

# CRÉDIT D'IMPÔT RECHERCHE ET PRIX DE TRANSFERT

## DEUX AXES DE CONTRÔLES FISCAUX INTIMEMENT LIÉS

### AUTEUR



FRANÇOIS LE STANG  
[francois.lestang@wavestone.lu](mailto:francois.lestang@wavestone.lu)

LE CRÉDIT D'IMPÔT RECHERCHE (CIR) OU LES AUTRES DISPOSITIFS FISCAUX DE SOUTIEN À LA RECHERCHE ET AU DÉVELOPPEMENT (R&D) SONT ACCORDÉS PAR LES ÉTATS AUX ENTREPRISES QUI EFFECTUENT DES OPÉRATIONS DE RECHERCHE ÉLIGIBLES.

Ces incitations fiscales visent à encourager les entreprises à localiser leurs activités de R&D dans un État, qui en attend un « retour sur son investissement » : favoriser la Recherche et l'Innovation et ainsi renforcer l'attractivité de son territoire (développement de nouvelles technologies). Et de manière plus globale stimuler l'économie et la création d'emplois, de chercheurs notamment.

Quelle stratégie les entreprises doivent-elles adopter ? Comment choisir sa localisation ? Comment agir face à la réglementation ? Autant de points essentiels pour lesquels il est judicieux de se faire accompagner par des experts.

## POUR UNE ENTREPRISE, COMMENT CHOISIR SA LOCALISATION ?

Les incitations fiscales à la R&D constituent une arme d'attractivité économique très efficace. Face à une concurrence accrue, les Etats doivent tirer leur épingle du jeu : les dispositifs les plus attractifs sont censés attirer un plus grand nombre d'entreprises. Pour autant, **de nombreux facteurs sont à prendre en compte** (compétence et coûts des personnels et des prestataires participant à l'éco-système, logique de la localisation par rapport à l'histoire ou à l'implantation des centres d'excellence du groupe, etc.).

C'est pourquoi, dans le cadre d'une économie mondialisée, les groupes internationaux doivent étudier de manière approfondie les conséquences de la localisation de leurs activités de recherche sous différents angles :

- / **Possibilité de bénéficier d'incitations fiscales et / ou d'aides à la R&D et incidences respectives de ces modes de financement** (exemple : soustraction de l'assiette du CIR français du montant des subventions publiques reçues à raison de projets éligibles à ce dispositif fiscal incitatif).
- / **Conséquences en matière de refacturation des coûts de recherche intragroupe et / ou des incorporels issus de cette recherche**, c'est-à-dire le traitement des activités de R&D et de leurs éventuels résultats en matière de prix de transfert.
- / **Incidences au plan comptable et fiscal pour les sociétés d'un groupe** selon que le référentiel comptable et la législation fiscale applicables dans deux pays concernés par les flux financiers associés à la facturation de prestations de recherche ne retiennent pas les mêmes règles.

## QUELQUES TENDANCES RÉCENTES À BIEN CONSIDÉRER

### Une exigence documentaire de plus en plus importante

Ces dernières années les États ont multiplié les **obligations documentaires** pesant sur les entreprises. Cette tendance vise à faciliter les contrôles, à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ainsi que l'érosion de la base fiscale et le transfert de bénéfices. Leur volonté en la matière s'est manifestement accélérée et devient d'une plus grande actualité.

En effet, les phénomènes mentionnés ci-dessus sont devenus une source de préoccupation majeure pour tous les **pays de l'OCDE** (Organisation de coopération et de développement économiques) **et du G20** (groupe composé de dix-neuf pays et de l'Union européenne) qui, dans le cadre des travaux relatifs au projet BEPS - (Base erosion and profit shifting / Érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices), cherchent à mettre en place des solutions pour lutter ensemble et de manière plus efficace contre la perte de recettes fiscales.

Ces mesures, publiées en octobre 2015, visent à **améliorer la cohérence des règles fiscales internationales**, à renforcer l'importance de la substance sur la forme et à assurer que le cadre fiscal soit transparent.

C'est la raison pour laquelle il est de la première importance pour les entreprises de s'assurer que les contrats à la base d'opérations intra-groupe en matière de R&D sont bien en adéquation avec les règles en matière de prix de transfert. On pense tout particulièrement aux conditions dans lesquelles des sociétés sont amenées à soustraire à une autre société du groupe – filiale, société sœur, certaines activités de R&D

éligibles au CIR français ou à un dispositif étranger du même type.

