se déplace vers d'autres domaines que les avantages fiscaux, comme les infrastructures techniques par exemple¹⁰⁶.

§2. L'Irlande

L'Irlande est un pays digne d'intérêt pour son côté pionnier et propice à développer son activité économique, comme l'illustre son taux de croissance le plus élevé de l'Union européenne depuis cinq ans¹⁰⁷. L'influence de la décision de la commission européenne concernant son *patent box* initial ainsi que son régime spécifique pour les PME justifient son analyse.

En introduisant son *patent box* en 1973, l'Irlande était le premier pays à prendre l'initiative de développer un régime fiscal préférentiel pour les revenus issus de la propriété intellectuelle¹⁰⁸. En particulier, le régime prévoyait une exonération de l'impôt pour tous les revenus issus des redevances sur les brevets déposés pour la première fois en Irlande¹⁰⁹. Lors de la présentation de la loi de Finances pour les années 1973/1974, le ministre des Finances de l'époque précisa clairement que la mesure visait à améliorer la compétitivité de l'Irlande, en couvrant « toute invention dont le travail lié à la conception même de l'invention est effectué dans l'Etat et dont l'inventeur réside [en Irlande] »¹¹⁰.

¹⁰⁶ C. LEONELLI et E. GUISSART, *op. cit.*

¹⁰⁷ X., « Irlande : Le contexte économique », mai 2019, disponible sur <http://www.expert-comptable-international.info/fr/pays/ireland/economie-3> (date de dernière consultation : 26 juin 2019) ; Q. SOUBRANNE, « Croissance : l'Irlande, mirage ou miracle économique ? », *Challenges*, 18 mars 2018, disponible sur https://www.challenges.fr/economie/croissance-l-irlande-mirage-ou-miracle-economique_574351 (date de dernière consultation : 10 juillet 2019).

¹⁰⁸ W. WESLEY HILL, « The Patent Box as the New Innovation Incentive for the Several States: Lessons from Intellectual Property-Tax Competition », *AIPLA Q. J.*, 2014, p. 36.

¹⁰⁹ E. TRAVERSA et A. FLAMINI, *op. cit.*, p. 98-99.

¹¹⁰ Traduction libre du Financial Statement – Budget 1973, 265 Dail Eireann Debate 9, 16 mai 1973, p. 53.

Toutefois, c'est ce lien spécifique avec l'Irlande qui a été remis en question en 2007 par la Commission européenne. En effet, cette dernière considère que la condition selon laquelle le régime est applicable uniquement si les recherches ayant abouti au brevet ont été menées en Irlande est incompatible avec la liberté d'établissement et la libre circulation des services pour deux raisons. D'une part, cette condition dissuade les sociétés et les citoyens irlandais de confier des travaux de recherche à des institutions établies ailleurs dans l'Union européenne ou dans l'Espace économique européen (ci-après l'EEE). D'autre part, cette législation dissuade également les entreprises et les citoyens irlandais d'établir leurs centres de recherche dans d'autres États membres, entravant ainsi leur liberté d'établissement¹¹¹. Suite à cet avis, l'Irlande a élargi sa définition de « brevets éligibles » afin de permettre que le travail conduisant à l'invention brevetable puisse être effectué dans tout Etat membre de l'EEE¹¹². Plus important, la conséquence indirecte de cette décision est que les *patent box* européens développés ultérieurement ne contiennent aucune condition de R&D nationale¹¹³. En interdisant l'instauration d'une telle condition, la Commission a ouvert la porte à la planification fiscale internationale pour les actifs intangibles mobiles.

Ayant été fortement touchée par la crise économique, l'Irlande a supprimé son *patent box* pour des raisons budgétaires en 2010¹¹⁴. Suite à la reprise économique, en 2015, elle a adopté un nouveau *patent box* nommé *Knowledge Development Box* (KDB). Dans la détermination de son contenu, l'Irlande a mis son côté avant-gardiste en évidence une deuxième fois. En effet, contrairement à l'Italie qui introduisit fin 2014 un *patent boxes* fort avantageux mais non conforme au plan d'action BEPS afin de bénéficier en dernière minute de la période transitoire, l'Irlande a mis en place un régime préférentiel pour la propriété intellectuelle immédiatement conforme au plan d'action BEPS¹¹⁵.

Le régime se caractérise par une exonération fiscale de 50% des revenus qualifiants, ce qui correspond à un taux effectif d'imposition de 6,25% sur ces revenus. La déduction accordée

¹¹¹ Communiqué de Presse, Commission européenne, « Fiscalité directe: La Commission demande à l'Irlande de mettre fin à ses règles discriminatoires en matière de traitement fiscal des redevances de brevet », 23 mars 2007, disponible sur http://europa.eu/rapid/press-release_IP-07-408_fr.htm?locale=FR (date de dernière consultation : 26 juin 2019).

¹¹² E. TRAVERSA et A. FLAMINI, *op. cit.*, p. 99.

¹¹³ W. WESLEY HILL, *op. cit.*, p. 36.

¹¹⁴ A. ALSTADSÆTER, S. BARRIOS, G. NICODEME, A. M. SKONIECZNA et A. VEZZANI, « Patent boxes design, patents location, and local R&D », *Economic Policy*, janvier 2018, p. 136.

¹¹⁵ E. TRAVERSA et A. FLAMINI, *op. cit.*, p. 114; S. HOGAN et C. AUSTIN, « Ireland's New Knowledge Development Box », *International Transfer Pricing Journal*, 2016, vol. 23, n°1, 13 Janvier 2016 (publié en ligne).

est moindre qu'en Belgique mais vu le faible taux initial d'impôt des sociétés, le taux effectif d'imposition se rapproche fortement du taux belge. Les revenus qualifiants comprennent, conformément au plan d'action BEPS, les programmes informatiques protégés par le droit d'auteur et les brevets au sens large (qui incluent entre autres les droits d'obtention végétale et les médicaments orphelins). La déduction fiscale est également soumise au *ratio nexus* afin d'assurer que la déduction fiscale ne soit accordée que proportionnellement aux activités de R&D réalisées en Irlande (ou par des tiers peu importe où) et ayant abouti à la mise au point du droit de propriété intellectuelle éligible¹¹⁶. Vu les caractéristiques de ce régime, le KDB corrobore la conclusion tirée pour le Luxembourg selon laquelle le plan d'action BEPS engendre une harmonisation poussée des *patent boxes*. Cette harmonisation soulève dès lors la question de savoir si, et dans quelle mesure, les *patent box* constituent encore un outil de séduction des multinationales et si ce nivellement vers le bas du taux d'imposition des revenus issus de la propriété intellectuelle est efficient¹¹⁷.

Néanmoins, l'Irlande se démarque grâce à son régime spécifique pour les PME, motivé par la crainte que la condition de brevetabilité soit trop lourde pour elles. Si une entreprise a un revenu annuel issu de la propriété intellectuelle inférieur à 7,5 millions d'euros, un chiffre d'affaires du groupe inférieur à 50 millions d'euros, pas plus de 250 employés et un total des actifs inférieur à 43 millions d'euros, elle peut bénéficier de la déduction fiscale sans être soumise à l'obligation de breveter ses inventions¹¹⁸. Il suffit que le Contrôleur des brevets, dessins et modèles certifie que l'innovation est nouvelle, non-évidente et utile¹¹⁹. Cette troisième catégorie, autorisée par le projet BEPS, permet de rendre l'avantage fiscal plus accessible aux PME pour qui les coûts de brevetabilité sont non négligeables¹²⁰. Par ce régime spécifique, l'Irlande surpasse ses homologues belges et luxembourgeois.

En pratique, la KDB ne rencontre toutefois qu'un faible succès. En 2017, seulement 10 entreprises multinationales ont bénéficié du régime et aucune PME. Deux raisons expliquent ce manque de succès. D'un côté, le régime n'a été mis en place que pour une durée limitée de

¹¹⁶ S. HOGAN et C. AUSTIN, *op. cit.*

¹¹⁷ J. JEFFERIS, « How patent boxes became the new normal », *International Tax Review*, 2016, vol. 27, n°3, p. 20.

¹¹⁸ Irish patent office, « Knowledge Development Box », disponible sur <https://www.patentsoffice.ie/en/commercialise-your-ip/knowledge-development-box/> (date de dernière consultation : 27 juin 2019); IR : Finance Act n°52 de 2015, sec. 32, 769 R (2)(a)(iii).

¹¹⁹ IR : Finance Act n°52 de 2015, sec. 32, 769 R (1).

¹²⁰ E. TRAVERSA et A. FLAMINI, *op. cit.*, p. 114.

deux ans, sans certitude qu'il perdurera au-delà. D'un autre côté, et de manière plus importante, la complexité des règles ainsi que la lourdeur de la documentation imposées par le plan d'action BEPS constituent des obstacles majeurs¹²¹. L'avenir définira si le manque de succès du régime provient de la présence actuelle des régimes transitoires moins complexes ou si la documentation imposée par le plan d'action BEPS constitue un frein absolu.

§3. L'Allemagne

L'Allemagne est un pays digne d'intérêt pour sa capacité à conserver son titre de leader en matière d'innovation tout en n'ayant pas de *patent box*. De nombreux centres de recherche sont présents sur son territoire. Cependant, ne proposant pas de déduction fiscale spécifique pour les revenus découlant de la propriété intellectuelle, l'Allemagne voit fuir la propriété intellectuelle développée en son sein vers d'autres Etats offrant un régime fiscal préférentiel pour les revenus en découlant¹²². D'après le ministre des Finances allemand de l'époque, Wolfgang Schaeuble, cette mise en place croissante dans d'autres pays de *patent boxes* qui ne soumettent pas l'octroi de l'avantage fiscal à l'exigence que la R&D ait été effectuée sur leur territoire donne l'impression que les Etats le font uniquement pour attirer les entreprises (étrangères) et pas pour stimuler l'innovation¹²³.

Bien que souhaitant l'abolition de tous les *patent boxes*, le consensus acquis au niveau de l'OCDE permet leur maintien pour autant que l'octroi de l'avantage fiscal soit soumis aux exigences de substance et de transparence déterminées par le plan d'action BEPS. Par ailleurs, un accord entre l'Allemagne et le Royaume-Uni a prévu une période transitoire pour permettre aux pays détenteurs de *patent boxes* de mettre leur régime en conformité ainsi qu'aux entreprises de s'adapter aux modifications. Plus précisément, depuis le 30 juin 2016, aucun nouvel adhérent ne peut accéder à un régime existant non conforme au plan d'action BEPS alors que les contribuables bénéficiant déjà d'un régime existant peuvent conserver les avantages de l'ancien régime jusqu'à une date qui ne peut pas dépasser le 30 juin 2021¹²⁴.

¹²¹ A. MAGUIRE, « Few companies avail of Knowledge Development Box yet », 3 mai 2018, disponible sur <https://www.rte.ie/news/business/2018/0503/960030-few-companies-availing-of-knowledge-development-box/> (date de dernière consultation : 5 juillet 2019).

¹²² L. V. FAULHABER, *op. cit.*, p. 1654.

¹²³ Traduction libre de A. BREIDTHARDT, « Germany calls on EU to ban "patent box" tax breaks », *Reuters UK*, 9 juillet 2013, disponible sur <https://uk.reuters.com/article/uk-europe-taxes-idUKBRE9680KY20130709> ((date de dernière consultation : 15 mai 2019).

¹²⁴ OCDE (2015), *Action 5 : Accord sur l'approche du lien modifiée des régimes de PI*, *op. cit.*, p. 4.

L'Allemagne qui souhaitait voir tous les *patent boxes* abolis dans les plus brefs délais n'est pas entièrement satisfaite du consensus atteint. En réaction, en 2017, elle adopte une mesure de défense unilatérale via l'insertion d'un §4j dans l'*Einkommensteuergesetz*. Cette mesure prévoit que si une entreprise allemande paie des redevances à un donneur de licence faiblement imposé et qu'ils appartiennent tous deux au même groupe d'entreprises, l'Allemagne peut, à partir de 2018, refuser totalement ou partiellement la déduction fiscale des redevances¹²⁵. L'application de la mesure dépend intégralement de la question de savoir si le donneur de licence bénéficie, sur les redevances, d'un régime préférentiel ou non. Un tel régime est défini comme une imposition qui est à la fois 'faible' (c'est-à-dire inférieure à 25%) et 'exorbitante de l'imposition normale'¹²⁶. Cette définition large comprend presque tous les régimes de *patent boxes*. Toutefois, afin de respecter son accord donné au plan d'action BEPS, une exception est prévue pour les régimes préférentiels qui respectent la *modified nexus approach* de l'OCDE¹²⁷.

En permettant uniquement aux entreprises bénéficiant d'un *patent box* conforme au plan d'action BEPS d'échapper à cette mesure défensive, cette limitation de la déduction fiscale des redevances annihile le bénéfice de la période transitoire. En effet, si une société belge opte pour l'application de la déduction pour revenus de brevets (choix irrévocable jusqu'en juin 2021) et qu'elle accorde des licences à des sociétés allemandes de son groupe, les sociétés allemandes du groupe ne peuvent déduire que partiellement les redevances payées à la société belge¹²⁸. Via sa législation nationale, l'Allemagne court-circuite de la sorte l'accord qu'elle a donné au sein de l'OCDE à l'action 5 du projet BEPS en neutralisant le bénéfice de la période transitoire pour les paiements de redevances à ces sociétés¹²⁹. Ceci entraîne un impact non négligeable sur les sociétés belges qui ont effectué le choix irrévocable pour la déduction pour revenus de brevets jusqu'en juin 2021. L'insertion tardive de cette mesure allemande déstabilise donc les entreprises bénéficiant d'une prolongation des anciens régimes de *patent boxes* non conformes dans leurs transactions avec les sociétés allemandes au sein de leur groupe¹³⁰.

¹²⁵ N. LENAERTS et W. OEPEN, « Déduction limitée par l'Allemagne : quid des redevances payées à la Belgique ? », *Le Fiscalogiste International*, 28 février 2018, n°410, p. 1.

¹²⁶ *Ibid.*, p. 3.

¹²⁷ *Einkommensteuergesetz*, art. §4j, al. 1, *BGBl*, 18 juillet 2019, p. 1066.

¹²⁸ N. LENAERTS et W. OEPEN, *op. cit.*, p. 4.

¹²⁹ Interview avec Philippe Dedobbeleer le 27 février 2019.

¹³⁰ *Ibid.*

En conclusion, le projet BEPS se démarque par sa capacité à obtenir un consensus au niveau international dans la lutte contre le transfert artificiel de bénéfices et l'érosion des bases d'imposition. Tout en n'imposant pas de régime fiscal international, il a abouti à une harmonisation poussée des différents *patent boxes*, comme l'illustre les fortes ressemblances entre les régimes belge, luxembourgeois et irlandais. L'Allemagne de son côté a remarquablement court-circuité son accord avec la Grande-Bretagne via sa mesure défense. Finalement, l'insertion du *ratio nexus* dans les différents régimes limite fortement les capacités de transfert artificiel de bénéfices, bien que cet objectif ne soit pas complètement atteint.

