

**Travail de fin d'études[BR]- La participation à deux séminaires sur une thématique fiscale pointue [BR]- La participation à un séminaire méthodologique[BR]- La rédaction d'une dissertation : "Application de la déduction pour revenus d'innovation aux logiciels - Approche du SDA et conformité constitutionnelle ?".**

**Auteur :** Cerasoli, Maxime

**Promoteur(s) :** Wuidard, Jean-Luc

**Faculté :** Faculté de Droit, de Science Politique et de Criminologie

**Diplôme :** Master de spécialisation en droit fiscal

**Année académique :** 2022-2023

**URI/URL :** <http://hdl.handle.net/2268.2/17047>

---

*Avertissement à l'attention des usagers :*

*Tous les documents placés en accès ouvert sur le site le site MatheO sont protégés par le droit d'auteur. Conformément aux principes énoncés par la "Budapest Open Access Initiative"(BOAI, 2002), l'utilisateur du site peut lire, télécharger, copier, transmettre, imprimer, chercher ou faire un lien vers le texte intégral de ces documents, les disséquer pour les indexer, s'en servir de données pour un logiciel, ou s'en servir à toute autre fin légale (ou prévue par la réglementation relative au droit d'auteur). Toute utilisation du document à des fins commerciales est strictement interdite.*

*Par ailleurs, l'utilisateur s'engage à respecter les droits moraux de l'auteur, principalement le droit à l'intégrité de l'oeuvre et le droit de paternité et ce dans toute utilisation que l'utilisateur entreprend. Ainsi, à titre d'exemple, lorsqu'il reproduira un document par extrait ou dans son intégralité, l'utilisateur citera de manière complète les sources telles que mentionnées ci-dessus. Toute utilisation non explicitement autorisée ci-avant (telle que par exemple, la modification du document ou son résumé) nécessite l'autorisation préalable et expresse des auteurs ou de leurs ayants droit.*

---

# **APPLICATION DE LA DÉDUCTION POUR REVENUS D'INNOVATION AUX LOGICIELS – APPROCHE DU SDA ET CONFORMITÉ CONSTITUTIONNELLE ?**

**Maxime CERASOLI**

Travail de fin d'études : Dissertation (15 ects)

Master de spécialisation en Droit fiscal

*Année académique 2022-2023*

**Coordination :**

Marc BOURGEOIS  
Sabine GARROY

**Promoteur :**

Jean-Luc WUIDARD

## **Remerciements**

*Je tiens à remercier toutes les personnes qui m'ont soutenu et qui ont contribué à la réalisation de la présente contribution.*

*En particulier, le professeur Jean-Luc Wuidard, promoteur de ce travail de fin d'études, pour sa disponibilité, son écoute et ses précieux conseils.*

*Mes collègues pour leur soutien et leurs remarques avisées.*

*Enfin, je remercie ma compagne pour son soutien infailible, sa bienveillance et sa patience.*

## TABLE DES MATIERES

<b>INTRODUCTION .....</b>	<b>5</b>
<b>I.- HISTORIQUE DU REGIME FISCAL DE LA DEDUCTION POUR REVENUS D'INNOVATION 6</b>	
A.- ENVIRONNEMENT INTERNATIONAL – PLAN D'ACTION BEPS .....	6
B.- DE LA DEDUCTION POUR REVENUS DE BREVETS À LA DEDUCTION POUR REVENUS D'INNOVATION .....	7
1) <i>Raison d'être de la déduction pour revenus de brevets et son abrogation</i> .....	7
2) <i>Période transitoire</i> .....	7
<b>II.- LA DEDUCTION POUR REVENUS D'INNOVATION APPLIQUEE EN MATIERE DE LOGICIELS .....</b>	<b>8</b>
A.- GÉNÉRALITÉS ET CHAMP D'APPLICATION .....	8
1) <i>Distinctions par rapport à la déduction pour revenus de brevets</i> .....	8
2) <i>Champ d'application personnel et matériel</i> .....	9
B.- LA DRI APPLIQUÉE AUX LOGICIELS.....	11
1) <i>La notion de logiciel</i> .....	11
a) Protégé par le droit d'auteur .....	12
b) Résultant d'activités de R&D .....	13
c) Ayant un caractère neuf .....	14
2) <i>Revenus concernés</i> .....	15
3) <i>Méthodes de détermination de la déduction pour revenus d'innovation applicables en matière de logiciels</i> .....	16
a) Détermination des revenus bruts d'innovation .....	16
1. Approches principales de l'OCDE .....	17
a. Méthode dite du prix comparable sur le marché libre .....	17
b. Méthode du prix de revente.....	18
c. Méthode du coût majoré .....	18
2. Approche alternative et privilégiée par le SDA : méthode dite du «bénéfice résiduel» .....	18
b) La « <i>rule of thumb</i> » .....	22
c) Calcul des revenus nets d'innovation .....	22
d) Application de la fraction nexus .....	24
C.- DOCUMENTATION DE L'APPLICATION DE LA DEDUCTION POUR REVENUS D'INNOVATION .....	25
<b>III.- L'APPROCHE DU SDA EN MATIERE DE DRI AU REGARD DES PRINCIPES CONSTITUTIONNELS .....</b>	<b>25</b>
A.- OBSERVATIONS PRÉLIMINAIRES : COÛTS ET COMPLEXITÉ INHÉRENTS À LA PROCÉDURE DE <i>RULING</i> EN MATIÈRE DE DRI.....	26
B.- PRINCIPE CONSTITUTIONNEL DE LÉGALITÉ DE L'IMPÔT .....	27
C.- ANALYSE CRITIQUE DES POSITIONS PRISES PAR LE SDA EN MATIÈRE DE DRI.....	28
1) <i>Les avis de BELSPO au regard du principe de légalité</i> .....	28
2) <i>L'adaptation du « ratio nexus » au regard du principe de légalité</i> .....	30
3) <i>L'application de la « rule of thumb » au regard du principe de légalité</i> .....	31
4) <i>L'impact de « Pillar Two » sur les positions du SDA en matière de DRI</i> .....	32
<b>CONCLUSION .....</b>	<b>34</b>



## INTRODUCTION

Dans l'économie actuelle, l'innovation constitue un des principaux moteurs de croissance. Des entreprises de tous les secteurs se lancent dans des projets de recherche et développement (ci-après, « R&D »), dans l'objectif de rester à la pointe de la technologie. Dans l'optique de bénéficier des revenus, de la productivité ou encore de la création d'emplois qui en découlent, les Etats ont tout intérêt à créer un environnement favorable à la R&D afin d'inciter ces acteurs à investir dans l'innovation sur leur territoire.

Dans ce contexte, la Belgique n'a pas lésiné sur les moyens. Ainsi, en 2020, elle a consacré 3,5% de son PIB à la R&D, soit la proportion la plus élevée dans l'UE, à égalité avec la Suède<sup>1</sup>. En septembre 2022, l'Union européenne a ainsi classé l'Etat belge parmi les « champions de l'innovation »<sup>2</sup>.

Pour soutenir les sociétés innovantes belges, sont mises en place des aides directes, sous la forme de subventions, ou indirectes, au moyen d'avantages fiscaux divers. Dans cette seconde catégorie, tombent notamment la dispense de versement du précompte professionnel pour la recherche scientifique, la déduction pour investissements en R&D, ou encore la déduction pour revenus d'innovation – sujet de la présente contribution.

L'attractivité fiscale d'une juridiction étant un facteur important pour les décisions stratégiques des entreprises, la Belgique a notamment introduit, depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2016, la déduction pour revenus d'innovation (ci-après, « DRI »), permettant aux sociétés innovantes belges de déduire de leur base imposable 85% des revenus nets provenant de leurs droits de propriété intellectuelle éligibles. Potentiellement très avantageux en termes d'économie d'impôt, le régime de la DRI est cependant particulièrement complexe à mettre en œuvre.

Notre objectif, au travers de la présente contribution, est d'offrir une vue d'ensemble du cadre légal de la déduction pour revenus d'innovation tel qu'il est appliqué par le Service des Décisions Anticipées (ci-après, « SDA ») en matière de logiciels et de vérifier la conformité constitutionnelle de certaines positions prises par ce Service.

À cet effet, nous commencerons, dans la première partie, par exposer le contexte dans lequel la DRI a été introduite et, dans la seconde partie, nous exposerons le régime de cette déduction fiscale, ainsi que les spécificités propres à son application en matière de logiciels.

Enfin, dans la troisième partie, nous confronterons certaines pratiques du SDA en matière de DRI au regard des principes constitutionnels, et en particulier le principe de légalité prévu aux articles 170 et 172 de la Constitution. Nous nous concentrerons principalement sur des conditions et exigences que le SDA a mis ou pourrait mettre en œuvre et qui sont ou seraient, à notre sens, contraires au principe de légalité.

