

Chapitre 13

Mesurer l'allégement fiscal en faveur de la R-D

Les autorités de plusieurs pays ont aménagé un régime d'aide fiscale à l'investissement dans la R-D dans le cadre duquel les dépenses de R-D admissibles, en particulier celles des entreprises, bénéficient d'un traitement fiscal préférentiel. Les dépenses fiscales sont difficiles à mesurer, et les différents types de dispositif d'allégement fiscal ne transparaissent pas individuellement dans tous les systèmes statistiques. La notification de ces types d'aide fiscale, dans des rapports complémentaires, permettrait de produire des comparaisons internationales plus transparentes et plus équilibrées. À l'intention des utilisateurs et spécialistes qui souhaiteraient voir combler cette lacune, le présent chapitre fournit des lignes directrices sur la manière de rendre compte du soutien que les pouvoirs publics apportent à la R-D sous la forme d'incitations fiscales, en vue de faciliter l'établissement d'indicateurs de l'allégement fiscal au titre des dépenses de R-D qui soient comparables entre les pays. Ces lignes directrices reposent sur l'expérience acquise à l'occasion d'une série de collectes préliminaires de données effectuées par l'OCDE. En raison de leur nouveauté, il est probable que les méthodes de mesure continueront d'être améliorées après la publication du présent manuel.

13.1. Introduction

13.1 Les autorités de plusieurs pays ont aménagé un régime d'aide fiscale à l'investissement dans la R-D dans le cadre duquel les dépenses de R-D admissibles, en particulier celles des entreprises, bénéficient d'un traitement fiscal préférentiel. Ce type de soutien est assuré au niveau national et, dans certains cas, au niveau infranational. Les dépenses fiscales sont difficiles à mesurer, et tous les types de dispositif d'allègement fiscal ne transparaissent pas individuellement dans tous les systèmes statistiques. Cependant, comme l'allègement fiscal en faveur de la R-D est censé prendre la forme de subventions ou d'autres dépenses directes, il est largement admis que la notification de ces types d'aide fiscale, dans des rapports complémentaires, permettrait de produire des comparaisons internationales plus transparentes et plus équilibrées.

13.2 En réponse aux utilisateurs et spécialistes qui souhaiteraient voir combler cette lacune des précédentes éditions du *Manuel de Frascati*, le présent chapitre fournit des lignes directrices sur la manière de rendre compte du soutien que les pouvoirs publics apportent à la R-D sous la forme d'incitations fiscales, en vue de faciliter l'établissement d'indicateurs de l'allègement fiscal au titre des dépenses de R-D qui soient comparables entre les pays. Ces lignes directrices reposent sur l'expérience acquise à l'occasion d'une série de collectes préliminaires de données effectuées par l'OCDE depuis 2007 et sur d'autres études menées dans les années 90. Elles respectent en outre, dans la mesure du possible, les définitions standard de l'OCDE (OCDE, 2010) et les conventions statistiques générales (CE et al., 2009 ; FMI, 2014).

13.3 Certes, les dépenses fiscales en faveur de la R-D présentent plusieurs points communs avec les crédits budgétaires publics de R-D (CBPRD) décrits au chapitre 12. Il est toutefois proposé ici de considérer séparément la totalité des CBPRD avant de les intégrer dans la présentation générale des statistiques de la R-D, en particulier pour les besoins de l'établissement de comparaisons internationales. L'indicateur de l'allègement fiscal au titre des dépenses de R-D peut être combiné de manière appropriée avec les CBPRD pour obtenir un indicateur du soutien financier public global de la R-D qui reste fiable malgré l'évolution dans le temps de l'importance relative accordée respectivement au soutien direct et au soutien fiscal. Il est possible que ces estimations, du fait qu'elles proviennent de sources budgétaires et d'autres sources gouvernementales, soient moins précises et se prêtent moins bien à des comparaisons internationales que

les statistiques fondées sur les données des exécutants, mais elles peuvent être bien plus à jour et informatives sur les intentions des pouvoirs publics et sur les efforts financiers effectifs.

13.4 Étant donné la nouveauté des lignes directrices présentées ici, des améliorations pourront être apportées aux méthodes de mesure après la publication du Manuel. Les producteurs et les utilisateurs de données sont invités à consulter les instructions fournies en ligne en annexe au Manuel, à l'adresse <http://oe.cd/frascati>, afin de prendre connaissance des éventuelles modifications qui ne figurent pas dans la version imprimée.

13.2. Allègement fiscal au titre des dépenses de R-D

Mesures d'allègement fiscal et dépenses fiscales

13.5 Les mesures d'allègement fiscal sont des incitations qui réduisent le montant dû au fisc par les unités institutionnelles concernées, telles que des entreprises ou d'autres organisations admissibles assujetties à différents types d'impôts et de taxes (FMI, 2014 ; CE et al., 2009). L'allègement fiscal auquel ces unités peuvent prétendre peut être fonction du montant des dépenses de R-D admissibles engagées au cours de la période de référence. Ce type de dégrèvement est défini dans le Manuel sous le terme d'allègement fiscal au titre des dépenses de R-D, et le niveau des ressources financières correspondantes (mesuré en manque à gagner et en dépenses supplémentaires), sous le terme de dépenses fiscales en faveur de la R-D.

