

31 mars 2021

## IP Box et logiciels : y avez-vous pensé ?

Le régime de faveur des produits de la propriété industrielle (connu sous le nom d'« IP Box ») a connu d'importants changements à la suite d'un rapport de l'OCDE, ayant contraint la France à mettre sa **législation en conformité avec l'approche « Nexus »**, ce qui a été fait via de la loi de finances pour 2019.

Pour mémoire, l'ancien régime (CGI, art. 39 terdecies ancien) prévoyait l'application d'un taux réduit d'impôt sur les sociétés de 15 % sur les revenus tirés de la cession, concession ou sous-concession de certains titres de propriété industrielle.

Le nouveau régime, codifié à l'article 238 du CGI et applicable depuis le 1er janvier 2019 comporte des différences notables avec l'ancien dispositif, l'une des plus importantes étant **l'éligibilité des logiciels protégés par le droit d'auteur**. De plus :

- Le **taux réduit est désormais de 10 %** ;
- Le taux réduit s'applique à un résultat net (vs résultat brut auparavant) ;
- Il est fait application d'un « **ratio Nexus** ».

Ce régime optionnel (l'option étant formulée par actif ou famille de produits), demeure complexe dans sa mise en œuvre, complexité néanmoins largement compensée par sa très forte attractivité au plan fiscal (et donc financier !).

### Un régime désormais applicable aux logiciels...

L'IP Box nouvelle version s'étend désormais aux **logiciels protégés par le droit d'auteur**, c'est-à-dire aux logiciels originaux.

Il est également notable que le mode d'exploitation du logiciel considéré est en principe indifférent, tant qu'il présente les caractéristiques d'un actif immobilisé caractérisant une licence de logiciel. Ainsi, que le logiciel soit exploité en mode « SaaS », « *On premise* » ou « *On appliance* » est sans incidence.

Si cet élargissement est bienvenu pour tout le secteur de l'édition logicielle, la notion de logiciel protégé par le droit d'auteur et celle de concession ou sous-concession doivent être appréciées avec prudence et requièrent un examen juridique et technique attentif.

### ... faisant l'objet d'opérations de cession, concession et sous concession...

Si la notion de cession ne pose guère de questions, celles de concession et de sous-concession méritent quelques précisions.

La concession est un contrat par lequel un titulaire d'un actif incorporel éligible concède à un concessionnaire la jouissance de son droit d'exploitation moyennant la perception d'une redevance (i) exclusive ou non, (ii) pour l'ensemble du territoire ou non ou encore (iii) pour la totalité de l'actif incorporel ou seulement une partie.

La sous-concession est le contrat par lequel le concessionnaire d'un actif incorporel éligible concède à son tour à une personne dénommée sous-concessionnaire, en tout ou partie, la jouissance du droit qui lui a été concédé moyennant la perception d'une redevance.

La licence d'exploitation doit ici s'entendre au sens large de tout contrat conférant au licencié le droit d'utiliser l'invention tant à des fins internes, pour ses besoins propres, que dans la perspective de produire et commercialiser des biens et services.

Ici encore, une analyse de l'environnement contractuel s'impose. En effet, il est indispensable que les contrats conclus par le candidat à l'IP Box soient suffisamment clairs quant aux modalités d'exploitation du logiciel concerné (concession, sous-concession) et correspondent aux critères d'application du régime.

### **... permettant de bénéficier d'un taux d'IS réduit de 10 % sur les revenus nets après application d'un ratio Nexus...**

La détermination du résultat soumis au taux réduit de 10 % est effectuée en deux étapes :

- Calcul du revenu net
- Détermination du « ratio Nexus ».

Tout d'abord donc, l'application du régime impose de calculer le revenu net éligible, c'est-à-dire le montant correspondant aux revenus générés par l'actif au cours de l'exercice minorés des dépenses de création, d'acquisition et de développement de l'actif, engagées par l'entreprise, au cours du même exercice.

Notons dès à présent que seuls les revenus de cession ou de concession doivent être retenus, à l'exclusion donc des autres revenus rémunérant des prestations autres que la licence, comme les services de maintenance par exemple. S'il est parfois observé une distinction entre les types de revenus dès la facturation client, le cas le plus courant demeure celui d'une facturation globale de l'ensemble des services rendus, imposant alors un exercice délicat de « détournement » du seul revenu de licence, voire une refonte des pratiques commerciales de la société.

