

# Eigenschappen

**Titel :** FAQ AGFisc relatives à la déduction pour revenus d'innovation

**Samenvatting :** Ces FAQ ont pour but de donner un premier commentaire des dispositions de la loi du 09.02.2017 portant introduction d'une déduction pour revenus d'innovation (MB 20.02.2017)

**Trefwoorden :** [impôt des sociétés](#), [impôt des non-résidents/sociétés](#), [base imposable à l'ISoc.](#), [base imposable à l'INR/Soc.](#), [déduction pour revenus d'innovation](#)

**Datum van het document :** 26/07/2018

**Publicatiedatum :** 26/07/2018

**Datum Fisconet *plus* <sup>®</sup> :** 26/07/2018

# FAQ AGFisc relatives à la déduction pour revenus d'innovation

*Ces FAQ ont pour but de donner un premier commentaire des dispositions de la loi du 09.02.2017 portant introduction d'une déduction pour revenus d'innovation (MB 20.02.2017).*

*impôts sur les revenus ; impôt des sociétés ; impôts des non-résidents/sociétés ; base imposable à l'ISoc et à l'INR/soc. ; déduction pour revenus d'innovation*

SPF Finances, le 26.07.2018

Administration générale de la Fiscalité – Impôt des sociétés

## Table des matières

[Introduction](#)

[Textes légaux](#)

[FAQ](#)

[1. Qui peut revendiquer la déduction pour revenus d'innovation ?](#)

[2. Les droits de propriété intellectuelle - Quels sont les droits de propriété intellectuelle éligibles ?](#)

[3. Les droits de propriété intellectuelle – Doivent-ils être portés à l'actif au bilan des comptes annuels de la société ?](#)

[4. Les droits de propriété intellectuelle - Existe-t-il une obligation d'amélioration par la société en cas de droit de propriété intellectuelle acquis ?](#)

[5. Les droits de propriété intellectuelle – A quel moment un programme d'ordinateur est-il considéré comme protégé par le droit d'auteur ?](#)

[6. Les droits de propriété intellectuelle – Qui est titulaire du droit relatif au développement, dans le cadre d'un contrat de travail ou autre, d'un programme d'ordinateur protégé par le droit d'auteur ?](#)

- [7. Les droits de propriété intellectuelle – A quel moment un programme d'ordinateur protégé par le droit d'auteur peut-il être considéré comme un droit de propriété intellectuelle éligible ?](#)
- [8. Les droits de propriété intellectuelle – A partir de quel moment les droits de propriété intellectuelle visés peuvent-ils être pris en considération ?](#)
- [9. Les revenus d'innovation - Quels sont les revenus visés ?](#)
- [10. Les revenus d'innovation – Qu'entend-on par redevances de licences ?](#)
- [11. Les revenus d'innovation – Qu'entend-on par redevances comprises dans le prix de vente des biens produits ou services prestés ?](#)
- [12. Les revenus d'innovation – Qu'entend-on par redevances résultant de l'innovation de procédés ?](#)
- [13. Les revenus d'innovation – Qu'entend-on par indemnités résultant de la violation d'un droit de propriété intellectuelle ?](#)
- [14. Les revenus d'innovation – Qu'entend-on par rémunérations obtenues à l'occasion de l'aliénation d'un droit de propriété intellectuelle ?](#)
- [15. Les revenus d'innovation nets – Quels sont les principes et définitions ?](#)
- [16. Les revenus d'innovation nets – Les revenus nets peuvent-ils être déterminés de manière globale pour tous les droits de propriété intellectuelle ?](#)
- [17. Les revenus d'innovation nets – Comment se réalise la déduction des frais de la période imposable ?](#)
- [18. Les revenus d'innovation nets – Comment se réalise la déduction des frais historiques ?](#)
- [19. Les revenus d'innovation nets – Déduction des frais historiques – Exemples](#)
- [20. Les revenus d'innovation nets limités en fonction des dépenses - En quoi consiste la fraction « Nexus » ? - Objectif](#)
- [21. Les revenus d'innovation nets limités en fonction des dépenses – En quoi consiste la fraction « Nexus » ? - Régime transitoire](#)
- [22. Les revenus d'innovation nets limités en fonction des dépenses – En quoi consiste la fraction « Nexus » ? - Dérogation légale](#)
- [23. Déduction pour revenus d'innovation - En quoi consiste l'avantage fiscal lié aux revenus d'innovation ? – Déduction](#)
- [24. Déduction pour revenus d'innovation - En quoi consiste l'avantage fiscal lié aux revenus d'innovation ? - Exonération – Exonération temporaire](#)
- [25. Déduction pour revenus d'innovation - En quoi consiste l'avantage fiscal lié aux revenus d'innovation ? - Exonération – Exonération définitive](#)
- [26. Quelles sont les formalités à remplir ? – Obligation de documentation élargie](#)
- [27. Quelles sont les formalités à remplir ? - Formulaire 275 INNO](#)
- [28. Quand la déduction pour revenus d'innovation entre-t-elle en vigueur ?](#)
- [29. Régime transitoire pour la déduction pour revenus de brevets - Existe-t-il un concours entre la déduction pour revenus d'innovation et la déduction pour revenus de brevets ?](#)
- [30. Particularités – Qu'en est-il en cas d'opérations de restructurations fiscalement neutres ?](#)
- [31. Particularités – La déduction pour revenus d'innovation peut-elle être combinée avec la déduction pour investissement ?](#)

## Introduction

1. Les présentes FAQ commentent les dispositions de la loi du 09.02.2017 portant introduction d'une déduction pour revenus d'innovation (L 09.02.2017) et intègrent également les modifications apportées par la loi du 17.12.2017 portant des dispositions fiscales diverses II (L 17.12.2017) en vue de clarifier certaines dispositions de la loi précitée.

2. Ce nouveau régime qui remplace la déduction pour revenus de brevets abrogée par la loi du 03.08.2016 portant des dispositions fiscales urgentes (L 03.08.2016) (pour plus de précisions, voir la circ. AGFisc N° 41/2016, n° Ci.707.658, 02.12.2016) vise à instaurer un régime belge de déduction relative à la propriété intellectuelle en conformité avec les directives du plan d'action BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) rédigé par l'OCDE.

3. Afin d'éviter que les bénéficiaires de sociétés « disparaissent » ou soient artificiellement déplacés dans une vision d'optimisation fiscale, il est désormais prescrit de limiter les stimuli fiscaux en matière de propriété intellectuelle en proportion de la présence économique effective de la société. Pour la déduction pour revenus de brevets, cela signifie spécifiquement qu'on regardera qui supporte véritablement les frais de recherche et développement (R&D), dans le but final de prendre encore désormais uniquement en considération les revenus résultant de brevets dont les activités R&D véritables ont été entreprises par la société même (Doc. Parl., Chambre, session 2016-2017, DOC 54-2235/001, p. 4).

4. En pratique, la nouvelle déduction est calculée sur les revenus nets de la propriété intellectuelle limités proportionnellement à la part des dépenses R&D propres ou sous-traités à des entreprises non liées dans l'ensemble des dépenses R&D afférentes à cette propriété intellectuelle (fraction « Nexus »).

5. En réponse aux limitations auxquelles la nouvelle déduction doit désormais répondre et pour maintenir la compétitivité du cadre fiscal pour l'innovation, le Gouvernement a décidé d'étendre sensiblement le nouveau régime par rapport à la déduction pour revenus de brevets abrogée dans certains domaines (voir en ce sens Doc. Parl., Chambre, session 2016-2017, DOC 54-2235/001, p. 5). A cet égard, on note notamment un élargissement des propriétés intellectuelles éligibles de même que des catégories de revenus visées. Il est également possible de bénéficier d'un avantage fiscal au moyen d'une exonération temporaire pour la période à partir de laquelle le droit de propriété intellectuelle est demandé jusqu'à son obtention. Notons également que le pourcentage de déduction est porté à 85 %, que la déduction non utilisée est reportable sur les périodes imposables suivantes et qu'un régime de neutralité est prévu dans le cadre d'opérations de restructurations fiscalement neutre.

6. Le nouvel art. 205/1, § 2, CIR 92, définit les termes et expressions spécifiques à cette nouvelle déduction.

## Textes légaux

7. Ci-après, les art. 2 à 16, L 09.02.2017.

### Art. 2

Dans l'article 46, § 2, alinéa 1<sup>er</sup>, du Code des impôts sur les revenus 1992, modifié en dernier lieu par la loi du 26 décembre 2015, les mots « *déductions pour revenus de brevets, déductions pour revenus d'innovation,* » sont insérés entre les mots « *Les amortissements,* » et les mots « *déductions pour investissement, crédits d'impôt pour recherche et développement* ».

### Art. 3

Dans le titre III, chapitre II, section III, du même Code, il est inséré une sous-section VI, rédigée comme suit :

« *Sous-section VI - Revenus d'innovation exonérés.* ».

#### **Art. 4**

Dans le titre III, chapitre II, section III, sous-section VI, du même Code, insérée par l'article 3, il est inséré un article 194quinquies, rédigé comme suit :

« *Art. 194quinquies.*

*§ 1<sup>er</sup>. Pour la période imposable pendant laquelle la demande d'un droit de propriété intellectuelle visé à l'article 205/1, § 2, 1<sup>o</sup>, a) à d), est encore en cours, 85 p.c. du montant qui serait fixé conformément à l'article 205/3 dans le cas où le droit de propriété intellectuelle serait déjà concédé, n'est pas considéré comme un bénéficiaire dans les limites et aux conditions prévues ci-après.*

*Par période imposable, les exonérations visées à l'alinéa 1<sup>er</sup> sont accordées à concurrence d'un montant limité aux bénéficiaires de la période imposable, tels qu'ils subsistent avant application des articles 205/1 à 205/4, et avant constitution de la réserve exonérée visée à l'alinéa 1<sup>er</sup>.*

*En cas d'absence ou d'insuffisance de bénéficiaires visés à l'alinéa 2, permettant d'appliquer les exonérations, les exonérations non accordées pour cette période imposable sont reportées successivement sur les bénéficiaires des périodes imposables suivantes, sans que, par période imposable, les exonérations ne puissent excéder la limite visée à l'alinéa 2.*

*La réserve exonérée ne reste maintenue que pour autant qu'il soit satisfait aux conditions visées à l'article 190, alinéa 2.*

*§ 2. Le montant exonéré temporairement conformément au § 1<sup>er</sup> relatif à un droit de propriété intellectuelle est définitivement exonéré à partir de l'exercice d'imposition qui se rapporte à la période imposable au cours de laquelle ce droit de propriété intellectuelle est concédé.*

*Le montant restant des exonérations non accordées, après application du § 1<sup>er</sup>, alinéa 3, de la période imposable antérieure, est définitivement exonéré pour l'exercice d'imposition qui se rapporte à la période imposable au cours de laquelle ce droit de propriété intellectuelle est concédé, limité au montant limite visé au § 1<sup>er</sup>, alinéa 2.*

*En cas d'absence ou d'insuffisance de bénéficiaires tels que visés au § 1<sup>er</sup>, alinéa 2, afin de pouvoir appliquer l'exonération visée à l'alinéa 2, les exonérations non accordées pour cette période imposable sont reportées conformément au § 1<sup>er</sup>, alinéa 3, aux périodes imposables suivantes.*

*§ 3. Les bénéficiaires antérieurement exonérés relatifs à un droit de propriété intellectuelle sont considérés comme des bénéficiaires de la période imposable au cours de laquelle la demande portant sur ce droit de propriété intellectuelle n'est plus en cours et au cours de laquelle le droit de propriété intellectuelle n'a pas été octroyé.*

*§ 4. Pour pouvoir bénéficier de l'exonération visée au présent article, le contribuable est tenu de joindre un relevé conforme au modèle arrêté par le ministre des Finances ou son délégué, à la déclaration aux impôts sur les revenus à partir de l'exercice d'imposition afférent à la période imposable pendant laquelle la demande d'un droit de propriété intellectuelle est faite, jusqu'à l'exercice d'imposition afférent à la période imposable à partir de laquelle la demande n'est plus en cours. ».*

**Art. 5**

Dans le titre III, chapitre II, section IV, du même Code, l'intitulé de la sous-section IIIbis, inséré par la loi du 27 avril 2007, est remplacé par ce qui suit :

« *Sous-section IIIbis. - Déduction pour revenus d'innovation.* ».

