

Gbandi Nadjombe

Sujet de thèse : La fiscalité privilégiée en propriété industrielle

Directeur de thèse : Jean-Pierre Clavier

Université de rattachement : Université de Nantes – Institut de recherche en droit privé (IRDP), EA 1166

Année de la première inscription : 2016

I- Présentation de la thèse

La fiscalité des différents droits de propriété industrielle n'est pas unitaire. Les brevets¹ sont privilégiés par rapport aux autres droits de propriété industrielle (marques et dessins et modèles). Le soutien fiscal se manifeste par la mise en place de dispositifs de financement des activités de recherche et développement (R&D) des entreprises, d'une part, et une imposition avantageuse des revenus issus de l'exploitation de droits de propriété intellectuelle, d'autre part. Cette dernière fiscalité attractive est encore connue sous l'expression anglaise *patent boxes*, signifiant littéralement « boîtes à brevets ». Cette appellation donne déjà une idée des droits de propriété intellectuelle ciblés par le soutien fiscal en aval. Concrètement, les *patent*

¹ La notion de brevets doit, ici, être entendue au sens le plus large. Elle englobe tous les titres de propriété industrielle délivrés afin de protéger les inventions à savoir les brevets d'inventions, les certificats d'utilité et les certificats complémentaires de protection rattachés à un brevet. Elle se rapporte donc aux titres mentionnés à l'article L. 611-2 du Code de la propriété intellectuelle.

boxes permettent d'appliquer des taux effectifs d'imposition réduits aux revenus tirés de l'exploitation des droits de propriété intellectuelle éligibles.

Il existe une diversité de régimes fiscaux soutenant la R&D des entreprises. Le soutien peut prendre la forme d'exemptions fiscales, de crédits d'impôt, de reports d'impôt ou d'allègements de taux d'imposition. Le nombre d'États utilisant l'outil fiscal pour promouvoir la R&D au sein de leur juridiction ne cesse d'augmenter. En 2018, 30 des 36 pays membres de l'Organisation de la coopération et de développement économiques (OCDE) offraient ce type d'avantages fiscaux, contre 19 en 2000². Les *patent boxes* prennent également de l'ampleur, notamment au niveau de l'Union européenne (UE). Actuellement, 12 États membres³ de l'UE disposent d'une *patent box*. Les États justifient ces diverses incitations par la nécessité de stimuler l'innovation et la croissance économique.

La fiscalité privilégiée cible les droits de propriété industrielle à caractère technologique. Tous les pays ayant mis en place des incitations fiscales dans le domaine de la propriété industrielle ont choisi de favoriser les droits issus de créations techniques. L'évolution de la *patent box* luxembourgeoise donne une parfaite illustration de ce choix. Les marques et les dessins et modèles étaient éligibles au régime de faveur de ce pays. Cependant, compte tenu des pressions internationales, le Grand-Duché a finalement exclu ces droits de sa nouvelle *patent box* adoptée en mars 2018. Cette orientation permet d'envisager les incitations fiscales en cause d'une manière globale sans se focaliser sur la situation d'un pays en particulier.

Les marques et les dessins et modèles ne bénéficient pas d'une attention fiscale car elles ne favoriseraient pas l'innovation. Les marques sont considérées comme étant de simples actifs commerciaux dont l'importance est limitée à celle de leur fonction – juridique – essentielle : la distinction des produits ou services. Elles sont en outre exclues du droit de la création. Adopter une nouvelle marque serait un simple choix dépourvu de tout acte créatif⁴. S'agissant des dessins et modèles, bien qu'étant des créations, ils ne sont généralement pas considérés comme des instruments protégeant et favorisant l'innovation. Les raisons de cette différence de traitement fiscal des droits de propriété industrielle ne sont pas toujours évidentes.

Par ailleurs, la fiscalité attractive applicable aux brevets, notamment au stade de l'exploitation, est souvent remise en cause compte tenu des possibilités d'érosion de la base d'imposition qu'elle offre aux entreprises multinationales. Cette question a retenu l'attention

² OCDE (2019), *Statistiques de l'impôt sur les sociétés*, 1^{ère} éd., Éditions OCDE, Paris, p. 27.

³ La Belgique, Chypre, l'Espagne, la France, la Hongrie, l'Irlande, l'Italie, le Luxembourg, Malte, les Pays-Bas, le Portugal et le Royaume-Uni dont la sortie de l'Union européenne n'est pas encore effective.

⁴ C. BERNAULT, « La protection des formes fonctionnelles par le droit de la propriété intellectuelle : le critère de la forme séparable de la fonction », *D.* 2003, p. 957.

de l'OCDE dans le cadre de son projet BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) ou érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices dont les rapports définitifs ont été publiés en octobre 2015. À l'issue des travaux dudit projet, l'OCDE a adopté quelques standards internationaux⁵ concernant les *patent boxes* et invité les États dotés de ces régimes à les mettre en œuvre. La plupart des États ont déjà modifié leur régime conformément aux préconisations de l'OCDE. Cependant, les solutions apportées par ce projet paraissent insuffisantes, en particulier dans le contexte européen. En effet, certains principes majeurs gouvernant le droit de l'UE comme la liberté d'établissement ont empêché l'adoption de mesures véritablement efficaces en matière de *patent boxes*.