---

<sup>1</sup> J. DE MULDER et E. DHYNE, « With a little help from my friends: patents, technological diffusion and firm productivity », *NBB Economic Review*, 2022, n° 20, p. 3.

<sup>2</sup> H. HOLLANDERS, N. ES-SADKI, et A. KHALILOVA, *European Innovation Scoreboard 2022*, Luxembourg, 2022.

# I.- HISTORIQUE DU RÉGIME FISCAL DE LA DÉDUCTION POUR REVENUS D'INNOVATION

## A.- ENVIRONNEMENT INTERNATIONAL – PLAN D'ACTION BEPS

Abrogée depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2016<sup>3</sup>, la déduction pour revenus de brevet a été remplacée par une nouvelle déduction spécifique à la propriété intellectuelle, la déduction pour revenus d'innovation.

Ce changement législatif suit les lignes directrices tracées en fiscalité internationale. En effet, l'introduction de la déduction pour revenus d'innovation permet de maintenir l'attractivité et la compétitivité de notre régime fiscal ainsi que de le conformer aux exigences du plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices – en anglais, « *Base Erosion and Profit Shifting* » (ci-après, « BEPS ») – de l'OCDE<sup>4</sup>.

Dans le cadre de ce plan, l'OCDE a identifié quatre actions ayant pour objectif de faire obstacle aux pratiques des contribuables leur permettant de bénéficier d'une double non-imposition ou d'une double déduction. Ces quatre actions visent respectivement à :

- neutraliser les effets des dispositifs hybrides (Action 2) ;
- concevoir des règles efficaces concernant les sociétés étrangères contrôlées (Action 3) ;
- limiter l'érosion de la base d'imposition faisant intervenir les déductions d'intérêts et autres frais financiers (Action 4) ; et
- lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance (Action 5).

C'est dans le cadre de cette dernière action que s'insère l'introduction en droit fiscal belge de la déduction pour revenus d'innovation. Concernant les incitants en matière de recherche et développement, l'OCDE souhaite par cette action limiter leur accès en fonction de la réelle présence économique de la société sur un territoire économique<sup>5</sup>. En pratique, cette volonté se traduit notamment par le fait que l'entité souhaitant bénéficier de tels incitants doit être celle qui a effectivement supporté les coûts R&D visés par l'incitant. Pour plus de détails sur cette limitation en matière de DRI, nous vous renvoyons à la section *infra* de la présente contribution relative à l'approche dite « nexus ».

---

<sup>3</sup> Loi du 3 août 2016 portant des dispositions fiscales urgentes, *M.B.*, 11 août 2016, art. 4 à 10.

<sup>4</sup> OCDE, *Projet BEPS - Exposé des actions 2015*, Paris, 2016.

<sup>5</sup> OCDE, *Projet BEPS – Rapports finaux 2015 – Résumés*, Paris, 2016, p. 19-21.

## **B.- DE LA DÉDUCTION POUR REVENUS DE BREVETS À LA DÉDUCTION POUR REVENUS D'INNOVATION**

### ***1) Raison d'être de la déduction pour revenus de brevets et son abrogation***

Afin de comprendre l'origine de la DRI, il convient de rappeler les principes et mécanismes de la déduction qui l'a précédée, à savoir la déduction pour revenus de brevets. Cet outil fiscal permettait aux sociétés détentrices d'un brevet, ou d'un certificat complémentaire de protection protégeant des produits ou des services ayant été commercialisés après le 1<sup>er</sup> janvier 2007, de déduire 80% des revenus bruts directement attribuables au brevet en question.

Pour être éligible, le brevet devait être développé au sein de la société, ou avoir été acquis d'une société tierce et avoir fait l'objet d'amélioration. Lorsque celui-ci était développé en interne, le régime fiscal prévoyait une obligation que ce brevet ait été développé au sein d'une branche d'activité destinée à la recherche et au développement, au sens de l'article 46 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après, « CIR/92 »).

Dans son rapport de 2015 relatif à l'action 5 du plan d'action BEPS, l'OCDE a réalisé un examen des régimes fiscaux nationaux spécifiques à la propriété intellectuelle et a considéré que l'ensemble de ces régimes, comprenant donc le régime belge de déduction pour revenus de brevets, était non conforme avec l'approche « nexus »<sup>6</sup>. En effet, la DRB permettait à des sociétés belges possédant la propriété juridique d'un brevet de déduire 80% des revenus bruts attribuables à celui-ci quand bien même ce brevet aurait été développé par une autre société du groupe en charge des activités R&D, contrevenant ainsi à la nécessité de lien économique entre la propriété intellectuelle et le territoire économique. Par ailleurs, les coûts des activités R&D refacturés par cette autre société n'influençaient pas le montant de DRB dans la mesure où la base de cette déduction correspondaient aux revenus bruts – avant déduction des coûts R&D – issus de la propriété intellectuelle<sup>7</sup>.

Dans ce cadre, l'OCDE exigeait que tous les régimes fiscaux en matière de propriété intellectuelle contraires à l'action 5 du plan BEPS soient abrogés pour le 30 juin 2016 au plus tard.

### ***2) Période transitoire***

Comme indiqué ci-dessus, la déduction pour revenus de brevets est abrogée depuis le 30 juin 2016, en réaction au Plan d'action de l'OCDE.

---

<sup>6</sup> OCDE, *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance*, Action 5 – Rapport final 2015, Paris, 2016, p. 67.

<sup>7</sup> N. TREFOIS, C. CARLIER et M. KOUTCHKO, « Déduction pour revenus d'innovation : le nouveau régime fiscal belge spécifique à la propriété intellectuelle », *R.G.F.C.P.*, 2017, n° 4, p. 27.



Toutefois, le législateur belge avait prévu un régime transitoire qui donnait la possibilité aux sociétés, ayant introduit une demande de protection de brevet avant le 1<sup>er</sup> juillet 2016, de choisir d'appliquer – pour les revenus relatifs à ce brevet – la déduction pour revenus de brevet et non la déduction pour revenus d'innovation jusqu'au 30 juin 2021. Cette période transitoire ayant touché à sa fin, nous n'abordons pas les règles l'encadrant<sup>8</sup>.

## **II.- LA DÉDUCTION POUR REVENUS D'INNOVATION APPLIQUÉE EN MATIÈRE DE LOGICIELS**

### **A.- GÉNÉRALITÉS ET CHAMP D'APPLICATION**

#### ***1) Distinctions par rapport à la déduction pour revenus de brevets***

Cette nouvelle déduction pour revenus d'innovation se distingue de la déduction pour revenus de brevet sur plusieurs aspects.

Tout d'abord, alors que la DRB était exclusivement limitée aux brevets, la DRI est désormais applicable à d'autres droits de propriété intellectuelle, tels que le droit d'auteur protégeant les logiciels<sup>9</sup>.

Ensuite, contrairement à la déduction pour revenus de brevet qui octroyait un taux de déduction de 80% des revenus bruts, la DRI permet de déduire 85% des revenus nets – et non bruts – d'innovation<sup>10</sup>. Le régime actuel tient ainsi compte des revenus liés aux droits de propriété intellectuelle éligibles, diminués des coûts de R&D afférents à ces droits<sup>11</sup>.

Comme mentionné *supra*, une autre nouveauté introduite à la suite du plan BEPS de l'OCDE est l'application d'une fraction dite « nexus ». Ce ratio « nexus » limite le bénéfice de la DRI

---

<sup>8</sup> Pour plus de détails sur cette période transitoire, voir : questions orales jointes n° 20201 et 20240 de monsieur Piedboeuf, Ch., 2016-2017, séance du 26 septembre 2017, n°53-COM 731 ; O. RIGA, N. TREFOIS, et C. CARLIER, « Actualité en matière de déduction pour revenus d'innovation : points-clés à retenir à compter du 30 juin », *Act. fisc.*, 2021, n° 25, p. 3 ; P. DEBOBBELEER, « La déduction pour revenus d'innovation et la déduction pour revenus de brevets – Analyse comparative des deux régimes et identification des nombreuses opportunités offertes par la période transitoire », *Comptabilité et fiscalité : actualités et perspectives : liber amicorum OECCBB*, G. DELVAUX et P.-F. COPPENS, Limal, Anthemis, 2019, p. 461.

<sup>9</sup> CIR/92, art. 205/1, §2.

<sup>10</sup> CIR/92, art. 205/1, §1<sup>er</sup> ; P. DEBOBBELEER, « La déduction pour revenus d'innovation et la déduction pour revenus de brevets – Analyse comparative des deux régimes et identification des nombreuses opportunités offertes par la période transitoire », *op. cit.*, p. 459 ; N. TREFOIS, C. CARLIER, et M. KOUTCHKO, « La déduction pour revenus de brevets remplacée par une déduction pour revenus d'innovation plus étendue », *Act. fisc.*, 2017, n° 8, p. 1.