Les dépenses retenues pour le calcul sont de même nature que les dépenses de recherche et développement en matière de CIR, leur périmètre étant néanmoins plus large concernant l'IP Box. Par exemple, s'agissant des charges sociales, si pour le CIR il est indispensable de distinguer entre charges sociales obligatoires et non obligatoires (seules les premières étant retenues), l'ensemble de ces charges sera retenu pour l'IP Box.

Par ailleurs, à ce stade des calculs, il importe peu que les dépenses de R&D aient été engagées par le contribuable lui-même, par un sous-traitant externe ou encore par une société du même groupe. Toutes sont retenues pour le calcul du revenu net tant qu'elles présentent un lien direct avec la création et le développement de l'actif. Cette définition suppose d'ailleurs de distinguer les dépenses de pure recherche et développement des dépenses de maintenance. En matière de développement logiciel, cette distinction peut être délicate s'agissant des évolutions techniques : s'agit-il de maintenance ou d'upgrade résultant d'opérations de recherche ?

Enfin, un mécanisme dit de « recapture » impose, pour le premier exercice au cours duquel un revenu net est calculé (i.e. premier exercice de perception de revenus du fait de l'exploitation de l'actif éligible), de retenir toutes les dépenses de R&D engagées depuis l'exercice de l'option, en plus donc des dépenses de l'exercice considéré. L'introduction de ce mécanisme impose donc de s'interroger sur l'opportunité d'opter pour le régime dès les premiers travaux de développement.

Par exemple, un actif est développé depuis février 2019 mais il n'est commercialisé qu'à compter de 2021, exercice de constatation des premiers revenus et donc premier exercice au cours duquel sera calculé un revenu net. Si la société a opté pour l'IP Box dès 2019, alors le revenu net imposable au taux réduit en 2021 sera égal à la différence entre (i) les revenus de 2021 et (ii) les dépenses de R&D engagées en 2019, 2020 et 2021. A l'inverse, si l'option n'est formulée qu'à compter du 1er janvier 2021, alors le revenu net correspondra à la différence entre les revenus de 2021 et les seules dépenses de R&D de 2021.

En cas de résultat net négatif, ce résultat n'est imputable que sur les résultats nets provenant du même actif réalisés au cours des exercices suivants.

Le résultat net ainsi obtenu doit ensuite être multiplié par un « **ratio Nexus** » dont l'objet est de restreindre l'application du taux réduit aux seuls revenus générés par des efforts de R&D internes. C'est pourquoi, pour le ratio Nexus, il est nécessaire de distinguer selon l'origine des dépenses de R&D selon qu'elles sont directes, c'est-à-dire engagées par le contribuable lui-même ou via le recours à des sous-traitants non liés, ou indirectes, c'est-à-dire provenant de refacturations par une société liée.

Le ratio est obtenu par le rapport suivant :

Dépenses de R&D directes (i.e. hors dépenses de R&D via sociétés liées) majorées de  
30%

---

Dépenses de R&D totales (i.e. y compris dépenses de R&D via sociétés liées)

Contrairement au calcul du revenu net, les dépenses ici retenues s'entendent des dépenses cumulées depuis l'origine<sup>1</sup>, ce qui **impose un suivi fin des dépenses** par actif, produit ou famille de produits.

L'objectif du ratio Nexus est donc d'exclure totalement du bénéfice de l'IP Box les sociétés qui n'engagent aucune opération de R&D pour la création ou le développement d'un actif. Tel serait par exemple le cas d'une société concessionnaire donnant un logiciel en sous-concession : à défaut d'avoir jamais engagé la moindre dépense de R&D directe (toutes les opérations de R&D étant supportées par le concédant initial), le numérateur sera égal à zéro ainsi donc que le ratio lui-même.

La logique du dispositif tel que refondu selon les principes édictés par l'OCDE est donc claire : ne peuvent bénéficier d'un régime fiscal favorable que les contribuables ayant porté l'effort de développement.