13.6 En règle générale, l'allègement fiscal peut prendre la forme d'un abattement, d'une exonération, d'une déduction ou d'un crédit d'impôt. Les abattements, les exonérations et les déductions de nature fiscale sont retranchés de l'assiette fiscale avant le calcul de la créance fiscale, ce qui réduit le montant imposable avant l'établissement du montant de l'impôt dû. Un **abattement fiscal** spécial accordé au titre de la R-D permet, par exemple, de déduire du bénéfice imposable une unité monétaire de dépenses de R-D multipliée par un coefficient supérieur à un. Examinons, à des fins d'illustration, une formule simplifiée prenant comme base l'impôt sur les sociétés :

Bénéfice après impôt

$$= (1 - \text{taux d'imposition}) * (\text{produits} - \text{charges déductibles autres que dépenses de R-D admissibles} - \text{coefficient d'abattement fiscal} * \text{dépenses de R-D admissibles})$$

13.7 Un **crédit d'impôt** est un montant directement retranché de la créance fiscale due par l'unité bénéficiaire après le calcul de cette créance (FMI, 2014, par. 5.29). Il peut être formulé, de façon très simplifiée, comme suit :

Bénéfice après impôt

$$= (1 - \text{taux d'imposition}) * (\text{produits} - \text{toutes les charges déductibles}) + (\text{taux de crédit d'impôt} * \text{dépenses de R-D admissibles})$$

13.8 Les crédits d'impôt peuvent être payables ou non payables. Dans un système de crédit d'impôt payable, si le montant de ce dernier est supérieur à l'impôt dû, la différence peut être versée en totalité ou en partie au bénéficiaire. Les crédits payables sont parfois accordés aux bénéficiaires indépendamment du statut fiscal de ces derniers. En revanche, le montant maximum des crédits d'impôt non payables (parfois qualifiés de « non récupérables ») se limite au montant dû par le contribuable. Lorsque le crédit n'est pas payable, le contribuable peut être autorisé à reporter sur une période ultérieure le montant qui n'a pas pu être déduit.

13.9 Le montant des abattements, exonérations et déductions peut également être supérieur à la base imposable du contribuable. Dans ce cas, les autorités peuvent adopter des dispositifs prévoyant la conversion de cet excédent en crédit payable ou remboursable, ou son report (en amont ou en aval) dans des conditions normales ou spéciales. Un traitement similaire peut s'appliquer à des crédits non payables non utilisés.

Problèmes spécifiques posés par la mesure du coût de l'allégement fiscal au titre des dépenses de R-D

13.10 Le coût de l'allégement fiscal est plus difficile à mesurer que de simples flux financiers (dans le cas de subventions à la R-D ou de marchés publics, par exemple), car le but est alors de quantifier les recettes que l'État cesse de percevoir et d'allouer à d'autres activités. Cette mesure nécessite d'établir la somme que l'État aurait collectée en l'absence d'allégement fiscal. En pratique, on utilise pour cela une structure fiscale « normale », ou structure fiscale de référence. La principale difficulté consiste à élaborer une méthode cohérente d'estimation de la valeur des avantages ou exonérations qui sortent du cadre d'une structure fiscale « normale » et qui, en relation avec des dépenses de R-D, viennent diminuer les recettes publiques ou augmenter les dépenses publiques.

13.11 Le principe général retenu pour les statistiques sur les dépenses fiscales liées à l'allégement fiscal au titre des dépenses de R-D consiste à inclure dans la structure fiscale « normale » les abattements et déductions applicables à des dépenses non liées à la R-D, mais par ailleurs identiques, ainsi que les crédits d'impôt accordés pour des activités comparables qui ne sont pas considérées comme des activités de R-D. Ce principe s'applique indépendamment du fait que d'autres cadres statistiques considèrent ces sommes comme des ajustements de l'impôt à payer ou payé par les unités concernées ou comme des dépenses publiques. Cette approche permet la comparabilité entre pays et un traitement identique du manque à gagner (renonciation à des recettes) et des remboursements d'impôts destinés spécifiquement à récompenser des activités de R-D. L'application de ces critères est traitée dans la section 13.5 du présent chapitre.

Lien avec la R-D

13.12 Aux fins de la mesure de l'allègement fiscal au titre des dépenses de R-D, il doit exister un lien bien défini avec l'intention politique d'accorder un traitement fiscal préférentiel à un ensemble de dépenses de R-D. Ainsi, une subvention à l'emploi qui peut être octroyée aux employeurs de personnel de R-D comme aux employeurs d'autres catégories de personnel ne doit pas être partiellement imputée sur l'allègement fiscal au titre des dépenses de R-D, car cette disposition fiscale n'a pas pour but de subventionner spécifiquement les activités de R-D.

13.13 Pour entrer dans l'allègement fiscal au titre des dépenses de R-D, les mesures d'allègement doivent être mises en œuvre dans le cadre d'une politique de R-D intégrée, avec des sources convenablement documentées et mentionnées dans les discussions interministérielles et les rapports législatifs qui portent sur la science et la recherche.

13.3. Champ des statistiques relatives à l'allègement fiscal au titre des dépenses de R-D

Définition et limites de la R-D

Dépenses de R-D et recettes provenant de la R-D

13.14 L'allègement fiscal au titre des dépenses de R-D ne comprend que l'allègement fiscal accordé explicitement au titre de dépenses de R-D admissibles déclarées comme telles. Les dépenses fiscales associées, par exemple, au traitement préférentiel des recettes provenant d'activités de R-D antérieures (« *patent boxes* » ou instruments connexes) n'entrent pas dans le champ des statistiques relatives à l'allègement fiscal au titre des dépenses de R-D.

Définition de la R-D

13.15 Dans la mesure du possible, toutes les lignes directrices, définitions et conventions répertoriées au chapitre 2 sont applicables à la collecte de données sur l'allègement fiscal au titre des dépenses de R-D. La définition de base de la R-D est celle donnée au chapitre 2. L'analyse couvre la R-D dans tous les domaines de la recherche et du développement et ne fait pas de distinction entre les sciences exactes, naturelles et de l'ingénieur (SENI) et les autres, même si tous les pays ne font pas nécessairement porter l'allègement fiscal sur tous les domaines.