Titre 2 : Evaluation de l'efficacité des *patent boxes* sur l'innovation

Au niveau international, une volonté claire est exprimée via le plan d'action BEPS, et en particulier l'action 5, de lutter contre le transfert artificiel de bénéfices des entreprises réalisé dans le but de diminuer au maximum leur base imposable. Ce transfert de bénéfices est notamment réalisé au moyen de l'exploitation des *patent boxes* les plus favorables. Bien que leur côté dommageable ait été clairement mis en lumière, les gouvernements conservent ces régimes préférentiels dans leur arsenal législatif sous le prétexte qu'ils incitent l'innovation dans leur Etat. Dès lors, la question se pose si ces régimes stimulent effectivement l'innovation. Une question préalable surgit également concernant l'impact des brevets sur l'innovation. Ces questions sont abordées dans les premier et deuxième chapitres. Une réflexion sur des incitants alternatifs est développée dans le troisième chapitre.

Chapitre 1 : Les brevets, un moteur ou un frein à l'innovation ?

Les brevets existent depuis plus de 150 ans¹³¹. Leur justification est toutefois de plus en plus remise en cause. Pour comprendre davantage les critiques et par la suite pouvoir apprécier objectivement l'utilité des *patent boxes*, ce chapitre commence par analyser les fondements du brevet (section 1) pour analyser ensuite le résultat de quelques études empiriques (section 2). Il se termine par un examen critique de l'utilisation stratégique du brevet.

Section 1 : La théorie du « second best »

Pour répondre à la question de savoir si les brevets sont un moteur ou un frein à l'innovation, il est intéressant de commencer par analyser la raison d'être des brevets. En vertu des législations modernes, le brevet remplit deux fonctions. D'une part, c'est un outil destiné à promouvoir l'innovation en permettant aux inventeurs de tirer profit de leurs efforts de recherche et de développement en excluant les tiers. D'autre part, il facilite la diffusion de connaissances techniques via l'exigence d'une description suffisamment claire et complète de

¹³¹ B. VAN REEPINGHEN et M. DE BRABANTER, « Les brevets d'invention. La loi belge du 28 mars 1984. Le règlement du 23 juillet 1984 de la Commission CEE relatif à l'exemption de certains accords de licences de brevets », *Revue internationale de droit comparé*, 1987, vol. 39, n°4, p. 1018.

l'invention qui est automatiquement publiée¹³². Avec ces deux caractéristiques, le brevet offre une solution pertinente au dilemme d'Arrow qui souligne la difficulté qui existe à parvenir à la fois à un niveau optimal d'incitation à produire des connaissances et à un niveau optimal de diffusion des connaissances produites¹³³. De plus, le brevet joue un rôle crucial pour l'innovation ouverte car il aide à structurer ce mode collectif de création de savoir. Concrètement, il renforce le pouvoir de négociation des titulaires, sécurise ce type de négociation sur le plan légal et, de la sorte, le rend possible¹³⁴. Cette capacité de promouvoir les collaborations et les interactions marchandes et non marchandes entre les entreprises a été mise en évidence par des études récentes¹³⁵.

Le revers de la médaille est qu'en accordant un pouvoir de marché aux inventeurs, les brevets créent des positions monopolistiques. D'un point de vue économique, le surplus social total (du producteur et du consommateur) n'atteint pas son niveau optimal et une perte sèche s'observe. C'est la raison pour laquelle les brevets ne constituent pas la « first best » mais uniquement la « second best » option¹³⁶. Cette inefficience à court terme est le prix à payer pour stimuler l'innovation et aboutir à une efficience à long terme selon les défenseurs du brevet¹³⁷.

Section 2 : Une évidence empirique accablante remise en question

Cette théorie du second best, bien qu'elle ait le mérite de la cohérence et de la simplicité, ne fait pas l'unanimité¹³⁸. Dans la pratique, la capacité de promotion de l'innovation des brevets est remise en question. Les conséquences néfastes du monopole pourraient donc s'étendre au-

¹³² T. NICHOLAS, « Are Patents Creative or Destructive? », Harvard Business School, Working Paper 14-036, 12 novembre 2013, p. 5.

¹³³ C. LE BAS et J. PÉNIN, « Brevet et innovation : comment restaurer l'efficience dynamique des brevets ? », *Revue d'économie industrielle*, 2015, p. 128.

¹³⁴ R. LALLEMENT, « Droits de propriété intellectuelle et positionnement concurrentiel des entreprises : bilan des nouvelles pratiques et éléments de comparaison franco-allemande », *Innovations*, 2010, n°2, p. 25.

¹³⁵ Pour les études, voir A. ARORA, A. FOSFURI et A. GAMBARDELLA, *Markets for Technology: The Economics of Innovation and Corporate Strategy*, Cambridge, MA, MIT Press, 2001; H. CHESBROUGH, *Open Innovation: The New Imperative for Creating and Profiting from Technology*, Boston, Harvard Business School Press, 2003; A.-K. ZOBEL, B. BALSMEIER et H. CHERBROUGH, « Does Patenting Help or Hinder Open Innovation? Evidence from New Entrants in the Solar Industry », *Industrial and Corporate Change*, 2016, vol. 25, n°2, pp. 307-331; J. PENIN et D. NEICU, « Patents and open innovation: bad fences do not make good neighbors », *Journal of Innovation Economics & Management*, 2018, n°1, p. 59.

¹³⁶ J. PENIN et D. NEICU, *op. cit.*, p. 58.

¹³⁷ C. LE BAS et J. PÉNIN, *op. cit.*, p. 129.

¹³⁸ *Ibid.*

delà du court terme. Plusieurs études empiriques tentent de démontrer l'absence, voire même l'impact négatif des brevets sur l'innovation.

Une première technique pour évaluer la capacité de stimulation de l'innovation des brevets consiste à comparer le taux d'innovation dans les pays accordant des brevets et dans ceux qui ne disposent pas d'un système de brevetage. Cette méthode a été mise en œuvre par Petra Moser. À l'aide de données provenant des pays ayant participé à la Grande Exposition de Londres en 1851 et à l'Exposition internationale du Centenaire de Philadelphie en 1876, elle a examiné l'effet d'une présence de brevets sur l'innovation¹³⁹. Le résultat de ses recherches est le suivant : les Etats au XIXe siècle qui ne disposaient pas de système de brevetage n'étaient pas moins innovants que les Etats offrant un tel système¹⁴⁰. La différence majeure entre les deux concernait l'étendue du champ couvert par les inventions. L'insertion d'un système de brevetage, à défaut d'augmenter le taux d'innovation, détermine l'orientation du changement technique¹⁴¹.

Dans la même optique, Josh Lerner a analysé l'impact d'une modification des régimes juridiques des brevets sur le taux d'innovation¹⁴². Sur la base de 177 modifications apportées aux régimes de brevets dans 60 pays sur une période de 150 ans, il constate que les demandes de brevet déposées par les résidents des pays qui augmentent la protection accordée aux brevets baissent. Sous réserve de la mise en garde que les brevets sont une mesure imparfaite de l'innovation, il conclut qu'une protection élevée par les brevets peut entraîner un effet négatif sur l'innovation¹⁴³.

La nécessité d'un système de brevets est également éroisée par la constatation émise par Michele Boldrin et David Levine. Ces deux fervents partisans d'une abolition des brevets avancent l'argument que la majorité des inventions ne sont pas brevetées. Ces inventions composent un paysage couvrant tant des inventions triviales que des inventions clés telles que

¹³⁹ T. NICHOLAS, *op. cit.*, p. 11.

¹⁴⁰ X., « A Question of Utility », *The Economist*, 8 août 2015, disponible sur <https://www.economist.com/international/2015/08/08/a-question-of-utility> (date de dernière consultation : 10 juillet 2019).

¹⁴¹ P. MOSER, « How Do Patent Laws Influence Innovation? Evidence from Nineteenth-Century World's Fairs », *The American Economic Review*, 2005, vol. 95, p. 1214.

¹⁴² J. LERNER, « The Empirical Impact of Intellectual Property Rights on Innovation: Puzzles and Clues », *The American Economic Review*, 2011, vol. 99, n°2, p. 343.

¹⁴³ J. LERNER, *op. cit.*, pp. 347-348; T. NICHOLAS, *op. cit.*, p. 13.

les bateaux à vapeur et les logiciels libres à l'origine du développement d'industries entières¹⁴⁴. Par conséquent, vu la proportion d'inventions ayant lieu en dehors du système de brevetage, la thèse selon laquelle les brevets sont une condition préalable nécessaire pour stimuler l'innovation est difficilement soutenable. Le brevet paraît davantage être le résultat d'une invention concluante que sa cause. En effet, souvent, pour les innovations majeures, le brevetage des inventions n'a lieu que des années plus tard lorsque les titulaires des nouveaux produits cherchent à exclure de nouveaux entrants dans le secteur¹⁴⁵. Avant ce stade, le secret constitue un outil suffisamment efficace et moins onéreux pour protéger l'innovation.

Face à de tels constats, tout un chacun pourrait devenir partisan du mouvement abolitionniste des brevets. Toutefois, ces travaux empiriques doivent être remis en contexte. En matière de brevets, il existe des différences importantes entre les industries, les secteurs considérés et leur intensité technologique¹⁴⁶. En particulier, pour assurer leurs positions compétitives, les entreprises manufacturières préfèrent souvent d'autres stratégies que le brevet, telles que le secret, l'avance technologique ou la complémentarité avec d'autres actifs tels que le savoir-faire, la capacité de production, la force de vente ou la marque¹⁴⁷. L'étude menée par Edwin Mansfield met en avant que la plupart des entreprises manufacturières dans presque tous les secteurs, à l'exception de la chimie et de la pharmacie, ne réduiraient pas leurs investissements en R&D en l'absence de brevets¹⁴⁸. Cette faible corrélation entre le brevet et l'incitation à innover pour les entreprises manufacturières s'explique par le caractère onéreux des brevets dont l'efficacité peut être particulièrement incertaine lorsque de nombreux substituts peuvent être conçus et dont l'utilité est réduite dès lors que les manufacturiers disposent d'autres alternatives plus avantageuses pour sécuriser leurs positions compétitives¹⁴⁹.

A l'inverse des entreprises manufacturières qui se préoccupent principalement de la vente de produits manufacturiers, le modèle d'affaire des entreprises technologiques consiste à céder directement des technologies. Le brevet constitue souvent leur seul actif valorisable et devient alors un instrument essentiel pour les inciter à investir en R&D et vendre ou licencier

¹⁴⁴ T. NICHOLAS, *op. cit.*, p. 15.

¹⁴⁵ X., « A Question of Utility », *op. cit.*

¹⁴⁶ R. LALLEMENT, « Droits de propriété intellectuelle et positionnement concurrentiel... », *op. cit.*, p. 17.

¹⁴⁷ C. LE BAS et J. PÉNIN, *op. cit.*, p. 131.

¹⁴⁸ E. MANSFIELD, « Patents and Innovation: An Empirical Study », *Management Science*, 1986, vol. 32, pp. 174 et 176.

¹⁴⁹ C. LE BAS et J. PÉNIN, *op. cit.*, p. 131.

leurs inventions sur les marchés des technologies¹⁵⁰. La prolifération de ces entreprises est particulièrement importante dans une économie du XXI^e siècle caractérisée par une spécialisation de tous les acteurs du marché. La complexité croissante des biens mis sur le marché rend la présence de ces entreprises essentielle à la croissance économique et à la mise au point de nouvelles innovations.

Les types de technologies développées dans un secteur industriel influencent également les stratégies d'utilisation du brevet et concomitamment leur pouvoir d'incitation à l'innovation. Si une technologie est simple, à savoir qu'elle est monocomposant, la liberté d'exploitation ne rencontre pas d'embûches. Il y a une bijection entre la technologie et le produit commercialisé, autrement dit la technologie correspond presque entièrement au produit. Le nombre de brevets déposés reste également raisonnable¹⁵¹. Un exemple emblématique est la pharmacie où, en général, une molécule conduit à un médicament. Un brevet sur la molécule offre dès lors une exclusivité sur le marché des médicaments, ce qui croît les capacités du retour sur investissement et donc l'incitant pour innover. Au contraire, lorsqu'une technologie est complexe, sa commercialisation nécessite la combinaison d'un grand nombre de composants, chacun de ces composants étant potentiellement breveté. Dans ces cas-là, des problèmes liés à la liberté d'exploitation peuvent émerger et le monopole accordé par un brevet s'amenuise proportionnellement au nombre de brevets portant sur une seule innovation. L'incitant à innover s'estompe également. Le secteur par excellence des technologies complexes est l'électronique¹⁵². Par exemple, un smartphone est protégé en moyenne par 250.000 brevets différents¹⁵³.

Le résultat de ces études empiriques doit dès lors être nuancé. En fonction des caractéristiques des entreprises, le brevet exerce un rôle plus ou moins incitatif sur l'innovation. La majorité des études ayant été réalisées sur la base de données issues des entreprises manufacturières, leurs résultats ne peuvent être pris pour une vérité absolue s'appliquant sur l'ensemble de l'industrie couverte par les brevets. La résultante de cette divergence de stratégies

¹⁵⁰ C. LE BAS et J. PÉNIN, *op. cit.*, p. 132.

¹⁵¹ *Ibid.*, p. 135.

¹⁵² *Ibid.*, p. 136.

¹⁵³ Ces chiffres proviennent d'une enquête menée par l'entreprise Mozilla, voir J. MENON, « The Invisible Patents in Your Holiday Shopping Cart », 20 décembre 2016, disponible sur « <https://blog.mozilla.org/netpolicy/2016/12/20/the-invisible-patents-in-your-holiday-shopping-cart/> » (date de dernière consultation : 9 mai 2019).

entre les entreprises manufacturières et technologiques ainsi qu'entre les types de technologies justifie le besoin de moduler la protection offerte par les brevets en fonction des secteurs¹⁵⁴.

Section 3 : La perversification de l'utilisation du brevet

Après avoir mis en lumière la nécessité de réaliser une appréciation différenciée de l'effet des brevets sur l'innovation en fonction des secteurs, cette section s'attarde sur l'expansion d'utilisations stratégiques du brevet qui aboutit, dans certains cas, à étouffer les ambitions d'innovation des entreprises. Des pistes de solution à cette utilisation vicieuse du brevet sont également abordées.

§1. L'utilisation stratégique du brevet

A l'origine, les entreprises brevetaient essentiellement les innovations ayant une haute qualité technique qu'elles escomptaient mettre en œuvre. Par la suite, certaines entreprises se sont aperçues que, parfois, un seul brevet ne suffisait pas pour protéger efficacement les rentes de l'inventeur¹⁵⁵. L'idée de déposer des brevets de moindre importance autour de l'innovation de base pour renforcer le pouvoir du brevet central et incidemment bloquer certains axes de recherche de ses concurrents est alors apparue¹⁵⁶. Ces brevets sont appelés des brevets bloquants car ils sont déposés non pour protéger une invention que l'entreprise souhaite mettre en œuvre mais essentiellement pour barrer la route à la concurrence¹⁵⁷. La mise en place de cette stratégie dite de *fencing* ou clôturage est confirmée par Markus Reitzig qui montre que, sur un échantillon de 612 brevets européens provenant de cinq industries différentes, en moyenne, une invention est protégée par un groupe cohérent de cinq brevets¹⁵⁸.