**Art. 6**

Dans la sous-section IIIbis du titre III, chapitre II, section IV, du même Code, il est inséré un article 205/1 rédigé comme suit :

« *Art. 205/1*

*§ 1<sup>er</sup>. Les bénéficiaires de la période imposable sont réduits de 85 p.c. des montants fixés conformément à l'article 205/3. Cette réduction est dénommée "déduction pour revenus d'innovation".*

*En cas d'absence ou d'insuffisance de bénéficiaires permettant d'appliquer en totalité la déduction pour revenus d'innovation pour cette période imposable, la partie qui n'a pas pu être déduite, peut être reportée sur les périodes imposables postérieures.*

*§ 2. Pour l'application de la présente sous-section, on entend par :*

*1° droit de propriété intellectuelle : les droits visés ci-dessous dont la société est pleine propriétaire, copropriétaire, usufruitière ou titulaire de licences ou de droits :*

*a) un brevet ou certificat complémentaire de protection; ou*

*b) un droit d'obtention végétale dont la demande est introduite au plus tôt le 1<sup>er</sup> juillet 2016 ou, dans le cas d'un droit d'obtention végétale acquis, qui est acquis après le 30 juin 2016; ou*

*c) un médicament orphelin, limité aux 10 premières années de son inscription comme tel auprès du Registre européen des médicaments orphelins, et dont la demande est introduite au plus tôt le 1<sup>er</sup> juillet 2016 ou, dans le cas d'un médicament orphelin acquis, qui est acquis après le 30 juin 2016; ou*

*d) l'exclusivité des données ou l'exclusivité commerciale attribuées par les pouvoirs publics après le 30 juin 2016 en application :*

- de l'article 59 du règlement (CE) n° 1107/2009 du Parlement européen et du Conseil du 21 octobre 2009 concernant la mise sur le marché des produits phytopharmaceutiques et abrogeant les directives 79/117/CEE et 91/414/CEE du Conseil;*
- de l'article 14.11 du règlement (CE) n° 726/2004 du Parlement européen et du Conseil du 31 mars 2004 établissant des procédures communautaires pour l'autorisation et la surveillance en ce qui concerne les médicaments à usage humain et à usage vétérinaire, et instituant une Agence européenne des médicaments;*
- des articles 10.1, 10.5 ou 74bis de la directive 2001/83/CE du Parlement européen et du Conseil du 6 novembre 2001 instituant un code communautaire relatif aux médicaments à usage humain;*
- des articles 13.1, 13.5 ou 13bis de la directive 2001/82/CE du Parlement européen et du Conseil du 6 novembre 2001 instituant un code communautaire relatif aux médicaments vétérinaires;*
- de l'article 8 du règlement (CE) n° 141/2000 du Parlement européen et du Conseil du 16 décembre 1999 concernant les médicaments orphelins;*

- *des dispositions analogues de droit national ou international, limitées aux 10 premières années de l'exclusivité des données ou de l'exclusivité commerciale; ou*

*e) un programme d'ordinateur protégé par le droit d'auteur, y compris une création dérivée ou adaptation provenant d'un programme d'ordinateur existant, résultant d'un projet ou d'un programme, de recherche ou de développement, visés à l'article 275<sup>3</sup>, § 3, et qui n'a pas déjà généré de revenus avant le 1er juillet 2016;*

*2° revenus d'innovation à prendre en considération : les revenus ci-dessous, qui lorsqu'il existe des relations spéciales entre le débiteur des redevances et la société bénéficiaire, ne sont pris en considération que dans la mesure où ils ne sont pas plus élevés que ceux qui auraient été convenus entre entreprises non liées :*

- *des redevances de licences, dans la mesure où ces redevances se retrouvent dans le résultat imposable en Belgique de la période imposable;*
- *des redevances qui seraient dues à la société pour la période imposable si les biens produits par ou pour le compte de la société ou les services prestés par ou pour le compte de la société étaient produits ou prestés par un tiers en vertu d'une licence concédée par la société et dans la mesure où ces redevances se retrouveraient dans le résultat imposable en Belgique de la période imposable;*
- *des redevances qui seraient dues à la société pour la période imposable si le processus de production, lié indissociablement aux droits visés au 1° et suivi par ou pour le compte de la société, était suivi par un tiers en vertu d'une licence concédée par la société et dans la mesure où ces redevances se retrouveraient dans le résultat imposable en Belgique de la période imposable;*
- *des indemnités dues à la société, soit sur la base d'une décision judiciaire ou arbitrale, soit sur la base d'un accord amiable, soit sur la base d'un contrat d'assurance, suite à la violation d'un droit de propriété intellectuelle, et dans la mesure où ces indemnités ont trait directement au droit de propriété intellectuelle et se retrouvent dans le résultat imposable en Belgique de la période imposable;*
- *des sommes obtenues à l'occasion d'une aliénation d'un droit de propriété intellectuelle qui a la nature d'une immobilisation et est constitué au plus tard lors de la période imposable précédente, ou est acquis au cours des 24 mois écoulés;*

*3° revenus nets : le montant brut des revenus d'innovation, diminué des dépenses visées au 5° reprises en frais, faites ou supportées pendant cette période imposable, et qui ne sont pas inférieures aux frais qui auraient été applicables entre entreprises non liées;*

*4° dépenses qualifiantes : des dépenses de recherche et développement qui se rattachent directement à un droit de propriété intellectuelle visé au 1°, à l'exclusion des intérêts, des dépenses afférents aux terrains et bâtiments, ainsi que des autres dépenses qui ne se rattachent pas directement au droit de propriété intellectuelle, et qui sont faites par la société pour des activités de recherche et développement effectuées par la société elle-même, ou sont payées par la société :*

- *à une entreprise non liée; ou*
- *à une entreprise liée, pour autant que cette entreprise verse les rétributions obtenues sans marge à une entreprise non liée;*

*5° dépenses globales : la totalité :*

- *des dépenses qualifiantes visées au 4 ° ; et*
- *des dépenses pour l'acquisition du droit de propriété intellectuelle visé au 4 ° , à l'exclusion des intérêts ainsi que des autres dépenses qui ne se rattachent pas directement au droit de propriété intellectuelle; et*
- *des dépenses de recherche et développement qui se rattachent directement au droit de propriété intellectuelle visé au 4 ° , à l'exclusion des intérêts, des dépenses afférents aux terrains et bâtiments, ainsi que des autres dépenses qui ne se rattachent pas directement au droit de propriété intellectuelle, qui sont faites à une entreprise liée, à l'exclusion des dépenses visées au 4 ° , deuxième tiret;*

*6° une entreprise liée : une entreprise à l'égard de laquelle la société se trouve directement ou indirectement dans des liens d'interdépendance;*

*7° une entreprise non liée : une entreprise à l'égard de laquelle la société ne se trouve pas directement ou indirectement dans des liens d'interdépendance. ».*

## **Art. 7**

Dans la même sous-section IIIbis, il est inséré un article 205/2 rédigé comme suit :

*« Art. 205/2*

*§ 1er. Pour déterminer la déduction pour revenus d'innovation pour une période imposable, les revenus d'innovation à prendre en considération correspondent à la partie des revenus nets qui se rattache exclusivement à un droit de propriété intellectuelle.*

*La détermination des revenus d'innovation telle que visée à l'alinéa 1er, doit être effectuée distinctement par droit de propriété intellectuelle. Si la société peut prétendre à la dérogation visée à l'article 205/4, § 1er, alinéa 2, elle peut déterminer les revenus d'innovation, soit par type de produit ou service, soit par groupe de produits ou services.*

*Si la détermination des revenus d'innovation engendre un résultat négatif, ce résultat négatif est déduit successivement des revenus d'innovation nets concernant soit le même droit de propriété intellectuelle, soit le même type de produit ou service, soit le même groupe de produits ou services de chacune des périodes imposables suivantes.*

*§ 2. Pour la période imposable pour laquelle les revenus d'innovation sont déterminés distinctement conformément au § 1er pour la première fois, ce montant est diminué des dépenses globales reprises en frais, dans des périodes imposables antérieures se terminant après le 30 juin 2016 et qui ne sont pas déjà déduites pour la détermination de l'exonération visée à l'article 194quinquies. Des frais faits ou supportés au cours d'une période imposable durant laquelle la société a appliqué la déduction pour revenus de brevets conformément aux articles 205<sup>1</sup> à 205<sup>4</sup>, tels qu'ils existaient avant d'être abrogés par les articles 4 à 7 de la loi du 3 août 2016 portant des dispositions fiscales urgentes, relative soit à ce droit de propriété intellectuelle, soit ce type de produit ou service, soit ce groupe de produits ou services, ne doivent pas être déduits.*

*Après application de l'alinéa 1er, le résultat négatif éventuel est déduit successivement des revenus d'innovation nets concernant soit le même droit de propriété intellectuelle, soit le même type de produit ou service, soit le même groupe de produits ou services de chacune des périodes imposables suivantes.*

*Par dérogation à l'alinéa 1er, la société peut, au cours de la période imposable pour laquelle les revenus d'innovation sont pour la première fois déterminés distinctement conformément au § 1er, opter irrévocablement pour l'étalement linéaire des dépenses visées à l'alinéa 1er durant une période de maximum sept périodes imposables consécutives.*

*Pour la période imposable au cours de laquelle le délai choisi visé à l'alinéa 3 vient à échéance ou, éventuellement plus tôt, si la déduction pour revenus d'innovation concernant soit ce droit de propriété intellectuelle, soit ce type de produit ou service, soit ce groupe de produits ou services n'est plus appliquée, le bénéficiaire de la période imposable est augmenté d'un montant égal à la différence positive entre la déduction pour revenus d'innovation octroyée ou reportée pour cette période imposable et au maximum pour les sept périodes imposables antérieures concernant soit ce droit de propriété intellectuelle, soit ce type de produit ou service, soit ce groupe de produits ou services et la déduction pour revenus d'innovation qui aurait été appliquée concernant soit ce droit de propriété intellectuelle, soit ce type de produit ou service, soit ce groupe de produits ou services si le contribuable n'avait pas opté pour la méthode visée à l'alinéa 3.*

*De plus, lorsque la déduction pour revenus d'innovation concernant soit ce droit de propriété intellectuelle, soit ce type de produit ou service, soit ce groupe de produits ou services, continue d'être appliquée après l'échéance du délai visé à l'alinéa 4, le solde des dépenses visées à l'alinéa 1er qui n'auraient pas été déduites si le contribuable n'avait pas opté pour la méthode de l'étalement linéaire visée à l'alinéa 3, continuera à être déduit conformément à l'alinéa 2 lors des périodes imposables suivantes. ».*

## **Art. 8**

Dans la même sous-section IIIbis, il est inséré un article 205/3 rédigé comme suit :

« Art. 205/3

*§ 1er. Les revenus d'innovation déterminés distinctement conformément à l'article 205/2 sont multipliés par une fraction dont :*

- *le numérateur est égal aux dépenses qualifiantes faites durant la période imposable et les périodes imposables précédentes, relatives soit au droit de propriété intellectuelle, soit au type de produit ou service, soit au groupe de produits ou services duquel résultent ces revenus d'innovation. Ensuite, le chiffre ainsi obtenu peut être majoré de 30 p.c., jusqu'à maximum le chiffre du dénominateur;*
- *le dénominateur est égal aux dépenses globales faites durant la période imposable et les périodes imposables précédentes, relatives soit au droit de propriété intellectuelle, soit au type de produit ou service, soit au groupe de produits ou services duquel résultent ces revenus d'innovation.*

*Pour les exercices d'imposition 2019 et antérieurs, par dérogation à l'alinéa 1er, les revenus d'innovation déterminés distinctement conformément à l'article 205/2, sont, pour autant que la tenue à disposition des documents probants conformément à l'article 205/4, § 1er, n'a pas pu être effectuée au moins pour trois périodes imposables successives, multipliés par une fraction dont :*

- *le dénominateur est égal à toutes les dépenses dans le cadre des projets ou programmes de recherche ou de développement tels que visés à l'article 275<sup>3</sup>, § 3, qui sont faites durant cette période imposable et durant une des deux périodes imposables précédentes;*



- le numérateur est égal au chiffre du dénominateur à l'exclusion des dépenses pour l'acquisition d'un droit de propriété intellectuelle et des dépenses constituant des rétributions à une entreprise liée, sauf dans la mesure où ces rétributions sont versées sans marge à une entreprise non liée par l'entreprise liée. Ensuite, le chiffre ainsi obtenu peut être majoré de 30 p.c., jusqu'à maximum le chiffre du dénominateur.

A partir de la période imposable au cours de laquelle une société qui, au cours des périodes imposables précédentes, a appliqué la fraction relative soit au droit de propriété intellectuelle, soit au type de produit ou service, soit au groupe de produits ou services visée dans le présent article sur la base de la méthode visée à l'alinéa 2, conformément à l'article 205/4, § 1er, peut garder à disposition les preuves relatives soit au droit de propriété intellectuelle, soit au type de produit ou service, soit au groupe de produits ou services pendant trois périodes imposables successives, et au plus tard à partir de l'exercice d'imposition 2020, la fraction est déterminée sur la base de l'alinéa 1er et est limitée aux dépenses qui ont été faites durant la première période imposable pour laquelle la société pouvait garder à disposition les preuves relatives soit au droit de propriété intellectuelle, soit au type de produit ou service, soit au groupe de produits ou services, et dans les périodes imposables suivantes.

§ 2. Par dérogation au § 1er, la société peut déterminer la fraction par laquelle les revenus d'innovation déterminés distinctement conformément à l'article 205/2 sont multipliés, sur la base de la proportion de la valeur ajoutée des activités de recherche et développement effectuées par elle-même dans l'ensemble des activités de recherche et développement, relative soit à un droit de propriété intellectuelle, soit à un type de produit ou service, soit à un groupe de produits ou services, aux conditions ci-après :

- la fraction déterminée conformément au paragraphe 1er, alinéa 1er ou 2, s'élève au minimum à 25 p.c., avant application de la majoration de 30 p.c.;
- la société démontre que la fraction déterminée conformément au paragraphe 1er, alinéa 1er ou 2, ne correspond pas à la valeur ajoutée des activités de recherche et développement effectuées par elle-même en proportion de l'ensemble des activités de recherche et développement, relative soit à un droit de propriété intellectuelle, soit à un type de produit ou service, soit à un groupe de produits ou services, en raison de circonstances exceptionnelles.

La société fournit chaque année la preuve que les conditions visées à l'alinéa 1er sont toujours accomplies.

L'alinéa 1er s'applique par décision anticipée conformément à la loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale. ».

## Art. 9

Dans la même sous-section IIIbis, il est inséré un article 205/4 rédigé comme suit :

« Art. 205/4

§ 1er. Le contribuable tient à la disposition de l'administration les documents probants permettant par droit de propriété intellectuelle d'établir :

- la valeur réelle des droits de propriété intellectuelle acquis d'une entreprise liée de laquelle provient le droit de propriété intellectuelle;

- les revenus d'innovation visés à l'article 205/1, § 2, 2°, qui se rattachent exclusivement au droit de propriété intellectuelle;
- les frais qui sont déduits des revenus d'innovation pour arriver aux revenus nets visés à l'article 205/1, § 2, 3° ;
- les dépenses visées à l'article 205/1, § 2, 4°, qui se rattachent directement au droit de propriété intellectuelle;
- les dépenses visées à l'article 205/1, § 2, 5°, reprises en frais qui se rattachent directement au droit de propriété intellectuelle.

Lorsque la société peut démontrer que l'établissement des revenus d'innovation par droit de propriété intellectuelle réalisable d'un point de vue pratique, elle peut établir les revenus d'innovation, soit par type de produit ou service, soit par groupe de produits ou services, qui résultent des droits de propriété intellectuelle.

§ 2. Le Roi détermine les modalités et le délai de l'obligation visée au § 1er.