L'application du ratio Nexus au résultat net permet d'obtenir le **résultat net soumis au taux réduit de 10 %**. Ce résultat est donc à extourner du résultat fiscal global pour être soumis au taux réduit. Si le résultat fiscal global ressort déficitaire, le résultat net au taux réduit demeure imputable à l'euro sur le résultat global déficitaire, seul le reliquat étant alors soumis taux réduit.

Pour terminer, notons que le dispositif s'applique au niveau de la société mère en cas d'appartenance à un groupe d'intégration fiscale, étant encore précisé que certains aspects diffèrent sensiblement en présence d'une intégration fiscale. Par exemple et c'est le plus notable, les dépenses de R&D sous-traitées à une autre société du groupe intégré (donc une société liée) sont considérées comme des dépenses directes...et non comme des dépenses sous-traitées à une société liée. Ou encore, le revenu net du premier exercice de l'option doit encore être minoré de la valeur de l'actif au jour de l'entrée de la société concernée dans l'intégration fiscale.

---

<sup>1</sup>A noter qu'une mesure de tempérament permet aux entreprises, pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2021, de ne tenir compte, au titre des dépenses réalisées au cours des exercices antérieurs, que de celles réalisées au titre des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2019.

### ...et instituant une obligation documentaire étendue

Toute entreprise ayant opté pour le dispositif de l'IP box doit constituer une documentation dédiée, à l'instar de ce qui est prévu pour le CIR ou en matière de prix de transfert, mise à jour annuellement et tenue à la disposition de l'administration fiscale en cas de contrôle.

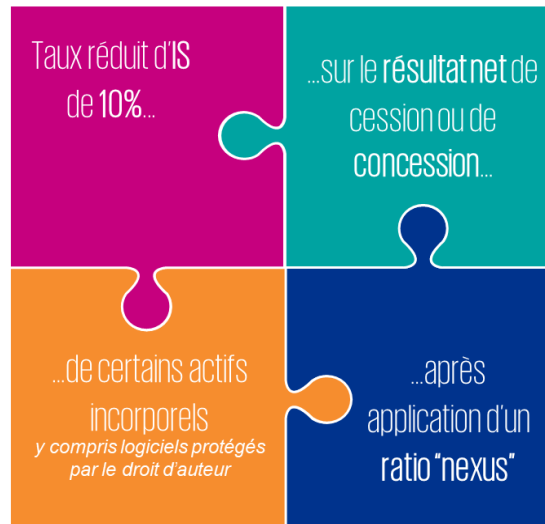
- Cette documentation contient impérativement les éléments suivants :
- Une **description générale de l'organisation des activités** de R&D de l'entreprise ;
- Des **informations spécifiques** concernant la détermination du résultat imposable à savoir une liste des actifs soumis aux opérations, une présentation du ratio Nexus et une présentation de la méthode de répartition des frais entre actifs.

Lorsque l'entreprise ne produit pas la documentation requise ou de manière partielle, dans un délai de trente jours après la mise en demeure de l'administration, elle est passible d'une **amende égale à 5 %** du montant du résultat net imposé au taux réduit.

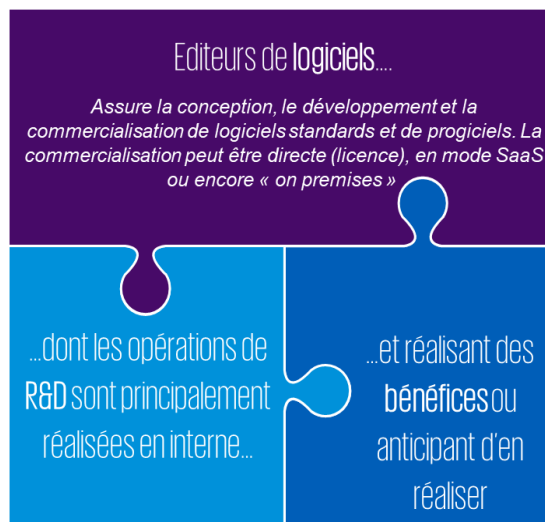
Enfin et comme attendu, la liasse fiscale de l'entreprise concernée s'enrichit d'un feuillet complémentaire dédié.