Le succès de la stratégie de *fencing* s'explique également par la menace que représente la technique de *surrounding*, offensive susceptible d'être menée par la concurrence. Cette

¹⁵⁴ C. LE BAS et J. PÉNIN, *op. cit.*, p. 136.

¹⁵⁵ C. LE BAS et C. MOTHE, « Le brevet bloquant: Quelle utilisation de la part des entreprises françaises ? Bilan d'une étude auprès de conseils en propriété industrielle », *Management International Review*, 2010, vol. 14, n°3, p. 3.

¹⁵⁶ C. LE BAS et C. MOTHE, *op. cit.*, p. 6.

¹⁵⁷ R. LALLEMENT, « Droits de propriété intellectuelle et positionnement concurrentiel... », *op. cit.*, p. 29.

¹⁵⁸ M. REITZIG, « The private values of "thickets" and "fences": towards an updated picture of the use of patents across industries », *The Economics of Innovation and New Technology*, 2004, vol. 13, n° 5, pp. 457 et 467.

technique consiste à acquérir un ensemble de brevets individuellement moins importants qui limitent l'efficacité commerciale d'un important brevet central d'un concurrent¹⁵⁹. Tombé dans le traquenard, l'inventeur se situe alors dans l'impossibilité de valoriser lui-même ses innovations principales. Ces stratégies défensives de *fencing* et offensives de *surrounding* réalisées afin de se protéger contre la concurrence s'alimentent mutuellement et débouchent sur une course au dépôt de brevets.

Cette prolifération des dépôts de brevets a abouti, dans nombre d'industries à forte innovation technologique (semi-conducteurs, logiciels¹⁶⁰, biotechnologie) à une situation de « *patent thicket* » ou « maquis de brevets »¹⁶¹. Ce chevauchement d'un grand nombre de droits de brevets implique qu'un inventeur souhaitant commercialiser son invention doit s'assurer d'obtenir les licences nécessaires sur les différents composants de son produit brevetés par autrui¹⁶². Au XXI^e siècle, ce maquis de brevets se densifie de plus en plus à cause de la nature séquentielle de la plupart des innovations, à savoir qu'elles reposent les unes sur les autres. Chaque scientifique ajoute une pierre à la pyramide dont le socle constitue l'invention de première génération indispensable¹⁶³. Dans certains cas, le nombre de brevets potentiellement en jeu peut être tellement élevé qu'un problème de *royalty stacking* surgit, à savoir que la somme des redevances de licences à payer rend l'innovation non profitable et ralentit, voire empêche sa commercialisation. Cet obstacle à la commercialisation réduit conséquemment les impulsions à l'innovation et limite en même temps le transfert de savoirs des sciences (universités et centres de recherche) vers l'industrie¹⁶⁴.

Le maquis de brevets accentue également les risques de *hold-up*, à savoir le danger que des nouveaux produits enfreignent par inadvertance des brevets délivrés après la conception de ces produits¹⁶⁵. Ce risque existe parce que les demandes de brevets peuvent rester secrètes en

¹⁵⁹ C. LE BAS et C. MOTHE, *op. cit.*, p. 6.

¹⁶⁰ Les semi-conducteurs et les logiciels ne sont pas protégés par le droit des brevets en Europe, contrairement aux Etats-Unis. Les logiciels peuvent toutefois bénéficier d'une protection sur base du droit d'auteur. Les semi-conducteurs bénéficient d'une protection spéciale définie par la Directive 87/54/CEE du Conseil du 16 décembre 1986 concernant la protection juridique des topographies de produits semi-conducteurs.

¹⁶¹ C. LE BAS et C. MOTHE, *op. cit.*, p. 5.

¹⁶² C. SHAPIRO, « Navigating the Patent Thicket: Cross Licenses, Patent Pools, and Standard Setting », *Innovation Policy and the Economy*, A. B. Jaffe, J. Lerner et S. Stern (dir.), Cambridge (Massachusetts), MIT Press, 2001, p. 119.

¹⁶³ C. SHAPIRO, *op. cit.*, pp. 119-120.

¹⁶⁴ A. KARBOWSKI et P. PROKOP, « Patent hold-up and royalty stacking: the case of multiple downstream firms », *Procedia Economics and Finance*, 2015, p. 308.

¹⁶⁵ C. SHAPIRO, *op. cit.*, p. 119.

Europe pendant 18 mois après la demande prioritaire¹⁶⁶. Aux Etats-Unis, la situation est encore pire. La demande de brevet peut rester secrète tout au long du processus d'octroi (qui peut prendre plusieurs années) et n'être révélée que lorsque le brevet est octroyé¹⁶⁷. Dans l'industrie des semi-conducteurs, des entreprises comme IBM, Intel ou Motorola peuvent facilement violer involontairement un brevet lors de la conception d'un microprocesseur¹⁶⁸. A cause de la prolifération croissante du nombre de brevets, leur enchevêtrement et le manque d'information en temps réel des demandes de brevets, la commercialisation de technologies complexes expose particulièrement les entreprises produisant des innovations cumulatives et séquentielles à des milliards d'euros de responsabilité et/ou, pire encore pour certains, à une injonction les contraignant de cesser la production de produits phares¹⁶⁹. Par conséquent, l'effet stimulant des brevets est mis au frigo. Les milliers, voire millions d'euros destinés à payer des honoraires d'avocats et les pertes de temps y associées de réunions d'exécutifs détournent ces moyens de la R&D.

L'histoire du développement de l'aviation illustre bien l'effet d'une guerre de brevets sur la capacité d'innovation. A la fin du XIXe siècle, les bricoleurs du monde entier communiquaient entre eux afin de développer des avions, libres de toute entrave liée à la propriété intellectuelle. Toutefois, en 1903, lorsque les frères Wright ont déposé une demande de brevet à l'office américain pour la « machine volante », l'industrie de l'aviation est passée au statut de propriété. Des ressources financières destinées à la science et à la technologie ont été détournées afin de faire face aux litiges judiciaires. Inversement, l'aéronautique européenne fut relativement épargnée par les litiges en matière de brevets et son développement a progressé plus rapidement qu'aux Etats-Unis¹⁷⁰.

La guerre des brevets entre Apple et Samsung met en évidence les montants qui peuvent entrer en jeu à partir du moment où une entreprise enfreint la technologie brevetée d'une autre. Pendant sept ans, les deux entreprises se sont accusées mutuellement d'enfreindre des brevets appartenant à l'autre devant les juges. En 2018, Samsung a été condamné par un jury au

¹⁶⁶ Convention sur la délivrance de brevets européens du 5 octobre 1973 telle que révisée par l'acte portant révision de l'article 63 de la CBE du 17 décembre 1991 et l'acte portant révision de la CBE du 29 novembre 2001, 16^e édition, art. 93.

¹⁶⁷ J. PENIN et D. NEICU, *op. cit.*, p. 75.

¹⁶⁸ C. SHAPIRO, *op. cit.*, p. 121.

¹⁶⁹ C. SHAPIRO, *op. cit.*, p. 121.

¹⁷⁰ T. NICHOLAS, *op. cit.*, p. 16.

paiement de 539 millions de dollars à Apple. Finalement, les deux parties ont négocié un arrangement à l'amiable tenu secret. Le résultat de ce combat est qu'après avoir perdu des millions d'euros en frais de justice et honoraires pendant ce litige subsistant pendant presque une décennie, aucun produit n'a été retiré du marché. En revanche, tout cet argent ne fut pas investi dans la R&D. Comme le dit Mr Carrier, professeur à la Rutgers Law School, « *There's always the trade-off between litigation and innovation, and in the time these companies spent in the courtroom, they weren't innovating* »¹⁷¹. Ces exemples démontrent l'impact négatif des litiges judiciaires sur la R&D, dont la source se situe dans la protection offerte par les brevets. Ce qui est inquiétant est que l'augmentation du nombre de brevets s'accompagne d'une augmentation plus que proportionnelle du nombre de litiges en matière de propriété intellectuelle¹⁷².

§2. Le rôle équivoque des agrégateurs de brevets

Pour faire face à cet enchevêtrement inextricable de brevets, deux systèmes se sont développés afin de permettre aux entreprises de se faufiler avec plus de sécurité dans ce champ de mines composé de menaces de procès judiciaires.

1. Les *patents pools*

Des entreprises se sont regroupées au sein d'organisations formelles ou informelles, nommées des *patents pools*, dans lesquelles elles concluent des accords de coopération afin de s'octroyer mutuellement des licences sur leurs brevets¹⁷³. Ces *patents pools* présentent plusieurs avantages. En regroupant divers droits de propriété intellectuelle au sein d'une même entité, ils évitent que ces droits de propriété intellectuelle se chevauchent et ils réduisent le risque de *royalty stacking*¹⁷⁴. Le titulaire unique chargé de la gestion de l'ensemble des brevets peut proposer un prix plus juste pour le groupe de brevets mis en licence sans que chaque titulaire

¹⁷¹ J. NICAS, « Apple and Samsung End Smartphone Patent Wars », *The New York Times*, 27 juin 2018, disponible sur <https://www.nytimes.com/2018/06/27/technology/apple-samsung-smartphone-patent.html> (date de dernière consultation: 8 juillet 2018).

¹⁷² T. NICHOLAS, *op. cit.*, p. 16.

¹⁷³ A. HAGIU et D. B. YOFFIE, « The New Patent Intermediaries: Platforms, Defensive Aggregators and Super-Aggregators », *Journal of Economic Perspectives*, 2013, vol 27, n°1, p. 50.

¹⁷⁴ *Ibid.*

négoce une redevance pour son propre brevet en tirant profit de sa position de monopole local¹⁷⁵. Centraliser les négociations avec une seule entité permet également de réduire les coûts de transaction et faciliter le processus d'accès pour les potentiels preneurs de licences. De surcroît, l'entrée dans un *patent pool* enlève deux barrières à l'innovation. Premièrement, grâce à la réunion d'un ensemble de brevets utiles pour commercialiser une innovation, les risques de litiges s'amenuisent¹⁷⁶. Deuxièmement, lorsque les *patents pools* sont constitués de brevets complémentaires, ils économisent des ressources destinées à mettre au point des inventions de substitution¹⁷⁷. Ces ressources épargnées sont alors disponibles pour réaliser des investissements dans la R&D.

Néanmoins, le talon d'Achille des *patents pools*, lorsqu'ils sont composés de technologies de substitution, est qu'ils réduisent la concurrence et concomitamment les incitants à l'innovation. Cette incidence a été mise en lumière par Lampe et Moser dans leur étude sur le *patent pool* concernant les machines à coudre. Ils démontrent que, suite à la réunion de quatre concurrents de machines à coudre en 1856 au sein d'un *patent pool*, en prenant comme mesure le dépôt de brevets, l'innovation a diminué tant pour les membres que les non-membres du *patent pool*. La vitesse de couture, autre moyen d'évaluer l'innovation, est demeurée globalement constante pendant la période du *pool* avant d'augmenter sérieusement suite à la dissolution du *pool* en 1877¹⁷⁸. Cet exemple illustre premièrement le frein que représentent les *patent pools* pour l'innovation. Le deuxième problème qui découle du groupement d'entreprises développant des technologies de substitution, à la différence de technologies complémentaires, est qu'il peut engendrer de la collusion dans la fixation des prix au détriment d'un prix de pleine concurrence¹⁷⁹. Le troisième souci avec les *patent pools* est qu'ils peuvent créer des barrières à l'entrée. En effet, les membres peuvent favoriser l'entrée de grandes entreprises dont les portefeuilles de brevets sont considérables au détriment des petites entreprises ou des inventeurs individuels¹⁸⁰. Cette discrimination empêche ces petits acteurs de tirer profit de leur innovation en les exposant de surcroît aux risques de *royalty stacking* et de *hold-up* s'ils souhaitent commercialiser leur innovation dont le développement nécessite des licences.

¹⁷⁵ T. NICHOLAS, *op. cit.*, p. 17; C. LE BAS et J. PENIN, *op. cit.*, pp. 139-140.

¹⁷⁶ T. NICHOLAS, *op. cit.*, p. 17.

¹⁷⁷ C. LE BAS et J. PÉNIN, *op. cit.*, p. 140.

¹⁷⁸ R. LAMPE et P. MOSER, « Do Patent Pools Encourage Innovation? Evidence from the Nineteenth-Century Sewing Machine Industry », *The Journal of Economic History*, 2010, vol. 70, n°4, p. 917; T. NICHOLAS, *op. cit.*, p. 18.

¹⁷⁹ A. HAGIU et D. B. YOFFIE, *op. cit.*, p. 50.

¹⁸⁰ *Ibid.*, p. 50.

2. Les defensive patent aggregators

Le deuxième moyen de protection développé suite à la prolifération des brevets est les *defensive patent aggregators* [DPA]. Ces agrégateurs agissent comme des « *third party patent pools* »¹⁸¹. Au lieu d'échanger des brevets entre entreprises, une tierce entité acquiert des brevets au nom de ses investisseurs. Le but est de minimiser le risque et les coûts d'un litige ultérieur sur les produits ou services incorporant des inventions protégées par ces brevets. Ces agrégateurs offrent également l'avantage d'être des intermédiaires dans le marché des brevets où l'offre et la demande ont du mal à se rencontrer. Une myriade d'inventeurs individuels, d'universités, de centres de recherche, déposent des demandes de brevet tout en étant conscients qu'ils ne l'exploiteront pas (soit pour des raisons budgétaires, soit pour des raisons stratégiques)¹⁸². Pour les potentiels acquéreurs ou utilisateurs de brevets, il est très coûteux de connaître l'ensemble des brevets existants et ceux que leurs produits enfreignent éventuellement¹⁸³. En tant qu'intermédiaires, les agrégateurs de brevets permettent d'assurer aux inventeurs qu'ils pourront valoriser leurs innovations. Ceci consolide le pouvoir incitatif à l'innovation des brevets tout en octroyant un moyen plus aisé aux entrepreneurs de s'accaparer les brevets ou licences nécessaires afin de commercialiser leurs produits en toute sécurité.

Ces DPA agissent également en bouclier contre les actions sournoises de *patent trolls*. Les *patent trolls* sont aussi des agrégateurs de brevets mais dont le seul but est de soutirer des indemnités de la part de prétendus contrefacteurs. Ils n'ont aucune ambition de recherche ou de développement de technologies ou de produits liés à leurs brevets, raison pour laquelle ils font partie du groupe des *non-practising entities*. Dépourvues de capacités de fabrication ou de vente, ces entités se trouvent *ipso facto* à l'abri de toute contre-offensive de la part des détenteurs d'autres brevets qui ne peuvent pas les menacer de les attaquer en retour. Leur pouvoir d'intimidation s'en trouve accru¹⁸⁴.

¹⁸¹ D. PAPST, « NPEs and Patent Aggregators – New, Complementary Business Models for Modern IP Markets », *The Licencing Journal*, 2012, p. 4.

¹⁸² D. PAPST, *op. cit.*, p. 2.

¹⁸³ A. HAGIU et D. B. YOFFIE, *op. cit.*, p. 47.