<sup>11</sup> O. RIGA, N. TREFOIS, et C. CARLIER, « Actualité en matière de déduction pour revenus d'innovation : points-clés à retenir à compter du 30 juin », *op. cit.*, p. 4.

des sociétés belges en proportion des dépenses éligibles qu'elles ont directement encourues pour développer la propriété intellectuelle qualifiante<sup>12</sup>. Cette règle permet d'intégrer mécaniquement dans le calcul de la DRI la condition de substance économique liée au développement de la propriété intellectuelle<sup>13</sup>.

Enfin, notons que, contrairement à la DRB, le montant de DRI non utilisé est reportable dans le temps de manière illimitée<sup>14</sup>.

## 2) *Champ d'application personnel et matériel*

La déduction pour revenus d'innovation est accessible aux sociétés belges ainsi qu'aux établissements stables belges de sociétés étrangères pour autant que le droit de propriété intellectuelle ait été affecté à cet établissement belge<sup>15</sup>.

Comme précisé ci-dessus, la DRI a vocation à s'appliquer à davantage de droits de propriété intellectuelle que la DRB et ne se limite pas uniquement aux brevets<sup>16</sup>.

Désormais, conformément à l'article 205/1, § 2, 1<sup>o</sup> du CIR/92, les droits de propriété intellectuelle visés par le champ d'application matériel de la DRI sont les suivants :

- 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 des tiers indépendants avant le 1<sup>er</sup> janvier 2007 ;
- les droits d'obtention végétale dont la demande est introduite ou qui ont été acquis par la société au plus tôt le 1<sup>er</sup> juillet 2016 ;
- 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 1<sup>er</sup> juillet 2016 ;
- l'exclusivité de données ou l'exclusivité commerciale obtenue des pouvoirs publics, limitée aux dix premières années, pour autant que cette exclusivité soit accordée par des règles européennes, nationales ou internationales après le 30 juin 2016 ; et
- les logiciels protégés par le droit d'auteur comprenant les créations dérivées ou adaptations provenant de logiciels existants, résultant de projets ou de programmes de recherche et

---

<sup>12</sup> CIR/92, art. 205/3.

<sup>13</sup> OCDE, *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance*, Action 5 - Rapport final 2015, Paris, 2016, p. 26 ; O. RIGA, N. TREFOIS, et C. CARLIER, « Actualité en matière de déduction pour revenus d'innovation : points-clés à retenir à compter du 30 juin », *op. cit.*, p. 4.

<sup>14</sup> CIR/92, art. 205/1, §1<sup>er</sup>, al. 2.

<sup>15</sup> X., « Abrogation de la déduction pour revenus de brevets et instauration de la déduction pour revenus d'innovation », *Cour. fisc.*, 2017, n° 01-03, p. 87.

<sup>16</sup> L. KLEIJNEN, « Application de la déduction pour revenus d'innovation aux programmes d'ordinateur », *T.F.R.*, 2020, liv. 2, n° 574, p. 54 ; P. DEDOBBELEER, « La déduction pour revenus d'innovation et la déduction pour revenus de brevets – Analyse comparative des deux régimes et identification des nombreuses opportunités offertes par la période transitoire », *op. cit.*, p. 458.

développement tels que définis à l'article 275/3 CIR/92 prévoyant la dispense partielle de versement du précompte professionnel pour chercheurs.

Selon cet article 275/3, § 3, du CIR/92, concernant les logiciels, il conviendra de démontrer que le projet ayant abouti au logiciel est qualifié de développement expérimental<sup>17</sup>.

À cet égard, il est important de souligner que seuls les logiciels qui n'ont pas générés de revenus avant le 1<sup>er</sup> juillet 2016 sont éligibles.

Nous relevons que les revenus issus de propriété intellectuelle relative au marketing – tels que les noms, logos, formes et marques – sont exclus du champ d'application de la DRI<sup>18</sup>.

Pour bénéficier de la déduction pour revenus d'innovation, la société ne doit toutefois pas nécessairement avoir développé en interne les droits de propriété intellectuelle évoqués ci-dessus. En effet, la DRI s'applique également aux droits de propriété intellectuelle acquis de parties liées ou non pour autant que la société détienne ces droits à titre de propriété, copropriété, usufruit ou qu'elle soit titulaire ou détentrice de droit de licence. En outre, la déduction est également applicable par une société lorsque la propriété intellectuelle a été élaborée conjointement avec une autre société. Sont notamment visés dans ce cas les accords de contribution de coûts – ou « *Cost Contribution Agreement* » – qui sont des contrats signés entre entreprises, généralement liées, afin de partager les coûts et les risques liés au développement, à la production ou à l'obtention d'actifs, de services ou de droits<sup>19</sup>.

Enfin, il convient également de souligner que l'Etat dans lequel le produit, service ou procédé est protégé n'a pas d'influence sur l'application ou non de la DRI. En effet, selon l'exposé des motifs de la loi du 7 février 2017, « quel que soit le pays dans lequel un produit, un service ou un procédé jouit d'une protection, les revenus d'innovation mondiaux en découlant seront pris en considération pour la déduction pour revenus d'innovation. Par exemple, lorsqu'une société se limite à prendre un brevet dans le pays où son seul concurrent est actif, les revenus du produit, service ou procédé protégés provenant des autres pays seront aussi bien pris en considération pour la déduction »<sup>20</sup>.

---

<sup>17</sup> L. KLEIJNEN, « Application de la déduction pour revenus d'innovation aux programmes d'ordinateur », *op. cit.*, p. 55 ; BELSPO, « Guide d'enregistrement des projets de développement expérimental », disponible sur [www.belspo.be](http://www.belspo.be), 13 mars 2017, p. 1.

<sup>18</sup> Circulaire 2020/C/95 du SPF Finances du 8 juillet 2020 FAQ relative à la déduction pour revenus d'innovation, question 2 ; Projet de loi du 21 décembre 2016 portant l'introduction d'une déduction pour revenus d'innovation, exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2016-2017, n° 54-2235/001, p. 11 ; N. TREFOIS, C. CARLIER, et M. KOUTCHKO, « La déduction pour revenus de brevets remplacée par une déduction pour revenus d'innovation plus étendue », *op. cit.*, p. 2.

<sup>19</sup> N. TREFOIS, C. CARLIER et M. KOUTCHKO, « Déduction pour revenus d'innovation : le nouveau régime fiscal belge spécifique à la propriété intellectuelle », *op. cit.*, p. 30.

<sup>20</sup> Projet de loi du 21 décembre 2016 portant l'introduction d'une déduction pour revenus d'innovation, exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2016-2017, n° 54-2235/001, p. 12.

## B.- LA DRI APPLIQUÉE AUX LOGICIELS

Comme mentionné *supra*, l'une des différences majeures entre le régime de la déduction pour revenus de brevet et celui de la déduction pour revenus d'innovation est l'inclusion des revenus de programmes d'ordinateur, soit les logiciels, protégés par droit d'auteur.

Dans ce cadre, il est important de relever que cette extension bénéficie tant aux sociétés dont l'activité principale consiste à développer et à commercialiser ces logiciels, qu'aux sociétés développant ces logiciels en vue de leur incorporation dans leur processus de production.

Dans les sections suivantes, nous analyserons dans un premier temps les critères qu'il convient de respecter pour qu'un logiciel puisse bénéficier de la déduction pour revenus d'innovation. Ensuite, nous expliciterons les revenus considérés comme qualifiants pour l'application de la DRI. Enfin, nous mettrons en exergue les différentes méthodes acceptées par le SDA pour déterminer le montant de DRI relatif au logiciel qualifiant.

### 1) *La notion de logiciel*

La notion de « logiciel » (« *software* » en anglais) ou de « programme d'ordinateur », n'a pas de définition légale en droit belge<sup>21</sup>. Il convient dès lors de l'entendre dans son sens courant. Ainsi, un logiciel est défini comme étant l'« ensemble des programmes et des procédures nécessaires au fonctionnement d'un système informatique »<sup>22</sup>.

Le législateur indique par ailleurs que doivent être considérées comme des programmes d'ordinateur protégés par le droit d'auteur les créations dérivées et adaptations provenant d'un programme d'ordinateur existant<sup>23</sup>. Cet ajout permet de tenir compte du fait que, la plupart du temps, les sociétés actives dans le secteur de l'« *Information Technology* » (ci-après, « IT ») ne partent pas de zéro lorsqu'elles développent un logiciel, mais se basent sur d'autres logiciels ou composants préexistants<sup>24</sup>. En outre, le cycle de vie d'un programme d'ordinateur étant relativement court, celui-ci faisant généralement l'objet d'améliorations continues, l'application de la DRI aux adaptations de logiciel permet d'en élargir fortement le champ d'application<sup>25</sup>.