13.16 La définition de la R&D ou d'autres types de dépenses ouvrant droit à un allègement fiscal peut varier selon les pays ou territoires et par rapport à la définition et aux explications données dans le présent manuel. La définition de la R-D retenue à des fins fiscales ne cesse d'évoluer et d'être réinterprétée par les autorités fiscales nationales, ce qui peut aussi avoir une incidence sur les enregistrements conservés par les exécutants de R-D. Il convient tout particulièrement de vérifier le contenu réel de R-D de l'allègement fiscal octroyé pour des domaines liés à l'innovation, en particulier ceux associés à d'autres

dépenses d'innovation et à des dépenses relatives à des droits de propriété intellectuelle ou à leur commercialisation, qui peuvent ne pas faire partie intégrante de projets de R-D. Le Manuel déconseille d'utiliser des coefficients, à moins que les déclarations fiscales ne fournissent une ventilation suffisamment claire des dépenses de R-D et des autres coûts.

Champ d'application sectoriel

13.17 L'allégement fiscal au titre des dépenses de R-D s'applique aux dépenses qui sont engagées par des unités imposables pour des activités de R-D exécutées au sein de leur structure (ou éventuellement hors de celle-ci, c'est-à-dire achetées) dans tous les secteurs institutionnels couverts par le Manuel.

13.18 Le secteur des entreprises est généralement le principal bénéficiaire direct visé par l'allégement fiscal au titre des dépenses de R-D. Certains dispositifs peuvent prévoir un allégement pour des dépenses correspondant à des activités de R-D sous-traitées à des tiers, dans d'autres secteurs nationaux ou à l'étranger. Toutes ces dépenses entrent dans le cadre de l'allégement fiscal au titre des dépenses de R-D.

13.19 L'allégement fiscal au titre des dépenses de R-D peut aussi, en principe, être accordé aux établissements d'enseignement supérieur, aux institutions privées sans but lucratif, aux personnes physiques et éventuellement aux organismes publics. Lorsque le champ de l'allégement fiscal au titre des dépenses de R-D est étendu au-delà des entreprises au moyen d'instruments fiscaux directement applicables à ces groupes, ceux-ci doivent être intégrés dans les statistiques relatives à l'allégement fiscal au titre des dépenses de R-D, à l'exception toutefois de ceux applicables aux personnes physiques.

13.20 Il est recommandé d'exclure les allègements qui ciblent directement les personnes physiques, sans passer par les institutions pour lesquelles ces personnes travaillent, car il est alors très difficile de valider et d'estimer l'étendue réelle du contenu de R-D, lequel se rapportera très probablement à la profession de la personne, plutôt qu'à une activité de R-D à proprement parler. Cette méthode permet une plus grande cohérence de l'approche institutionnelle des statistiques sur la R-D adoptée dans le Manuel. Des exemples précis sont examinés dans la section ci-après.

13.21 Les incitations fiscales à la R-D sont généralement destinées à encourager l'exécution d'activités de R-D dans l'économie nationale, mais, sur le plan des principes, les autorités peuvent prévoir des dispositifs octroyant un allégement fiscal à des contribuables non-résidents ou permettre aux contribuables de déclarer des dépenses de R-D sous-traitées à des unités affiliées ou non affiliées basées à l'étranger. Comme pour les CBPRD, ces dépenses entrent dans le champ de l'allégement fiscal au titre des dépenses de R-D.

13.22 Les exonérations fiscales octroyées à des organisations internationales exclusivement occupées à des activités de R-D sur le territoire national ne doivent pas entrer dans l'allégement fiscal au titre des dépenses

de R-D, parce qu'il est peu probable que ces activités fassent l'objet d'un suivi systématique.

Allègement au titre des dépenses de R-D intra-muros et R-D extra-muros

13.23 Envisagées du point de vue du bailleur de fonds (approche définie aux chapitres 4 et 8), les statistiques relatives à l'allègement fiscal au titre des dépenses de R-D couvrent les aides de ce type octroyées non seulement pour des activités de R-D exécutées *intra-muros*, au sein des organisations bénéficiaires, mais aussi pour des dépenses correspondant à des services de R-D externalisés et des contributions à des activités de R-D menées dans d'autres organisations.

13.24 Si une entreprise exécute des activités de R-D pour une autre entreprise, on ne doit pas présumer que les dispositions fiscales empêchent l'acheteur et le vendeur des services de demander tous deux un allègement pour la même unité de dépense de R-D, car il n'est pas dit que ce soit toujours le cas. La mesure des dépenses *intra-muros* de R-D aide à éviter un double compte, mais les données doivent rendre compte de l'allègement fiscal dont les deux contribuables ont effectivement bénéficié. Dans toute la mesure du possible, les doubles comptes doivent être relevés.

Types de dépenses de R-D

13.25 Tous les types de dépenses de R-D, y compris les dépenses courantes et les dépenses en capital, entrent dans le champ de l'allègement fiscal au titre des dépenses de R-D. Celui-ci s'applique donc aussi bien aux dépenses de R-D passées en charge qu'à celles inscrites au bilan. L'allègement calculé sur la dotation à l'amortissement des actifs utilisés pour les activités de R-D est également pris en compte.

Types d'instruments fiscaux

13.26 Les pouvoirs publics peuvent accorder un allègement fiscal au titre des dépenses de R-D au moyen de divers instruments. La Classification d'impôts de l'OCDE (OCDE, 2013) est structurée en fonction de l'assiette de l'impôt et du type de contribuable.

Impôts sur le revenu, les bénéfices et les gains en capital des sociétés

13.27 Les impôts sur les bénéfices des sociétés et des quasi-sociétés sont de loin le principal instrument utilisé pour mettre en œuvre des incitations fiscales à la R-D. L'allègement fiscal octroyé aux entreprises qui aboutit, après impôt, à réduire le coût de l'exécution de travaux de R-D ou celui du financement par le bénéficiaire en établissant un lien entre l'allègement consenti sur la facture fiscale de l'entreprise et le niveau de R-D admissible entre dans le cadre des statistiques relatives à l'allègement fiscal au titre des dépenses de R-D.