¹⁸⁴ R. LALLEMENT, « Politique des brevets : l'enjeu central de la qualité, face à l'évolution des pratiques », *Horizons stratégiques*, 2008/1, n°7, p. 99.

Par ailleurs, leur sournioiserie est amplifiée par leur comportement opportuniste. Ils attendent que les entreprises aient réalisé des investissements irrécouvrables avant de faire valoir leurs revendications¹⁸⁵. En essayant de dissimuler certains brevets, ces entités provoquent la contrefaçon et placent les entreprises contrefactrices en situation de *hold-up*¹⁸⁶. Leur intervention a lieu à un moment où l'entreprise cible est la plus vulnérable, comme par exemple juste avant le lancement d'un nouveau produit, de sorte qu'elle ne peut pas se permettre un procès hasardeux concernant ses nouveaux produits¹⁸⁷. Elle se situe de même dans une position très inconfortable pour négocier des licences sur les brevets contrefaits. L'exemple le plus notoire concerne l'accord de Research in Motion (fabriquant des smartphones Blackberry) de payer 612,5 millions de dollars à NTP, un agrégateur de brevets, pour la violation de plusieurs brevets concernant la messagerie mobile¹⁸⁸. Vu les montants astronomiques susceptibles d'être obtenus, les *patent trolls* se propagent de plus en plus.

Leur terrain de prédilection est néanmoins davantage les petites et moyennes entreprises. La probabilité d'action en justice de ces dernières est plus faible vu qu'elles ne disposent pas des mêmes moyens que les grandes entreprises pour s'octroyer les services d'avocats experts afin d'invalidier le brevet ou de prouver leur innocence. Par conséquent, elles négocient plus facilement un accord à l'amiable sans remettre en cause l'accusation. Géographiquement, les Etats-Unis constituent un champ d'action propice pour la prolifération de cette pratique. Leur système judiciaire caractérisé par des honoraires d'avocats très élevés et remboursés que rarement à la partie gagnante désarme les entreprises dans leur capacité de contestation de la revendication ou de la validité du brevet¹⁸⁹. L'Europe n'est néanmoins pas à l'abri de ces attaques. En 2017, 173 procès ont eu lieu par des *non-practicing entity*, tous ne constituant néanmoins pas des *patent trolls*¹⁹⁰.

¹⁸⁵ A. HAGIU et D. B. YOFFIE, *op. cit.*, p. 53.

¹⁸⁶ C. LE BAS et J. PÉNIN, *op. cit.*, p. 141.

¹⁸⁷ A. HAGIU et D. B. YOFFIE, *op. cit.*, p. 53.

¹⁸⁸ M. BOLDRIN et D. K. LEVINE, « The Case Against Patents », *Journal of Economic Perspectives*, 2013, 27/1, p. 12.

¹⁸⁹ R. LALLEMENT, « Politique des brevets... », *op. cit.*, p. 99.

¹⁹⁰ J.-P. BOMBAERTS, « La Belgique menacée par le fléau des 'patent trolls' », *L'Echo*, 22 mars 2019, disponible sur <https://www.lecho.be/entreprises/general/la-belgique-menacee-par-le-fleau-des-patent-trolls/10109979.html> (date de dernière consultation : 3 juillet 2019); A. HAGIU ET D. B. YOFFIE, *op. cit.*, p. 52.

En conclusion, la diversité des formes d'agrégateurs de brevets ne permet pas de les considérer comme un bloc monolithique maléfique ou bénéfique. Bien que les malicieux *patent trolls* constituent clairement des freins à l'innovation, l'appréciation des autres formes d'agrégateurs est plus nuancée. En fonction des motivations sous-tendant l'agrégation des brevets et la réunion plus ou moins dense de brevets de substitution au sein d'une même entité, la stimulation à l'innovation des entreprises membres et non membres des groupements fluctue corrélativement.

§3. Pistes de réflexion

Le rôle ambivalent des agrégateurs de brevets qui se sont développés suite aux utilisations stratégiques du brevet pousse à une réflexion plus profonde sur le système des brevets lui-même. Après une étude approfondie de l'évolution de l'utilisation du système de brevetage, des pistes d'amélioration sont énoncées pour répondre aux vices identifiés.

a. Les causes du système de brevets défectueux

Ces quatre dernières décennies sont caractérisées par un essor de l'utilisation stratégique du brevet¹⁹¹. A côté des utilisations destinées à bloquer les axes de recherche de la concurrence, à croître son pouvoir de négociation pour former des alliances ou encore à se prémunir contre d'éventuelles attaques en justice, le rôle du brevet dans l'image de l'entreprise revêt également une importance non négligeable. La possession de brevets est devenue un des principaux indicateurs du succès innovant des entreprises par les financiers et le grand public¹⁹². En particulier pour les PME et les *start-ups*, la probabilité d'obtenir un emprunt est plus grande lorsque celles-ci disposent d'un brevet. En interne, le brevet peut aussi servir d'instrument de motivation des salariés impliqués dans des activités de recherche et d'innovation mais encore comme instrument interne de mesure de la performance pour ce type d'activités¹⁹³.

Ces diverses utilisations stratégiques du brevet ont engendré une prolifération incessante du nombre de brevets sur le marché. En 2017, une hausse de 3,9% de demandes de brevets à

¹⁹¹ R. LALLEMENT, « Politique des brevets... », *op.cit.*, p. 95.

¹⁹² C. LE BAS et J. PÉNIN, *op. cit.*, p. 149.

¹⁹³ R. LALLEMENT, « Droits de propriété intellectuelle et positionnement concurrentiel... », *op. cit.*, pp. 30-31.

l'Office européen des brevets (OEB) a été enregistrée. Pour la même année, l'office a délivré 106.000 brevets, ce qui représente une hausse de 10% par rapport à l'année précédente¹⁹⁴. Ce grand nombre de brevets déposés induit des congestions dans le processus d'examen des brevets. Cette congestion est également due à la taille croissante des brevets, à savoir le nombre de pages ou le nombre de revendications. En dépit de cette augmentation spectaculaire de la charge de travail, le nombre d'examineurs n'a pas fortement augmenté à l'OEB. Afin de ne pas prolonger de manière déraisonnable la période d'examen, les examinateurs de brevets sont incités à accélérer le processus d'examen¹⁹⁵. Cette multiplication des demandes de brevet s'effectue dès lors de plus en plus au détriment de la qualité des brevets délivrés. Une évaluation incomplète entraîne l'octroi de brevets qui ne le mériteraient pas parce qu'ils ne remplissent pas les critères de brevetabilité. La qualité de l'information et de la description des inventions brevetées laisse par la même occasion à désirer¹⁹⁶.

Le système des brevets est entré dans un cercle vicieux où les deux phénomènes s'autoalimentent. Plus les entreprises déposent des brevets, plus la probabilité de congestion est élevée et le temps consacré par les examinateurs à chaque demande réduite. Et inversement, plus l'examen est approximatif, plus les exigences requises pour obtenir un brevet sont relâchées et plus les entreprises sont incitées à déposer des brevets pour des raisons stratégiques¹⁹⁷.

Ces dysfonctionnements du système actuel ne doivent pas conduire à condamner le système lui-même. Celui-ci reste important dans son ensemble, et en particulier pour les secteurs de la chimie et de la pharmacie et pour les PME¹⁹⁸. Pour ces dernières, lorsque leur activité est fondée sur un domaine technologique précis, la protection de l'avantage technologique qu'elles détiennent constitue un élément crucial pour assurer leur survie et leur développement¹⁹⁹. Il conviendrait plutôt de repenser le système des brevets pour tendre vers des brevets moins nombreux mais de meilleure qualité avec une information brevet améliorée. Une diminution du nombre de brevets réduirait les risques de *royalty stacking*. Une mise à

¹⁹⁴ X., « La hausse de la demande de brevets en 2017 auprès de l'OEB confirme l'attractivité de l'Europe comme principal marché de l'innovation », 7 mars 2018, disponible sur https://www.epo.org/news-issues/news/2018/20180307_fr.html (date de dernière consultation : 8 juillet 2019).

¹⁹⁵ C. LE BAS et J. PÉNIN, *op. cit.*, p. 149.

¹⁹⁶ R. LALLEMENT, « Politique des brevets... », *op. cit.*, p. 100.

¹⁹⁷ LE BAS et J. PÉNIN, *op. cit.*, p. 149.

¹⁹⁸ R. LALLEMENT, « Politique des brevets... », *op. cit.*, p. 105.

¹⁹⁹ *Ibid.*

disposition aux entreprises d'une information claire et lisible diminuerait fortement la marge de manœuvre pour des *hold-ups* et des *patent trolls*. Les entreprises seraient en effet plus à même de déterminer l'étendue de leur liberté d'exploitation et de contracter des licences si le besoin s'impose pour la commercialisation de leur invention²⁰⁰.

b. L'enrayement de la prolifération inlassable des brevets

Afin d'atteindre l'objectif de diminution du nombre de brevets délivrés, plusieurs pistes de solution sont envisageables. Une première option pour réduire le nombre de brevets en vigueur consiste à accroître le prix des brevets. Ceci découragerait l'enregistrement à des fins uniquement stratégiques de brevets qui ne sont jamais exploités (également appelés des brevets dormants). Toutefois, pour atteindre une diminution significative du nombre de demandes de brevets, vu la faible élasticité du prix de la demande de brevets, seule une hausse importante des frais d'inscription pourrait atteindre cet effet. Cela pénaliserait cependant outre mesure les PME, inventeurs individuels et centres de recherche dont les moyens financiers sont plus faibles. Une alternative consisterait à introduire une pénalité au déposant en cas de refus de son brevet lorsque les informations soumises manquent de précision²⁰¹.

Une deuxième option consiste à moduler le prix d'obtention en fonction du nombre de revendications et/ou de pages. L'objectif est de limiter le nombre de dépôts et le temps d'examen. Toutefois, le manque de description pour une invention empêche une délimitation précise de l'invention et ouvre la porte aux *patent trolls*²⁰².

Une troisième option consiste à moduler la durée des brevets en fonction des secteurs pour tenir compte des différences sectorielles. Pour certains brevets, une protection de longue durée est justifiée lorsque les technologies nécessitent des investissements importants. Pour d'autres, comme les marchés très lucratifs des nouvelles technologies, une protection de 20 ans

²⁰⁰ LE BAS et J. PÉNIN, *op. cit.*, p. 150.

²⁰¹ J. PÉNIN et D. NEICU, *op. cit.*, p. 78.

²⁰² *Ibid.*, p. 76 ; LE BAS et J. PÉNIN, *op. cit.*, p. 151.

ne semble pas légitime²⁰³. La difficulté de cette option réside dans la capacité à délimiter précisément les différents secteurs.

Une quatrième option consiste à repenser la structure de gouvernance et d'incitation du système. En effet, le système des brevets est actuellement biaisé en faveur de la délivrance abondante de brevets. Les pays signataires reçoivent la moitié du montant des annuités payées pour le renouvellement de la validité des brevets européens dans les pays désignés. Il faudrait réorienter le système en privilégiant l'amélioration de dispositifs favorisant la prise de décisions de haute qualité. Le renforcement de la recherche d'antériorité par un appel au public via le site de l'OEB est une solution²⁰⁴. De surcroît, les examinateurs reçoivent actuellement des bonus en fonction du nombre de brevets examinés. Puisque refuser un brevet prend plus de temps qu'en accepter un, en cas de doute, les examinateurs sont indubitablement incités à accepter le brevet, ce qui contribue à l'inflation du nombre de brevets et du nombre de brevets de faible qualité. Une solution est de mettre en place des incitants pour les examinateurs pour refuser les brevets dotés d'informations de qualité faible. Cet objectif peut être atteint en insérant le critère supplémentaire suivant de brevetabilité : l'invention doit être définie de manière claire et être facilement compréhensible par un individu instruit de l'état de l'art. Les examinateurs doivent dans ces conditions refuser l'octroi de tout brevet qui ne remplit pas ce critère²⁰⁵.

c. L'amélioration de l'information brevet

La qualité de l'information joue un rôle crucial pour l'innovation. La nature toujours plus systémique des innovations requiert un partage transparent des informations en échange de la protection offerte par les brevets afin que chaque acteur puisse déterminer avec certitude son champ d'action. Plusieurs pistes de réforme se présentent.

Premièrement, il est essentiel d'améliorer la cartographie de l'espace brevet. Trop souvent, les entreprises ont du mal à identifier leurs « voisins technologiques »²⁰⁶. Une solution facile à mettre en œuvre consiste à imposer aux entreprises d'indiquer sur leurs produits le

²⁰³ T. SCHREPEL, « Les brevets : un mal nécessaire ? », *Contrepoints*, 8 août 2014, disponible sur <https://www.contrepoints.org/2014/08/08/176297-les-brevets-un-mal-necessaire> (date de dernière consultation : 8 juillet 2019).

²⁰⁴ R. LALLEMENT, « Politique des brevets... », *op. cit.*, p. 107.

²⁰⁵ PENIN et D. NEICU, *op. cit.*, pp. 78-79.

²⁰⁶ LE BAS et J. PÉNIN, *op. cit.*, p. 154.

numéro des brevets utilisés. Cette technique augmente la visibilité des brevets et permet aux entreprises d'identifier plus facilement les brevets qu'elles sont susceptibles d'enfreindre en commercialisant des produits semblables.

Deuxièmement, un problème d'identification des titulaires de brevets est présent dans le système. Par exemple, la titularité d'un brevet peut changer sans que les licenciés n'en soient informés. Une base de données publique permettrait d'identifier clairement les exploitants (titulaires, licenciés, etc.)²⁰⁷. Cette solution facile et peu onéreuse réduit les coûts d'identification de concurrents et facilite la mise en place de collaborations fructueuses entre entreprises complémentaires²⁰⁸.

Troisièmement, il est élémentaire de lutter contre toute forme de secret ou de dissimulation de l'information brevet. Le délai de 18 mois à partir de la demande prioritaire, voire davantage aux Etats-Unis, est justifiée par peu d'arguments économiques²⁰⁹. Pendant ce délai, des entreprises peuvent investir des montants substantiels dans le développement de produits incluant le brevet futur et s'exposer à de sérieux risques de *hold-up*. La voie est également ouverte aux *patent trolls*. Une réduction de cette période permettrait d'augmenter la sécurité juridique pour les entreprises et enlever des obstacles sur la voie de l'innovation.

En conclusion, le système de brevetage fait face à de nombreux défis en termes d'efficacité pour stimuler l'innovation et en termes de détournement de ses objectifs premiers. Les nombreuses utilisations malicieuses s'introduisent comme un cheval de Troie dans le système de brevetage en dérégulant son fonctionnement. L'obstacle majeur à l'efficacité est la prolifération croissante des brevets combinée avec une information sibylline. Toutefois, des solutions existent, les unes étant plus faciles à mettre en œuvre que les autres. Une réforme du système de brevetage permettrait de réduire les risques de *hold-up* et de *royalty stacking* ainsi que le nombre de *patent trolls* qui sont autant d'obstacles sur la route d'une innovation prospère.

²⁰⁷ LE BAS et J. PÉNIN, *op. cit.*, p. 154.