### Une cohérence documentaire nécessaire face aux contrôles fiscaux

En effet, si les entreprises sont aujourd'hui bien conscientes de l'importance de se doter d'une documentation en matière de prix de transfert complète et cohérente, elles ne font pas toujours le lien entre leur documentation prix de transfert et les informations que contiennent les dossiers justificatifs de crédit d'impôt recherche (CIR) ou d'aides à la R&D ; ces deux types de documentations sont pourtant souvent contrôlés par les mêmes administrations fiscales nationales.

Il convient de s'assurer de la cohérence de ces deux documentations qui doivent pouvoir être fournies à l'administration dès le début d'un contrôle fiscal – prix de transfert et CIR, et des éléments justifiant leur contenu. Une telle précaution permet aux entreprises de s'assurer par avance que les informations qu'elles peuvent être amenées à produire aux administrations fiscales dans le cadre de futurs contrôles fiscaux ne pourront pas être remises en cause, tout particulièrement dans le cadre des **vérifications**

Il est de la première importance pour les entreprises de s'assurer que les contrats à la base d'opérations intra-groupe en matière de R&D sont bien en adéquation avec les règles en matière de prix de transfert.

## ZOOM SUR LA DOUBLE JUSTIFICATION

Il s'agit du «prix» retenu pour les flux intragroupes et le calcul d'un crédit d'impôt recherche dont certains éléments peuvent être liés à des transactions intragroupes françaises ou étrangères (travaux de sous-traitance éligibles au CIR confiés à une autre société du groupe).

**informatisées** (« contrôles BVCI »), qui permettent de croiser encore plus facilement les informations sur les flux financiers intra-groupes.

Bénéficier d'un crédit d'impôt recherche ou d'une autre incitation fiscale à la R&D impose également de préparer, dans la grande majorité des cas, une documentation spécifique à l'attention de l'administration fiscale et/ou des autorités en charge de la Recherche, que ces dernières soient amenés à valider le projet en amont (rescrit en France, audit préalable en Belgique) ou ultérieurement dans le cadre d'un contrôle fiscal.

Ces deux types de documentations sont maintenant fortement susceptibles d'être revues par la même administration fiscale et une cohérence maximale doit ainsi être assurée.

C'est pourquoi les sociétés qui opèrent à l'international doivent tout particulièrement s'assurer de la cohérence nationale et internationale de leurs politiques et pratiques fiscales en matière de prix de transfert et de crédit d'impôt recherche. Ainsi les groupes n'ont d'autre choix que d'intégrer au mieux les aspects de la R&D au-delà du simple

calcul sur des bases acceptables par les administrations de plusieurs pays des redevances liées à leur propriété intellectuelle dans leur stratégie fiscale internationale en matière de prix de transfert.

Ces documentations contiennent toutes les deux des informations très importantes sur l'activité de l'entreprise, sa stratégie, sa politique de recherche et d'innovation, sa création de valeur. En outre, le dossier justificatif permettant l'obtention d'une aide fiscale à la recherche (crédit d'impôt ou super déduction) dans un pays tiers peut également servir à étayer une politique de prix de transfert.

Il est par conséquent impératif de veiller à ce que les informations contenues dans ces deux types de documentations ne soient pas contradictoires.

D'autant plus que, paradoxalement, une même information peut être très favorable en matière de CIR / d'aide à la R&D et défavorable en matière de prix de transfert ou vice versa !

Il existe également des incidences au plan comptable et fiscal pour les sociétés d'un groupe selon que le référentiel comptable

**Les sociétés qui opèrent à l'international doivent tout particulièrement s'assurer de la cohérence nationale et internationale de leurs politiques et pratiques fiscales en matière de prix de transfert et de crédit d'impôt recherche.**

et la législation fiscale applicables ne sont pas nécessairement ceux qui s'appliquent en France. On se permettra de citer, par exemple, la norme FIN 48 qui impose à certaines entreprises qui présentent leurs comptes selon les principes américains de se positionner par avance sur leurs positions fiscales dites « incertaines » sur le court et







le moyen terme : montants de crédits d'impôt recherche non prescrits et transactions intra-groupe sont tous les deux concernés. Cette réglementation a par exemple vocation à s'appliquer aux filiales françaises de groupes américains qui déploient des activités de R&D en France et le CIR des premières doit donc être le moins contestable possible.