§ 3. Afin de justifier l'avantage de la déduction pour revenus d'innovation, le contribuable doit joindre à sa déclaration aux impôts sur les revenus un relevé dont le modèle est arrêté par le ministre des Finances ou son délégué, pour chaque exercice d'imposition pour lequel :

- soit, la déduction pour revenus d'innovation est appliquée;
- soit, le délai de la méthode de l'étalement linéaire visée à l'article 205/2, § 2, alinéa 2, choisi dans une période imposable précédente, n'est pas déjà échu, sauf si la déduction pour revenus d'innovation concernant soit ce droit de propriété intellectuelle, soit ce type de produit ou service, soit ce groupe de produits ou services n'est plus appliquée;
- soit, le délai du remploi visé au § 5, suite à l'aliénation d'un droit de propriété intellectuelle dans une période imposable précédente, n'est pas déjà échu.

§ 4. Si la société applique la déduction pour revenus de brevets conformément à l'article 543, les articles 205/1 à 205/4 ne sont pas d'application pour cette période imposable ainsi que pour les périodes imposables suivantes se clôturant avant le 1er juillet 2021, concernant le brevet pour lequel la déduction pour revenus de brevets est appliquée.

§ 5. Lorsque la société n'a pas affecté à des dépenses visées à l'article 205/1, § 2, 4°, concernant une ou plusieurs autres droits de propriété intellectuelle tels que visés à l'article 205/1, § 2, 1°, les sommes obtenues à l'occasion de l'aliénation d'un droit de propriété intellectuelle visée à l'article 205/1, § 2, 2°, cinquième tiret, dans un délai de cinq ans prenant cours le premier jour de l'année civile de l'aliénation et au plus tard à la cessation de l'activité professionnelle, le montant total des bénéficiaires exonérés pour une période imposable antérieure en vertu des articles 205/1 à 205/4 relatif à cette aliénation, est considéré comme un revenu de la période imposable. ».

## Art. 10

Dans l'article 212, alinéa 1<sup>er</sup>, du même Code, modifié en dernier lieu par la loi du 11 décembre 2008, les mots « déductions pour revenus de brevets, déductions pour revenus d'innovation, » sont insérés entre les mots « crédits d'impôt pour recherche et développement, » et les mots « déductions pour capital à risque ».

**Art. 11**

Dans l'article 229, § 4, alinéa 5, du même Code, inséré par la loi du 11 décembre 2008 et modifié en dernier lieu par la loi du 13 décembre 2012, les mots « *déductions pour revenus de brevets, déductions pour revenus d'innovation,* » sont insérés entre les mots « *crédits d'impôt pour recherche et développement,* » et les mots « *déductions pour capital à risque* ».

**Art. 12**

A l'article 231, du même Code, modifié en dernier lieu par la loi du 12 mai 2014, les modifications suivantes sont apportées :

1° dans le paragraphe 2, alinéa 5, les mots « *déductions pour revenus de brevets, déductions pour revenus d'innovation,* » sont insérés entre les mots « *crédits d'impôt pour recherche et développement,* » et les mots « *déductions pour capital à risque* »;

2° dans le paragraphe 3, alinéa 3, les mots « *déductions pour revenus de brevets, déductions pour revenus d'innovation,* » sont insérés entre les mots « *crédits d'impôt pour recherche et développement,* » et les mots « *déductions pour capital à risque* ».

**Art. 13**

L'article 236bis, du même Code, abrogé par la loi du 3 août 2016, est rétabli dans la rédaction suivante :

« *Art. 236bis.*

*Les articles 205/1 à 205/4 sont d'application aux contribuables visés à l'article 227, 2°, pour les revenus d'innovation relatifs aux droits de propriété intellectuelle qui sont affectés à leurs établissements belges.*

*Pour l'application de l'article 205/2, les revenus d'innovation bruts sont diminués des frais d'activités propres pour recherche et développement, des rémunérations dues à des tiers, ainsi que des amortissements sur les droits de propriété intellectuelle acquis qui sont imputés sur le résultat imposable des établissements belges. ».*

**Art. 14**

A l'article 286 du même Code, modifié en dernier lieu par la loi du 3 août 2016, les modifications suivantes sont apportées :

1° dans l'alinéa 2, les mots « *les revenus d'innovation pour lesquels une déduction pour revenus d'innovation est accordée conformément aux articles 205/1 à 205/4 ou à l'article 236bis et* » sont insérés entre les mots « *pour ce qui concerne* » et les mots « *les revenus de brevets pour lesquels* »;

2° dans l'alinéa 3, les mots « *respectivement ces mêmes revenus d'innovation qui ont bénéficié d'une déduction pour revenus d'innovation conformément aux articles 205/1 à 205/4 ou 236bis et* » sont insérés entre les mots « *de l'impôt sur* » et les mots « *ces mêmes revenus de brevets* ».

**Art. 15**

Dans l'article 416, alinéa 1<sup>er</sup>, du même Code, modifié en dernier lieu par la loi du 25 avril 2007, les mots « *ou à la réserve d'investissement imposable en vertu de l'article 194quater, § 4* » sont remplacés par les mots « *à la réserve d'investissement imposable en vertu de l'article 194quater, § 4, ou aux montants qui deviennent imposables en vertu de l'article 194quinquies, § 3* ».

**Art. 16**

La présente loi produit ses effets le 1er juillet 2016.

8. Ci-après, les art. 5 à 9, L 17.12.2017.

**Art. 5**

A l'article 205/1, § 2, du même Code, inséré par la loi du 9 février 2017, les modifications suivantes sont apportées :

1° dans le 1°, le a est remplacé par ce qui suit :

*« a) un brevet ou certificat complémentaire de protection qui n'a pas été utilisé par la société, un preneur de licence ou une entreprise liée pour la vente de biens ou de services à des tiers indépendants avant le 1er janvier 2007; ou »;*

2° dans la phrase liminaire du 1°, d, les mots *« , limitées aux 11 premières années, »* sont insérés entre les mots *l'exclusivité commerciale* » et les mots *« attribuées par »* ;

3° dans le 1°, d, sixième tiret, les mots *« , limitées aux 10 premières années de l'exclusivité des données ou de l'exclusivité commerciale »* sont abrogés ;

4° dans le 2°, cinquième tiret, le mot *« sommes »* est remplacé par le mot *« rémunérations »* et les mots *« , ou est acquis au cours des 24 mois écoulés »* sont remplacés par les mots *« ou, s'il concerne un droit de propriété intellectuelle acquis, est acquis au moins 24 mois avant l'aliénation »*.

**Art. 6**

A l'article 205/2 du même Code, inséré par la loi du 9 février 2017, les modifications suivantes sont apportées :

1° le paragraphe 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, est complété par la phrase suivante: *« Lorsque pour une partie de cette période imposable relative à ce droit de propriété intellectuelle, la déduction pour revenus de brevets est aussi appliquée conformément aux articles 205/1 à 205/4, tels qu'ils existaient avant d'être abrogés par les articles 4 à 7 de la loi du 3 août 2016 portant des dispositions fiscales urgentes, les revenus d'innovation relative à cette partie de la période imposable ne sont pas pris en considération. »;*

2° le paragraphe 2, alinéa 1<sup>er</sup>, est complété par la phrase suivante: *« Lorsque la déduction pour revenus de brevets visée ci-dessus n'est appliquée qu'à une partie de la période imposable, seuls les frais faits ou supportés relatifs en proportion de la partie de la période imposable pour laquelle la déduction pour revenus de brevets est appliquée, ne sont pas déduits. ».*

**Art. 7**

Dans l'article 205/4, § 1<sup>er</sup>, alinéa 2, du même Code, inséré par la loi du 9 février 2017, les mots *« n'est pas »* sont insérés entre les mots *« par droit de propriété intellectuelle »* et les mots *« réalisable d'un point de vue pratique »*.

**Art. 8**

L'article 543, alinéa 1<sup>er</sup>, du même Code, inséré par la loi du 3 août 2016, est complété par les mots *« et pour lesquels la déduction pour revenus d'innovation n'a pas encore été appliquée. »*.

**Art. 9**

Les articles 5, 1° et 4°, et 6 produisent leurs effets le 1er juillet 2016.

## FAQ

### 1. Qui peut revendiquer la déduction pour revenus d'innovation ?

9. Cette mesure présente un caractère général et s'applique aux sociétés résidentes et, pour les revenus d'innovation relatifs aux droits de propriété intellectuelle qui sont affectés à leurs établissements belges, aux sociétés étrangères, quelle que soient leur taille, qui sont pleines propriétaires, copropriétaires ou usufruitières d'un droit de propriété intellectuelle éligible ou, titulaires de licences ou de droits afférents à un tel droit.

10. Il suffit que la société dispose de quelque droit que ce soit pour l'utilisation de la propriété intellectuelle. Ceci pour éviter qu'en cas de projets de développement communs, dans lesquels seulement une partie est le propriétaire formel de la propriété intellectuelle développée en commun, l'autre partie ou les autres parties soi(en)t exclue(s) seulement et exclusivement parce qu'elle n'est pas ou qu'elles ne sont pas titulaires de la propriété intellectuelle. Le montant affecté au développement commun d'une propriété intellectuelle autorisera la société en question à prétendre à la déduction pour revenus d'innovation (Doc. Parl., Chambre, session 2016-2017, DOC 54-2235/001, p. 10).

### 2. Les droits de propriété intellectuelle – Quels sont les droits de propriété intellectuelle éligibles ?

11. Comme précisé au n° 5, le champ d'application de la nouvelle déduction est étendu et ne concerne plus uniquement les brevets mais également d'autres droits de propriété intellectuelle. Conformément à l'art. 205/1, § 2, 1°, CIR 92, les droits de propriété intellectuelle entrant en considération dans le cadre de la déduction pour revenus d'innovation sont les suivants :

- a) les brevets ou certificats complémentaires de protection qui n'ont pas été utilisés par la société, un preneur de licence ou une entreprise liée pour la vente de biens ou de services à des tiers indépendants avant le 01.01.2007 ;
- b) les droits d'obtention végétale dont la demande est introduite ou qui ont été acquis par la société au plus tôt le 01.07.2016 ;
- c) les médicaments orphelins, limités aux 10 premières années de leur inscription comme tel auprès du Registre européen des médicaments orphelins, et dont la demande est introduite ou qui ont été acquis par la société au plus tôt le 01.07.2016 ;
- d) l'exclusivité des données ou l'exclusivité commerciale limitées aux 11 premières années attribuées par les pouvoirs publics après le 30.06.2016 en application :
  - de l'article 59 du règlement (CE) n° 1107/2009 du Parlement européen et du Conseil du 21 octobre 2009 concernant la mise sur le marché des produits phytopharmaceutiques et abrogeant les directives 79/117/CEE et 91/414/CEE du Conseil ;
  - de l'article 14.11 du règlement (CE) n° 726/2004 du Parlement européen et du Conseil du 31 mars 2004 établissant des procédures communautaires pour l'autorisation et la surveillance en ce qui concerne les médicaments à usage humain et à usage vétérinaire, et instituant une Agence européenne des médicaments ;

- des articles 10.1, 10.5 ou 74bis de la directive 2001/83/CE du Parlement européen et du Conseil du 6 novembre 2001 instituant un code communautaire relatif aux médicaments à usage humain ;
- des articles 13.1, 13.5 ou 13bis de la directive 2001/82/CE du Parlement européen et du Conseil du 6 novembre 2001 instituant un code communautaire relatif aux médicaments vétérinaires ;
- de l'article 8 du règlement (CE) n° 141/2000 du Parlement européen et du Conseil du 16 décembre 1999 concernant les médicaments orphelins ;
- des dispositions analogues de droit national ou international.

e) les programmes d'ordinateur protégés par le droit d'auteur, y compris une création dérivée ou adaptation provenant d'un programme d'ordinateur existant, résultant d'un projet ou d'un programme, de recherche ou de développement, visés à l'article 275<sup>3</sup>, § 3, CIR 92 et qui n'a pas déjà généré de revenus avant le 01.07.2016.

12. Notons que toute propriété intellectuelle relative au marketing est exclue de la déduction pour revenus d'innovation. Les revenus provenant de noms, logos, formes, marques, ... visant à distinguer un produit ou service, de même que les modèles d'utilité, n'entrent pas en considération (voir en ce sens Doc. Parl., Chambre, session 2016-2017, DOC 54-2235/001, p. 11).

### 3. Les droits de propriété intellectuelle – Doivent-ils être portés à l'actif au bilan des comptes annuels de la société ?

13. Les droits de propriété intellectuelle pour lesquelles la société compte postuler le bénéfice de la déduction (exonération) pour revenus d'innovation doivent être développés entièrement ou partiellement par la société ou acquis de tiers et portés à l'actif du bilan de la société à la rubrique « II. Immobilisations incorporelles ».

14. Pour rappel, l'AR 18.12.2015 (1) qui a mis le droit comptable belge en conformité avec la Directive européenne 2013/34/UE a modifié l'AR/CSoc. notamment en matière de comptabilisation des frais de recherche et développement. Il en ressort que les frais de recherche ne peuvent plus figurer à l'actif du bilan mais que les frais de développement peuvent, quant à eux, toujours être portés à l'actif dans la rubrique « II. Immobilisations incorporelles » au bilan des comptes annuels. Toutefois, le Rapport au Roi précédant l'AR 18.12.2015 précise que la comptabilisation des nouveaux frais de recherche parmi les immobilisations incorporelles reste autorisée pour autant qu'ils soient amortis immédiatement et intégralement dans l'exercice au cours duquel ils sont portés à l'actif (pour plus de précisions sur cette matière, il est renvoyé à la circulaire AGFisc N° 18/2016 (n° Ci.701.947) d.d. 15.06.2016 et plus particulièrement au Titre « II.A.2. AR 18.12.2015 »).

*(1) AR 18.12.2015 transposant la Directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la Directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les Directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil.*

### 4. Les droits de propriété intellectuelle - Existe-t-il une obligation d'amélioration par la société en cas de droit de propriété intellectuelle acquis ?

15. La déduction pour revenus d'innovation s'applique tant aux droits de propriété intellectuelle développés entièrement ou partiellement par la société elle-même qu'aux droits acquis d'un tiers indépendant ou non.