13.28 L'allégement fiscal applicable aux gains en capital constatés sur des actifs liés à la R-D (revalorisation des brevets, par exemple) doit être exclu des statistiques relatives à l'allégement fiscal au titre des dépenses de R-D, car ce type d'instrument n'est pas destiné à réduire directement les dépenses de R-D, mais vise à accroître les bénéfices potentiels, incertains, de ces investissements. Les régimes fiscaux spécialement applicables aux revenus de la propriété intellectuelle, parfois désignés sous le terme de « *patent boxes* » ou d'« *innovation boxes* » et les types d'incitations similaires qui entrent dans cette catégorie sont donc exclus.

Impôts sur le revenu, les bénéfices et les gains en capital des personnes physiques

13.29 La distinction fondamentale entre les impôts sur les sociétés et les impôts sur les personnes physiques tient au fait que les premiers sont perçus sur la personne morale que constitue l'entreprise, et non sur les personnes physiques qui en sont propriétaires, et ne tiennent donc aucun compte de la situation individuelle de ces personnes. En principe, l'allégement fiscal pour la R-D accordé aux personnes physiques n'entre pas dans le cadre de l'allégement fiscal au titre des dépenses de R-D, car le Manuel se concentre sur la R-D exécutée par des unités institutionnelles et exclut celle menée à titre personnel. Seul l'allégement fiscal accordé aux personnes physiques agissant en tant que travailleurs indépendants, entreprises non constituées en société ou sous-traitants, peut éventuellement répondre aux conditions requises pour être pris en compte. L'allégement de l'impôt sur le revenu payé par les professionnels de la R-D en tant que personnes physiques peut être communiqué séparément, mais ne doit pas être combiné à l'allégement fiscal au titre des dépenses de R-D.

Cotisations de sécurité sociale

13.30 Les cotisations de sécurité sociale sont des paiements obligatoires qui ouvrent droit à des prestations sociales futures (éventuelles). Étant donné leur versement obligatoire à des organismes publics, elles se rapprochent nettement des impôts et taxes et sont parfois traitées comme tels. Elles peuvent s'appliquer aux salariés ou aux employeurs :

- Aux employeurs, sur la base des salaires ou du revenu ; ces sommes entrent dans le cadre de l'allégement fiscal au titre des dépenses de R-D.
- Aux salariés, sur la base des salaires ou du revenu ; cette catégorie doit être exclue pour les mêmes raisons que dans le cas de l'allégement fiscal consenti aux personnes physiques. Il est cependant possible que l'employeur soit chargé de prélever les cotisations des salariés et que l'allégement s'applique aux montants prélevés. Dans ce cas, il est nécessaire de déterminer si l'employeur est le bénéficiaire réel, auquel cas l'allégement doit être communiqué dans le cadre des statistiques relatives à l'allégement fiscal au titre des dépenses de R-D. Certains pays peuvent avoir mis en place des règles destinées à s'assurer que l'allégement appliqué aux montants prélevés ne diminue pas les droits à prestations ouverts par les cotisations de sécurité sociale des salariés.

Impôts sur les salaires et la main-d'œuvre

13.31 Entrent dans cette catégorie les impôts qui sont payés par les employeurs, les salariés ou les travailleurs indépendants sous la forme soit d'un pourcentage du salaire, soit d'un montant fixe par personne, et qui ne confèrent aucun droit à des prestations sociales. La même distinction entre employeurs et salariés s'applique aux fins de la compilation des statistiques relatives à l'allègement fiscal au titre des dépenses de R-D.

Impôts sur le patrimoine

13.32 Entrent dans cette catégorie les impôts périodiques et non périodiques sur l'utilisation, la propriété ou la mutation de biens immobiliers. Seul l'allègement applicable aux impôts sur l'utilisation de biens immobiliers pour des activités de R-D entre dans le cadre de l'allègement fiscal au titre des dépenses de R-D. Pour le moment, l'allègement d'impôt applicable aux opérations sur des actifs résultant de la R-D est exclu.

Impôts sur les biens et services

13.33 Entrent dans cette catégorie les accises, les taxes sur les ventes et les taxes sur la valeur ajoutée applicables aux services de R-D. En pratique, tous les pays de l'OCDE qui ont recours à des taxes sur la valeur ajoutée imposent cette taxation à tous les stades d'une filière et autorisent normalement tous les acteurs, sauf le consommateur final, à déduire immédiatement les taxes acquittées sur leurs achats. En principe, l'allègement applicable à ces montants doit être exclu de l'allègement fiscal au titre des dépenses de R-D, puisque ces taxes peuvent être déduites par tous les bénéficiaires de la R-D, à moins que la mesure d'allègement ne confère un avantage supplémentaire concret et quantifiable à l'entreprise ou à l'institution concernée.

Sous-secteurs de l'administration

Administration centrale (ou fédérale)

13.34 Le sous-secteur de l'administration centrale (ou fédérale) comprend tous les ministères, bureaux, établissements et autres entités qui sont des organes ou des instruments du pouvoir central et dont la compétence s'étend à la totalité du territoire, à l'exception de l'administration des caisses de sécurité sociale. L'administration centrale (ou fédérale) est donc compétente pour imposer toutes les unités résidentes et non résidentes exerçant des activités économiques sur le territoire national. L'allègement fiscal au titre des dépenses de R-D octroyé par les administrations opérant à ce niveau doit toujours être communiqué.