### Pour résumer

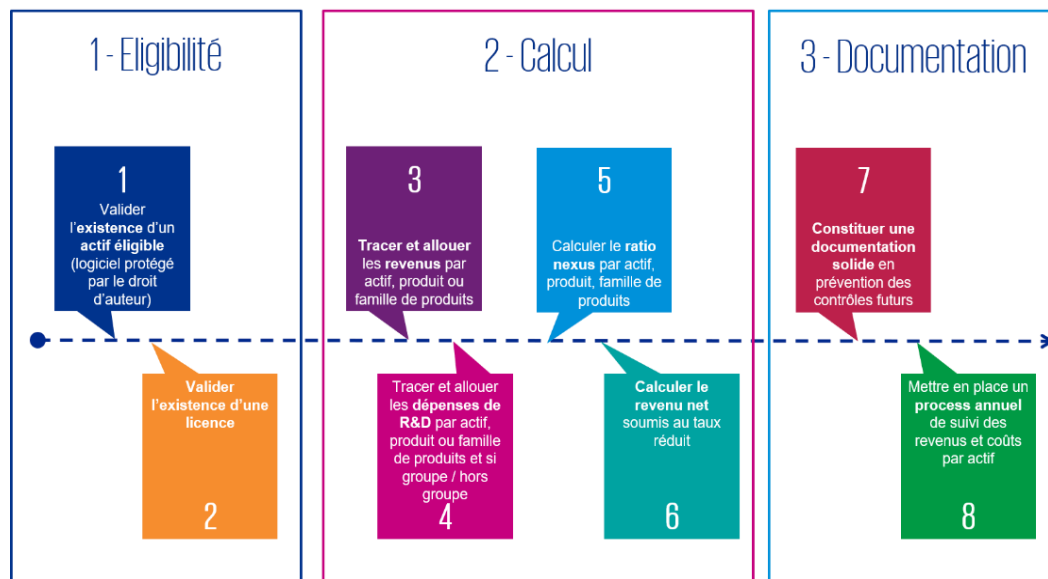
L'IP Box appliqué aux logiciels, c'est quoi ?



L'IP Box appliqué aux logiciels, c'est pour qui ?



L'IP Box appliqué aux logiciels implique de suivre une méthodologie adaptée et trois grandes étapes clés pour sa mise en œuvre :



A l'heure où la date de dépôt des liasses fiscales au titre de l'exercice clos le 31 décembre approche, il est temps d'y penser !

## Contacts



**Xavier Houard**  
 Avocat Associé, Fiscalité Internationale et M&A  
 Technology, Media, Telecommunications (TMT)  
 KPMG Avocats Paris  
[xavierhouard@kpmgavocats.fr](mailto:xavierhouard@kpmgavocats.fr)  
 01 55 68 49 53



**Julie Ansout**  
 Senior Manager, Fiscalité Internationale et M&A  
 TMT  
 KPMG Avocats Bordeaux  
[jansout1@kpmgavocats.fr](mailto:jansout1@kpmgavocats.fr)  
 01 56 68 81 28

© Les informations contenues dans ce document sont d'ordre général et ne sont pas destinées à traiter les particularités d'une personne ou d'une entité. Bien que nous fassions tout notre possible pour fournir des informations exactes et appropriées, nous ne pouvons garantir que ces informations seront toujours exactes à une date ultérieure. De fait elles ne peuvent ni ne doivent servir de support à des décisions sans validation par les professionnels ad hoc. KPMG Avocats est une société d'avocats de droit français, membre de l'organisation mondiale KPMG constituée de cabinets indépendants adhérents de KPMG International Limited, une société de droit anglais (« private company limited by guarantee »). Aucun cabinet membre n'a le droit d'engager KPMG International ou les autres cabinets membres vis-à-vis des tiers. KPMG International n'a le droit d'engager aucun cabinet membre.

© 2021 KPMG Avocats, société d'avocats de droit français, de l'organisation mondiale KPMG constituée de cabinets indépendants adhérents de KPMG International Limited, une société de droit anglais (« private company limited by guarantee »). Tous droits réservés. Le nom KPMG et le logo ainsi que le nom KPMG Avocats sont des marques utilisées sous licence par les cabinets indépendants membres de l'organisation mondiale KPMG.