²⁰⁸ PÉNIN et D. NEICU, *op. cit.*, p. 76.

²⁰⁹ *Ibid.*, pp. 75-76; LE BAS ET J. PÉNIN, *op. cit.*, p. 154.

Chapitre 2 : Appréciation critique des *patent boxes*

Nonobstant la discordance que sèment *les patent boxes*, leur succès ne cesse de croître. Pour cette raison, la première section analyse les motifs qui sous-tendent leur adoption. La deuxième section confronte les points de vue des partisans et des détracteurs des *patent boxes* avant l'adoption du plan d'action BEPS. La troisième section inspecte si les mesures adoptées par le plan d'action BEPS permettent d'éliminer, au moins partiellement, les critiques adressées aux *patent boxes*.

Section 1 : Les motifs sous-tendant l'adoption de *patent boxes*

La motivation originelle pour l'adoption de *patent boxes* est de stimuler l'investissement au sein d'un Etat par les individus et les entreprises dans des activités innovantes²¹⁰. Suite au succès de la mesure introduite en premier lieu en Irlande pour attirer les entreprises, d'autres Etats ont progressivement emboîté le pas. Entre 2003 et 2008, la Hongrie²¹¹, les Pays-Bas²¹², la Belgique²¹³, le Luxembourg²¹⁴ et finalement l'Espagne²¹⁵ ont adopté des *patent boxes* plus ou moins étendus²¹⁶. Lorsque la Commission européenne a validé en 2008 le régime fiscal du *patent box* espagnol par rapport aux règles concernant les aides d'Etat, une recrudescence d'adoption de *patent boxes* est apparue allant de l'adoption de ce nouvel incitant fiscal par d'autres Etats tels que Chypres²¹⁷ et le Royaume-Uni²¹⁸ à l'extension des *patent boxes* existants, comme le passage aux Pays-Bas de la *octrooi*box de 2007 à l'*innovatie*box en 2010²¹⁹. Le changement de nom reflète la modification majeure du régime, à savoir l'extension du champ

²¹⁰ D. FABRIS, « To Open the Box Or to Close the Box: Patent Box Regimes in the EU between R&D Incentives and Harmful Tax Practices », *Amsterdam L.F.*, 2019, n°11, p. 39.

²¹¹ HO: Act XLII of 2002 on the Amendment of Certain Acts Concerning Taxes, Mandatory Contributions and Other Payments to the Central Budget, entrée en vigueur en janvier 2003 et modifiant l'Act LXXXI of 1996 on Corporate Tax and Dividend Tax.

²¹² PB: Wet van 30 november 2006 houdende wijziging van belastingwetten ter realisering van de doelstelling uit de nota «Werken aan winst», art. 2, M, *Staatsblad van het Koninkrijk der Nederlanden*, 12 décembre 2006, n° 631.

²¹³ Loi-programme du 27 avril 2007, art. 86 à 93, *M.B.*, 8 mai 2007, p. 25153.

²¹⁴ LUX: Loi du 21 décembre 2007 portant modification de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, *Mémorial A*-n°234, 27 décembre 2007, p. 3947.

²¹⁵ ES: Ley 16/2007 du 4 juillet 2007 de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, *BOE*, 5 juillet 2007, p. 29016.

²¹⁶ E. TRAVERSA et A. FLAMINI, *op. cit.*, p. 99.

²¹⁷ CH: Law 102(I) of 2012, art. 9(e), *Official Gazette*, 6 juillet 2012.

²¹⁸ RU: Finance Act 2012 (ch. 14) of 17 July 2012, sec. 19, sch. 2.

²¹⁹ PB: Wet van 23 december 2009 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten, art 7, C, *Staatsblad van het Koninkrijk der Nederlanden*, 29 december 2009, n°609.

d'application de l'avantage fiscal des revenus de brevets à tout revenu provenant d'actifs immatériels qui sont le résultat de projets de recherche²²⁰.

Le succès croissant de cette politique fiscale s'explique également par le fait que les *patent boxes* constituent un outil de concurrence fiscale internationale redoutable. Le caractère immatériel des droits de propriété intellectuelle occasionne une mobilité aisée. Par conséquent, le régime national d'imposition des sociétés exerce une influence considérable sur la localisation des actifs incorporels des sociétés multinationales. Dans le cadre de leur politique d'optimisation fiscale, les multinationales séparent le lieu de recherche et développement de nouvelles innovations du lieu d'exploitation de ces innovations en fonction des avantages fiscaux. Ainsi, la phase de recherche est localisée dans les Etats offrant des crédits d'impôts et autres avantages fiscaux pour cette phase préliminaire. Par la suite, le brevet qui découle de l'innovation mise au point est enregistré par une filiale de l'entreprise dans un Etat offrant un taux de taxation avantageux sur les revenus découlant de la propriété intellectuelle, soit parce que le taux d'impôt des sociétés est très faible, soit parce que l'Etat a adopté un *patent box* attractif²²¹.

Une étude menée par Böhm, Karkinsky, Knoll et Riedel confirme cette stratégie fiscale des multinationales. Une grande partie des brevets détenus dans les Etats à taxation faible ont été inventés à l'étranger. Dans les petits paradis fiscaux, plus de 80% des brevets ont été développés à l'étranger. Toutefois, même dans les grands pays bénéficiant d'une économie florissante avec un taux de taxation faible, comme l'Irlande et la Suisse, le taux des brevets développés à l'étranger détenus par des holdings qui résident dans ces deux pays s'élève respectivement à 35% et 45%. En contraste, les autres pays européens à la pointe de la technologie n'enregistrent qu'un taux de 10% de brevets développés à l'étranger²²². Ces statistiques confirment que les *patent boxes* sont des instruments efficaces pour attirer et retenir les revenus issus de la propriété intellectuelle. De surcroît, les propriétés intellectuelles sont plus susceptibles d'être transférées à l'étranger lorsque le champ des propriétés intellectuelles couvert est grand et que l'avantage fiscal s'applique aux brevets préexistants, aux brevets acquis

²²⁰ E. TRAVERSA et A. FLAMINI, *op. cit.*, p. 103; R.W. SMAK GREGOOR et M.E. GRZELEWSKA, « Innovatie loont in Nederland », *ICIP-Ing.Cons.*, 2012, n°4, p. 729.

²²¹ D. FABRIS, *op. cit.*, p. 344.

²²² T. BÖHM, T. KARKINSKY, B. KNOLL et N. RIEDEL, « The Impact of Corporate Taxes on R&D and Patent Holdings », Working Paper, 2015, p. 2, disponible sur <https://www.nhh.no/globalassets/departments/business-and-management-science/seminars/2015-spring/190215.pdf> (date de dernière consultation : 8 juillet 2019).

de tiers et/ou aux redevances intégrées²²³. Toutefois, l'adoption croissante de *patent boxes* reflète aussi une course aux armes fiscales induisant un nivellement vers le bas de la taxation des revenus issus de la propriété intellectuelle²²⁴.

Section 2 : Controverse sur l'effectivité des *patent boxes* avant BEPS

Face à ce succès croissant des *patent boxes* se pose la question de leur effectivité. Mesurer l'effectivité revient à déterminer la mesure dans laquelle les *patent boxes* atteignent leurs objectifs. Selon les défenseurs des *patent boxes*, ces derniers remplissent essentiellement deux objectifs : (1) promouvoir les investissements dans la R&D et (2) endiguer ou inverser l'érosion des bases d'imposition suite au transfert des actifs immatériels mobiles vers des paradis fiscaux ou des Etats à taxation faible réalisé au moyen d'accords sur les prix de transfert ou de licences²²⁵. Les *patent boxes* représentent donc à leur yeux un outil indispensable de concurrence fiscale et propice à la promotion de l'innovation. A l'inverse, les détracteurs des *patent boxes* remettent en question ces objectifs et rétorquent en invoquant des arguments concernant tant le fond que la forme de cet incitant fiscal.

Avant l'analyse des arguments des détracteurs, il est important de relever qu'il n'y a à ce jour que très peu de données disponibles sur l'effet concret des *patent boxes* sur l'innovation. Concernant plus spécifiquement la stimulation de la R&D, il n'y a aucune preuve empirique de la manière dont les *patent boxes* influent le montant d'investissement en R&D²²⁶. Certaines constations nationales ont néanmoins été réalisées. Par exemple, au Luxembourg, malgré l'introduction d'un *patent box* en 2008, les dépenses des firmes luxembourgeoises dans la R&D se sont divisées par deux entre 2000 et 2015, tombant de 1,5 à 0,7% du PIB²²⁷. Toutefois, aucune conclusion ne peut être tirée à partir d'un cas. Une des raisons pour lesquelles l'impact des *patent boxes* sur l'innovation est tellement difficile à évaluer trouve son origine dans la

²²³ A. ALSTADSÆTER, S. BARRIOS, G. NICODEME, A. M. SKONIECZNA et A. VEZZANI, *op. cit.*, p. 166.

²²⁴ Au sein de l'Union européenne (EU-15), le taux de l'impôt des sociétés moyen a chuté de 48,7% en 1985 à 28,8% en 2007 pour atteindre une moyenne de 26,3% en 2015 (voir A. ALSTADSÆTER, S. BARRIOS, G. NICODEME, A. M. SKONIECZNA et A. VEZZANI, *op. cit.*, p. 136; T. BÖHM, T. KARKINSKY, B. KNOLL et N. RIEDEL, *op. cit.*, p. 26).

²²⁵ G. GUENTHER, *op. cit.*, p. 17.

²²⁶ D. FABRIS, *op. cit.*, p. 42.

²²⁷ B. THOMAS, *op. cit.*

planification et la concurrence fiscales qui impliquent des erreurs de mesure dans les indicateurs d'innovation²²⁸.

Le premier reproche adressé aux *patent boxes* est qu'ils attribuent des avantages fiscaux aux revenus découlant des brevets sans vérifier la qualité des brevets. Certains brevets sont dès lors uniquement déposés afin de bénéficier de ces subsides gouvernementaux de sorte que ces subsides ne sont que faiblement corrélés à des inventions révolutionnaires. Une solution consiste à mieux formuler les avantages fiscaux afin d'encourager des innovations de qualité élevée²²⁹. Indirectement, accorder des avantages fiscaux aux revenus découlant de brevets incite par la même occasion les entreprises à déposer encore davantage de brevets à la qualité douteuse et aggrave la situation de *patent thicket* dénoncée dans la section 3 du chapitre 1.

Deuxièmement, des voix s'élèvent contre la justification d'un taux préférentiel pour les revenus découlant de brevets. En effet, les inventeurs bénéficient déjà d'un monopole temporaire grâce aux brevets et donc d'un sérieux avantage concurrentiel. Via les *patent boxes*, les brevets prospères (ou autres droits de propriété intellectuelle visés) reçoivent une deuxième récompense alors que rien n'assure que les bénéfices de l'avantage fiscal seront investis dans de la R&D future. Il ne s'agit donc pas en soi d'une aide à l'innovation dans la mesure où de longues années de recherche sont généralement nécessaires avant de déboucher sur une invention brevetable exploitable²³⁰. Le *patent box* se présente alors davantage comme une manne pour les efforts fournis sans qu'il n'incite à un nouvel effort²³¹. Une solution serait d'imposer que les fonds épargnés en impôts soient réinvestis dans de la R&D.

Troisièmement, les détracteurs des *patent boxes* estiment que les *patent boxes* ciblent mal la promotion de l'innovation nationale. Cet argument met l'accent sur le fait que l'avantage fiscal s'applique aux *revenus* des brevets, ce qui signifie que les avantages ne sont accordés qu'aux contribuables qui ont déjà développé un brevet générateur de revenus. La décision d'effectuer de la recherche est prise avant la réception de l'avantage fiscal et l'octroi de cet

²²⁸ Commission européenne, « A Study on R&D Tax Incentives, Final Report », *Taxation Papers working paper*, n°52-2014, 2014, p. 10.

²²⁹ J. HOLZER, « IP-conditioned subsidies in Germany and the EY: Operation, Dangers, and Recommendations », *Economic Impacts of Intellectual Property-Conditioned Government Incentives* D. Prud'homme et H. Song (dir.), Singapore, Springer, 2016, p. 77.

²³⁰ C. LEONELLI et E. GUISSART, *op. cit.*

²³¹ M. A. SULLIVAN, « Economic Analysis: Patent Boxes, Research Credits, or Lower Rates? », *Tax Notes*, 2015, p. 975.

avantage est conditionné à la réussite et au succès de l'innovation, ce qui délaisse de nombreuses innovations dont les effets bénéfiques pour la société sont probablement grands. Ceci est d'autant plus regrettable que ces innovations sont le plus susceptible d'être sous-financées car elles ne mènent pas directement à la production de revenus²³². Comme le relève la Commission européenne, en subventionnant des inventions bénéficiant déjà de la protection accordée par les brevets, et nécessitant donc moins d'aides supplémentaires, les *patent boxes* induisent que des inventions difficiles à être brevetées deviennent encore moins intéressantes²³³.

Quatrièmement, d'un point de vue budgétaire, le résultat de cet avantage fiscal est déficitaire selon une étude menée par Griffith et *al.*. Malgré l'augmentation du nombre de brevets enregistrés dans un pays et l'augmentation corrélative des revenus issus de la propriété intellectuelle, les recettes budgétaires de cet Etat diminuent²³⁴.

Cinquièmement, les doutes sur l'efficacité des *patent boxes* sont accentués par l'aisance avec laquelle les *patent boxes* facilitent le transfert de bénéfices d'Etats à taxation élevée vers des Etats à taxation faible sans modifier le taux d'innovation²³⁵. En l'absence de condition de développement ou d'amélioration de la propriété intellectuelle, toute entreprise peut bénéficier de cet avantage fiscal pour autant que la propriété intellectuelle soit transférée dans une société (holding) sur le territoire de l'Etat offrant l'avantage fiscal²³⁶. Cet argument est corroboré par la déclaration du Ministre des finances irlandais lorsqu'il a justifié l'abolition du *patent box* irlandais en 2011. Il a révélé que l'exemption fiscale n'avait pas eu l'effet escompté d'améliorer le climat national pour l'innovation et n'était pas particulièrement efficient²³⁷. Ce transfert de bénéfices nuit également aux incitants fiscaux à l'entrée pour la R&D adoptés par des pays sans *patent box*. En effet, les recettes auxquelles les Etats renoncent en subventionnant la R&D sont censées être récupérées sous forme de recettes fiscales si et lorsque cette R&D réussit et produit des revenus. Or, si les entreprises transfèrent les brevets résultant de la R&D dans des pays avec

²³² L. V. FAULHABER, *op. cit.*, p. 1650.

²³³ Commission européenne, *op. cit.*, p. 10.

²³⁴ R. GRIFFITH, H. MILLER et M. O'CONNELL, « Ownership of intellectual property and corporate taxation », *Journal of Public Economics*, 2014, vol. 112, p. 22.

²³⁵ L. V. FAULHABER, *op. cit.*, p. 1650.

²³⁶ G. GUENTHER, *op. cit.*, p. 18.