16. Il est implicitement exigé que les droits de propriété intellectuelle acquis aient été totalement ou partiellement améliorés par la société (voir en ce sens Doc. Parl., Chambre, session 2016-2017, DOC 54-2235/001, p. 9).

Une mention de cette condition n'est plus reprise expressément (contrairement à ce qui était prévu dans le cadre de la déduction pour revenus de brevets) dès lors que la fraction Nexus (voir n°s 71 et suivants), qui reflète la part d'activités R&D effectuées par la société elle-même ou par une entreprise non liée sous-traitante, dans le total des activités R&D en lien avec un droit de propriété intellectuelle, permet de limiter le montant de la déduction accordée en conséquence. Dans le même ordre d'idée (contrairement à ce qui était également prévu dans le cadre de la déduction pour revenus de brevets), il n'est plus requis, dans le chef des sociétés autres que celles visées à l'art. 15, §§ 1<sup>er</sup> à 6, CSoc., que le développement ou l'amélioration soit réalisé au sein d'un centre de recherche formant une branche d'activité.

17. L'exigence que les produits ou procédés brevetés aient été améliorés par la société implique que celle-ci doit être à même de prouver que la poursuite du développement des produits ou procédés brevetés a abouti à une valeur ajoutée.

18. La loi n'exige pas que l'amélioration donne lieu à des brevets supplémentaires. L'amélioration peut, entre autres, être déduite de l'« augmentation de la valeur économique du produit protégé, du procédé, de la variété végétale ou du médicament orphelin ». Aucun brevet (ou brevet de perfectionnement) complémentaire ne doit être effectivement octroyé en l'espèce.

## 5. Les droits de propriété intellectuelle – A quel moment un programme d'ordinateur est-il considéré comme protégé par le droit d'auteur ?

19. La catégorie de « programmes d'ordinateur protégés par le droit d'auteur » déroge aux quatre autres catégories de droit de propriété intellectuelle en ce sens que les droits d'auteur ne requièrent pas de demande, mais qu'ils naissent automatiquement à partir du moment où ils sont considérés comme protégés par le droit d'auteur (Doc. Parl., Chambre, session 2016-2017, DOC 54-2235/001, p. 10).

20. Conformément à l'art. XI.295 du Code de droit économique, un programme d'ordinateur est protégé s'il est original, en ce sens qu'il est une création intellectuelle propre à son auteur. Aucun autre critère ne s'applique pour déterminer s'il peut bénéficier d'une protection par le droit d'auteur.

Le droit d'auteur couvre le programme d'ordinateur dans ses différents aspects : code-source, code objet, éléments esthétiques, interfaces, matériel préparatoire, structure du programme, ... Un logiciel qui est déjà mis en forme, dont l'architecture est suffisamment avancée, est déjà protégé même si le code n'a pas encore été écrit (pour plus de précisions concernant les programmes d'ordinateur protégés par le droit d'auteur, consulter le site internet du SPF Economie, PME, Classes moyennes et Energie à l'adresse <http://economie.fgov.be>, titre « Propriété intellectuelle » de la rubrique « Entreprises et Indépendants »).

## 6. Les droits de propriété intellectuelle – Qui est titulaire du droit relatif au développement, dans le cadre d'un contrat de travail ou autre, d'un

## programme d'ordinateur protégé par le droit d'auteur ?

21. L'art. XI.296 du Code de droit économique stipule que sauf disposition contractuelle ou statutaire contraire, seul l'employeur est présumé cessionnaire des droits patrimoniaux relatifs aux programmes d'ordinateur créés par un ou plusieurs employés ou agents dans l'exercice de leurs fonctions ou d'après les instructions de leur employeur.

En d'autres termes, bien qu'il y ait toujours une personne physique (employé, dirigeant, sous-traitant, ...) à l'origine du programme développé, conformément à l'art. XI.296 du Code de droit économique, sauf disposition contractuelle ou statutaire contraire, seul l'employeur est présumé cessionnaire des droits patrimoniaux relatifs aux programmes d'ordinateur créés. La société est en conséquence censée avoir développé elle-même le programme d'ordinateur protégé.

22. Il ressort des travaux parlementaires qu'en ce qui concerne la catégorie des programmes d'ordinateur protégés, l'acquisition initiale du droit développé par un employé, un dirigeant d'entreprise ou un sous-traitant, qu'elle intervienne par la présomption de cession de droit ou via une convention, doit s'envisager comme le développement d'un programme d'ordinateur effectué par la société elle-même (voir en ce sens Doc. Parl., Chambre, Session 2016-2017, DOC 54-2235/001, pp. 10 et 11).

23. En conséquence, dans l'hypothèse où des dépenses sont réalisées pour l'acquisition des droits d'auteur sur un programme développé par un employé, dirigeant d'entreprise, sous-traitant, ... dans l'exercice de ses fonctions, d'après des instructions précises reçues ou dans le cadre de l'exécution d'un contrat de sous-traitance définissant clairement les contours de la mission, celles-ci constituent des dépenses visées à l'art. 205/1, § 2, 4°, CIR 92, en l'espèce des dépenses qualifiantes.

24. En revanche, si la société verse à ses employés, dirigeants, sous-traitant, ... des redevances pour l'utilisation d'un programme d'ordinateur protégé par le droit d'auteur développé dans un autre cadre, celles-ci constituent des dépenses pour l'acquisition d'un droit sur la propriété intellectuelle visées à l'art. 205/1, § 2, 5°, 2<sup>e</sup> tiret, CIR 92, en l'espèce des dépenses globales.

## 7. Les droits de propriété intellectuelle – A quel moment un programme d'ordinateur protégé par le droit d'auteur peut-il être considéré comme un droit de propriété intellectuelle éligible ?

25. Les programmes d'ordinateur protégés par le droit d'auteur, y compris une création dérivée ou adaptation provenant d'un programme d'ordinateur existant, seront considérés comme des droits de propriété intellectuelle éligibles s'ils résultent d'un projet ou d'un programme, de recherche ou de développement, visé à l'art. 275<sup>3</sup>, § 3, CIR 92, en matière de dispense de versement de précompte professionnel. Cette exigence porte exclusivement sur le respect de la définition en matière R&D et n'implique pas une application effective de la mesure en matière de versement du précompte professionnel.

26. Il est noté que si la société dispose, pour les projets ou programmes visés, d'un avis contraignant en matière de dispense de versement du précompte professionnel émanant du Service public de la programmation de la Politique scientifique fédérale (Belspo), les programmes d'ordinateur concernés seront considérés comme des droits de propriété intellectuelle éligibles. Dans les autres cas, il est



demandé au contribuable de s'adresser à Belspo afin d'obtenir un tel avis contraignant aux fins de l'application de la déduction pour revenus d'innovation (voir en ce sens, Doc. Parl., Chambre, session 2016-2017, DOC 54-2235/001, p. 11).

## 8. Les droits de propriété intellectuelle – A partir de quel moment les droits de propriété intellectuelle visés peuvent-ils être pris en considération ?

27. Comme déjà mentionné (voir n° 5), le champ d'application de la nouvelle déduction est étendu et ce en vue notamment de stimuler de nouvelles activités R&D. Dans cette optique, seuls les « nouveaux » droits de propriété intellectuelle entrent en ligne de compte.

28. En ce qui concerne les droits d'obtention végétale et les médicaments orphelins, seules les demandes de reconnaissance introduites au plus tôt le 01.07.2016 ou dans le cas des droits d'obtention végétale et des médicaments orphelins acquis, seuls ceux acquis au plus tôt le 01.07.2016 peuvent être pris en considération pour l'application de la nouvelle déduction.

29. En ce qui concerne l'exclusivité des données ou l'exclusivité commerciale, seules celles attribuées par les pouvoirs publics à partir du 01.07.2016 sont éligibles.

30. Le texte de la L 09.02.2017 ne prévoit aucune limitation en ce qui concerne les brevets vu qu'ils bénéficiaient déjà dans le passé de la déduction pour revenus de brevets (Doc. Parl., Chambre, session 2016-2017, DOC 54-2235/001, p. 10).

Il va dès lors de soi qu'il doit s'agir de brevets qui n'ont pu être utilisés par la société, un preneur de licence ou une entreprise liée pour la vente de biens ou de services à des tiers indépendants avant le 01.01.2007 (cfr. entrée en vigueur de l'ancien régime de déduction pour revenus de brevets, voir Com.IR 92 n° 205-2/14).

L'art. 205/1, § 2, 1°, a), CIR 92, est modifié en ce sens par la L 17.12.2017 afin de confirmer explicitement que la restriction d'application à la déduction pour revenus de brevets est transférée dans la déduction pour revenus d'innovation (Doc. Parl., Chambre, session 2017-2018, DOC 54-2764/001, p. 8).

31. Pour ce qui est des programmes d'ordinateur protégés par le droit d'auteur, création dérivée ou adaptation provenant d'un programme d'ordinateur existant, ceux-ci ne peuvent avoir généré des revenus avant le 01.07.2016.

En présence d'une création dérivée ou d'une adaptation provenant d'un programme d'ordinateur existant, seule la création dérivée ou l'adaptation sera soumise à la condition de nouveauté. Donc, lorsque par exemple le programme de base protégé par le droit d'auteur a généré des revenus avant le 01.07.2016, mais pas la création dérivée ou l'adaptation, seuls les revenus provenant de la création dérivée ou de l'adaptation peuvent être pris en considération pour la déduction pour revenus d'innovation (Doc. Parl. Chambre, session 2016-2017, DOC 54-2235/001, p. 10).

## 9. Les revenus d'innovation – Quels sont les revenus visés ?

32. Les catégories de revenus pouvant donner droit à une déduction pour revenus d'innovation sont également étendues comparativement à celles relatives à la déduction pour revenus de brevets. L'art.

205/1, § 2, 2°, CIR 92, classe les revenus d'innovation qui entre en considération en 5 catégories :

- les redevances de licences ;
- les redevances qui seraient dues à la société pour la période imposable si les biens produits par ou pour le compte de la société ou les services prestés par ou pour le compte de la société étaient produits ou prestés par un tiers en vertu d'une licence concédée par la société ;
- les redevances qui seraient dues à la société pour la période imposable si le processus de production, lié indissociablement aux droits de propriété intellectuelle pris en considération et suivi par ou pour le compte de la société, était suivi par un tiers en vertu d'une licence concédée par la société ;
- les indemnités dues à la société, soit sur la base d'une décision judiciaire ou arbitrale, soit sur la base d'un accord amiable, soit sur la base d'un contrat d'assurance, suite à la violation d'un droit de propriété intellectuelle, dans la mesure où ces indemnités ont trait directement au droit de propriété intellectuelle ;
- les rémunérations obtenues à l'occasion d'une aliénation d'un droit de propriété intellectuelle qui a la nature d'une immobilisation et est constitué au plus tard lors de la période imposable précédente, ou, s'il concerne un droit de propriété intellectuelle acquis, est acquis au moins 24 mois avant l'aliénation.

33. De manière générale, lorsqu'il existe des relations spéciales entre le débiteur des revenus et la société bénéficiaire, les revenus précités n'entrent en ligne de compte que dans la mesure où ils ne dépassent pas la redevance ou le prix qui aurait été conclu entre des entreprises indépendantes.

34. Seuls les revenus qui se rattachent exclusivement à un droit de propriété intellectuelle sont pris en considération et doivent se retrouver dans le résultat imposable en Belgique.

35. Le pays dans lequel un produit, un service ou un procédé est protégé n'est pas déterminant. Il est en effet envisageable qu'une société se limite à prendre un brevet exclusivement dans le pays dans lequel son principal concurrent est actif. Les revenus d'innovation mondiaux entrent en considération pour la déduction pour autant qu'il se retrouvent dans le résultat imposable en Belgique. Aucune déduction n'est accordée pour des revenus attribués à des établissements étrangers.

## 10. Les revenus d'innovation – Qu'entend-on par redevances de licences ?

36. Comme dans le cadre de la déduction pour revenus de brevets, sont visées, les rémunérations, de quelque nature qu'elles soient, obtenues pour l'utilisation d'un droit de propriété intellectuelle éligible.

Il peut s'agir de paiements fixes, variables (par exemple un pourcentage du chiffre d'affaires, un pourcentage du bénéfice), mixtes ou d'acomptes.

## 11. Les revenus d'innovation – Qu'entend-on par redevances comprises dans le prix de vente des biens produits ou services prestés ?

37. Tout comme pour la déduction pour revenus de brevets, sont également visées les redevances qui sont comprises dans le prix de vente des biens produits ou services prestés.

Il s'agit des redevances qui seraient dues à la société pour la période imposable si les biens produits ou les services prestés, par ou pour le compte de la société, étaient produits ou prestés par un tiers, en vertu d'une licence concédée par la société.

38. Il y a donc lieu de déterminer la rémunération que la société aurait reçue si elle avait concédé à une société indépendante une licence sur les droits de propriété intellectuelle utilisés pour la fabrication des produits ou la prestation des services.

La société devra donc, par fiction, faire comme si un tiers produisait de tels biens ou services, en raison de la licence sur les droits de propriété intellectuelle concédée, et déterminer ensuite le montant de la redevance qui serait due par ce tiers fictif dans des conditions normales de marché.

## **12. Les revenus d'innovation – Qu'entend-on par redevances résultant de l'innovation de procédés ?**

39. Il s'agit des redevances qui seraient dues à la société pour la période imposable si le processus de production lié indissociablement à un droit de propriété intellectuelle éligible et suivi par ou pour le compte de la société, était suivi par un tiers, en vertu d'une licence concédée par la société.

40. Comme expliqué aux n°s 37 et 38, ici aussi il s'agit de déterminer l'indemnité que la société aurait reçue si elle avait concédé à une société indépendante une licence pour le suivi du processus de production.

41. Cette catégorie de revenus a été ajoutée en vue de stimuler l'innovation de procédés. En effet, l'innovation de procédés ne conduira pas toujours à un surcoût pour le produit ou le service, parce qu'il ne s'agit pas nécessairement d'un produit ou service protégé. C'est pourquoi la partie de la marge du prix de vente du produit ou de la prestation de service qui correspond à l'indemnité qu'un tiers devrait à la société pour suivre le processus de production ou de prestation protégé, est pris en considération en tant que revenus d'innovation. Cela ne concerne pas seulement le procédé du processus de production, mais aussi des produits protégés qui sont utilisés dans le processus de production (voir en ce sens Doc. Parl., Chambre, session 2016-2017, DOC 54-2235/001, p. 12).