Administrations régionales (ou d'États fédérés)

13.35 Ce sous-secteur se compose des unités administratives intermédiaires situées juste au-dessous du niveau de l'administration centrale (fédérale) et exerçant leur compétence indépendamment de celle-ci sur une

partie du territoire englobant un certain nombre de petites localités. Dans les pays unitaires, les administrations régionales peuvent être considérées comme dotées d'une existence distincte lorsqu'elles disposent d'une autonomie substantielle pour percevoir une part importante de leurs recettes de sources placées sous leur contrôle et lorsque leurs agents ne sont pas soumis à un contrôle administratif externe dans l'exercice des activités de leur unité. L'allègement fiscal au titre des dépenses de R-D accordé par les administrations opérant à ce niveau doit être communiqué lorsqu'il entre pour une part significative dans le total.

Administrations locales (ou municipales)

13.36 Ce sous-secteur comprend toutes les autres unités administratives exerçant une compétence indépendante sur une partie du territoire d'un pays, à l'exception des administrations des caisses de sécurité sociale. Il englobe les diverses circonscriptions urbaines ou rurales (par exemple, les départements, les communes, les agglomérations, les arrondissements ou les districts). Pour des raisons pratiques, il est peu probable qu'on puisse rendre compte de manière suffisamment précise et dans un délai raisonnable des allègements fiscaux au titre des dépenses de R-D octroyés au niveau des administrations locales (municipales). Cette catégorie doit donc être exclue, à moins qu'il ne soit avéré que le niveau de soutien fiscal assuré à cet échelon est significatif.

13.4. Sources de données et mesure

Méthode d'estimation

13.37 Étant donné la nécessité d'établir un niveau de référence pour déterminer le montant des allègements accordés au titre des dépenses de R-D, il est nécessaire d'estimer les dépenses fiscales à partir des données disponibles en appliquant un certain nombre de conventions et d'hypothèses. Selon l'OCDE (2010), trois mécanismes permettent d'estimer la valeur des dépenses fiscales associées à des mesures d'allègement.

- *Perte initiale de recettes* : montant de la réduction de la recette fiscale qu'entraîne l'adoption d'une dépense fiscale, présupant que cette adoption n'aura aucun effet sur les comportements des contribuables et les recettes issues des autres taxes.
- *Perte finale de recettes* : montant de la réduction de la recette fiscale qu'entraîne l'adoption d'une dépense fiscale, considérant le changement de comportement des contribuables et les conséquences sur les recettes issues des autres taxes que cette adoption induira.
- *Équivalent en dépense* : dépense directe qu'il faudrait effectuer avant impôt pour obtenir le même effet après impôt sur le revenu des contribuables que celui de la dépense fiscale si la dépense directe bénéficie du traitement fiscal applicable à ce type de subvention ou de transfert entre les mains du bénéficiaire.

13.38 Les trois méthodes peuvent donner des estimations assez différentes des dépenses fiscales. La principale différence entre les deux premières méthodes est la prise en considération ou non des comportements des contribuables, tandis que la troisième tient compte des coûts administratifs supplémentaires liés à l'exécution d'un programme de soutien direct. L'approche la plus simple (*perte initiale de recettes*) est utilisée dans la plupart des pays de l'OCDE pour estimer les dépenses fiscales, car elle ne nécessite pas de s'appuyer sur des hypothèses complexes pour apprécier la réaction comportementale à une suppression hypothétique de l'incitation fiscale. Un certain nombre de documents budgétaires reposent aussi sur cette méthode, puis sont modifiés ou complétés à l'aide d'estimations fondées sur les comportements pour les changements futurs prévus des dispositifs. Les estimations de ce type partent souvent d'hypothèses d'incidence sur le montant admissible de dépenses de R-D déclaré par les contribuables.

13.39 Pour des raisons pratiques, la perte initiale de recettes est la méthode recommandée.

Élaboration d'une référence commune pour la communication de données à l'échelle internationale

13.40 L'élaboration d'une référence commune est une condition essentielle pour que les statistiques produites concernant l'allègement fiscal au titre des dépenses de R-D soient comparables à l'échelle internationale et rendent compte de façon fiable de l'effort financier consenti par les pouvoirs publics pour offrir un traitement préférentiel des dépenses de R-D. Il s'agit également de l'une des tâches les plus difficiles. Il est utile de faire la distinction entre les dépenses courantes et les dépenses en capital.

13.41 S'agissant des dépenses courantes de R-D, il est recommandé d'exclure des estimations de l'allègement fiscal au titre des dépenses de R-D les recettes fiscales auxquelles on renonce du fait des dispositifs permettant aux entreprises de traiter les dépenses courantes de R-D comme des charges et de les déduire de leurs bénéfices. De tels dispositifs, qui traitent les dépenses courantes de R-D comme tous les autres types de charges des entreprises, sont la norme dans tous les pays, ne serait-ce qu'en raison de la difficulté à mettre en œuvre d'autres approches. Aux seules fins du Manuel, l'accent est mis sur le coût des dispositifs qui impliquent un traitement plus favorable de la R-D. Cette approche est proposée afin de maintenir la comparabilité avec les pays qui ne communiquent pas de données sur l'allègement fiscal spécifiquement consenti au titre des dépenses de R-D, mais qui permettent de déduire les dépenses courantes de R-D. En l'absence de mesures incitatives améliorées, les entreprises ont la possibilité de déclarer leurs dépenses courantes de R-D comme étant égales à celles entrant dans le coût des ventes déductible, sans nécessairement préciser en quoi l'activité relève de la R-D.

13.42 Les présentes directives n'excluent pas qu'à des fins internes, les pays puissent parfois souhaiter présenter ces dispositions « normales » de comptabilisation en charges comme des mesures incitatives améliorées en faveur de la R-D en spécifiant que la comparaison pertinente est à faire avec les dépenses en capital, et non avec les autres dépenses courantes.