²³⁷ Réponse donnée le 7 décembre 2010 à la question de C. Andrews, *Dáil Éireann*, Houses of the Oireachtas, 2010, n°724-1, p. 247.

des *patent boxes*, les juridictions sans *patent boxes* financent la R&D sans jamais pouvoir imposer le revenu qui en est issu²³⁸.

Section 3 : Les *patent boxes* après BEPS – un avis mitigé

Nonobstant les nombreuses critiques lancées aux *patent boxes*, l'OCDE n'a pas pris la décision radicale d'interdire tous les *patent boxes*. Leur conservation s'explique par le fait que les Etats disposant des *patent boxes* n'étaient pas prêts à les éliminer entièrement, notamment parce qu'ils avaient investi des capitaux considérables dans le développement de leurs régimes²³⁹. De plus, au moins une étude empirique soutient que si les *patent boxes* conditionnent l'octroi de leur bénéfice à la réalisation de la R&D sous-jacente au brevet dans l'Etat octroyant le *patent box*, la R&D nationale augmente²⁴⁰. En effet, en Belgique, 6 ans après l'introduction du *patent box*, les dépenses en R&D ont augmenté de 20 pour cent. La France n'a toutefois pas observé une telle augmentation de la R&D. Ces résultats mitigés peuvent s'expliquer par la conception différente des *patent boxes*²⁴¹.

Ainsi, afin de répondre à la critique selon laquelle les *patent boxes* ne stimulent pas la R&D nationale mais constituent des outils utilisés essentiellement à des fins d'évasion fiscale, l'action 5 du plan d'action BEPS exige que les *patent boxes* n'octroient l'avantage fiscal qu'aux revenus qui découlent de la réalisation d'activités substantielles sur le territoire de l'Etat octroyant le *patent box*. L'idée sous-jacente est qu'une telle exigence devrait empêcher que les revenus de la propriété intellectuelle soient transférés de l'Etat où la R&D a été effectuée vers un Etat ayant un *patent box* prévoyant un taux de taxation réduit²⁴².

Toutefois, des doutes subsistent sur la capacité de la nouvelle mouture des *patent boxes* à effectivement stimuler la R&D nationale. L'indice choisit pour évaluer la substance, et accorder proportionnellement au taux de substance l'avantage fiscal, est la *modified nexus approach* (ci-après MNA). Afin d'être compatible avec le droit de l'Union européenne²⁴³, la MNA prend comme repère de base l'entité qui effectue les dépenses (*entity version*). Une

²³⁸ L. V. FAULHABER, *op. cit.*, p. 1660.

²³⁹ *Ibid.*, pp. 1659-1660.

²⁴⁰ A. ALSTADSÆTER, S. BARRIOS, G. NICODEME, A. M. SKONIECZNA et A. VEZZANI, *op. cit.*, p. 166.

²⁴¹ International Monetary Fund, « Acting Now, Acting Together », *IMF Fiscal Monitor*, avril 2016, p. 53.

²⁴² L. V. FAULHABER, *op. cit.*, p. 1659.

²⁴³ Certains doutes subsistent à ce sujet. Pour plus de renseignements, voir R. SANZ-GÓMEZ, *op. cit.*, p. 19.

version spécifique de la MNA est prévue pour les Etats de l'OCDE non membres de l'Union européenne. Pour ces derniers, une *location version* existe avec pour critère de base l'endroit où les dépenses ont été réalisées.²⁴⁴ Suite aux décisions de la Cour de justice de l'Union européenne [CJUE], ce dernier critère ne peut pas être utilisé par les membres de l'Union européenne. En effet, dans les arrêts *Baxter* et *Laboratoire Fournier*, la Cour a décidé que les avantages fiscaux réservés uniquement aux entreprises qui réalisent de la R&D au sein d'un certain Etat favorisent la R&D nationale de sorte qu'ils sont contraires aux libertés fondamentales en discriminant sur base de la résidence²⁴⁵.

Ces décisions de la Cour induisent que l'*entity version* ne peut empêcher complètement la réalisation de tout transfert de bénéfices²⁴⁶. En se concentrant sur l'entité, la MNA autorise certaines dérives. Par exemple, l'outsourcing à des parties non liées situées à l'étranger est permise sans que cela ne pénalise l'avantage fiscal. De même, une augmentation de 30% des dépenses qualifiantes est autorisée, peu importe l'endroit où les dépenses ont été réalisées. *A contrario*, dans la *location version*, aucun dérapage n'est permis vu que les dépenses qualifiantes sont déterminées en fonction du lieu où est réalisé la dépense, et non du lieu où est situé l'entité.

Lorsqu'un Etat adopte un *patent box*, une des raisons principales réside dans la concurrence qu'il livre avec les autres Etats pour s'attirer tant les activités de R&D que les revenus qui en découlent. Bien que l'*entity version* soit moins efficace pour combattre les transferts de bénéfices que la *location version*, sa capacité d'inclure dans les revenus qualifiants certaines dépenses extraterritoriales de R&D le rend plus attractif aux yeux des entreprises. Par conséquent, les Etats non membres de l'Union européenne qui ont le choix entre les deux versions sont davantage tentés d'adopter l'*entity version*, même si celle-ci est plus complexe d'un point de vue administratif. Les décisions de la CJUE ont donc un effet international

²⁴⁴ La *location version* est également appelée *footnote version* parce qu'elle est prévue dans les notes de bas de page 16 et 19 du chapitre 4 du Rapport final de l'action 5 du plan d'action BEPS ; L. V. FAULHABER, *op. cit.*, pp. 1663-1664.

²⁴⁵ CJCE, 8 juillet 1999, Société Baxter e.a./Premier ministre e.a., C-254/97, Rec. p. I-4824, points 15 à 21 ; CJCE, 10 mars 2005, Laboratoires Fournier SA/Direction des vérifications nationales et internationales, C-39/04, Rec. p. I-02057, points 13 à 14 et 19 à 27.

²⁴⁶ L. V. FAULHABER, *op. cit.*, p. 1678.

induisant un nivellement vers le bas des standards internationaux dans un contexte concurrentiel²⁴⁷.

En outre, les limitations posées à l'externalisation des activités de R&D et à l'acquisition de propriété intellectuelle auprès d'autres entités établies au sein du même Etat risque de créer des restrictions déraisonnables aux décisions commerciales des entreprises, ce qui ne sert ni l'objectif d'encourager la R&D nationale, ni la lutte contre les transferts de bénéfices à l'étranger. En raison de la flexibilité limitée accordée aux entreprises innovantes, l'*entity version* de la MNA pourrait même, selon Daniele Fabris, servir l'effet inverse poursuivi par les *patent boxes* en conduisant à une réduction de l'investissement global en R&D dans certains pays²⁴⁸.

Malgré les divers reproches, l'*entity version* de la MNA constitue le compromis le plus adéquat entre les objectifs poursuivis par les *patent boxes*, le dessein du plan d'action BEPS et les principes en vigueur dans le marché intérieur de l'Union européenne. Toute autre version se révèle incompatible avec les libertés fondamentales de l'Union européenne ou réduit dans une moindre mesure les possibilités de transferts de bénéfice. Seul l'avenir déterminera si l'introduction du lien direct de substance entre le régime préférentiel de taxation pour les revenus découlant de la propriété intellectuelle et les activités de R&D est suffisant pour combattre les transferts artificiels de bénéfices et augmenter la R&D nationale²⁴⁹.

Chapitre 3 : Alternatives pour stimuler l'innovation

Bien que le plan d'action BEPS, via la *modified nexus approach*, permet de résoudre au moins partiellement les problèmes découlant du transfert artificiel de bénéfices et du manque de stimulation de la R&D locale, des incertitudes subsistent sur l'efficacité des *patent boxes*. L'Etat ne disposant que d'un portefeuille restreint, il doit l'utiliser à bon escient. Dès lors, ce chapitre examine si des incitants alternatifs permettent d'atteindre de meilleurs résultats.

²⁴⁷ L. V. FAULHABER, *op. cit.*, p. 1690. Cet effet des décisions de la CJUE au-delà des pays membres de l'Union européenne est qualifié par Faulhaber de « *Luxembourg effect* ».

²⁴⁸ D. FABRIS, *op. cit.*, pp. 64-65.

²⁴⁹ *Ibid.*, pp. 64-65.

Les *patent boxes* font partie de la catégorie des incitants fiscaux à la sortie, à savoir qu'ils accordent un avantage fiscal sur les revenus provenant directement des résultats issus de la R&D comme par exemple les revenus de brevets. Leur efficacité étant remise en cause, la question se pose de savoir si les instruments de soutien à la R&D à l'entrée sont plus efficaces pour stimuler l'innovation que ceux à la sortie.

Les instruments de soutien à l'entrée consistent en des aides directes telles les subventions et des aides indirectes. Ces derniers couvrent une grande variété de mesures. Ils englobent tant des incitants fiscaux sur le capital (crédits d'impôts R&D, amortissements accélérés) que des incitants fiscaux sur le travail (exonération de précompte professionnel et/ou de la sécurité sociale pour les chercheurs²⁵⁰)²⁵¹. Les ressources de l'Etat n'étant pas illimitées, les gouvernements ont intérêt à adopter les mesures les plus efficaces et les plus efficaces. Néanmoins, aucune mesure n'est le remède unique miraculeux au manque d'innovation.

Les incitants fiscaux et les aides directes comportent chacun des avantages et des désavantages. L'avantage des incitants fiscaux est qu'ils sont disponibles généralement pour toutes les entreprises qui investissent dans la R&D, assurent une égalité de traitement et leur mise en œuvre est simple et stable. A l'inverse, les aides directes ont tendance à évoluer au cours du temps suite à l'adoption de nouvelles stratégies par les gouvernements. Le manque de garantie de la pérennité de la mesure de soutien entraîne un effet dissuasif pour les entreprises²⁵². La procédure d'acceptation implique des démarches fastidieuses et les fonds sont généralement réservés à des secteurs, agents ou objectifs spécifiques²⁵³. Leur octroi est donc souvent discrétionnaire.

²⁵⁰ En ce qui concerne la Belgique, une exonération partielle de précompte professionnel pour les chercheurs et un système spécial d'imposition pour les cadres étrangers qui travaillent temporairement en Belgique est prévue. Les primes à l'innovation qu'un travailleur peut recevoir ne sont, dans certaines limites, ni soumises au précompte professionnel ni aux cotisations de sécurité sociale. Voir SPF ECONOMIE, « Incitants fiscaux en matière de Recherche et Développement » disponible sur <https://economie.fgov.be/fr/themes/propriete-intellectuelle/innovation-et-propriete/aides-et-subsides/incitants-fiscaux-en-matiere> (date de dernière consultation : 12 juillet 2019).

²⁵¹ D. OGNANOVA, « R&D tax incentives - How to make them most effective? » *Working paper series*, septembre 2017, p. 5.

²⁵² D. A. OLAYA LASSO et C. BUTS, « The Effectiveness of R&D&I Subsidies to Young Innovative Companies in Belgium », *Eur. St. Aid L.Q.*, 2018, pp. 179-180.

²⁵³ D. OGNANOVA, *op. cit.*, p. 7.

L'inconvénient découlant du caractère général des avantages fiscaux est qu'ils soutiennent tant les activités de R&D avec un faible potentiel de générer des externalités positives et avec un rendement social faible que les activités de R&D avec un rendement social plus élevé²⁵⁴. *A contrario*, lorsque le gouvernement est capable de cibler de manière adéquate les subventions en fonction de la taille et la nature des externalités, les subsides s'avèrent être plus efficaces que les avantages fiscaux.²⁵⁵ La compétition entre les différentes entreprises garantit que les fonds publics sont attribués aux meilleurs projets de R&D, sous la réserve que les fonds soient attribués aux entreprises réalisant le taux de lobbying le plus élevé²⁵⁶. En outre, la spécificité des subventions offre l'avantage de pouvoir soutenir des objectifs spécifiques et/ou non marchands, comme par exemple un environnement plus propre²⁵⁷.

En somme, les caractéristiques intrinsèques des deux soutiens à l'innovation ne permettent pas d'en placer un au-dessus de l'autre. Du point de vue de leur efficacité, les études empiriques n'apportent pas davantage d'éclaircissements. Les résultats sont contradictoires : tantôt les entreprises remplacent leurs propres investissements par les aides publiques (effet d'éviction), tantôt les aides publiques augmentent les investissements dans la R&D (effet d'additionnalité)²⁵⁸. A titre d'illustration, une étude a analysé l'effet des subventions individuelles allemandes et finlandaises sur les activités de R&D et sur les demandes de brevet. Pour l'échantillon des entreprises allemandes, aucun effet ne fut constaté alors que pour l'échantillon des entreprises finlandaises, la politique de soutien a exercé une influence positive sur ces deux indicateurs. Les chercheurs estiment même que les entreprises finlandaises ne bénéficiant pas des subventions seraient considérablement plus performantes si elles en bénéficiaient²⁵⁹.

Cette dernière constatation permet d'introduire le point suivant : l'importance de la conception des mesures de soutien à l'innovation. En effet, la divergence des résultats des études sur l'efficacité des mesures provient notamment de l'adéquation ou non des mesures de soutien aux besoins des entreprises. Toutes les entreprises ne nécessitent pas un coup de pouce

²⁵⁴ International Monetary Fund, *op. cit.*, p. 35.

²⁵⁵ *Ibid.*

²⁵⁶ D. OGNYANOVA, *op. cit.*, p. 8.

²⁵⁷ International Monetary Fund, *op. cit.*, p. 35.

²⁵⁸ D. A. OLAYA LASSO et C. BUTS, *op. cit.*, pp. 178-179.

²⁵⁹ D. GZARNITZKI, B. EBERSBERGER et A. FIER, « The relationship between R&D collaboration, subsidies and R&D performance: Empirical evidence from Finland and Germany », *Journal of Applied Econometrics*, 2007, p.1347.

similaire de la part des finances publiques afin de réaliser de la R&D²⁶⁰. Par conséquent, certaines entreprises sont plus réactives aux mesures que d'autres. Les PME augmentent par exemple proportionnellement davantage leurs dépenses de R&D suite au bénéfice d'incitants fiscaux à la R&D que les grandes entreprises²⁶¹. En particulier, les Young Innovative Companies²⁶² caractérisées par un taux élevé de dépenses en R&D sont friandes de soutiens gouvernementaux car leur accès aux financements externes est plus compliqué que pour les autres entreprises à cause de leur manque d'expérience²⁶³. Ces entreprises sont pourtant dynamiques, à l'origine de davantage d'innovations radicales et créatrices de nombreux emplois par rapport aux autres entreprises établies depuis plus longtemps²⁶⁴.

Un certain nombre de bonnes pratiques ont également été identifiées dans la conception des mesures de soutien. La possibilité de reporter l'avantage fiscal ou d'obtenir des remboursements en espèces sont des options qui permettent d'augmenter le bénéfice des avantages fiscaux pour des entreprises dans leur phase de start-up dont les profits sont négatifs²⁶⁵. Par ailleurs, afin d'éviter d'être abusées, ces mesures doivent tendre à combler des défaillances du marché²⁶⁶. En somme, comme pour les *patent boxes* où l'exigence d'une substance nationale est essentielle pour accroître les chances d'augmentation de la R&D nationale, la conception des instruments de soutien à l'entrée définit leur efficacité et efficience. Pour vérifier que la conception est optimale, une évaluation régulière et rigoureuse de l'impact des incitants fiscaux sur la R&D et sur l'innovation doit être réalisée²⁶⁷. Cette analyse doit déterminer si l'aide permet effectivement de soutenir les entreprises ou s'il s'agit d'une perte sèche pour le gouvernement de sorte que la mesure doit être supprimée ou modifiée.