## **13. Les revenus d'innovation – Qu'entend-on par indemnités résultant de la violation d'un droit de propriété intellectuelle ?**

42. La déduction pour revenus d'innovation trouve également à s'appliquer aux indemnités résultant de la violation d'un droit de propriété intellectuelle éligible, dues à la société sur la base d'une décision judiciaire ou arbitrale, d'un accord amiable ou d'un contrat d'assurance.

43. Ces indemnités n'entrent en considération que dans la mesure où elles ont trait directement au droit de propriété intellectuelle. Lorsqu'une indemnité due à la société comprend non seulement une partie qui compense le dommage réel, mais également une partie à caractère punitif, seule la première partie sera prise en considération comme revenu d'innovation (doc. Parl., Chambre, session 2016-2017, DOC 54 – 2235/001, p. 13).

## **14. Les revenus d'innovation – Qu'entend-on par rémunérations obtenues à l'occasion de l'aliénation d'un droit de propriété**

## intellectuelle ?

44. Les rémunérations obtenues à l'occasion de l'aliénation d'un droit de propriété intellectuelle peuvent également donner droit à la déduction pour revenus d'innovation pour autant que ces rémunérations se rapportent à un droit qui a la nature d'une immobilisation (voir également FAQ 3) et que,

- en cas de droit de propriété intellectuelle développé entièrement ou partiellement par la société, celui-ci soit constitué au plus tard lors de la période imposable précédant celle durant laquelle l'aliénation a eu lieu,

ou,

- en cas de droit de propriété intellectuelle acquis, amélioré ou non, celui-ci soit acquis au moins 24 mois avant l'aliénation.

45. Initialement le texte de la L 09.02.2017 visait les sommes obtenues à l'occasion de l'aliénation d'un droit de propriété intellectuelle. Afin de prendre également en compte les rémunérations en nature, la L 17.12.2017 a remplacé le mot « sommes » par « rémunérations » (voir en ce sens Doc. Parl., Chambre, session 2017-2018, DOC 54-2764/001, p. 9).

46. Les travaux préparatoires précisent qu'il y a bien lieu de tenir compte du prix de vente total comme revenu d'innovation brut et non de la plus-value comptable, étant donné que ce montant sera diminué des frais qui lui sont directement liés (notamment les frais d'acquisition ou de constitution) pour aboutir au revenu d'innovation net (voir n°s 49 et suivants) (Doc. Parl., Chambre, session 2016-2017, DOC 54-2235/001, p. 12).

47. Il est précisé que les rémunérations obtenues dans le cadre d'une convention, autre qu'une convention d'aliénation, qui aboutit dans les faits à la cession exclusive de l'exploitation du droit de propriété intellectuelle pour toute sa durée de vie (par exemple une licence exclusive sans terme), sont à priori soumises aux mêmes conditions que les rémunérations obtenues à l'occasion de l'aliénation d'un tel droit (application de l'art. 344, § 1<sup>er</sup>, CIR 92).

48. Pour maintenir la déduction accordée à ces revenus, la société doit affecter les sommes obtenues à l'occasion de l'aliénation à des dépenses qualifiantes (voir n° 50) concernant d'autres droits de propriété intellectuelle dans un délai de 5 ans, celui-ci prenant cours le premier jour de l'année civile de l'aliénation et au plus tard à la cessation de l'activité professionnelle.

Lorsque le prix de vente n'est pas réinvesti totalement dans le délai imparti, la déduction accordée au cours d'une période imposable antérieure est considérée comme un revenu de la période imposable au cours de laquelle ce délai expire.

## 15. Les revenus d'innovation nets – Quels sont les principes et définitions ?

49. Conformément aux recommandations de l'OCDE dans le cadre de son plan d'action BEPS, la déduction accordée aux revenus provenant de la propriété intellectuelle se fait sur base des revenus nets déterminés après déduction des coûts R&D y afférents (ce montant sera conformément à l'art. 205/3, CIR 92, multiplié par ladite fraction « Nexus » – voir FAQ 20 - n°s 71 et suivants).

50. Diverses notions à prendre en considération pour la détermination du revenu d'innovation net sont définies à l'art. 205/1, § 2, 4° à 7°, CIR 92 comme suit :

- Dépenses qualifiantes :

Dépenses de recherche et développement qui se rattachent directement à un droit de propriété intellectuelle, à l'exclusion des intérêts, des dépenses afférents aux terrains et bâtiments, ainsi que des autres dépenses qui ne se rattachent pas directement au droit de propriété intellectuelle, et qui sont faites par la société pour des activités de recherche et développement effectuées par la société elle-même, ou sont payées par la société :

\* à une entreprise non liée, ou

\* à une entreprise liée, pour autant que cette entreprise verse les rétributions obtenues sans marge à une entreprise non liée.

- Dépenses globales :

La totalité :

\* des dépenses qualifiantes, et

\* des dépenses pour l'acquisition du droit de propriété intellectuelle, à l'exclusion des intérêts ainsi que des autres dépenses qui ne se rattachent pas directement au droit de propriété intellectuelle, et

\* des dépenses de recherche et développement qui se rattachent directement au droit de propriété intellectuelle, à l'exclusion des intérêts, des dépenses afférents aux terrains et bâtiments, ainsi que des autres dépenses qui ne se rattachent pas directement au droit de propriété intellectuelle, qui sont faites à une entreprise liée, à l'exclusion des dépenses qualifiantes à une entreprise liée qui verse les rétributions obtenues sans marge à une entreprise non liée (entreprise visée au deuxième tiret de la définition de « dépenses qualifiantes » ci-dessus).

- Entreprise liée :

Entreprise à l'égard de laquelle la société se trouve directement ou indirectement dans des liens d'interdépendance.

- Entreprise non liée :

Entreprise à l'égard de laquelle la société ne se trouve pas directement ou indirectement dans des liens d'interdépendance.

51. En ce qui concerne la notion de « liens d'interdépendance », il est renvoyé au commentaire administratif de l'art. 26, CIR 92, plus particulièrement les n°s 26/35-37, Com.IR 92 (ancien).

52. Ne constituent notamment pas des dépenses de recherche et développement, les frais afférents à la demande d'un droit de propriété intellectuelle, de même que d'autres frais qui concernent plus particulièrement la protection de la propriété intellectuelle.

En ce qui concerne les mesures de soutien en matière de R&D octroyées à la société, notamment la dispense de versement de précompte professionnel pour les chercheurs et les subsides régionaux, ces avantages ne sont pas pris en considération dans le cadre de la détermination du montant des dépenses R&D. Cela implique que c'est le montant brut de la dépense R&D qui est prise en compte pour déterminer le revenu d'innovation net (voir FAQ 17 et 18) ainsi que la fraction « Nexus » (voir FAQ 20 et suivantes).

53. L'art. 205/1, § 2, 3°, CIR 92 définit ce qu'il y a lieu d'entendre par « revenus nets » et l'art. 205/2, CIR 92, précise quant à lui les modalités de détermination du revenu net pour une période imposable.

## 16. Les revenus d'innovation nets – Les revenus nets peuvent-ils être déterminés de manière globale pour tous les droits de propriété intellectuelle ?

54. En principe, la détermination des revenus d'innovation nets (voir également n° 49 – FAQ 15) doit être réalisée distinctement par droit de propriété intellectuelle.

55. Cependant, conformément à la dérogation prévue à l'art. 205/4, § 1<sup>er</sup>, al. 2, CIR 92, si la société peut démontrer que cela n'est pas ou est difficilement réalisable d'un point de vue pratique, il peut être admis que les revenus d'innovation soient déterminés par type de produits ou services, ou par groupe de produits ou services qui résultent des droits de propriété intellectuelle. Cette dérogation pourrait par exemple se justifier lorsqu'un produit ou un service est basé sur un nombre élevé de droits de propriété intellectuelle différents.

Dans ce cas, la société devra établir le lien des revenus d'innovation et des dépenses qualifiantes et globales avec, soit le type de produit ou service, soit le groupe de produits ou services (voir également n°s 108 et 109).

## 17. Les revenus d'innovation nets – Comment se réalise la déduction des frais de la période imposable ?

56. L'art. 205/1, § 2, 3°, CIR 92, définit ce qu'il y a lieu d'entendre par « revenus nets » et l'art. 205/2, CIR 92, précise quant à lui les modalités de détermination du revenu net pour une période imposable.

57. Conformément à l'art. 205/1, § 2, 3°, CIR 92, pour déterminer les revenus d'innovation nets, il convient de diminuer le montant brut des revenus d'innovation du montant des dépenses globales reprises en frais, faites ou supportées pendant la période imposable et qui ne peuvent être inférieures aux frais qui auraient été applicables entre entreprises non liées.

58. Les termes « dépenses globales » (voir n° 50) concerne donc les coûts d'activités R&D qui ont exclusivement trait au droit de propriété intellectuelle, supportés tant par la société elle-même que par un sous-traitant lié ou non, y compris les frais pour l'acquisition du droit de propriété intellectuelle acquis de tiers (à ce propos voir également n° 60). Aux côtés de la dépense unique pour l'acquisition de la pleine propriété, de la copropriété ou de l'usufruit du droit de propriété intellectuelle, les dépenses récurrentes comme les royalties ou redevances de licence sont aussi considérées comme des dépenses pour l'acquisition du droit de propriété intellectuelle (Doc. Parl., Chambre, session 2016-2017, DOC 54-2235/001, p. 14).

Sont seuls pris en considération, les coûts directement imputables à la propriété intellectuelle, à l'exclusion donc des intérêts, des coûts afférents aux terrains et bâtiments ou encore de tout autre coût non attribuable à des activités R&D.

Dans cet ordre d'idée, l'exposé des motifs (Doc. Parl., Chambre, session 2016-2017, DOC 54-2235/001, p. 13) précise que « *pour déterminer si un coût a directement trait aux revenus d'innovation, il ne faudra pas*

*tant regarder la "nature" des coûts, mais bien plutôt leur véritable utilisation* ». Il prend pour exemple les coûts salariaux d'un chercheur qui se consacre au développement d'une propriété intellectuelle. Bien que comptabilisés suivant leur nature en compte de charge relatives aux rémunérations, charges sociales ou pensions, ces sommes constituent des coûts de R&D ayant directement trait à un droit de propriété intellectuelle.

Par coûts salariaux d'un chercheur, on entend le coût global de la rémunération due en raison du travail du chercheur au service de la société dans le chef de cette dernière. Outre les coûts afférents à la rémunération proprement dite, doivent notamment être pris en considération, les coûts supportés par la société en matière de chèque-repas, d'assurance groupe, de voiture de société, téléphonie, multimédia, ...

Ainsi pour exemple, les coûts salariaux liés à la mise à disposition d'une voiture de société s'entendent de l'ensemble des frais résultant de cette mise à disposition (privée et professionnelle), à savoir les frais d'amortissement, d'entretien, de carburant, d'assurance, ... diminué de l'éventuelle intervention de l'employé.

De manière générale, dans le cadre des coûts salariaux, il convient de pouvoir distinguer la partie des coûts afférents à la R&D et ce, par droit de propriété intellectuelle.

Les coûts R&D qui ne peuvent être attribués à un droit de propriété intellectuelle, ne doivent pas être déduits de son revenu d'innovation brut. L'exposé des motifs précise toutefois que pour établir le lien direct avec une propriété intellectuelle, il convient de regarder à « l'intention » des dépenses. Il prend pour exemple le cas d'une propriété intellectuelle qui résulte d'un projet R&D plus grand et qu'à partir du moment de la concrétisation de cette propriété intellectuelle, il peut être considéré que des dépenses R&D déterminées n'ont pas directement trait à cette propriété intellectuelle. Toutefois, si au moment où les dépenses ont été faites, celles-ci peuvent être considérées comme ayant un lien direct avec la propriété intellectuelle, elles sont prises en considération comme dépenses globales et, le cas échéant, si les conditions sont remplies, comme dépenses qualifiantes (voir en ce sens doc. Parl., Chambre, session 2016-2017, DOC 54 – 2235/001, p. 20 et n° 59 ci-après). En tout état de cause, il appartient au contribuable de démontrer que des frais R&D ne sont pas attribuables à un droit de propriété intellectuelle déterminé.

59. Conformément à l'art. 205/2, § 1<sup>er</sup>, al. 3, CIR 92, si la détermination des revenus d'innovation engendre un résultat négatif, celui-ci est déduit successivement des revenus d'innovation nets concernant soit le même droit de propriété intellectuelle, soit le même type de produit ou service, soit le même groupe de produits ou services (dorénavant, repris sous l'appellation commune de « droit de propriété intellectuelle ») de chacune des périodes imposables suivantes.

60. L'attention est attirée sur le fait que le texte de l'art. 205/1, § 2, 3<sup>o</sup>, CIR 92, précise que les dépenses à porter en déduction des revenus d'innovation bruts sont les dépenses globales reprises en frais, faites ou supportées pendant la période imposable. En cas d'investissement dans l'acquisition d'une immobilisation (utilisée dans le cadre du développement d'un droit de propriété intellectuelle bénéficiant de l'avantage fiscal), seules les charges d'amortissement y relatives grevant le résultat de la période imposable seront à déduire des revenus bruts de la propriété intellectuelle et non le prix d'acquisition dans sa globalité.

61. Enfin, en ce qui concerne plus particulièrement la détermination des revenus d'innovation nets des établissements belges de sociétés étrangères, conformément à l'art. 236bis, al. 2, CIR 92, les revenus d'innovation bruts sont diminués des frais d'activités propres pour recherche et développement, des

rémunérations dues à des tiers, ainsi que des amortissements sur les droits de propriété intellectuelle acquis qui sont imputés sur le résultat imposable des établissements belges.