---

<sup>21</sup> L. KLEIJNEN, « Application de la déduction pour revenus d'innovation aux programmes d'ordinateur », *op. cit.*, p. 56.

<sup>22</sup> J. REY-DEBOVE et A. REY, *Le petit Robert : dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française*, Paris, Le Robert, 2012, p. 147.

<sup>23</sup> CIR/92, art. 205/1, §2, e).

<sup>24</sup> EUROPEAN IPR HELPDESK, « Fact Sheet: IPR management in software development », disponible sur [www.iprhelpdesk.eu](http://www.iprhelpdesk.eu), juin 2013, p. 10 ; L. GALAS, « Protection et valorisation des logiciels », disponible sur [www.unamur.be](http://www.unamur.be), 21 février 2017, slide 7.

<sup>25</sup> A. DE CROO, « La nouvelle déduction pour l'innovation, une bonne nouvelle pour la numérisation de l'économie belge », disponible sur [www.decroo.belgium.be/fr](http://www.decroo.belgium.be/fr), 2 décembre 2016 ; L. KLEIJNEN, « Application de la déduction pour revenus d'innovation aux programmes d'ordinateur », *op. cit.*, p. 56 et 57.

Pour qu'un logiciel soit qualifiant au sens de la DRI, il convient que celui-ci réponde à certaines conditions. Ainsi, sera considéré comme qualifiant, le logiciel qui (a) est protégé par le droit d'auteur, (b) résulte d'activités de recherche et développement, et (c) a un caractère neuf.

### a) Protégé par le droit d'auteur

Pour qu'un programme d'ordinateur soit protégé par droit d'auteur, il convient selon l'article XI.295 du Code de droit économique (ci-après, « CDE ») que celui-ci soit « [...] 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 ».

Pour bénéficier de la protection par le droit d'auteur, il suffit donc que le logiciel résulte de choix personnels de son auteur sans qu'aucune autre condition ne doive être respectée<sup>26</sup>.

Selon l'administration fiscale, est protégé par le droit d'auteur « le programme d'ordinateur dans ses différents aspects : code-source, code objet, éléments esthétiques, interfaces, matériel préparatoire, structure du programme, ... »<sup>27</sup>.

En pratique, la protection par le droit d'auteur en matière de développement de logiciel est relativement automatique et est nettement moins contraignante que par exemple l'obtention d'un brevet<sup>28</sup>. L'exposé des motifs du projet de loi relatif à l'introduction de la DRI dispose en effet que « la catégorie de 'programmes d'ordinateur protégés par le droit d'auteur' déroge aux quatre autres catégories 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 »<sup>29</sup>.

Nous constatons qu'en pratique, le SDA n'analyse pas de manière détaillée le respect de cette condition<sup>30</sup>.

En vue de l'obtention d'une décision anticipée, la société détentrice d'un logiciel souhaitant appliquer la DRI devra tout de même prouver qu'elle est titulaire d'un droit d'auteur sur ce logiciel<sup>31</sup>. À cet égard, les travaux préparatoires précisent que « le développement d'un programme d'ordinateur effectué par la société elle-même s'entend comme l'acquisition initiale du droit développé par un employé, un dirigeant d'entreprise ou un sous-traitant, qu'elle

---

<sup>26</sup> N. TREFOIS, C. CARLIER et M. KOUTCHKO, « Déduction pour revenus d'innovation : le nouveau régime fiscal belge spécifique à la propriété intellectuelle », *R.G.F.C.P.*, 2017, n° 4, p. 31.

<sup>27</sup> Circulaire 2020/C/95 du SPF Finances du 8 juillet 2020 FAQ relative à la déduction pour revenus d'innovation, question 5 ; C. THIJS, et K. VERHOEVEN, « Aftrek voor innovatie-inkomsten », *Innovatie en fiscaliteit*, Intersentia, Anvers, 2021, p. 24 et 25.

<sup>28</sup> N. TREFOIS, C. CARLIER et M. KOUTCHKO, « Déduction pour revenus d'innovation : le nouveau régime fiscal belge spécifique à la propriété intellectuelle », *op. cit.*, p. 31 ; L. KLEIJNEN, « Application de la déduction pour revenus d'innovation aux programmes d'ordinateur », *op. cit.*, p. 57.

<sup>29</sup> Projet de loi du 21 décembre 2016 portant l'introduction d'une déduction pour revenus d'innovation, exposé des motifs, *Doc., Ch.*, 2016-2017, n° 54-2235/001, p. 10.

<sup>30</sup> Décision anticipée 2018.0392 du 23 mai 2018, pt. 13 ; décision anticipée 2018.0997 du 4 décembre 2018, pt. 12.

<sup>31</sup> Décision anticipée 2020.1078 du 2 février 2022, pt. 4 ; décision anticipée 2020.1096 du 2 février 2022, pt. 6 ; décision anticipée 2021.0316 du 23 février 2022, pt. 5.

intervienne par la présomption de cession de droit ou via une convention. En effet, en matière de développement de programme d'ordinateur, il y a toujours une personne physique titulaire *ab initio* du programme développé selon la législation sur les droits d'auteur avant acquisition par l'entreprise »<sup>32</sup>. À cet égard, l'administration a précisé dans sa foire aux questions (ci-après, « FAQ ») qu'il convient toutefois que l'employé, dirigeant d'entreprise, sous-traitant, ou autre, ait développé le logiciel dans l'exercice de ses fonctions et d'après des instructions précises<sup>33</sup>.

## **b) Résultant d'activités de R&D**

Pour bénéficier de la déduction pour revenus d'innovation, le logiciel en cause doit également résulter d'un projet ou d'un programme de recherche ou de développement<sup>34</sup>. Plus spécifiquement, il convient que ces activités de R&D entrent dans le champ d'application de la dispense partielle de versement du précompte professionnel pour chercheurs<sup>35</sup>. Il est toutefois important de souligner que cette condition n'implique pas une obligation d'application effective de la mesure de dispense partielle de versement du précompte professionnel pour pouvoir bénéficier de la déduction pour revenus d'innovation<sup>36</sup>.

Eu égard à cette condition, l'exposé des motifs du projet de loi instaurant la DRI précise que « des projets ou programmes de recherche ou de développement qui ont été notifiés à BELSPO et pour lesquels un avis contraignant a été reçu sont dans tous les cas considérés comme droit de propriété intellectuelle au sens de la présente loi. Si aucun avis contraignant n'a été demandé par le contribuable dans le cadre de la dispense de versement du précompte professionnel, un avis contraignant peut encore être demandé à BELSPO aux seules fins de l'application de la déduction pour revenus d'innovation\_»<sup>37</sup>.

Si cette demande d'avis semble à la lecture de l'exposé des motifs ne pas être indispensable, BELSPO<sup>38</sup> a dans les faits la charge de se prononcer sur la satisfaction ou non de la condition de R&D. En pratique, les contribuables qui appliquent la déduction pour revenus d'innovation à un logiciel dans le cadre d'une décision anticipée demandent systématiquement un avis contraignant à BELSPO. En effet, le SDA pose cet avis en condition de validité de ses décisions

---

<sup>32</sup> Projet de loi du 21 décembre 2016 portant l'introduction d'une déduction pour revenus d'innovation, exposé des motifs, *Doc., Ch., 2016-2017, n° 54-2235/001*, p. 11.

<sup>33</sup> Circulaire 2020/C/95 du SPF Finances du 8 juillet 2020 FAQ relative à la déduction pour revenus d'innovation, question 8 ; SPRINGAEL, B., « Déduction pour revenus d'innovation : une FAQ avec des points d'interrogation », *Fiscologue*, 2018, n° 1578, p. 9.

<sup>34</sup> CIR/92, art. 275/3, §3.

<sup>35</sup> CIR/92, art. 275/3, § 3, al. 6.

<sup>36</sup> N. TREFOIS, C. CARLIER et M. KOUTCHKO, « Déduction pour revenus d'innovation : le nouveau régime fiscal belge spécifique à la propriété intellectuelle », *op. cit.*, p. 32 ; N. TREFOIS, C. CARLIER, et M. KOUTCHKO, « La déduction pour revenus de brevets remplacée par une déduction pour revenus d'innovation plus étendue », *op. cit.*, p. 2.

<sup>37</sup> Projet de loi du 21 décembre 2016 portant l'introduction d'une déduction pour revenus d'innovation, exposé des motifs, *Doc., Ch., 2016-2017, n° 54-2235/001*, p. 11.