Les incitants fiscaux à l'entrée partagent trois imperfections avec les *patent boxes*. Premièrement, leur capacité d'accroître l'innovation est difficilement évaluable empiriquement. D'une part, la variété des mesures entraîne des succès divergents. D'autre part, le résultat des projets de R&D est fondamentalement incertain. L'innovation visée peut ne pas

²⁶⁰ D. OGNANOVA, *op. cit.*, p. 11.

²⁶¹ *Ibid.*, p. 11.

²⁶² Une Young Innovative Company est une petite entreprise au sens de l'article 15 §1 du Code des sociétés qui existe depuis moins de 10 ans et qui destine au moins 15% de ses coûts totaux à des activités de R&D.

²⁶³ D. A. OLAYA LASSO et C. BUTS, *op. cit.*, p. 178.

²⁶⁴ *Ibid.*, p. 180 D. OGNANOVA, *op. cit.*, p. 5.

²⁶⁵ D. OGNANOVA, *op. cit.*, p. 11 (voir doc pour autres sources).

²⁶⁶ D. A. OLAYA LASSO et C. BUTS, *op. cit.*, p. 181.

²⁶⁷ D. OGNANOVA, *op. cit.*, p. 12.

se matérialiser ou ne pas être un succès commercial²⁶⁸. Deuxièmement, lorsqu'une augmentation du nombre de brevets résulte de l'incitant fiscal, leur qualité a tendance à décroître²⁶⁹. Troisièmement, le système est inefficace dans le sens où un euro de financement public ne se traduit pas par une augmentation correspondante des dépenses de R&D privées²⁷⁰. Cependant, les incitants fiscaux à l'entrée ne présentent pas le risque élevé de transfert des bénéfices des *patent boxes* antérieurs au plan d'action BEPS.

Même si aucune mesure de soutien spécifique ne se révèle être la « potion magique » pour la stimulation de l'innovation, leur effet ne doit néanmoins pas être sous-estimé. En Belgique par exemple, depuis l'introduction de la déduction pour revenus de brevets et l'exemption du paiement du précompte professionnel pour les chercheurs²⁷¹, le nombre de chercheurs a fortement augmenté. La présence de ces mesures fiscales ne peut pas avoir eu un effet négatif sur cette augmentation.

Finalement, il ne faut pas oublier que le régime fiscal d'un Etat ne constitue pas le seul facteur déterminant le taux d'innovation des entreprises et le choix d'implémentation de centres de recherche par les multinationales. Le nombre de scientifiques et techniciens présents sur le marché du travail, l'effectivité de la protection de la propriété intellectuelle, l'ouverture à la compétition internationale et le niveau des dépenses dans l'enseignement supérieur sont autant d'autres facteurs décisifs pour le taux d'innovation national²⁷². Tout Etat doit également investir dans ces facteurs-là afin de compléter son arsenal d'instruments destinés à attirer les entreprises innovantes.

²⁶⁸ D. OGNANOVA, *op. cit.*, p. 12.

²⁶⁹ C. ERNST, K. RICHTER, et N. RIEDEL, « Corporate taxation and the quality of research and development », *International Tax and Public Finance*, 2014, p. 697.

²⁷⁰ H. BELITZ, « Support for Private Research and Development in OECD Countries on the Rise but Increasingly Inefficient », *DIW Economic Bulletin*, 2016, vol. 6, n°8, p. 106.

²⁷¹ CIR 92, art. 275.

²⁷² I. VERLINDEN et A. BAKKER, *Mastering the IP Life Cycle from a legal, Tax and Accounting Perspective*, Amsterdam, IBFD, 2018, p. 357.

Conclusion

Les *patent boxes* se situent à l'intersection de la problématique du transfert artificiel des bénéfices par les entreprises et de la problématique du rôle des brevets dans la stimulation de l'innovation. La réponse à ces deux questions est essentielle pour répondre à la question de savoir si les *patent boxes*, et donc la déduction pour revenus d'innovation, constituent un outil efficace pour stimuler l'innovation au sein d'un Etat ou s'il s'agit d'une mesure fiscale superfétatoire dont la seule résultante est une réduction de la charge fiscale des entreprises diminuant les recettes budgétaires d'un Etat sans impact positif pour l'innovation ni retombées sociales favorables.

L'étude menée ne débouche pas sur une réponse tranchée. Concernant le transfert artificiel de bénéfices, la longueur des travaux traitant des pratiques fiscales dommageables reflète la complexité et le caractère épineux de la matière. Depuis plus de 20 ans, l'OCDE édicte des mesures afin de combattre ces pratiques. Avec le plan d'action BEPS et son cadre inclusif, le combat est passé à une vitesse supérieure. La large palette de pays engagés ainsi que la réactivité des Etats dans la mise en conformité de leurs régimes est louable.

La question subsiste néanmoins de savoir si le plan d'action BEPS, et en particulier l'action 5 qui a pour objet de lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, a été suffisamment loin.²⁷³ La souveraineté fiscale nationale et les libertés de circulation européennes ont empêché de fermer toutes les portes aux transferts artificiels de bénéfices entre Etats. La *modified nexus approach*, qui module l'avantage fiscal en fonction du niveau de substance d'une entreprise au sein d'un Etat, est le meilleur outil qui puisse être développé vu les restrictions imposées. Ceci ne signifie pas qu'il soit parfait ni idéal. D'un côté, des dérives sont encore permises comme par exemple via l'augmentation de 30% des dépenses qualifiantes. D'un autre côté, la complexité de cet instrument de mesure impose une charge administrative non négligeable sur les entreprises qui souhaitent bénéficier des avantages d'un *patent box*. La crainte peut être émise que les PME soient discriminées par rapport aux grandes entreprises car elles ne disposent pas des mêmes moyens financiers pour assumer une telle charge administrative.

²⁷³ OCDE (2016), *Rapport final 2015*, op. cit., p. 3.

En résumé, les transferts de bénéfices sont encore partiellement possibles et les petites, voire moyennes entreprises se voient indirectement handicapées dans l'accès à cet avantage fiscal. Ces deux désagréments sont complétés par le scepticisme qui règne sur la capacité des brevets à stimuler l'innovation. Les nombreux usages stratégiques malicieux des brevets, destinés à déstabiliser la concurrence ou à tout simplement soutirer de l'argent à des entreprises qui développent des produits qui violent involontairement des brevets, jettent un voile négatif sur la réputation des brevets. Or, ceux-ci conservent encore un rôle essentiel dans le développement d'entreprises, notamment en termes de crédibilité pour obtenir des emprunts ou de récompense pour des inventions résultant d'investissements colossaux dont la rentabilité n'est possible que grâce au monopole qu'offre les brevets.

Cette ambivalence de l'image du brevet est due notamment au cercle vicieux dans lequel il est rentré. Le nombre de brevets ne cesse d'augmenter. Cette prolifération des demandes de brevets entraîne une réduction du temps attribué à l'examen de chaque demande, provoquant une diminution de la qualité des brevets. Cette combinaison de facteurs ouvre la voie aux *patent trolls* et aux risques de *royalty stacking*. Un autre facteur entre également en jeu : la durée uniforme de protection offerte par les brevets. Les divergences entre les secteurs requièrent une modulation de cette protection. Dans le secteur de la technologie où les inventions se succèdent à une vitesse croissante, la protection de 20 ans anachronique est devenue davantage un frein à l'innovation qu'un stimulant. Une réforme sur la procédure, la forme et le fond du système des brevets s'impose d'urgence afin d'écarter tous ces obstacles de la route de l'innovation.

Enfin se pose la question centrale de ce mémoire, à savoir la capacité des *patent boxes* à stimuler ou non l'innovation. D'un point de vue empirique, peu de données sont disponibles sur l'effet concret des *patent boxes* sur l'innovation. Toutefois, ce manque de preuves existe également pour les incitants fiscaux à l'entrée. Un élément justifiant malgré tout la conservation des *patent boxes* est la concurrence fiscale internationale. Même si le plan BEPS a réduit fortement les possibilités de transferts artificiels de bénéfices entre Etats, le taux de taxation des revenus subsiste un critère décisif pour les entreprises pour définir leur lieu d'implémentation.

Toutefois, l'avantage fiscal ne doit pas être conservé sous n'importe quelle forme. La conception du *patent box* est essentielle pour atteindre son objectif de stimulation de l'innovation. En ce qui concerne la déduction pour revenus d'innovation, un défaut majeur est que la déduction fiscale est offerte aux revenus générés par toutes sortes de brevets, peu importe qu'il s'agisse d'une révolution majeure, de l'amélioration d'un détail ou même d'un brevet accordé à tort. A cette fin, la réforme du système de brevetage est primordiale. Entre-temps, des critères supplémentaires tels que le caractère révolutionnaire ou non du brevet pourraient être édictés. L'avantage fiscal permettrait également d'atteindre davantage son but en imposant que les montants financiers épargnés en impôts soient obligatoirement réinvestis dans la R&D. Une telle condition renforcerait la capacité de la mesure à stimuler l'innovation. La prospérité d'une entreprise, et donc d'une économie, dérive de sa capacité à se réinventer perpétuellement.

En conclusion finale, les *patent boxes* conservent leur part de mystère, tout comme les motivations originelles des inventeurs. Le vice premier des *patent boxes* d'être l'outil par excellence pour transférer des bénéfices vers des Etats au faible taux de taxation a été résolu avec tact grâce au plan BEPS. Leur efficacité pour stimuler l'innovation reste discutée, tout comme l'efficacité de nombreux autres incitants fiscaux à l'innovation. Néanmoins, avec une réforme du système de brevetage et un meilleur suivi de l'utilisation des sommes épargnées, l'impact positif de cette mesure sur l'innovation croîtra fortement.

Bibliographie

1. Législation

A. Législation européenne et internationale

- Directive 87/54/CEE du Conseil du 16 décembre 1986 concernant la protection juridique des topographies de produits semi-conducteurs, *J.O.C.E.*, 27 janvier 1987, L 24, p. 36.
- Convention sur la délivrance de brevets européens du 5 octobre 1973 telle que révisée par l'acte portant révision de l'article 63 de la CBE du 17 décembre 1991 et l'acte portant révision de la CBE du 29 novembre 2001, 16^e édition.

B. Législation nationale belge

- Loi-programme du 27 avril 2007, art. 86 à 93, *M.B.*, 8 mai 2007, p. 25153.
- Code des impôts sur les revenus 1992, *M.B.*, 30 juillet 1992, p. 17120.
- Loi du 9 février 2017 portant introduction d'une déduction pour revenus d'innovation, *M.B.*, 20 février 2017, p. 25321.

C. Législation nationale étrangère

- ALL: Einkommensteuergesetz, *BGBl*, 18 juillet 2019, p. 1066.
- CH: Law 102(I) of 2012, *Official Gazette*, 6 juillet 2012.
- ES: Ley 16/2007 du 4 juillet 2007 de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, *BOE*, 5 juillet 2007, p. 29016.
- HO: Act XLII of 2002 on the Amendment of Certain Acts Concerning Taxes, Mandatory Contributions and Other Payments to the Central Budget, entrée en vigueur en janvier 2003 et modifiant l'Act LXXXI of 1996 on Corporate Tax and Dividend Tax.
- IR: Finance Act n°52 de 2015, sec. 32.
- LUX: Loi du 21 décembre 2007 portant modification de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, art. 1^{er}, 3^o, *Mémorial A*-n°234, 27 décembre 2007, p. 3947.

- LUX: Loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, *Mémorial A-n°79*, 6 décembre 1967, p. 1225.
- PB: Wet van 30 november 2006 houdende wijziging van belastingwetten ter realisering van de doelstelling uit de nota «Werken aan winst», *Staatsblad van het Koninkrijk der Nederlanden*, 12 décembre 2006, n° 631.
- PB: Wet van 23 december 2009 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten, art 7, C, *Staatsblad van het Koninkrijk der Nederlanden*, 29 december 2009, n°609.
- RU: Finance Act 2012 (ch. 14) of 17 July 2012.

D. Travaux préparatoires

- Réponse donnée le 7 décembre 2010 à la question de C. Andrews, *Dáil Éireann*, Houses of the Oireachtas, 2010, n°724-1, p. 247.
- Projet de loi portant l'introduction d'une déduction pour revenus d'innovation, Rapport fait au nom de la Commission des Finances et du Budget par B. Piedboeuf et L. Van Biesen, *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord., 2016-2017, n°54-2235/003.

2. Jurisprudence

- CJCE, 10 mars 2005, Laboratoires Fournier/Direction des vérifications nationales et internationales, C-39/04, Rec. p. I-02057, points 13 à 14 et 19 à 27.
- CJCE, 8 juillet 1999, Société Baxter e.a./Premier ministre e.a., C-254/97, Rec. p. I-4824, points 15 à 21.

3. Doctrine

A. Périodiques

- ALSTADSÆTER, A., BARRIOS, S., NICODEME, G., SKONIECZNA, A. M. et VEZZANI, A., « Patent boxes design, patents location, and local R&D », *Economic Policy*, janvier 2018, pp. 133-177.

- ARGINELLI, P., « Innovation through R&D Tax Incentives: Some Ideas for a Fair and Transparent Tax Policy », *World Tax Journal*, février 2015, pp. 3-71.
- BELITZ, H., « Support for Private Research and Development in OECD Countries on the Rise but Increasingly Inefficient », *DIW Economic Bulletin*, 2016, vol. 6, n°8, pp. 106-114.
- BOLDRIN M. et LEVINE, D. K., « The Case Against Patents », *Journal of Economic Perspectives*, 2013, 27/1, pp. 3-22.
- Commission européenne, « A Study on R&D Tax Incentives, Final Report », *Taxation Papers working paper*, n°52-2014, 2014, pp. 1-122.
- ERNST, C., RICHTER, K. et RIEDEL, N., « Corporate taxation and the quality of research and development », *International Tax and Public Finance*, 2014, pp. 694-719.
- EYNATTEN, W. et BRAUNS, P., « Benelux Tax Competition to Attract IP Income is on Again », *Intertax*, 2010/21, pp. 43-45.
- FABRIS, D., « To Open the Box Or to Close the Box: Patent Box Regimes in the EU between R&D Incentives and Harmful Tax Practices », *Amsterdam L.F.*, 2019, n°11, pp. 33 à 65.
- FAULHABER, L. V., « The Luxembourg Effect: Patent Boxes and the Limits of International Cooperation », *Minnesota Law Review*, 2017, pp. 1641 à 1702.
- GRIFFITH, R., MILLER, H. et O'CONNELL, M., « Ownership of intellectual property and corporate taxation », *Journal of Public Economics*, 2014, vol. 112, pp. 12-23.
- GUENTHER, G., « Patent Boxes : A Primer », *Congressional Research Service*, mai 2017, pp. 1-25.
- GUILHERME LINDENBERG SCHOUERI, P., « The OECD's Approach to IP-Boxes as a Norm: Hard, Soft or Half-Baked? », *B.T.R.*, 2017, n°4, pp. 438-452.
- GZARNITZKI, D., EBERSBERGER, B. et FIER, A., « The relationship between R&D collaboration, subsidies and R&D performance: Empirical evidence from Finland and Germany », *Journal of Applied Econometrics*, 2007, p.1347-1366.
- HAGIU, A. et YOFFIE, D. B., « The New Patent Intermediaries: Platforms, Defensive Aggregators and Super-Aggregators », *Journal of Economic Perspectives*, 2013, vol 27, n°1, pp. 45-66.
- HOGAN, S. et AUSTIN, C., « Ireland' s New Knowledge Development Box », *International Transfer Pricing Journal*, 2016, vol. 23, n°, 13 Janvier 2016 (publié en ligne).
- International Monetary Fund, « Acting Now, Acting Together », *IMF Fiscal Monitor*, avril 2016, pp. 1-112.