## 18. Les revenus d'innovation nets – Comment se réalise la déduction des frais historiques ?

62. Pour rappel, l'art. 205/1, § 2, 3°, CIR 92, définit ce qu'il y a lieu d'entendre par « revenus nets » et l'art. 205/2, CIR 92, précise quant à lui les modalités de détermination du revenu net pour une période imposable.

63. Lorsque les revenus d'innovation relatifs à un droit de propriété intellectuelle sont déterminés distinctement pour la première fois, outre les frais faits ou supportés au cours de la période imposable concernée, les revenus doivent également être diminués des dépenses globales reprises en frais, dans des périodes imposables antérieures se terminant après le 30.06.2016 (lesdits « frais historiques »).

64. Il est noté que dans l'hypothèse où ces frais historiques ont déjà été pris en compte lors de la constitution d'une réserve exonérée pour revenus d'innovation afférente au même droit de propriété intellectuelle conformément à l'art. 194quinquies, CIR 92 (voir n° 93 et suivants), ceux-ci ne doivent plus être déduits une deuxième fois pour la détermination des revenus nets dans le cadre de la déduction pour revenus d'innovation.

65. En outre, les frais faits ou supportés au cours d'une période imposable durant laquelle la société a appliqué la déduction pour revenus de brevets conformément aux art. 205<sup>1</sup> à 205<sup>4</sup>, CIR 92, tels qu'ils existaient avant d'être abrogés par les art. 4 à 7, L 03.08.2016, qui ont ou non diminué le montant de la déduction précitée, ne doivent pas être pris en compte.

Lorsque la déduction pour revenus de brevets n'est appliquée qu'à une partie de la période imposable, seuls les frais faits ou supportés relatifs en proportion de la partie de la période imposable pour laquelle la déduction pour revenus de brevets est appliquée, ne sont pas déduits (voir également FAQ 29 – n° 119).

66. Ces frais historiques peuvent être déduits en une fois (art. 205/2, § 2, al. 1 et 2, CIR 92) ou de manière étalée (art. 205/2, § 2, al. 3 à 5, CIR 92).

67. Dans le cas où les frais historiques sont déduits en une fois et que cette opération engendre un résultat négatif, celui-ci est déduit successivement des revenus d'innovation nets concernant le même droit de propriété intellectuelle, de chacune des périodes imposables suivantes.

68. Conformément à l'art. 205/2, § 2, al. 3 à 5, CIR 92, la société peut, au cours de la période imposable pour laquelle les revenus d'innovation sont déterminés pour la première fois distinctement, opter irrévocablement pour l'étalement linéaire des frais historiques sur une période de maximum 7 périodes imposables consécutives.

Pour la période imposable au cours de laquelle le délai d'étalement vient à échéance ou, éventuellement plus tôt, si la déduction pour revenus d'innovation concernant le droit de propriété intellectuelle n'est plus appliquée, et que les frais historiques n'ont pas été déduits intégralement, la base imposable et le solde des frais historiques sont rétablis tels qu'ils auraient été si la société n'avait pas opté pour la déduction étalée des frais historiques.



A cette fin, le bénéficiaire de la période imposable est augmenté d'un montant égal à la différence positive entre, d'une part, la déduction pour revenus d'innovation octroyée ou reportée pour cette période imposable et au maximum pour les six (2) périodes imposables antérieures concernant le droit de propriété intellectuelle et, d'autre part, la déduction pour revenus d'innovation qui aurait été appliquée pour ce droit si le contribuable n'avait pas opté pour la méthode de l'étalement des frais historiques.

*(2) Incohérence entre les al. 3 et 4 de l'art. 205/2, § 2, CIR 92 en ce qui concerne la durée de la période d'étalement. Dans le texte de l'art. 205/2, § 2, al. 4, CIR 92, il convient de lire « six » en lieu et place de « sept ».*

La somme en question doit être reprise parmi les dépenses non admises de la période imposable concernée.

De plus, lorsque la déduction pour revenus d'innovation concernant le droit de propriété intellectuelle continue à être appliquée après l'échéance du délai d'étalement, le solde des frais historiques qui n'aurait pas été déduits si le contribuable n'avait pas opté pour l'étalement de ceux-ci, est déduit successivement des revenus d'innovation nets concernant le même droit de propriété intellectuelle de chacune des périodes imposables suivantes.

## 19. Les revenus d'innovation nets – Déduction des frais historiques – Exemples

### 69. Exemple 1

#### Données :

Une société a, pour un droit de propriété intellectuelle éligible pour lequel elle applique pour la première fois la déduction pour revenus d'innovation, des frais historiques à concurrence de 70.000 euros.

La société décide d'opter pour l'étalement linéaire de ces frais historiques sur 7 périodes imposables.

La société a obtenu, pour cette période imposable et les 6 suivantes, respectivement 18.000 euros, 13.000, 15.000, 11.000, 10.000, 11.000 et 13.000 euros de revenus d'innovation bruts relatifs à ce droit de propriété intellectuelle.

Pour les périodes imposables concernées, les frais de la période imposable s'élèvent respectivement à 3.500, 3.300, 2.900, 2.850, 2.550, 2.500 et 2.400 euros.

Pour cet exemple, dans un souci de lisibilité et de compréhension, il est fait référence à une fraction Nexus de 100 %, celle-ci est commentée ci-après au n°s 71 et suivants.

L'avantage fiscal lié aux revenus d'innovation s'élève à 85 %, cet avantage est commenté ci-après au n° 90 et suivants.

#### Détermination de la déduction pour revenus d'innovation conformément aux art. 205/1, 205/2 et 205/3, CIR 92 :

Période imposable	Revenus d'innovation bruts	Frais de la période imposable	Montant des frais historiques déduits de manière	Revenus nets	Fraction Nexus	Avantage fiscal	Déduction

			étalée de la période imposable				
1	18.000	3.500	10.000	4.500	x 100 %	x 85 %	3.825
2	13.000	3.300	9.700	0	-	-	-
3	15.000	2.900	10.000	2.100	x 100 %	x 85 %	1.785
4	11.000	2.850	8.150	0	-	-	-
5	10.000	2.550	7.450	0	-	-	-
6	11.000	2.500	8.500	0	-	-	-
7	13.000	2.400	10.000	600	x 100 %	x 85 %	510
							6.120

Rétablissement de la base imposable et des frais historiques conformément à l'art. 205/2, § 2, al. 4 et 5, CIR 92 :

*Calcul de la déduction pour revenus d'innovation si la société n'avait pas opté pour l'étalement des frais historiques*

Période imposable	Revenus d'innovation bruts	Frais de la période imposable	Frais historiques déduits en une fois	Report résultat négatif au terme de la période imposable précédente	Revenus nets	Fraction Nexus	Avantage fiscal	Déduction
1	18.000	3.500	70.000	-	-55.500	-	-	-
2	13.000	3.300	-	- 55.500	-45.800	-	-	-
3	15.000	2.900	-	- 45.800	-33.700	-	-	-
4	11.000	2.850	-	- 33.700	-25.550	-	-	-
5	10.000	2.550	-	- 25.550	-18.100	-	-	-
6	11.000	2.500	-	- 18.100	- 9.600	-	-	-
7	13.000	2.400	-	- 9.600	1000	x100 %	x 85 %	850
				0				850

Avec l'étalement des frais historiques, la société a bénéficié d'une déduction pour revenus d'innovation de 6.120 euros. Si la société n'avait pas étalé les frais historiques, elle aurait bénéficié d'une déduction pour revenus d'innovation de 850 euros. Le bénéfice de la période imposable 7 doit donc être augmenté de 5.270 euros (6.120 – 850). Cette somme doit être reprise parmi les dépenses non admises de la période imposable 7.

Les frais historiques déduits en une fois ont été entièrement apurés au terme de la période d'étalement ; il n'y a donc plus de frais historiques à déduire.

## 70. Exemple 2

Données :

Une société a, pour un droit de propriété intellectuelle éligible pour lequel elle applique pour la première fois la déduction pour revenus d'innovation, des frais historiques à concurrence de 70.000 euros.

La société décide d'opter pour l'étalement linéaire de ces frais historiques sur 7 périodes imposables.

La société a obtenu, pour cette période imposable et les 6 suivantes, respectivement 18.000, 13.000, 15.000, 11.000, 10.000, 11.000 et 13.000 euros de revenus d'innovation bruts relatifs à ce droit de propriété intellectuelle.

Pour les périodes imposables concernées, les frais de la période imposable s'élèvent respectivement à 4.000, 3.500, 2.900, 3.000, 2.600, 2.550, 2.600 euros.

Pour cet exemple, dans un souci de lisibilité et de compréhension, il est fait référence à une fraction Nexus de 100 %, celle-ci est commentée ci-après au n°s 71 et suivants.

L'avantage fiscal lié aux revenus d'innovation s'élève à 85 %, cet avantage est commenté ci-après au n°s 90 et suivants.

Détermination de la déduction pour revenus d'innovation conformément aux art. 205/1, 205/2 et 205/3, CIR 92 :

Période imposable	Revenus d'innovation bruts	Frais de la période imposable	Montant des frais historiques déduits de manière étalée de la période imposable	Revenus nets	Fraction Nexus	Avantage fiscal	Déduction
1	18.000	4.000	10.000	4.000	x 100 %	x 85 %	3.400
2	13.000	3.500	9.500	0	-	-	-
3	15.000	2.900	10.000	2.100	x 100 %	x 85 %	1.785
4	11.000	3.000	8.000	0	-	-	-
5	10.000	2.600	7.400	0	-	-	-
6	11.000	2.550	8.450	0	-	-	-
7	13.000	2.600	10.000	400	x 100 %	x 85 %	340
							5.525

Rétablissement de la base imposable et des frais historiques conformément à l'art. 205/2, § 2, al. 4 et 5, CIR 92 :

*Calcul de la déduction pour revenus d'innovation si la société n'avait pas opté pour l'étalement des frais historiques*

Période imposable	Revenus d'innovation bruts	Frais de la période imposable	Frais historiques déduits en une fois	Report résultat négatif au terme de la	Revenus nets	Fraction Nexus	Avantage fiscal	Déduction

				période imposable précédente				
1	18.000	4.000	70.000	-	-56.000	-	-	-
2	13.000	3.500	-	- 56.000	-46.500	-	-	-
3	15.000	2.900	-	- 46.500	-34.400	-	-	-
4	11.000	3.000	-	- 34.400	-26.400	-	-	-
5	10.000	2.600	-	- 26.400	-19.000	-	-	-
6	11.000	2.550	-	- 19.000	-10.550	-	-	-
7	13.000	2.600	-	- 10.550	- 150	-	-	-
				- 150				-

Avec l'étalement des frais historiques, la société a bénéficié d'une déduction pour revenus d'innovation de 5.525 euros. Si la société n'avait pas étalé les frais historiques, elle n'aurait bénéficié d'aucune déduction pour revenus d'innovation. Le bénéfice de la période imposable 7 doit donc être augmenté de 5.525 euros (5.525 – 0). Cette somme doit être reprise parmi les dépenses non admises de la période imposable 7.

Au terme de la période d'étalement, il subsiste une solde de frais historiques déduits en une fois de 150 euros. Ce montant devra être déduits des revenus d'innovation des périodes imposables suivantes conformément à l'art. 205/2, § 2, al. 5, CIR 92.

## 20. Les revenus d'innovation nets limités en fonction des dépenses – En quoi consiste la fraction « Nexus » ? – Objectif

71. L'art. 205/3, § 1<sup>er</sup>, CIR 92, précise que les revenus d'innovation déterminés distinctement conformément à l'art. 205/2, CIR 92, sont multipliés par une fraction dont :

- le numérateur est égal aux dépenses qualifiantes faites durant la période imposable et les périodes imposables précédentes, relatives au droit de propriété intellectuelle, éventuellement majoré de 30 % jusqu'à maximum le chiffre du dénominateur ;
- le dénominateur est égal aux dépenses globales faites durant la période imposable et les périodes imposables précédentes, relatives au droit de propriété intellectuelle.

72. Les revenus d'innovation nets déterminés distinctement conformément à l'art. 205/2, CIR 92 (voir n°s 49 et suivants ci-avant) sont donc limités pour la détermination de la déduction (exonération) par une fraction dont le numérateur est égal aux dépenses qualifiantes et le dénominateur aux dépenses globales (voir n° 50). On parle communément de la fraction « Nexus ».

73. Comme exposé précédemment dans le titre « Introduction », les stimuli fiscaux en matière de propriété intellectuelle sont liés à la présence d'une réelle substance économique au sein de la société qui revendique l'avantage fiscale. Dans cet ordre d'idées, l'objectif de la fraction « Nexus » est de veiller à ce que l'avantage fiscal ne soit accordé qu'en proportion des dépenses éligibles effectivement supportées par la société. La fraction « Nexus » sert de ce fait à déterminer le rapport entre les activités R&D réalisées par la société elle-même (y compris celles sous-traitées à une entreprise non liée) d'une part et, d'autre part, les activités

R&D sous-traitées à une entreprise liée et celles qui sont contenues dans l'acquisition de la propriété ou d'un droit sur une propriété intellectuelle (royalties ou redevances de licence par exemple).

Rappelons que dans le cas où la société externalise des activités R&D via une entreprise liée à un tiers non liée, ces coûts de sous-traitance constituent bien des dépenses qualifiantes dans la mesure où la refacturation s'effectue sans marge.

74. Il ressort de l'exposé des motifs que la fraction « Nexus » n'a pas pour but de décourager le développement commun de la propriété intellectuelle (par le biais d'un « Cost Contribution Arrangement »). Dans ce cas de figure, les revenus d'innovation et les coûts relatifs au développement du droit de propriété intellectuelle sont pris en compte dans le chef de chaque société sur base de sa quote-part prévue dans l'accord (doc. Parl., Chambre, session 2016-2017, DOC 54 – 2235/001, pp. 14-15) (voir également n° 10).

75. Pour obtenir à tout moment une représentation correcte de ce rapport, les « dépenses qualifiantes » et les « dépenses globales » afférentes au droit de propriété intellectuelle, sont cumulées au fil des ans. Aussi longtemps que des revenus d'innovation sont produits, toutes les dépenses reprises au cours des périodes imposables précédentes resteront maintenues dans la fraction.