<sup>38</sup> Le Service public fédéral de programmation Politique scientifique (« BELSPO ») est un organisme gouvernemental belge responsable de la coordination des politiques scientifiques au niveau fédéral, qui définit et met en œuvre les programmes et réseaux de recherche et gère la participation de la Belgique dans les organisations de recherche européennes et internationales.

rendues en matière de DRI<sup>39</sup>. La décision anticipée – ou *ruling* en anglais – obtenue par le contribuable ne serait valable que sous réserve de l’obtention d’un avis positif de BELSPO<sup>40</sup>.

L’administration a confirmé cette exigence dans sa FAQ publiée en 2020. Celle-ci précise 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 »<sup>41</sup>.

Afin de déterminer quels sont les projets répondant à la définition de R&D, BELSPO se réfère aux principes définis dans le Manuel de Frascati. Selon ce manuel, la condition de R&D est remplie lorsque le projet de développement du logiciel dépend d’un progrès scientifique et/ou technologique et qu’il a pour but de dissiper une incertitude scientifique et/ou technologique<sup>42</sup>.

### c) Ayant un caractère neuf

Pour que la déduction pour revenus d’innovation s’applique à un programme d’ordinateur, encore faut-il que celui-ci n’ait pas généré de revenus avant le 1<sup>er</sup> juillet 2016<sup>43</sup>. Pour analyser ce critère de nouveauté, deux cas de figure peuvent se présenter.

La première hypothèse est celle dans laquelle le logiciel a été commercialisé pour la première fois après le 1<sup>er</sup> juillet 2016. Dans ce cas, le logiciel est considéré comme ayant un caractère neuf dans la mesure où il a commencé à générer des revenus après le 1<sup>er</sup> juillet 2016, peu importe qu’il ait effectivement été développé avant cette date<sup>44</sup>.

Peut également se présenter une seconde hypothèse dans laquelle un logiciel a généré des revenus avant le 1<sup>er</sup> juillet 2016, mais a fait depuis cette date l’objet d’adaptations. Le cycle de développement des programmes d’ordinateur étant généralement très court, il convient dès lors de se demander à partir de quel moment une amélioration d’un logiciel est suffisamment importante pour que le logiciel soit considéré comme neuf<sup>45</sup>.

---

<sup>39</sup> Décision anticipée 2021.0316 du 23 février 2022, pt. 7.

<sup>40</sup> Décision anticipée 2018.0153 du 27 mars 2018, pt. 22 ; décision anticipée 2018.0392 du 23 mai 2018, pt. 39 ; décision anticipée 2018.0196 du 27 mars 2018, pt. 25 ; décision anticipée 2021.0617 du 1<sup>er</sup> septembre 2022, pt. 8 ; décision anticipée 2021.0729 du 2 février 2022, pt. 8 ; décision anticipée 2022.0450 du 7 décembre 2022, pt. 9.

<sup>41</sup> Circulaire 2020/C/95 du SPF Finances du 8 juillet 2020 FAQ relative à la déduction pour revenus d’innovation, question 7 ; P. VAN DEN BERGHE et K. VERHOEVEN, « De innovatieaftrek in de praktijk: nieuwe FAQ en eerste rulings », *Fisc. Act.*, 2018, n° 38, p. 6.

<sup>42</sup> OCDE, *Manuel de Frascati 2015 Lignes directrices pour le recueil et la communication des données sur la recherche et le développement expérimental*, Paris, 2016, p. 70.

<sup>43</sup> CIR/92, art. 205/1, §2, e).

<sup>44</sup> Décision anticipée 2018.0392 du 12 septembre 2018, pt. 15 ; L. KLEIJNEN, « Application de la déduction pour revenus d’innovation aux programmes d’ordinateur », *op. cit.*, p. 58.

<sup>45</sup> N. TREFOIS, C. CARLIER et M. KOUTCHKO, « Déduction pour revenus d’innovation : le nouveau régime fiscal belge spécifique à la propriété intellectuelle », *op. cit.*, p. 32.

La loi du 7 février 2017 portant introduction de la DRI dispose que la notion de programme d'ordinateur protégé par le droit d'auteur comprend également une création dérivée ou adaptation provenant d'un programme d'ordinateur existant<sup>46</sup>. À cet égard, l'exposé des motifs de la loi précise quant à lui que « s'il s'agit 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 1<sup>er</sup> juillet 2016, mais pas la création dérivée, seuls les revenus provenant de la création dérivée ou de l'adaptation peuvent être pris en considération pour la déduction pour revenus d'innovation »<sup>47</sup>.

Par conséquent, seules les adaptations de logiciel qui n'ont pas généré de revenus avant le 1<sup>er</sup> juillet 2016 répondent à la condition de nouveauté, à l'exclusion du programme de base<sup>48</sup>. Ainsi, en principe, seuls les revenus découlant de ces adaptations sont éligibles pour l'application de la DRI.

Certains auteurs estiment toutefois que, dans la mesure où la création dérivée ou l'adaptation du logiciel sont qualifiés de développement expérimental<sup>49</sup>, l'entièreté du logiciel sous-jacent remplirait le critère de nouveauté, de sorte que l'ensemble des revenus attribuables à ce logiciel devraient être considérés comme qualifiants à la DRI<sup>50</sup>. À cet égard, nous vous renvoyons à nos développements *infra* relatifs au ratio « *Innovative Software Ramp-up* ».

Nous rappelons que ce qui précède quant à la création dérivée et aux adaptations de logiciel ne vaut que sous réserve du respect des autres conditions présentées ci-dessus.

## 2) Revenus concernés

Selon l'article 205/1, §2, 2<sup>o</sup> du CIR/92 et la FAQ publiée par l'administration<sup>51</sup>, les revenus pour lesquels une déduction peut être revendiquée concernent non seulement les droits de licence obtenus, mais également les indemnités obtenues en raison de violations de la propriété intellectuelle, et les plus-values réalisées à l'occasion d'une aliénation des droits sur cette propriété intellectuelle<sup>52</sup>.

En ce qui concerne les plus-values, elles ne sont éligibles que pour autant qu'elles concernent l'aliénation d'un droit de propriété intellectuelle qui a la nature d'une immobilisation et que

---

<sup>46</sup> Loi du 9 février 2017 portant introduction d'une déduction pour revenus d'innovation, *M.B.*, 20 février 2017, p. 2.

<sup>47</sup> Projet de loi du 21 décembre 2016 portant l'introduction d'une déduction pour revenus d'innovation, exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2016-2017, n° 54-2235/001, p. 10.

<sup>48</sup> *Ibidem*.

<sup>49</sup> Au sens de l'article 275/3, §3, alinéa 6 du CIR/92.

<sup>50</sup> N. TREFOIS, C. CARLIER et M. KOUTCHKO, « Déduction pour revenus d'innovation : le nouveau régime fiscal belge spécifique à la propriété intellectuelle », *op. cit.*, p. 33.

<sup>51</sup> Circulaire 2020/C/95 du SPF Finances du 8 juillet 2020 FAQ relative à la déduction pour revenus d'innovation, questions 9 à 15.

<sup>52</sup> L. KLEIJNEN, « Application de la déduction pour revenus d'innovation aux programmes d'ordinateur », *op. cit.*, p. 55 ; N. TREFOIS, C. CARLIER et M. KOUTCHKO, « Déduction pour revenus d'innovation : le nouveau régime fiscal belge spécifique à la propriété intellectuelle », *op. cit.*, p. 30-33.



cette propriété intellectuelle ait été créée en interne par la société lors de la période imposable précédente ou acquise de tiers au moins vingt-quatre mois avant l'aliénation<sup>53</sup>.

En outre, sont également considérés comme des revenus pour lesquels la DRI peut être revendiquée les revenus de la propriété intellectuelle qui sont inclus dans le prix de vente des biens et services couverts par celle-ci<sup>54</sup>. Concernant ces revenus, l'administration fiscale précise qu'« 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 »<sup>55</sup>. Pour déterminer ces revenus, il convient dès lors d'établir la rémunération que la société aurait reçue si elle avait concédé à une société tierce une licence sur les droits de propriété intellectuelle pour la fabrication de produits ou la prestation de services.

Nous précisons également que, lorsque ces rémunérations sont perçues entre entités liées, elles doivent être conformes au prix du marché, c'est-à-dire ne pas être plus élevées que si elles avaient été convenues entre des parties indépendantes<sup>56</sup>.

### **3) Méthodes de détermination de la déduction pour revenus d'innovation applicables en matière de logiciels**

Dans la présente section, nous nous attarderons sur les différentes méthodes de calcul de la DRI acceptées par le SDA et applicables en matière de logiciels.