- JEFFERIS, J., « How patent boxes became the new normal », *International Tax Review*, 2016, vol. 27, n°3, pp. 20-21.
- KARBOWSKI, A. et PROKOP, P., « Patent hold-up and royalty stacking: the case of multiple downstream firms », *Procedia Economics and Finance*, 2015, pp. 306-312.
- LAMPE, R. et MOSER, P., « Do Patent Pools Encourage Innovation? Evidence from the Nineteenth-Century Sewing Machine Industry », *The Journal of Economic History*, 2010, vol. 70, n°4, pp. 898-920.
- LE BAS, C. et PENIN, J., « Brevet et innovation : comment restaurer l'efficacité dynamique des brevets ? », *Revue d'économie industrielle*, 2015, pp. 127-160.
- LENAERTS, N. et OEPEN, W., « Déduction limitée par l'Allemagne : quid des redevances payées à la Belgique ? », *Le Fiscologue International*, 28 février 2018, n°410, pp. 1-5.
- LALLEMENT, R., « Droits de propriété intellectuelle et positionnement concurrentiel des entreprises : bilan des nouvelles pratiques et éléments de comparaison franco-allemande », *Innovations*, 2010, n°2, pp. 11-34.
- LALLEMENT, R., « Politique des brevets : l'enjeu central de la qualité, face à l'évolution des pratiques », *Horizons stratégiques*, 2008/1, n°7, pp. 93-110.
- LE BAS, C. et MOTHE, C., « Le brevet bloquant: Quelle utilisation de la part des entreprises françaises ? Bilan d'une étude auprès de conseils en propriété industrielle », *Management International Review*, 2010, vol. 14, n°3, pp. 1-31.
- LEONELLI, C. et GUISSART, E., « IP Box II le retour : quelles ouvertures fiscales pour l'innovation ? », *Entreprise Magazine*, 22 mai 2018, n°89 (publié en ligne).
- LERNER, J., « The Empirical Impact of Intellectual Property Rights on Innovation: Puzzles and Clues », *The American Economic Review*, 2011, vol. 99, n°2, pp. 343-348.
- MANSFIELD, E., « Patents and Innovation: An Empirical Study », *Management Science*, 1986, vol. 32, pp. 173-181.
- MOSER, P., « How Do Patent Laws Influence Innovation? Evidence from Nineteenth-Century World's Fairs », *The American Economic Review*, 2005, vol. 95, pp. 1214-1236.
- OGNANOVA, D., « R&D tax incentives - How to make them most effective? » *Working paper series*, septembre 2017, pp 1-17.
- OLAYA LASSO, D. A. et BUTS, C., « The Effectiveness of R&D&I Subsidies to Young Innovative Companies in Belgium », *Eur. St. Aid L.Q.*, 2018, pp. 177-191.
- PAPST, D., « NPEs and Patent Aggregators – New, Complementary Business Models for Modern IP Markets », *The Licencing Journal*, 2012, pp. 1-5.

- PENIN, J. et NEICU, D., « Patents and open innovation: bad fences do not make good neighbors », *Journal of Innovation Economics & Management*, 2018, n°1, pp. 57 à 85.
- REITZIG, M., « The private values of “thickets” and “fences”: towards an updated picture of the use of patents across industries », *The Economics of Innovation and New Technology*, 2004, vol. 13, n° 5, pp. 457-476.
- SANZ-GÓMEZ, R., « The OECD's Nexus Approach to IP Boxes: A European Union Law Perspective », *WU International Taxation Research Paper Series*, 2015, n°12, pp. 1-29.
- SMAK GREGOOR, R.W. et GRZELEWSKA, M.E., « Innovatie loont in Nederland », *ICIP-Ing.Cons.*, 2012, n°4, pp. 729-743.
- SULLIVAN, M. A., « Economic Analysis: Patent Boxes, Research Credits, or Lower Rates? », *Tax Notes*, 2015, pp. 970- 975.
- TRAVERSA, E. et POSSOZ, M., « L'action de l'OCDE en matière de lutte contre l'évasion fiscale internationale et d'échange de renseignements : développements récents », *R.G.C.F.*, 2015, n°1, pp. 5-24.
- TREFOIS, N., CARLIER, C. et KOUTCHKO, M., « Déduction pour revenus d'innovation : le nouveau régime fiscal belge spécifique à la propriété intellectuelle », *R.G.F.C.P.*, 2017/4, pp. 25-38.
- VAN DE VIJVER, A., VAN ZIMMEREN, E. et SMIT, R., « Belgische innovatieaftrek: een kritische beoordeling vanuit het perspectief van het intellectueel eigendomsrecht », *T.F.R.*, décembre 2018, pp. 987-1008.
- VAN REEPINGHEN, B. et DE BRABANTER, M., « Les brevets d'invention. La loi belge du 28 mars 1984. Le règlement du 23 juillet 1984 de la Commission CEE relatif à l'exemption de certains accords de licences de brevets », *Revue internationale de droit comparé*, 1987, vol. 39, n°4, pp. 1018-1019.
- WESLEY HILL, W., « The Patent Box as the New Innovation Incentive for the Several States: Lessons from Intellectual Property-Tax Competition », *AIPLA Q. J.*, 2014, pp. 14- 37.
- ZOBEL, A.-K., BALSMEIER B. et CHERBROUGH, H., « Does Patenting Help or Hinder Open Innovation? Evidence from New Entrants in the Solar Industry », *Industrial and Corporate Change*, 2016, vol. 25, n°2, pp. 307-331.

B. Working and discussion papers

- BÖHM, T., KARKINSKY, T., KNOLL, B. et RIEDEL, N., « The Impact of Corporate Taxes on R&D and Patent Holdings », Working Paper, 2015, p. 2, disponible sur <https://www.nhh.no/globalassets/departments/business-and-management-science/seminars/2015-spring/190215.pdf> (date de dernière consultation : 8 juillet 2019).
- NICHOLAS, T., « Are Patents Creative or Destructive? », Harvard Business School, Working Paper 14-036, 12 novembre 2013, pp. 405-421.
- PICCIOTTO, S., « The G20 and the “Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Project” », Discussion paper, Bonn, German Development Institute, 2017, n°18, pp. 1-61.

C. Livres et ouvrages collectifs

- ARORA, A., FOSFURI A. et GAMBARDILLA, A., *Markets for Technology: The Economics of Innovation and Corporate Strategy*, Cambridge, MA, MIT Press, 2001.
- CHESBROUGH, H., *Open Innovation: The New Imperative for Creating and Profiting from Technology*, Boston, Harvard Business School Press, 2003.
- HOLZER, J., « IP-conditioned subsidies in Germany and the EY: Operation, Dangers, and Recommendations », *Economic Impacts of Intellectual Property-Conditioned Government Incentives* D. Prud'homme et H. Song (dir.), Singapore, Springer, 2016, pp. 75-100.
- SHAPIRO, C., « Navigating the Patent Thicket: Cross Licenses, Patent Pools, and Standard Setting », *Innovation Policy and the Economy*, A. B. Jaffe, J. Lerner et S. Stern (dir.), Cambridge (Massachusetts), MIT Press, 2001, pp. 119-150.
- TRAVERSA E. et FLAMINI, A., « Chapter 6, Patent Boxes before and after BEPS Action 5 », *The Implementation of Anti-BEPS Rules in the EU*, P. Pistone et D. Weber (dir.), Amsterdam, IBFD, 2018, pp. 97-120.
- VERLINDEN, I. et BAKKER, A., *Mastering the IP Life Cycle from a legal, Tax and Accounting Perspective*, Amsterdam, IBFD, 2018, p. 357.

D. Articles de journaux

- BOMBAERTS, J.-P., « L'industrie pharma est-elle fiscalement choyée? », *L'Echo*, 18 septembre 2018, disponible sur <https://www.lecho.be/entreprises/pharma-biotechnologie/l-industrie-pharma-est-elle-fiscalement-choyee/10050528.html> (date de dernière consultation : 28 juin 2019).
- BOMBAERTS, J.-P., « La Belgique menacée par le fléau des 'patent trolls' », *L'Echo*, 22 mars 2019, disponible sur <https://www.lecho.be/entreprises/general/la-belgique-menacee-par-le-fleau-des-patent-trolls/10109979.html> (date de dernière consultation : 3 juillet 2019).
- NICAS, J., « Apple and Samsung End Smartphone Patent Wars », *The New York Times*, 27 juin 2018, disponible sur <https://www.nytimes.com/2018/06/27/technology/apple-samsung-smartphone-patent.html> (date de dernière consultation: 8 juillet 2018).
- SCHREPEL, T., « Les brevets : un mal nécessaire ? », *Contrepoints*, 8 août 2014, disponible sur <https://www.contrepoints.org/2014/08/08/176297-les-brevets-un-mal-necessaire> (date de dernière consultation : 8 juillet 2019).
- SOUBRANNE, Q., « Croissance : l'Irlande, mirage ou miracle économique ? », *Challenges*, 18 mars 2018, disponible sur https://www.challenges.fr/economie/croissance-l-irlande-mirage-ou-miracle-economique_574351 (date de dernière consultation : 10 juillet 2019).

E. Documents d'organisations internationales

- OCDE (2018), Pratiques fiscales dommageables – Rapports d'examen par les pairs relatifs à l'échange de renseignements sur les décisions fiscales de 2017 : Cadre inclusif sur le BEPS : Action 5, Éditions OCDE, Paris.
- OCDE (2016), Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, Action 5 - Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris.
- OCDE (2015), Action 5 : Accord sur l'approche du lien modifiée des régimes de PI, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris.
- OCDE (2013), Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris.

- OCDE (2013), Lutter contre l'érosion des bases d'imposition et transfert des bénéfices, Éditions OCDE, Paris.
- OCDE (1998), Concurrence Fiscale Dommageable : Un Problème Mondial, Rapport, Éditions OCDE, Paris.

F. Sites internet

- BAKER, A., « Alerte en fiscalité internationale : Action 5 du Plan d'action BEPS : pratiques fiscales dommageables », 19 septembre 2014, disponible sur <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ca/Documents/tax/ca-fr-fiscalite-action-5-du-plan-daction-beps-pratiques-fiscales-dommageables.pdf> (date de dernière consultation : 10 juillet 2019).
- BREIDTHARDT, A., « Germany calls on EU to ban "patent box" tax breaks », *Reuters UK*, 9 juillet 2013, disponible sur <https://uk.reuters.com/article/uk-europe-taxes-idUKBRE9680KY20130709> (date de dernière consultation : 15 mai 2019).
- COPPENS, P.-F., « La nouvelle déduction pour revenus de l'innovation en 20 questions », 19 mars 2017, disponible sur <http://www.coppensfiscaliste.be/nouvelle-deduction-revenus-de-linnovation-20-questions/> (date de dernière consultation : 5 août 2019).
- Irish patent office, « Knowledge Development Box », disponible sur <https://www.patentoffice.ie/en/commercialise-your-ip/knowledge-development-box/> (date de dernière consultation : 27 juin 2019).
- MAGUIRE, A., « Few companies avail of Knowledge Development Box yet », 3 mai 2018, disponible sur <https://www.rte.ie/news/business/2018/0503/960030-few-companies-availing-of-knowledge-development-box/> (date de dernière consultation : 5 juillet 2019).
- MENON, J., « The Invisible Patents in Your Holiday Shopping Cart », 20 décembre 2016, disponible sur « <https://blog.mozilla.org/netpolicy/2016/12/20/the-invisible-patents-in-your-holiday-shopping-cart/> » (date de dernière consultation : 9 mai 2019).
- PHILIPPE, D.-E., « La nouvelle déduction fiscale à l'innovation n'est pas l'apanage des multinationales », 27 février 2017, disponible sur « <http://www.bloom-law.be/fr/actualite/nieuws/6179/la-nouvelle-deduction-fiscale-a-linnovation-nest-pas-lapanage-des-multinationales> » (date de dernière consultation : 15 juillet 2019).

- THOMAS, B., « Du 50bis au 50ter LIR », *D'Lëtzebuerger Land*, 18 août 2017, disponible sur <http://www.land.lu/page/article/251/333251/FRE/index.html> (date de dernière consultation : 25 juin 2019).
- X., « Hausse des demandes de brevets déposées par les entreprises et les inventeurs européens en 2018 », disponible sur www.epo.org, 12 mars 2019 (date de dernière consultation : 3 juillet 2019).
- X., « Irlande : Le contexte économique », mai 2019, disponible sur <http://www.expert-comptable-international.info/fr/pays/ireland/economie-3> (date de dernière consultation : 26 juin 2019).
- X., « A Question of Utility », *The Economist*, 8 août 2015, disponible sur <https://www.economist.com/international/2015/08/08/a-question-of-utility> (date de dernière consultation : 10 juillet 2019).
- X., « La hausse de la demande de brevets en 2017 auprès de l'OEB confirme l'attractivité de l'Europe comme principal marché de l'innovation », 7 mars 2018, disponible sur https://www.epo.org/news-issues/news/2018/20180307_fr.html (date de dernière consultation : 8 juillet 2019).

G. Autres

- Interview avec Philippe Dedobbeleer le 27 février 2019.
- Cours sur la déduction pour revenus d'innovation donné par Philippe Dedobbeleer à l'UCL le 6 décembre 2018.
- Commission des normes comptables, Avis CNC 2018/01 - Déduction pour revenus d'innovation, 21 mars 2018, disponible sur <https://www.cnc-cbn.be/fr/avis/deduction-pour-revenus-dinnovation#obligation-en-matiere-de-documentation-fiscale> (date de dernière consultation : 3 juillet 2019).
- Traduction libre du Financial Statement – Budget 1973, 265 Dail Eireann Debate 9, 16 mai 1973, p. 53.
- Communiqué de Presse, Commission européenne, « Fiscalité directe: La Commission demande à l'Irlande de mettre fin à ses règles discriminatoires en matière de traitement fiscal des redevances de brevet », 23 mars 2007, disponible sur http://europa.eu/rapid/press-release_IP-07-408_fr.htm?locale=FR (date de dernière consultation : 26 juin 2019).