76. Le texte légal insiste sur le fait que la détermination des revenus d'innovation pouvant donner droit à l'avantage fiscal doit s'effectuer *distinctement* par droit de propriété intellectuelle. A ce propos, l'exposé des motifs donne quelques explications complémentaires et précise notamment qu'il n'est pas requis que les dépenses qualifiantes ou globales aient exclusivement trait à un droit de propriété intellectuelle. Il est en effet possible que des dépenses aient directement trait à plusieurs projets de développement de propriété intellectuelle (chercheurs qui travaillent sur plusieurs projets R&D ou actifs utilisés dans le cadre de différents projets). Dans ce cas de figure, les dépenses en question doivent être réparties proportionnellement (sur base du temps consacrés pour le développement de chaque propriété intellectuelle) sur les différents droits de propriété intellectuelle auxquels elles ont trait (voir en ce sens doc. Parl., Chambre, session 2016-2017, DOC 54 – 2235/001, pp. 19-20).

77. L'exposé des motifs envisage également la possibilité qu'une propriété intellectuelle résulte d'un projet R&D **plus grand et qu'à partir du moment de la concrétisation de la propriété intellectuelle, il peut être considéré que des dépenses R&D déterminées n'ont pas directement trait à cette propriété intellectuelle.** Dans pareils cas de figure, il convient de regarder « l'intention » des dépenses. En d'autres termes, si au moment où les dépenses ont été faites, celles-ci peuvent être considérées comme ayant un lien direct avec la propriété intellectuelle (étant toujours en développement), elles sont prises en considération comme dépenses globales et, le cas échéant, si les conditions sont remplies, comme dépenses qualifiantes (voir en ce sens doc. Parl., Chambre, session 2016-2017, DOC 54 – 2235/001, p. 20).

78. Afin de ne pas désavantager exagérément les sociétés qui améliore un droit de propriété intellectuelle acquis ou qui sous-traitent tout ou partie de leurs activités R&D à une ou plusieurs entreprises liées, le montant du numérateur de la fraction peut être majoré de 30 %, sans pouvoir excéder le montant du dénominateur.

79. **Exemple** (inspiré des Doc. Parl., Chambre, session 2016-2017, DOC 54 – 2235/001, pp. 20-21).

#### Données :

Une société a obtenu 40.000 euros de revenus d'innovation bruts relatifs à l'amélioration d'un droit de propriété intellectuelle acquis en pleine propriété. Il s'agit de la première période imposable pour laquelle la

déduction pour revenus d'innovation concernant ce droit de propriété intellectuelle est appliquée. Il n'y a pas de dépenses faites au cours de périodes imposables antérieures à prendre en considération.

Prix d'acquisition : 50.000 euros - Amortissement en 5 ans

Dépenses qualifiantes : 20.000 euros

Dépenses globales : 70.000 euros (il s'agit en l'espèce des dépenses qualifiantes ainsi que du coût d'acquisition du droit de propriété intellectuelle)

*Remarque : dans le cadre de la détermination des revenus d'innovation conformément à l'art. 205/2, CIR 92, en ce qui concerne l'acquisition du droit de propriété intellectuelle, la société doit en l'espèce uniquement déduire l'amortissement des revenus bruts, par contre pour déterminer le dénominateur de la fraction, le coût d'acquisition global doit quant à lui être prise en considération.*

Détermination du revenus nets conformément à l'art. 205/2, CIR 92

$40.000 - (20.000 + 10.000) = 10.000$  euros

Détermination du revenu net conformément à l'art. 205/3, CIR 92

$10.000 \times (20.000 + (20.000 \times 30 \%)) (3) / 70.000 = 3.714,29$  euros

*(3) Ce montant étant le cas échéant limité au montant du dénominateur.*

## 21. Les revenus d'innovation nets limités en fonction des dépenses – En quoi consiste la fraction « Nexus » ? - Régime transitoire

80. L'art. 205/3, § 1<sup>er</sup>, al. 2, CIR 92 prévoit un régime transitoire en ce qui concerne la détermination de la fraction Nexus pour les exercices d'imposition 2019 et antérieurs.

81. Ce régime transitoire est conditionnel et ne trouve à s'appliquer que pour autant que la société n'ait pu tenir les documents probants conformément au prescrit de l'art. 205/4, § 1<sup>er</sup>, CIR 92, à disposition de l'administration, pendant trois périodes imposables successives.

82. Il ressort de l'exposé des motifs (voir en ce sens Doc. Parl., Chambre, session 2016-2017, DOC 54-2235/001, p. 21), que la mise en place du régime transitoire vise à couvrir les situations où, pour les dépenses globales réalisées pour le développement d'une propriété intellectuelle, le contribuable n'est pas encore en mesure de fournir les informations nécessaires à l'établissement de la fraction Nexus conformément aux exigences prescrites par l'art. 205/4, § 1<sup>er</sup>, CIR 92.

En d'autres termes, cette période transitoire vise à accorder à ce contribuable le temps d'adaptation nécessaire pour lui permettre de se conformer, dans la tenue à disposition des documents probants essentiels à l'établissement de ladite fraction, au prescrit de l'art. 205/4, § 1<sup>er</sup>, CIR 92.

Il est utile de rappeler que le régime de la déduction pour revenus d'innovation a été étendu sous plusieurs aspects et ce, afin de promouvoir l'innovation nouvelle (voir n° 5).

La disposition transitoire n'a pas pour objectif de couvrir des situations où le contribuable ne dispose pas des pièces justificatives relatives aux dépenses prises en compte dans le cadre de l'établissement de la fraction (par exemple pour des anciens brevets pour lesquels le contribuable ne disposerait plus des documents probants relatifs aux dépenses concernées et pour lesquels plus aucune dépense n'est réalisée).

83. Les modalités et le délai de l'obligation de documentation seront détaillées dans un AR.

84. Pour autant que les conditions précitées soient respectées, les revenus d'innovation nets déterminés distinctement conformément à l'art. 205/2, CIR 92 sont alors limités par une fraction dont :

- le dénominateur est égal à toutes les dépenses (y compris les intérêts, les dépenses afférents aux terrains et bâtiments et les autres dépenses qui ne se rattachent pas directement au droit de propriété intellectuelle) dans le cadre de tous les projets ou programmes R&D visés à l'art. 275<sup>3</sup>, § 3, CIR 92 (en matière de dispense de versement du précompte professionnel – voir également FAQ 7) qui sont faites durant cette période imposable et durant les deux périodes imposables précédentes ;
- le numérateur est égal au dénominateur à l'exclusion des dépenses pour l'acquisition d'un droit de propriété intellectuelle et des dépenses constituant des rétributions à une entreprise liée, sauf dans la mesure où ces rétributions sont versées sans marge à une entreprise non liée par l'entreprise liée. Le montant obtenu peut être majoré de 30 %, sans pouvoir excéder le montant du dénominateur.

85. A partir de la période imposable à compter de laquelle la société peut tenir les documents probants relatifs à un droit de propriété intellectuelle à disposition de l'administration conformément au prescrit de l'art. 205/4, § 1<sup>er</sup>, CIR 92, pendant trois périodes imposables successives, et au plus tard à partir de l'ex.d'imp. 2020, la disposition transitoire ne peut plus être appliquée et la fraction Nexus est déterminée conformément à la fraction Nexus de base énoncé supra (art. 205/3, § 1<sup>er</sup>, al. 1<sup>er</sup>, CIR 92) mais limitée aux dépenses qui ont été faites durant la première période imposable pour laquelle la société a pu tenir correctement à disposition les documents probants relatifs au droit de propriété intellectuelle et pendant les périodes imposables suivantes.

Il s'agit donc en l'espèce des dépenses faites au plus tôt au cours de la première année d'application de la période transitoire et au cours des périodes imposables suivantes.

86. Sans préjudice de l'application de l'art. 344, § 1<sup>er</sup>, CIR 92, dans l'hypothèse où la société n'aurait réalisé aucune dépense, n'aurait pas acquis le droit de propriété intellectuelle concerné et n'aurait jamais externalisé ses activités R&D, la fraction « Nexus » s'élevant alors à « 0/0 » peut être considérée comme égale à 1.

## 22. Les revenus d'innovation nets limités en fonction des dépenses – En quoi consiste la fraction « Nexus » ? - Dérogation légale

87. Le texte de loi envisage la possibilité qu'en raison de circonstances exceptionnelles, la fraction Nexus ne permette pas d'offrir une image correcte de la réalité et prévoit une dérogation permettant de recourir, sous certaines conditions, à une fraction alternative.

88. Conformément à l'art. 205/3, § 2, CIR 92, la société peut établir la fraction sur la base de la proportion de la valeur ajoutée des activités R&D effectuées par elle-même dans l'ensemble des activités R&D relative au droit de propriété intellectuelle pour autant que :

- la fraction Nexus déterminée conformément à l'art. 205/3, § 1<sup>er</sup>, al. 1<sup>er</sup> ou 2, CIR 92, s'élève au minimum à 25 % avant la majoration de 30 % du montant du numérateur ;
- la société puisse démontrer qu'en raison de ces circonstances exceptionnelles, la fraction Nexus déterminée conformément à l'art. 205/3, § 1<sup>er</sup>, al. 1<sup>er</sup> ou 2, CIR 92, ne correspond pas à la valeur ajoutée

des activités de R&D effectuées par elle-même en proportion de l'ensemble des activités de R&D relative au droit de propriété intellectuelle.

La société est tenue de fournir chaque année la preuve que les deux conditions susmentionnées sont toujours remplies.

89. L'application de cette disposition dérogatoire s'effectue par décision anticipée conformément à la loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale et ce, en vue de permettre l'échange d'informations dans le cadre du plan d'action BEPS.

## 23. Déduction pour revenus d'innovation - En quoi consiste l'avantage fiscal lié aux revenus d'innovation ? – Déduction

90. La déduction pour revenus d'innovation est égale à 85 % des revenus nets déterminés conformément aux art. 205/2 et 205/3, CIR 92.

Il va de soi que pour revendiquer la déduction pour revenus d'innovation, la société doit être en mesure d'établir le montant net des revenus d'innovation conformément aux dispositions précitées.

La déduction s'opère au niveau de la base imposable de sorte que seulement 15 % des revenus d'innovation nets subissent l'ISoc.

91. Dans les différentes opérations intervenant pour la détermination de la base imposable à l'ISoc, la déduction pour revenus d'innovation s'effectue en principe après la déduction des RDT et RME (visée à l'art. 77, AR/CIR 92). Cependant, durant la période transitoire au cours de laquelle la déduction pour revenus de brevets peut encore être appliquée (voir FAQ 29), la déduction pour revenus d'innovation s'opère après celle-ci.

92. En cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfices permettant d'appliquer en totalité la déduction pour revenus d'innovation pour une période imposable, la partie qui n'a pas pu être déduite, peut être reportée sur les périodes imposables postérieures.

## 24. Déduction pour revenus d'innovation - En quoi consiste l'avantage fiscal lié aux revenus d'innovation ? - Exonération – Exonération temporaire

93. Suite à l'insertion de l'art. 194quinquies, CIR 92, il est désormais déjà possible de bénéficier de l'avantage fiscal pour les revenus de l'innovation à partir de la période imposable au cours de laquelle une demande pour l'obtention d'un droit de propriété intellectuelle éligible est introduite.

Puisqu'au moment où cette demande est introduite il est impossible de savoir si elle sera finalement accordée, une exonération temporaire est octroyée durant la période pendant laquelle la demande est en cours. Dès que le droit de propriété intellectuelle est effectivement accordé, l'exonération temporaire devient une exonération définitive.

94. La fixation des revenus d'innovation à prendre en considération, la détermination du montant à exonérer et les conditions à remplir sont analogues aux modalités prévues aux art. 205/1 à 205/4, CIR 92, pour la déduction pour revenus d'innovation.



95. Il est noté que les droits de propriété intellectuelle relatifs aux programmes d'ordinateur protégés par le droit d'auteur (art. 205/1, § 2, 1<sup>o</sup>, e), CIR 92) ne sont pas visés par l'exonération temporaire. En effet, ces droits ne nécessitent pas de demande dès lors qu'ils naissent automatiquement à partir du moment où ils sont considérés comme protégés par le droit d'auteur (voir FAQ 5).

96. Tout comme dans le cadre de la déduction, l'exonération s'élève à 85 % du montant des revenus d'innovation nets déterminés conformément à l'art. 205/3, CIR 92, dans le cas où le droit de propriété intellectuelle serait déjà concédé.

97. La réserve exonérée n'est maintenue que dans la mesure où il est satisfait à la condition d'intangibilité visée à l'art. 190, al. 2, CIR 92. En d'autres termes, l'exonération n'est maintenue que dans la mesure où les revenus d'innovation sont et restent comptabilisés à un ou plusieurs comptes distincts du passif et où ils ne servent pas de base pour la dotation annuelle à la réserve légale ou pour le calcul de rémunérations ou attributions quelconques.

98. Le montant total de revenus d'innovation à exonérer ne peut excéder, par période imposable, les bénéfices subsistants avant application de la déduction pour revenus d'innovation visées aux art. 205/1 à 205/4, CIR 92 (en l'espèce après la déduction des RDT et RME visée à l'art. 77, AR/CIR 92), et avant la constitution de cette réserve exonérée.

99. La société remplira donc d'abord sa déclaration à l'ISoc ou à l'impôt des non-résidents (INR/soc.) comme s'il n'y avait pas de réserve exonérée pour revenus d'innovation à constituer, afin que le montant limite pour une période imposable soit connu (Doc. Parl., Chambre, session 2016-2017, DOC 54 – 2235/001, p. 6).

100. En cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfices après la déduction des RDT et RME permettant d'exonérer entièrement les revenus d'innovation, le solde des exonérations non accordées pour une période imposable sont reportés successivement sur les bénéfices des périodes imposables suivantes en tenant toujours compte du fait que, par période imposable, l'exonération accordée ne peut jamais excéder le montant limite précité (bénéfices subsistants après la déduction des RDT et RME).

101. Lorsque la société peut prétendre au bénéfice de la déduction pour revenus d'innovation visée à l'art. 205/1, CIR 92, pour un droit de propriété intellectuelle déterminé et de l'exonération des revenus d'innovation visée à l'art. 194quinquies, CIR 92, pour ce même droit ou pour un autre droit, cette dernière s'applique par priorité.