#### **a) Détermination des revenus bruts d'innovation**

La première étape du calcul de la DRI relative à un logiciel consiste en la détermination du chiffre d'affaires lié au programme d'ordinateur qualifiant.

En principe, ces revenus doivent être calculés pour chaque droit de propriété intellectuelle en cause. Cependant, il est possible de les calculer par type de produit ou de service lorsque l'élément innovant intervient dans plusieurs produits ou services<sup>57</sup>. De nombreux contribuables ont fait usage de cette faculté en matière de logiciels dans la mesure où une répartition des revenus entre les droits de propriété intellectuelle n'est pas toujours aisément réalisable sur la base de la comptabilité analytique de la société et aurait en tout état de cause un caractère arbitraire<sup>58</sup>.

---

<sup>53</sup> CIR/92, art. 205/1, §2, 2° ; Circulaire 2020/C/95 du SPF Finances du 8 juillet 2020 FAQ relative à la déduction pour revenus d'innovation, questions 3 et 14.

<sup>54</sup> *Ibidem*, question 11.

<sup>55</sup> *Ibidem*, question 11.

<sup>56</sup> CIR/92, art. 205/1, §2, 2°.

<sup>57</sup> C. MESKENS, et B., DE COCK, « De aftrek voor innovatie-inkomsten », *Vademecum vennootschapsbelasting* 2022, Bruxelles, Intersentia, 2022, p. 1187.

<sup>58</sup> A. LORGE, N. TREFOIS et C. CARLIER, « Déduction pour revenus d'innovation : état des lieux de la mesure », *Act. fisc.*, 2020, n° 17, p. 6 ; décision anticipée 2018.0570 du 11 septembre 2018, pt. 13 ; décision anticipée

Certains auteurs, dont nous suivons l'avis, estiment par ailleurs que, s'il est opté pour le mode de répartition du chiffre d'affaires par droit de propriété intellectuelle éligible, les revenus bruts d'innovation négatifs générés par un droit en particulier peuvent être exclus du calcul de la DRI de l'exercice d'imposition concerné<sup>59</sup>.

En revanche, si lors de la détermination des revenus nets d'innovation – détaillée *infra* –, la société dégage un résultat négatif pour un droit de propriété intellectuelle déterminé, ce montant devra être reporté aux exercices suivants et sera imputé sur tout revenu net positif relatif à ce même droit de propriété qualifiant<sup>60</sup>.

### ***1. Approches principales de l'OCDE***

Le calcul des revenus bruts d'innovation doit en principe se conformer aux directives de l'OCDE en matière de prix de transfert et doit répondre aux principes de pleine concurrence et ce même s'il n'est pas question de transactions contrôlées entre entreprises liées.

Pour ce faire, l'OCDE a mis en place plusieurs approches de détermination de ces revenus, résumées aux points suivants.

#### **a. Méthode dite du prix comparable sur le marché libre**

La méthode dite du « prix comparable sur le marché libre » consiste en matière de prix de transfert à comparer le prix d'un bien ou d'un service transféré entre entreprises liées à celui d'un bien ou d'un service transféré entre entreprises non liées dans des conditions comparables<sup>61</sup>. Dans le contexte de la DRI, elle a pour objectif d'identifier des transactions sur le marché libre ayant pour objet le transfert d'un droit de propriété intellectuelle sur une création comparable à celle développée par la société souhaitant bénéficier de la déduction.

Cette analyse permet d'établir le niveau de rémunération attribuable à la propriété intellectuelle qualifiante<sup>62</sup>, exprimé sous la forme d'un taux de redevance applicable sur les ventes liées à cette dernière.

En pratique, cette approche consiste à déterminer le chiffre d'affaires qualifiant, découlant de la création protégée, et à lui appliquer le taux de redevance identifié par le biais de l'étude de comparables, afin d'obtenir le montant de revenus bruts éligible à la DRI.

---

2018.1057 du 11 décembre 2018, pt. 30; décision anticipée 2019.0026 du 12 février 2019, pt. 13 ; décision anticipée 2019.0162 du 19 mars 2019, pt. 24.

<sup>59</sup> A. LORGE, N. TREFOIS et C. CARLIER, « Déduction pour revenus d'innovation : état des lieux de la mesure », *op. cit.*, p. 7.

<sup>60</sup> A. LORGE, N. TREFOIS et C. CARLIER, *ibidem*, p.7.

<sup>61</sup> OCDE, *Principes de l'OCDE Applicables en Matière de Prix de Transfert à l'intention des Entreprises Multinationales et des Administrations Fiscales 2022*, Paris, 2022, chapitre II, paragraphe 2.14.

<sup>62</sup> OCDE, *Principes de l'OCDE Applicables en Matière de Prix de Transfert à l'intention des Entreprises Multinationales et des Administrations Fiscales 2022*, Paris, 2022, chapitre VI, paragraphe 6.146.

### **b. Méthode du prix de revente**

A la différence de la méthode du prix comparable, celle du prix de revente a pour point de départ « le prix auquel un produit acheté à une entreprise associée est revendu à une entreprise indépendante »<sup>63</sup>.

A partir de ce prix de revente, est déduite une marge brute appropriée, permettant à la société de distribution liée de couvrir ses frais de ventes et ses autres charges d'exploitation, et de se voir attribuer un bénéfice convenable en tenant compte des fonctions réalisées et des risques assumés<sup>64</sup>. Cette marge sur prix de revente est obtenue par référence à la marge réalisée par le revendeur lié sur des produits achetés et revendus sur le marché libre, ou à la marge réalisée par un revendeur non lié dans le cadre de transactions comparables sur le marché libre<sup>65</sup>.

Le prix obtenu après déduction de la marge brute est considéré être un prix de pleine concurrence pour la transaction en amont, soit entre les deux sociétés liées de production et de distribution.

### **c. Méthode du coût majoré**

La méthode du coût majoré nécessite, quant à elle, de déterminer en premier lieu les coûts supportés par le fournisseur pour les biens ou services transférés à un acheteur associé<sup>66</sup>. A ces coûts, est ajoutée une marge bénéficiaire appropriée, afin d'obtenir un bénéfice approprié compte tenu des fonctions exercées et des conditions du marché. Comme précédemment, la marge brute sur coûts découle également d'une étude de comparables, internes ou externes<sup>67</sup>. Le résultat de la somme des coûts et de la marge identifiée constitue un prix de pleine concurrence, pour la transaction de biens ou de services entre le fournisseur et l'acheteur liés.

## **2. Approche alternative et privilégiée par le SDA : méthode dite du «bénéfice résiduel»**

La méthode dite du « bénéfice résiduel » permet d'obtenir une valorisation « empirique » de la redevance incluse sur la base d'informations issues de la comptabilité analytique et de leur traitement. Il s'agit d'une formule hybride entre les méthodes du prix de revente et du coût majoré.

En matière de logiciels, nous constatons, à la lumière des nombreuses décisions du SDA disponibles<sup>68</sup>, que cette méthode de détermination des revenus attribuables à la propriété

---

<sup>63</sup> OCDE, *Principes de l'OCDE Applicables en Matière de Prix de Transfert à l'intention des Entreprises Multinationales et des Administrations Fiscales 2022*, Paris, 2022, chapitre II, paragraphe 2.27.

<sup>64</sup> Décision anticipée 2019.0778 du 22 octobre 2019, point 60.2.

<sup>65</sup> OCDE, *Principes de l'OCDE Applicables en Matière de Prix de Transfert à l'intention des Entreprises Multinationales et des Administrations Fiscales 2022*, Paris, 2022, chapitre II, paragraphe 2.28.

<sup>66</sup> OCDE, *Principes de l'OCDE Applicables en Matière de Prix de Transfert à l'intention des Entreprises Multinationales et des Administrations Fiscales 2022*, Paris, 2022, chapitre II, paragraphe 2.45.

<sup>67</sup> Décision anticipée 2021.0968 du 18 mai 2022, pt.10.

<sup>68</sup> Pour des exemples récents d'application de cette méthode en matière de logiciels, voir : décision anticipée 2020.1078 du 2 février 2020 ; décision anticipée 2020.1096 du 2 février 2020 ; décision anticipée 2021.0316 du

intellectuelle qualifiante est préconisée par l'administration<sup>69</sup>. En effet, à défaut de disposer de données objectives et directement disponibles telles que des comparables de marché, les méthodes susmentionnées de détermination des revenus bruts d'innovation sont difficilement applicables.

La préférence du SDA pour cette méthode s'explique notamment par le fait (i) que les entreprises actives dans le domaine des *softwares* ont généralement une activité à ce point spécifique et évolutive qu'il est difficilement envisageable de se référer à des activités et transactions similaires ayant lieu sur le marché entre entités indépendantes et (ii) que les méthodes préconisées par l'OCDE de détermination des revenus d'innovation ne permettent pas d'obtenir une valorisation « empirique » des redevances incluses dans le prix de vente des logiciels<sup>70</sup>.