La fiscalité de la propriété industrielle suscite ainsi un certain nombre de questions, non seulement en raison de la possibilité de réduction de la base d'imposition, mais surtout concernant le bien-fondé de la mise en place de mesures fiscales favorables ciblant uniquement les brevets. L'objet de la présente étude est de déterminer si la fiscalité privilégiée est satisfaisante, notamment de voir si le fait de prévoir des incitations fiscales ne visant que les brevets, tant en amont, c'est-à-dire durant le processus de R&D, qu'en aval au stade de l'exploitation, permet de soutenir efficacement l'innovation.

⁵ Il s'agit pour l'essentiel de l'adoption de l'approche dite du lien modifié (ou *nexus approach*), laquelle consiste à n'attribuer les avantages d'une *patent box* qu'aux seuls contribuables ayant effectué des activités de R&D dans le pays doté du régime de faveur. Le montant des avantages fiscaux dépend ainsi de l'importance des dépenses de R&D engagées localement pour développer le droit de propriété intellectuelle éligible.

II- Axes de recherche

1- La conception de la fiscalité privilégiée en propriété industrielle

Il est courant de mesurer l'aptitude d'une entreprise à innover par le biais des dépenses consacrées à la R&D. La fréquence à laquelle celle-ci dépose des demandes de brevets est aussi utilisée pour apprécier ses capacités à innover. Les dépenses privées et publiques de R&D (en pourcentage du PIB) et le nombre de demandes de brevets ont été utilisés dans de nombreuses études comme instruments de mesure de l'innovation. Les brevets ne déterminent en réalité qu'une partie de l'innovation technologique, certaines inventions n'étant pas brevetées. Il ne s'agit pas de négliger le rôle des brevets en matière d'innovation, mais de soutenir qu'à eux seuls, ils ne permettent pas de saisir tous les contours de l'innovation. La protection octroyée par le droit des brevets demeure facultative pour l'entreprise. Celle-ci peut opter pour le secret et ce choix ne signifie pas qu'elle est moins innovante par rapport à un concurrent ayant privilégié le droit exclusif. En outre, certaines entreprises innovantes ne sont pas actives en matière de R&D. L'innovation n'est pas à rechercher uniquement dans la technologie. C'est la raison pour laquelle l'implication des autres droits de propriété industrielle (marques et dessins et modèles) dans le processus d'innovation des entreprises peut être très forte.

La perception juridique des marques, évoquée précédemment, permet de comprendre cette absence d'attention fiscale à leur égard. Cette perception, consistant à les exclure du droit de la création devrait évoluer car le choix d'un signe distinctif constitue un acte de création.

Au regard de ces éléments, la fiscalité privilégiée n'aboutit-elle pas à une conception beaucoup trop restrictive de l'innovation en matière de propriété industrielle ?

2- L'opportunité des *patent boxes*

Les *patent boxes* inciteraient les entreprises à l'exploitation de leurs brevets. Or, l'octroi de brevets constitue une forme d'encouragement, l'exclusivité étant accordée afin de favoriser la valorisation des résultats de la R&D. Les droits de propriété industrielle ne sont véritablement utiles que dans le cadre de leur exploitation économique. La valorisation des résultats de la R&D devrait aller de soi pour une entreprise ayant consenti un effort financier important, le soutien de la collectivité ne concernant qu'une partie du coût de la recherche. Si

aucune exploitation ne suit l'obtention de l'exclusivité, le titulaire serait dans une situation similaire à celle des autres acteurs économiques. En effet, ces derniers pourront, au même titre que le titulaire du brevet, utiliser les informations scientifiques et techniques rendues publiques pour faire avancer leurs propres recherches.

Les raisons purement économiques devraient normalement conduire le titulaire d'un brevet à l'exploiter, indépendamment de toute incitation de nature fiscale. Le cumul des deux types de soutien fiscal paraît critiquable. En effet, la plupart des pays dotés d'une *patent box* ont également mis en place, en amont, des incitations fiscales en faveur des activités de R&D des entreprises. Les contribuables participent déjà aux frais de développement des inventions brevetées et ne devraient plus payer, en aval, pour favoriser leur exploitation. Lorsqu'une entreprise procède à un lancement commercial d'un produit incorporant un ou plusieurs droit(s) de propriété industrielle, aucun soutien fiscal ou de toute autre forme ne devrait intervenir. En d'autres termes, si la commercialisation débute, la fiscalité devrait reprendre sa neutralité en ne favorisant aucun droit de propriété industrielle.

La reconnaissance fiscale, en amont, de l'importance des brevets en matière d'innovation n'est-elle pas suffisante ? Est-il utile de maintenir le soutien fiscal en aval, c'est-à-dire au stade de l'exploitation des brevets ?

3- La mise en œuvre d'une fiscalité privilégiée cohérente

Les start-up et les PME rencontrent souvent des difficultés pour financer leurs projets d'innovation. Elles ont besoin d'être soutenues durant le processus conduisant à la commercialisation de leurs nouveautés. Tous les droits de propriété industrielle peuvent intervenir tout au long de ce processus. En tant que facteur d'une innovation axée sur l'utilisateur (« *design as a driver of user-centred innovation* »⁶), le design (dessins et modèles) facilite la commercialisation des nouveautés. S'agissant des marques, les dépenses les plus importantes sont souvent celles exposées dans le cadre des campagnes de communication et de marketing. Pour les entreprises naissantes, il n'est pas toujours facile de couvrir de telles dépenses.

Faut-il alors maintenir cette exclusion quasi systématique des dépenses liées aux marques et au design des soutiens fiscaux mis en place en amont ?

⁶ European Commission, *Design for Growth & Prosperity, Report and recommendations of the European Design Leadership Board*, 2012, p. 19.