## **25. Déduction pour revenus d'innovation - En quoi consiste l'avantage fiscal lié aux revenus d'innovation ? - Exonération – Exonération définitive**

102. L'exonération temporaire relative à un droit de propriété intellectuelle devient définitive, via une majoration de la situation de début des réserves taxées, à partir de l'ex.d'imp. qui se rapporte à la période imposable au cours de laquelle le droit en question est concédé.

Les revenus d'innovation relatifs à ce droit bénéficient de la déduction pour revenus d'innovation à partir de l'ex.d'imp. dont question à l'alinéa précédent, aux conditions prescrites aux art. 205/1 à 205/4, CIR 92.

103. Dans le cas de figure où la société, pour l'ex.d'imp. en question, dispose encore pour le droit de propriété intellectuelle concerné, d'exonérations non encore accordées du fait de la limite imposée par l'art. 194quinquies, § 1<sup>er</sup>, al. 2, CIR 92 relativement aux bénéfices subsistants, elle peut exonérer définitivement ce montant mais toujours dans la limite précitée. En cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfices permettant d'exonérer totalement ce montant, le solde des exonérations non accordées est reporté successivement sur les bénéfices des périodes imposables suivantes, en tenant toujours compte du fait que, par période imposable, l'exonération accordée ne peut jamais excéder le montant des bénéfices subsistants après la déduction des RDT et RME.

104. L'attention est attirée sur le fait que les limites imposées par l'art. 194quinquies, § 1<sup>er</sup>, al. 2 et § 2, al. 2, CIR 92, relativement aux bénéfices de la période imposable tels qu'ils subsistent avant application des art. 205/1 à 205/4, CIR 92, et avant constitution de la réserve exonérée ou détermination de l'exonération définitive, doivent s'apprécier de manière globale pour l'ensemble des droits de propriété intellectuelle pour lesquels une réserve exonérée et/ou une exonération définitive (des exonérations non accordées) sont comptabilisées.

105. Lorsque la société peut prétendre au bénéfice de la déduction pour revenus d'innovation visée à l'art. 205/1, CIR 92, pour un droit de propriété intellectuelle déterminé et de l'exonération des revenus d'innovation visée à l'art. 194quinquies, CIR 92, pour ce même droit ou pour un autre droit, cette dernière s'applique par priorité (voir également n° 101).

106. Les revenus d'innovation antérieurement exonérés relatifs à un droit de propriété intellectuelle sont considérés comme des bénéfices de la période imposable au cours de laquelle la demande portant sur ce droit de propriété intellectuelle n'est plus en cours et le droit de propriété intellectuelle n'a pas été octroyé.

L'exposé des motifs précise que « *le terme "en cours" est spécifiquement choisi pour pouvoir imposer la réserve exonérée pour la période imposable quelconque au cours de laquelle il apparaît qu'elle n'est pas encore reprise dans les bénéfices, sans avoir égard au délai déjà écoulé depuis le rejet de la demande.* » (Doc. Parl., Chambre, session 2016-2017, DOC 54 – 2235/001, p. 7).

107. Dans ce cas de figure, conformément à l'art. 416, al. 1<sup>er</sup>, CIR 92, des intérêts de retard seront dus à partir du 1<sup>er</sup> janvier de l'année portant le millésime de l'exercice d'imposition pour lequel l'exonération a été accordée.

## 26. Quelles sont les formalités à remplir ? – Obligation de documentation élargie

108. Conformément à l'art. 205/4, § 1<sup>er</sup>, CIR 92, le contribuable est soumis à une obligation de documentation étendue visant à permettre la vérification, par droit de propriété intellectuelle, du montant des revenus d'innovation nets ainsi que de la fraction par laquelle ils sont multipliés.

109. A ce propos, l'exposé des motifs (doc. Parl., Chambre, session 2016-2017, DOC 54 – 2235/001, pp. 22-23) précise que la société *devra tenir à disposition de l'administration les documents probants qui permettent d'établir :*

- *la valeur réelle des droits de propriété intellectuelle que la société a acquis d'une entreprise liée et d'où le droit de propriété intellectuelle pris en considération est né. La société doit, en d'autres termes,*

*prouver que le prix d'achat ou les indemnités sous forme de royalties ou de licences correspondent à ceux qui auraient été pratiqués entre entreprises indépendantes ;*

- *le montant des revenus d'innovation qui est exclusivement afférent à un droit de propriété intellectuelle éligible ;*
- *le montant des coûts à porter en diminution de ce revenu d'innovation. La société ne devra pas uniquement démontrer les coûts de la période imposable, mais, en cas d'application, aussi ceux qui ont été faits ou supportés au cours d'une période imposable précédente et qui sont déduits des revenus d'innovation ;*
- *les dépenses qualifiantes et les dépenses globales qui ont directement trait à un droit de propriété intellectuelle éligible. Ici aussi, non seulement les dépenses de la période imposable doivent être démontrées, mais aussi celles de périodes imposables précédentes, afin de pouvoir établir la justesse des ratios avec lesquels les revenus d'innovation nets ont été multipliés.*

*Surtout lorsqu'une société dispose de plusieurs droits de propriété intellectuelles pour lesquels des revenus d'innovation distincts sont déterminés, la détermination du lien entre les revenus d'innovation et les dépenses qualifiantes et globales, d'une part, et le droit de propriété intellectuelle, d'autre part, est essentielle. Une mauvaise attribution de revenus et/ou de dépenses conduira en effet dans ce cas à une mauvaise image de la part d'activités R&D effectuées en propre par droit de propriété intellectuelle et, par conséquent, à un montant de déduction pour revenu d'innovation qui n'est pas conforme avec les objectifs de cet avantage fiscal.*

*Lorsque la société peut prouver que la détermination des revenus d'innovation par droit de propriété intellectuelle n'est cependant pas faisable d'un point de vue pratique, elle peut déterminer les revenus d'innovation soit par type de produit ou service, soit par groupe de produits ou services, qui découlent des droits de propriété intellectuelle (voir également n° 55).*

## 27. Quelles sont les formalités à remplir ? - Formulaire 275 INNO

110. Pour pouvoir bénéficier de l'exonération des revenus d'innovation et/ou de la déduction pour revenus d'innovation, le contribuable est tenu de joindre à sa déclaration à l'ISoc ou à l'INR/soc, suivant le cas, le relevé 275 INNO (onglet 275 INNO dans la déclaration électronique BIZTAX ou modèle disponible à l'adresse suivante : <https://finances.belgium.be> et cliquer sur formulaires).

111. En ce qui concerne l'exonération des revenus d'innovation, le relevé 275 INNO doit être joint à partir de l'ex.d'imp. afférent à la p.i. pendant laquelle la demande d'un droit de propriété intellectuelle est faite.

112. En ce qui concerne la déduction pour revenus d'innovation, le relevé 275 INNO doit être joint pour chaque ex. d'imp. pour lequel :

- soit, la déduction pour revenus d'innovation est appliquée ;
- soit, le délai de la méthode de l'étalement linéaire visée à l'art. 205/2, § 2, al. 3, CIR 92, choisi dans une p.i. précédente, n'est pas échu, sauf si la déduction pour revenus d'innovation concernant ce droit de propriété intellectuelle n'est plus appliquée ;
- soit, le délai du remploi visé à l'art. 205/4, § 5, CIR 92, suite à l'aliénation d'un droit de propriété intellectuelle dans une p.i. précédente, n'est pas échu.

## 28. Quand la déduction pour revenus d'innovation entre-t-elle en vigueur ?

113. L'art 16, L 09.02.2017 précise que « *La présente loi produit ses effets le 01.07.2016* ».

Par conséquent, compte tenu de sa date de publication, la présente loi est applicable à partir du 02.03.2017 aux revenus d'innovation visés à l'art. 205/1, § 2, 2°, CIR 92, recueillis à partir du 01.07.2016.

## 29. Régime transitoire pour la déduction pour revenus de brevets - Existe-t-il un concours entre la déduction pour revenus d'innovation et la déduction pour revenus de brevets ?

114. La L 03.08.2016 a supprimé la déduction pour revenus de brevets mais elle a également prévu le maintien de cette déduction au moyen d'une disposition transitoire reprise à l'art. 543, CIR 92.

115. Cette disposition prévoit donc le maintien du régime actuel de déduction pour les revenus de brevets reçus jusqu'au 30.06.2021, provenant de brevets éligibles pour lesquels les demandes ont été introduites avant le 01.07.2016 ou, dans le cas des brevets ou droits de licence acquis dont les produits ou procédés brevetés sont améliorés, qui sont acquis avant le 01.07.2016 et pour lesquels la déduction pour revenus d'innovation n'a pas encore été appliquée (pour plus de détails voir la Circ. AGFisc N° 41/2016, n° Ci.707.658, 02.12.2016).

116. L'attention est attirée sur le fait que conformément à l'art. 205/4, § 4, CIR 92, si la société opte, pour un brevet éligible, pour l'application de la déduction pour revenus de brevets, la nouvelle déduction pour revenus d'innovation ne peut être appliquée aux revenus de ce brevet, pour toutes les périodes imposables se clôturant avant le 01.07.2021. Le choix de la disposition transitoire est un choix irrévocable (Doc. Parl., Chambre, session 2016-2017, DOC 54 – 2235/001, p. 24).

117. Il ressort notamment de ce qui précède et plus particulièrement de l'entrée en vigueur des dispositions de la L 03.08.2016 et de la L 09.02.2017 que :

- pour les revenus de brevets visés à l'art. 205<sup>2</sup>, CIR 92 ancien, reçus avant le 01.07.2016, seule la déduction pour revenus de brevets peut être revendiquée ;
- pour les revenus de brevets visés à l'art. 205<sup>2</sup>, CIR 92 ancien, reçus à partir du 01.07.2016, le contribuable est amené à choisir entre la déduction pour revenus de brevets et la déduction pour revenus d'innovation. Le choix opéré par la contribuable sera irrévocable.

118. En ce qui concerne la déduction pour revenus de brevets, ce choix doit être opéré la première fois que le contribuable est en mesure d'appliquer la déduction pour revenus de brevets conformément à l'art. 543, CIR 92. Dans le cas d'espèce, le contribuable mentionne dans sa déclaration le montant effectivement déductible sous la rubrique « Déduction pour revenus de brevets » du cadre « Détails des bénéfices » (ligne 1434), coche la case de la ligne 1865 du cadre « Déduction pour revenus de brevets – Renseignements relatifs au régime transitoire » et joint à sa déclaration le formulaire 275 P (« déduction pour revenus de brevets »).

En ce qui concerne la déduction pour revenus d'innovation, ce choix doit être réalisé pour l'exercice d'imposition afférent à la période imposable au cours de laquelle le brevet génère pour la première fois un

revenu (revenus d'innovation bruts). Dans le cas d'espèce, le contribuable est tenu de joindre à sa déclaration le formulaire 275 INNO.

119. L'application simultanée de la déduction pour revenus de brevets et de la déduction pour revenus d'innovation relative à un même brevet est en principe exclue. Etant donné que l'application de la déduction pour revenus de brevets est permise jusqu'au 30.06.2016, délai prolongé éventuellement jusqu'au 30.06.2021 (application du régime transitoire de l'art. 543, CIR 92), il est possible que dans les périodes imposables où ces dates tombent, aussi bien la déduction pour revenus de brevets que celle pour revenus d'innovation soient appliquées pour le même brevet. Dans ce cas, seuls les revenus d'innovation relatifs à la partie de la période imposable au cours de laquelle la déduction pour revenus de brevets n'était pas appliquée pour ce brevet, seront pris en considération pour la déduction pour revenus d'innovation (art. 205/2, § 1<sup>er</sup>, al. 1<sup>er</sup>, CIR 92, tel que complété par l'art. 6, 1<sup>o</sup>, L 17.12.2017 ; voir en ce sens Doc. Parl., Chambre, session 2017-2018, DOC 54-2764/001, p. 9).

## 30. Particularités – Qu'en est-il en cas d'opérations de restructurations fiscalement neutres ?

120. Les art. 46, 212, 229 et 231, CIR 92, ont été adaptés afin que les déductions pour revenus de brevets et les déductions pour revenus d'innovation puissent être prises en considération dans le cadre des opérations de restructuration fiscalement neutres y visées, comme si ces opérations n'avaient pas eu lieu.

121. Dans le cadre de la déduction pour revenus d'innovation, la neutralité a notamment pour conséquence que :

- les reports d'exonération et de déduction que la société absorbée (scindée) n'a pas encore obtenus en raison de l'absence ou de l'insuffisance de bénéfices permettant d'appliquer ces exonérations/déductions (voir n<sup>o</sup>s 92, 100, 103 et 104) sont transférés à la sociétés absorbante ou bénéficiaire ;
- en cas de scission, ces reports d'exonération et déduction non accordés, sont attribués aux sociétés bénéficiaires des droits de propriété intellectuelle auxquels ceux-ci sont afférents ;
- lorsque les revenus d'innovation sont déterminés distinctement pour la première fois (voir FAQ 18), il conviendra, le cas échéant, de prendre en considération les frais historiques exposés par la société absorbée (scindée) avant l'opération de restructuration ;
- en ce qui concerne la détermination du ratio Nexus, celui-ci étant « évolutif », les dépenses antérieures à l'opération de restructuration conservent la qualité (dépenses qualifiantes ou dépenses globales) qui leur avait été attribuées avant ladite opération.

## 31. Particularités – La déduction pour revenus d'innovation peut-elle être combinée avec la déduction pour investissement ?

122. L'exposé des motifs (Doc. Parl., Chambre, session 2016-2017, DOC 54 – 2235/001, p. 6) précise que *l'application de la déduction pour revenus d'innovation n'empêche pas l'application de la déduction pour investissements afférente au même droit de propriété intellectuelle. La déduction pour investissement est en effet calculée sur la base du prix d'acquisition ou du prix de revient, tandis que la déduction pour revenus d'innovation octroie un avantage fiscal aux revenus nets résultant de ce droit de propriété intellectuelle.*

[TOP](#)