Afin de valoriser les revenus bruts d'innovation en matière de logiciels, la méthode du bénéfice résiduel vise à calculer la partie du chiffre d'affaires réalisé par la société attribuable à la propriété intellectuelle en cause, à l'exclusion d'autres éléments de la chaîne de création de valeur tels que les fonctions administratives, commerciales, marketing et de production de la société.

La première étape d'application de cette méthode consiste donc à distinguer le chiffre d'affaires relatif au logiciel en question du reste du chiffre d'affaires réalisé par la société. Pour ce faire, le contribuable pourra se baser sur sa comptabilité analytique<sup>71</sup>. Pour déterminer si des revenus doivent être considérés comme qualifiants pour l'application de la DRI, nous vous renvoyons à nos explications *supra*.

Ensuite, en vue de déterminer les revenus bruts d'innovation relatifs au logiciel, il convient de soustraire du chiffre d'affaires qualifiant l'ensemble des coûts relatifs aux activités de support<sup>72</sup>. Le SDA considère en effet que « tous les revenus de la commercialisation de ces logiciels ne peuvent cependant pas être considérés comme des revenus de droits de propriété intellectuelle. Sur la base des règles générales applicables en matière de prix de transfert, le SDA est d'avis qu'une partie de ces revenus rémunère les services de support nécessaires pour obtenir les revenus liés au logiciel »<sup>73</sup>. A cet égard, doivent notamment être considérées comme des coûts liés aux activités de support, les coûts liés au hardware, au marketing et à la vente, les frais de

---

23 février 2022 ; décision anticipée 2021.0729 du 2 février 2022 ; décision anticipée 2021.0897 du 11 février 2022 ; décision anticipée 2021.1135 du 3 mars 2022 ; décision anticipée 2022.0339 du 18 août 2022 ; décision anticipée 2022.0358 du 7 décembre 2022 ; décision anticipée 2022.0450 du 7 décembre 2022 ; décision anticipée 2022.0841 du 1<sup>er</sup> mars 2022 ; décision anticipée 2022.1021 du 16 mars 2023.

<sup>69</sup> Rapport du SDA 2018, p. 26 et 27 ; Rapport du SDA 2020, p. 20 ; B. SPRINGAEL, et K. PARAMORE, « Déduction pour revenus d'innovation : le SDA trace les contours », *Fiscologue*, 2019, n° 1631, p. 10 ; N. TREFOIS et C. CARLIER, « Déduction pour revenus d'innovation : FAQ et état des lieux », *Act. fisc.*, 2019, n° 4, p. 6 ; VAN DEN BERGHE, P., « Innovatieaftrek: veel rulings, berekeningsmodel voor software, en aangepaste FAQ », *Fisc. Act.*, 2019, n° 30, p. 9.

<sup>70</sup> A. LORGE, N. TREFOIS et C. CARLIER, « Déduction pour revenus d'innovation : état des lieux de la mesure », *op. cit.*, p. 5.

<sup>71</sup> Décision anticipée 2020.1078 du 2 février 2022, pt. 11 ; décision anticipée 2020.1096 du 2 février 2022, pt. 13 ; décision anticipée 2021.0316 du 23 février 2022, pt. 12 ; décision anticipée 2022.0450 du 7 décembre 2022.

<sup>72</sup> C. THUIS, et K. VERHOEVEN, « Aftrek voor innovatie-inkomsten », *op. cit.*, p. 48.

<sup>73</sup> Décision anticipée 2018.0392 du 12 septembre 2018, pt. 19 ; L. KLEIJNEN, « Application de la déduction pour revenus d'innovation aux programmes d'ordinateur », *op. cit.*, p. 61.

consultance, les frais de sous-traitance (autres que de R&D) à une entreprise non liée, ainsi que les frais de gestion administrative<sup>74</sup>.

En pratique, cette correction des frais de support apparaissant aux comptes 60 à 64 du plan comptable minimum normalisé est réalisée en identifiant l'ensemble des coûts directs et indirects imputables au chiffre d'affaires brut relatif au logiciel protégé par droit d'auteur, à l'exclusion des coûts de R&D<sup>75</sup>. Ainsi, l'ensemble des coûts directs et indirects attribuables au logiciel sur la base de la comptabilité analytique de la société sont directement retranchés du chiffre d'affaires établi lors de la première étape<sup>76</sup>.

Concernant les coûts indirects à retrancher ne pouvant être directement attribués au logiciel en cause sur la base de la comptabilité analytique, ils doivent être répartis au moyen de clés d'allocation qui doivent objectivement permettre de refléter la réalité économique et opérationnelle de la société<sup>77</sup>.

Parmi les clés d'allocation les plus communément acceptées par le SDA, nous pouvons notamment citer la clé d'allocation basée sur la proportion du chiffre d'affaires qualifiant par rapport au chiffre d'affaires total<sup>78</sup> – de loin la clé la plus utilisée –, mais également la clé d'allocation basée sur la proportion des coûts directement imputables au chiffre d'affaire qualifiant par rapport aux coûts directs totaux, la clé d'allocation basée sur le volume d'heures travaillées<sup>79</sup> ou encore la clé d'allocation basée sur le concept du *headcounting*<sup>80</sup>. Cette dernière clé de répartition consiste en une fraction dont (i) le numérateur est égal au nombre de collaborateurs d'un département donné ayant été contributeurs d'une valeur et/ou ayant apporté un support à l'équipe de développement sur un projet donné et (ii) le dénominateur est égal au nombre total de collaborateurs composant ce département dans son ensemble<sup>81</sup>.

Il convient de noter que ni la dispense de versement du précompte professionnel pour les rémunérations de chercheurs, ni les subsides R&D reçus ne peuvent être pris en compte pour déterminer les revenus bruts d'innovation<sup>82</sup>.

Dans la plupart des décisions anticipées appliquant la méthode du bénéfice résiduel, le SDA impose également de tenir compte d'une (ou de plusieurs) marge(s) de pleine concurrence<sup>83</sup> qui

---

<sup>74</sup> Décision anticipée 2018.0208 du 27 juillet 2018, pt. 20 ; décision anticipée 2018.0997 du 3 mai 2019, pt. 23.

<sup>75</sup> Décision anticipée 2018.0109 du 3 août 2018, pt. 11.3.

<sup>76</sup> Décision anticipée 2021.0729 du 2 février 2022, pt.12 ; décision anticipée 2022.0473 du 7 décembre 2022, pt. 10.

<sup>77</sup> A. LORGE, N. TREFOIS et C. CARLIER, « Déduction pour revenus d'innovation : état des lieux de la mesure », *op. cit.*, p. 6.

<sup>78</sup> Décision anticipée 2018.0153 du 27 mars 2018, pt. 17 ; décision anticipée 2018.0189 du 27 juillet 2018, pt. 12 ; décision anticipée 2019.0878 du 22 avril 2020, pt 12 ; décision anticipée 2020.1939 du 22 décembre 2020, pt. 24 ; décision anticipée 2021.0883 du 2 février 2022, pt. 16 ; décision anticipée 2022.0450 du 7 décembre 2022, pt. 14 ; décision anticipée 2022.0801 du 1 mars 2023, pt. 7.2 ; décision anticipée 2022.1038 du 3 avril 2023, pt. 14 .

<sup>79</sup> Décision anticipée 2022.1025 du 3 avril 2023, pt. 12 ; décision anticipée 2022.1038 du 3 avril 2023, pt. 14.

<sup>80</sup> Décision anticipée 2020.1956 du 16 décembre 2020, pt. 17.2 ; décision anticipée 2022.1097 du 28 février 2023.

<sup>81</sup> *Ibidem*.

<sup>82</sup> Décision anticipée 2018.0109 du 3 août 2018, pt. 11.3 ; décision anticipée 2021.0729 du 2 février 2022, pt.21 ; décision anticipée 2021.0968 du 18 mai 2022, pt.17 ; décision anticipée 2021.1218 du 18 mai 2022, pt. 26 ; décision anticipée 2022.0339 du 18 août 2022, pt. 20 ; décision anticipée 2022.0801 du 1 mars 2023, pt. 18.

<sup>83</sup> Décision anticipée 2018.0189 du 27 juillet 2018, pt. 13 ; Décision anticipée 2021.1135 du 3 mars 2022, pt. 18.

est (sont) déduite(s) du chiffre d'affaires résiduel pour déterminer les revenus bruts d'innovation. De telles marges visent à rémunérer notamment les activités de routine réalisées par la société<sup>84</sup>, les coûts des services de support<sup>85</sup>, les autres éléments de propriété intellectuelle de la société<sup>86</sup>, ou encore la marque de la société<sup>87</sup>. Ces marges correspondent généralement à un pourcentage du chiffre d'affaires résiduel établi sur base d'analyses comparatives effectuées par la société et/ou par le SDA. Nous constatons à la lecture de nombreuses décisions anticipées publiées que la marge visant à rémunérer les activités de routine se situe généralement entre 5 et 10%<sup>88</sup> du chiffre d'affaires qualifiant.