## QUELLES SONT LES RÈGLES DE BASE EN MATIÈRE DE PRIX DE TRANSFERT ?

Une difficulté généralement rencontrée par les entreprises est d'assurer une **juste rémunération des résultats de leur activité de R&D** : c'est-à-dire garantir une valorisation suffisamment élevée des activités de leurs centres de R&D, sans pour autant « faire peser une charge financière trop lourde » sur les sociétés utilisatrices des incorporels issus des recherches menées : sociétés membres du groupe, tenues au paiement de redevances trop élevées.

En outre, il convient de noter que le savoir-faire issu de l'activité de recherche n'est dans certains cas utilisable que sur un marché local, et dans d'autres cas exploitable par d'autres sociétés du groupe déployant leur activité sur un marché similaire ou utilisant les mêmes technologies. La question de la refacturation intra groupe des résultats de la recherche (et de la valorisation de ce savoir-faire) est ainsi une question qui se pose au cas par cas et qui nécessite une analyse fine, tant de l'activité de la société qui a conduit

l'activité de R&D, que de celle des sociétés utilisatrices des résultats, qu'ils fassent l'objet d'une protection ou non. La règle, en matière de prix de transfert, est que la société qui a développé la technologie doit être comparée à une entreprise de recherche indépendante, qui facture des services ou des redevances à des sociétés tierces.

Or la rémunération d'une société en charge de travaux de recherche au sein d'un groupe n'est pas toujours la rémunération que percevrait une entité de recherche indépendante qui elle, a, par construction, un objectif de rentabilité avec les sociétés auxquelles elle vend ou concède les résultats de ses activités de R&D.

En effet, la recherche de la rentabilité de la société de recherche d'un groupe qui réalise les travaux de R&D éligibles à un dispositif fiscal incitatif tel que le CIR n'est en général pas un objectif en soi. Le plus souvent la société qui développe les projets de recherche n'est pas ou que très peu profitable. En effet, elle assume une fonction support pour le groupe.

Cette fonction est encore plus essentielle dans un monde où la course à l'innovation départage les acteurs d'un même secteur, et ce, potentiellement au service de l'ensemble des autres sociétés (industrielles, commerciales, centres de services partagés, y compris de R&D, etc.).

La société qui les développe peut être mais n'est pas toujours à l'origine des projets de recherche sur lesquels elle travaille : elle agit souvent à la demande de la direction ou des équipes en charge de la stratégie du groupe, ou pour répondre à un besoin clairement identifié par des entités industrielles, commerciales ou marketing du groupe.

La société qui est le centre de R&D d'un groupe ou en fait fonction ne s'autofinance pas nécessairement : elle peut ne dégager que peu de bénéfices, voire constituer un centre de coûts, surtout lors des premières années de ses activités.

En termes de risques, une telle société devrait ainsi supporter les risques techniques liés à son activité de R&D : défaillance technique d'un produit, erreur de formulation. En revanche elle ne devrait jamais supporter le risque commercial. En effet, elle peut très bien développer un produit irréprochable techniquement mais qui s'avère être un échec au plan commercial. Quel que soit le succès commercial du produit issu de l'activité de R&D, la rémunération de l'entité qui l'a développé doit être conforme aux prix de pleine concurrence.

*Choix de l'implémentation, réglementation locale, contrôles fiscaux... vous l'aurez compris, valoriser ses activités de R&D dans le respect des règles en vigueur localement ne peut en aucun cas être fait sans élaborer au préalable avec rigueur une stratégie fiscale solide et cohérente, ce qui requiert souvent d'être accompagné par des professionnels.*

**WAVESTONE**

[www.wavestone.com](http://www.wavestone.com)

Wavestone est un cabinet de conseil, issu du rapprochement de Solucom et des activités européennes de Kurt Salmon (hors consulting dans les secteurs retail & consumer goods). Il figure parmi les leaders indépendants du conseil en Europe.

La mission de Wavestone est d'éclairer et guider ses clients dans leurs décisions les plus stratégiques en s'appuyant sur une triple expertise fonctionnelle, sectorielle et technologique.