13.43 S'agissant des dépenses en capital consacrées à la R-D, il est beaucoup plus difficile d'établir une référence, car le traitement de base des actifs varie plus fortement selon les pays. Pour des raisons pratiques, il est recommandé aux pays de communiquer des estimations par rapport au niveau de référence d'actifs physiques identiques à l'intérieur de leur propre territoire.

Enregistrement du type d'allégement fiscal et traitement des reports

13.44 Dans l'enregistrement de l'allégement fiscal du point de vue du bénéficiaire (généralement une entreprise), les repères chronologiques importants sont la période au cours de laquelle la dette fiscale prend naissance et celle durant laquelle la R-D ouvrant droit à un allégement est exécutée, le moment où le calcul de l'impôt dû devient définitif, le jour où cette dette arrive à échéance (sans pénalités) et le jour où l'impôt est effectivement payé ou le remboursement effectué.

13.45 En théorie, l'enregistrement de l'allégement fiscal au titre des dépenses de R-D doit être effectué dès que les activités de R-D prises en compte dans l'assiette ont été exécutées. En pratique, cela peut n'être possible que lorsque la demande d'allégement a été prise en compte par l'administration, indépendamment du moment où le montant de l'allégement est versé par cette dernière ou utilisé pour réduire le montant de l'impôt dû.

13.46 Cette méthode fondée sur la comptabilité d'exercice permet le meilleur alignement possible entre les statistiques relatives aux dépenses de R-D et celles sur l'exécution et le financement des activités de R-D. Elle nécessite toutefois un enregistrement précis des reports des sommes dues aux impôts et par les impôts. La R-D effectuée et déclarée pendant une année donnée peut être reportée sur une année ultérieure et éventuellement ne jamais être utilisée si, par exemple, l'entreprise disparaît.

13.47 La méthode fondée sur les mouvements de trésorerie (comptabilité de caisse) permet de suivre plus précisément le flux effectif de fonds entre les autorités et les unités imposables, mais ne fait pas le lien avec les données sur l'exécution des activités de R-D ni avec la situation réelle sous-jacente de l'économie et de la R-D. Des solutions hybrides sont possibles : une méthode fondée sur les mouvements de trésorerie peut être alignée sur l'année fiscale de référence t au cours de laquelle la R-D a été déclarée plutôt que sur la date à laquelle les paiements d'impôt ont été effectués (plusieurs mois après le début de l'année $t+1$ dans le cas de règlements annuels).

13.48 Il est important de noter qu'il n'existe actuellement pas de méthode prédominante pour la déclaration des incitations fiscales à la R-D et que, très peu

de pays ont mis en place un système de comptabilisation permettant de produire des estimations sur la base à la fois des droits constatés et des encaissements ou des décaissements. Idéalement, les pays devraient enregistrer les éléments suivants :

1. les crédits remboursables octroyés aux contribuables, ou à d'autres types d'unités, pour leurs activités de R-D durant la période de référence (le cas échéant)
2. le manque à gagner (renonciation à des recettes) sur la période de référence, pour les activités de R-D réalisées pendant cette même période
3. les crédits acquis mais non utilisés durant la période de référence, c'est-à-dire reportés sur une année ultérieure, évalués sur une base nominale
4. les crédits acquis sur une période précédente et utilisés durant la période de référence, également sur une base nominale.

13.49 Les deux principaux indicateurs relatifs à l'allègement fiscal au titre des dépenses de R-D peuvent être définis sur la base des éléments suivants :

- allègement fiscal au titre des dépenses de R-D sur la base des droits acquis ou constatés = [1]+[2]+[3]
- allègement fiscal au titre des dépenses de R-D sur la base des droits utilisés ou des mouvements de trésorerie = [1]+[2]+[4].

13.50 Il est recommandé d'opter pour la méthode des droits constatés, dans la mesure du possible, mais les estimations fondées sur une comptabilité de caisse sont également acceptables si elles sont utilisées systématiquement dans la durée. Dans certains pays, les bénéficiaires de mesures fiscales peuvent décider de la date à laquelle ils déclarent un crédit d'impôt ou un abattement fiscal (i.e. demandent à en bénéficier), et cette date ne se situe pas forcément dans la période de référence (celle pendant laquelle les dépenses de R-D ont été réellement effectuées). En outre, certains pays permettent aux bénéficiaires de reporter sur une année ultérieure les crédits ou les abattements déclarés mais non utilisés (report de déclarations d'activités de R-D admissibles, par exemple). Dans les deux cas, il y a un risque de double comptabilisation. Lors du calcul des indicateurs d'allègement fiscal au titre des dépenses de R-D, il convient donc d'être très attentif aux éventuels doublons dans les totaux communiqués.

Type de données

13.51 Les statisticiens disposent de plusieurs sources de données pour déterminer le montant des allègements fiscaux octroyés par les autorités pour la R-D. Les différents choix sont évalués par rapport à l'objectif de mise à disposition d'un dispositif de mesure détaillé de ce type de soutien. Les bénéficiaires de l'allègement fiscal au titre des dépenses de R-D constituent l'une de ces sources de données. Les statistiques les concernant peuvent être obtenues à partir d'enquêtes auprès des entités qui exécutent la R-D (approche

fondée sur les exécutants). L'autre source de données provient des entités qui octroient l'allégement fiscal au titre des dépenses de R-D ; les statistiques les concernant peuvent être calculées à partir des demandes d'allégement fiscal, validées ou approuvées, (similaire à une approche fondée sur les bailleurs de fonds). Les deux sources peuvent présenter des différences, et ce pour diverses raisons.

Enquêtes auprès des exécutants de la R-D

13.52 Les enquêtes auprès des exécutants de la R-D se concentrent sur l'exécution des activités de R-D et leurs « sources de financement » respectives. De ce point de vue, de nombreuses formes d'allégement fiscal au titre des dépenses de R-D ne peuvent pas être considérées comme un financement de l'État, car le répondant n'est pas en mesure de faire le lien entre ses déclarations d'exécution de R-D et les allègements fiscaux. C'est le cas notamment lorsque l'exécutant ne connaît pas avec certitude le montant de l'allégement dont il bénéficiera, celui-ci pouvant dépendre de son bénéfice au terme de l'année fiscale. Le lien entre l'allégement et la R-D est donc dans la plupart des cas indirect. L'allégement accordé au final peut être employé par le bénéficiaire à d'autres fins et peut ne pas être utilisé avant plusieurs années en cas de report.

13.53 Les dépenses de R-D admissibles entrent dans la base de calcul de l'allégement, mais ne constituent pas nécessairement l'objet du financement. Même si, dans certains cas, il peut exister un lien direct avec l'exécution *intra-muros*, on ne peut pas recommander de façon générale de demander à une unité exécutant des travaux de R-D d'indiquer la part des incitations fiscales dans les fonds reçus de sources externes pour la R-D, en partie parce que le soutien fiscal peut également avoir été accordé au titre de dépenses de R-D supportées par des tiers pour le compte de l'entreprise.

13.54 Sous réserve d'essais préalables satisfaisants, il peut être préférable de demander aux unités, dans le cadre des enquêtes :

- d'indiquer dans quelle mesure les activités de R-D *intra-muros* admissibles et le financement *extra-muros* de l'unité ont été ou seront utilisés pour demander un allégement fiscal au titre des dépenses de R-D
- d'indiquer dans quelle mesure les dettes (créances) d'impôts de l'unité ont diminué (augmenté) du fait de ses activités de R-D au cours de l'année de référence, et de préciser les variations de la valeur comptable des abattements et crédits non utilisés.

13.55 Pour les raisons indiquées, il est conseillé de compiler les statistiques relatives aux dépenses liées à l'allégement fiscal au titre des dépenses de R-D sur la base des sources de financement plutôt que sur la base des exécutants. Les enquêtes réalisées auprès des exécutants de la R-D ne sont pas l'outil recommandé aux fins de communication de l'allégement fiscal au titre des

dépenses de R-D, mais peuvent constituer une solution de repli lorsque les registres administratifs ne sont pas accessibles ou ne sont pas suffisamment fiables.

Déclarations fiscales détaillées

13.56 Les demandes d'allégement fiscal traitées puis analysées par les autorités fiscales constituent la principale source d'informations sur l'ampleur de l'abattement fiscal au titre des dépenses de R-D. Dans de nombreux pays, les formulaires requis ont plusieurs éléments en commun avec les enquêtes sur la R-D, et utilisent leurs propres nomenclatures (souvent très détaillées) pour différents types de dépenses. Ces données peuvent servir de base à des calculs simples de la valeur de l'allégement fiscal au titre des dépenses de R-D. Les estimations peuvent reposer sur la totalité des demandes ou sur un échantillon représentatif.

13.57 Il arrive cependant que les données des déclarations fiscales ne soient disponibles qu'après un certain délai, qui peut excéder le délai de réalisation des enquêtes classiques sur la R-D. Les demandes peuvent par exemple n'être consultables qu'une fois que les contrôleurs des impôts en ont achevé le traitement. Il est devenu de plus en plus courant que les pays qui accordent un allégement fiscal au titre des dépenses de R-D publient des statistiques sur le nombre de bénéficiaires de ce type de mesures et sur les coûts correspondants.

13.58 Il est donc recommandé d'utiliser les déclarations fiscales pour établir les estimations finales des dépenses liées à l'allégement fiscal au titre des dépenses de R-D.

Documents budgétaires

13.59 Les documents budgétaires semblent particulièrement appropriés pour établir des prévisions et suivre en temps réel l'incidence de l'allégement fiscal sur la situation des finances publiques. Dans de nombreux pays, ces informations sont disponibles – quoique souvent non publiées – sous une catégorie distincte. Il arrive que les publications budgétaires comprennent des analyses ponctuelles qui rendent compte des implications attendues de modifications que l'on a apportées à la conception des dispositifs d'incitation fiscale à la R-D. Ces comptes rendus s'appuient sur des méthodes d'analyse et de simulation. Il est recommandé de réserver ces documents, lorsqu'ils sont disponibles, aux fins d'établissement de statistiques préliminaires actualisées.

Année civile ou budgétaire

13.60 Les autorités nationales dont l'année budgétaire ne correspond pas à l'année civile doivent, dans la mesure du possible, fournir des données sur la base de l'année civile afin de faciliter au maximum les comparaisons avec d'autres pays.

13.5. Ventilations prioritaires des statistiques relatives à l'allègement fiscal au titre des dépenses de R-D

Par secteur bénéficiaire

13.61 Il est recommandé de ventiler les dépenses liées à l'allègement fiscal au titre des dépenses de R-D selon la classification institutionnelle des contribuables bénéficiaires, en utilisant la classification par grands secteurs du Manuel (entreprises, État, enseignement supérieur, secteur privé sans but lucratif et reste du monde). En pratique, il peut être suffisant d'indiquer la répartition entre le secteur des entreprises et les autres secteurs.

13.62 S'agissant des bénéficiaires, en particulier dans le secteur des entreprises, il est utile de présenter les statistiques relatives à l'allègement fiscal au titre des dépenses de R-D par branche d'activité ou activité économique de façon à pouvoir comparer le soutien accordé sous forme d'allègement fiscal avec la répartition des DIRD et DIRDE financées par l'État obtenue à partir des données d'enquêtes sur la R-D. Étant donné que les statistiques fiscales peuvent ne pas totalement correspondre aux registres des entreprises, il convient de veiller tout spécialement à ce que la communication des activités du siège des entreprises n'écrase pas les informations sur la principale activité économique des entreprises proprement dites.

Par niveau d'administration

13.63 A des fins de comparabilité, il est proposé que les pays communiquent les données relatives à l'allègement fiscal au titre des dépenses de R-D séparément pour :

- l'administration centrale (ou fédérale) et ses caisses de sécurité sociale
- les administrations régionales (ou d'États fédérés) et leurs caisses de sécurité sociale.

Par type d'allègement fiscal

13.64 Dans toute la mesure du possible, les statistiques relatives à l'allègement fiscal au titre des dépenses de R-D, qu'elles soient calculées sur la base des droits acquis ou utilisés, doivent comprendre des informations distinctes sur les éléments constitutifs (définis à la section 13.4) étayant l'indicateur que les pays sont en mesure de communiquer.

Par taille d'entreprise

13.65 Dans le secteur des entreprises, il est recommandé d'utiliser la ventilation ci-après, quelle que soit la définition nationale des tailles d'entreprise retenue à des fins d'allègement fiscal au titre des dépenses de R-D :

- petites entreprises (employant moins de 50 personnes)
- moyennes entreprises (employant entre 50 et 249 personnes)
- grandes entreprises (employant 250 personnes ou plus).

13.66 Il est important de noter que les dispositifs propres aux pays en matière d'allègement fiscal au titre des dépenses de R-D peuvent varier en fonction de la taille de l'entreprise, et que les catégories peuvent ne pas correspondre à la classification standard par groupe de tailles. Il est également possible qu'à des fins d'allègement fiscal au titre des dépenses de R-D, les dispositifs d'admissibilité portant sur la taille suivent des règles différentes pour décider si une société affiliée doit ou non être considérée comme une entreprise distincte. L'existence de tels dispositifs peut influencer sur la ventilation par groupe de tailles des dépenses liées à l'allègement fiscal au titre des dépenses de R-D qui est communiquée par les pays.

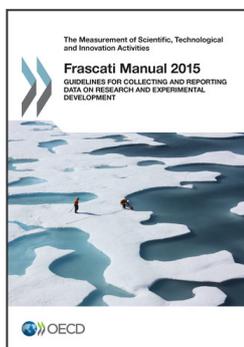
Présentation de l'allègement fiscal au titre des dépenses de R-D parallèlement à d'autres indicateurs relatifs à la R-D

13.67 Les statistiques sur les dépenses publiques liées à l'allègement fiscal au titre des dépenses de R-D peuvent être présentées avec deux autres types d'indicateurs relatifs à la R-D afin de donner une image plus complète du soutien public :

- CBPRD : les deux indicateurs correspondent à des estimations, fondées sur les sources, du soutien financier public global de la R-D. Les statisticiens doivent veiller à supprimer toute composante de soutien fiscal qui pourrait être comprise dans les statistiques relatives aux CBPRD, conformément aux recommandations formulées au chapitre 12.
- DIRDE financées par l'État : ce type d'indicateur peut en principe être présenté parallèlement à la composante des dépenses liées à l'allègement fiscal au titre des dépenses de R-D afin de montrer de manière plus complète l'étendue du soutien financier public apporté aux entreprises. Il convient de noter que cette approche combine des statistiques fondées sur le bailleur de fonds (allègement fiscal au titre des dépenses de R-D) et des statistiques fondées sur l'exécutant et peut donc, de ce fait, présenter des incohérences. Ainsi, certaines dépenses liées à l'allègement fiscal au titre des dépenses de R-D peuvent soutenir des activités de R-D externalisées auprès d'universités nationales ou d'établissements publics ou auprès d'établissements à l'étranger.

Références

- CE, FMI, OCDE, Nations Unies et Banque mondiale (2009), *Système de comptabilité nationale 2008*, Nations unies, New York, <http://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/docs/SNA2008FR.pdf>.
- FMI (2014), *Government Finance Statistics (GFS) Manual, Pre-publication Draft*, FMI, Washington, DC, www.imf.org/external/np/sta/gfsm/.
- OCDE (2014), « Classification des impôts de l'OCDE et Guide d'interprétation », *Statistiques des recettes publiques 2014*, Éditions OCDE, Paris, http://dx.doi.org/10.1787/rev_stats-2014-8-en-fr.
- OCDE (2010), *Les dépenses fiscales dans les pays de l'OCDE*, Éditions OCDE, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264076921-fr>.



Extrait de :

Frascati Manual 2015

Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development

Accéder à cette publication :

<https://doi.org/10.1787/9789264239012-en>

Merci de citer ce chapitre comme suit :

OCDE (2016), « Mesurer l'allégement fiscal en faveur de la R-D », dans *Frascati Manual 2015 : Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development*, Éditions OCDE, Paris.

DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264257252-15-fr>

Cet ouvrage est publié sous la responsabilité du Secrétaire général de l'OCDE. Les opinions et les arguments exprimés ici ne reflètent pas nécessairement les vues officielles des pays membres de l'OCDE.

Ce document et toute carte qu'il peut comprendre sont sans préjudice du statut de tout territoire, de la souveraineté s'exerçant sur ce dernier, du tracé des frontières et limites internationales, et du nom de tout territoire, ville ou région.

Vous êtes autorisés à copier, télécharger ou imprimer du contenu OCDE pour votre utilisation personnelle. Vous pouvez inclure des extraits des publications, des bases de données et produits multimédia de l'OCDE dans vos documents, présentations, blogs, sites Internet et matériel d'enseignement, sous réserve de faire mention de la source OCDE et du copyright. Les demandes pour usage public ou commercial ou de traduction devront être adressées à rights@oecd.org. Les demandes d'autorisation de photocopier une partie de ce contenu à des fins publiques ou commerciales peuvent être obtenues auprès du Copyright Clearance Center (CCC) info@copyright.com ou du Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC) contact@cfcopies.com.