Enfin, lorsque la demande portée à l'attention du SDA porte sur un logiciel ayant été commercialisé avant le 1<sup>er</sup> juillet 2016, mais ayant fait l'objet d'adaptations et de mises à jour après cette date, le SDA estime que la totalité du chiffre d'affaires généré par ce logiciel ne peut être attribué à ces seules améliorations<sup>89</sup>. Afin d'isoler les revenus résiduels liés aux nouvelles fonctionnalités mises en production à partir du 1<sup>er</sup> juillet 2016, le SDA impose généralement l'application d'un ratio « *Innovative Software Ramp-up* »<sup>90</sup>. Ce ratio correspond à un certain pourcentage applicable à partir de l'année de revenus 2016 et augmentant de ce même pourcentage chaque année. Ainsi, si ce coefficient « *Innovative Software Ramp-up* » est fixé à 33,33% pour l'exercice comptable 2016, il atteindra 100% dès l'exercice comptable 2018. Eu égard à l'obsolescence rapide des *softwares* en l'absence de mises à jour fréquentes et importantes et dans la mesure où le SDA applique généralement un coefficient linéaire de 33,33%<sup>91</sup>, il nous semble que, pour les exercices d'imposition 2023 et suivants, ce ratio devrait être systématiquement égal à 100% et dès lors perdre sa pertinence.

---

<sup>84</sup> Décision anticipée 2022.0473 du 7 décembre 2022, pt. 13 ; décision anticipée 2022.0801 du 1<sup>er</sup> mars 2023, pt. 8 ; décision anticipée 2022.0841 du 1<sup>er</sup> mars 2023, pt. 16 ; décision anticipée 2022.1025 du 17 janvier 2023, pt. 12 ; décision anticipée 2022.1038 du 17 janvier 2023, pt. 15 ; décision anticipée 2022.0969 du 14 mars 2023, pt. 20.

<sup>85</sup> Décision anticipée 2022.0995 du 31 mars 2023 ; décision anticipée 2022.1021 du 16 mars 2023.

<sup>86</sup> Décision anticipée 2022.0473 du 7 décembre 2022, pt. 13 ; décision anticipée 2022.0969 du 14 mars 2023, pt. 21 ; décision anticipée 2022.0995 du 31 mars 2023.

<sup>87</sup> Décision anticipée 2018.0189 du 27 mars 2018, pt. 13 ; décision anticipée 2022.1038 du 17 janvier 2023, pt. 16 ; VAN DEN BERGHE, P., « Innovatieaftrek: veel rulings, berekeningsmodel voor software, en aangepaste FAQ », *op. cit.*, p. 11.

<sup>88</sup> Décision anticipée 2018.0340 du 23 mai 2018, pt. 34 ; décision anticipée 2018.0387 du 19 juin 2018, pt. 30 ; décision anticipée 2018.0445 du 26 juin 2018, pt. 44 ; décision anticipée 2018.0753 du 23 octobre 2018, pt. 13 ; décision anticipée 2018.0194 du 27 mars 2018, pt. 14 ; décision anticipée 2018.0212 du 27 mars 2018, pt. 17.3 ; décision anticipée 2018.0538 du 23 mai 2018, pt. 21 ; décision anticipée 2018.0671 du 11 septembre 2018, pt. 17 ; décision anticipée 2019.0878 du 22 avril 2020, pt. 13 ; décision anticipée 2021.0841 du 3 mai 2022, pt. 27 ; décision anticipée 2021.0883 du 30 novembre 2021, pt. 17 ; décision anticipée 2022.0339 du 18 août 2022.

<sup>89</sup> N. TREFOIS, et C. CARLIER, « Déduction pour revenus d'innovation : FAQ et état des lieux », *op. cit.*, p. 7.

<sup>90</sup> Décision anticipée 2020.1078 du 2 février 2022, pt. 15 ; décision anticipée 2020.1096 du 2 février 2022, pt. 31 ; décision anticipée 2021.1135 du 3 mars 2022, pt. 19 ; décision anticipée 2022.1021 du 16 mars 2023, pt. 13.

<sup>91</sup> M. BATAILLE, et P. DEDOBBELEER, « Transition déduction pour revenus de brevets (DRB) – déduction pour revenus d'innovation (DRI) », disponible sur [www2.deloitte.com](http://www2.deloitte.com), mars 2021, slide 31.

## b) La « *rule of thumb* »

Le SDA a développé le concept de la « *rule of thumb* », dans ses décisions en matière de DRI relatives à des brevets ou à des *softwares*, dans lesquelles la méthode du profit résiduel est appliquée. Il s'agit de tenir compte du fait que, si la propriété intellectuelle faisait l'objet d'une convention de licence avec un tiers, celui-ci ne rétrocéderait pas, par les redevances payées, l'intégralité des gains réalisés grâce à cette propriété intellectuelle, de sorte qu'une partie des bénéfices reviendrait au preneur de licence<sup>92</sup>. Ainsi, la *rule of thumb* permet de prendre en considération le fait que le détenteur de la propriété intellectuelle et l'exploitant hypothétique de celle-ci « devraient partager l'avantage économique global généré par le produit qui incorpore la propriété intellectuelle qualifiante »<sup>93</sup>.

Dans ce cadre, l'administration impose souvent, tant en matière de brevets que de logiciels, une décote d'un tiers des revenus bruts d'innovation. Autrement dit, seuls 66,67% des revenus bruts sont considérés pour la détermination des revenus nets d'innovation.

Pour justifier l'application de cette décote, le SDA se fonde sur le paragraphe 6.133 des Principes de l'OCDE applicables en matière prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales de 2022 qui indique que « dans le cas de transactions portant sur le transfert d'actifs incorporels ou de droits sur des actifs incorporels, il est important de ne pas considérer simplement que la totalité du bénéfice résiduel, obtenu après déduction de revenus limités correspondant à la rémunération des fonctions exercées, devrait nécessairement être attribuée au propriétaire des actifs incorporels »<sup>94</sup>.

## c) Calcul des revenus nets d'innovation

Alors que la déduction pour revenus de brevet était déterminée sur base des revenus bruts, la déduction pour revenus d'innovation se calcule quant à elle sur base des revenus nets, déterminés après imputation des coûts de R&D afférents au développement de la propriété intellectuelle qualifiante<sup>95</sup>. Ces coûts comprennent, notamment, les coûts salariaux des chercheurs (en ce compris les frais en matière de chèques-repas, assurance groupe, voiture de société, etc.)<sup>96</sup>, l'amortissement du matériel informatique utilisé, les frais d'acquisition des droits de propriété intellectuelle détenus par des tiers et les frais de sous-traitance de R&D

---

<sup>92</sup> Décision anticipée 2020.0149 du 3 juin 2020, pt. 27 ; décision anticipée 2021.0841 du 3 mai 2022, pt. 28 à 30 ; décision anticipée 2021.1218 du 18 mai 2022, pt. 16 à 18 ; décision anticipée 2022.0473 du 7 décembre 2022, pt. 15 à 17 ; décision anticipée 2022.0801 du 1 mars 2023, pt. 9 à 11 ; décision anticipée 2022.1025 du 17 janvier 2023, pt. 17 et 18 ; décision anticipée 2023.0064 du 7 avril 2023, pt. 14 ; B. SPRINGAEL et K. PARAMORE, « Déduction pour revenus d'innovation : le SDA trace les contours », *op. cit.*, p. 11 ; C. THIJS, et K. VERHOEVEN, « Aftrek voor innovatie-inkomsten », *op. cit.*, p. 48 et 49.

<sup>93</sup> Décision anticipée 2021.0841 du 13 juin 2022, pt. 30 ; décision anticipée 2022.0801 du 1<sup>er</sup> mars 2023, pt. 11.

<sup>94</sup> OCDE, *Principes de l'OCDE Applicables en Matière de Prix de Transfert à l'intention des Entreprises Multinationales et des Administrations Fiscales 2022*, Paris, 2022, chapitre VI, paragraphe 6.133.

<sup>95</sup> CIR/92, art. 205/1, §2, 3<sup>o</sup>.

<sup>96</sup> Circulaire 2020/C/95 du SPF Finances du 8 juillet 2020 FAQ relative à la déduction pour revenus d'innovation, question 17 ; P. VAN DEN BERGHE et K. VERHOEVEN, « De innovatieaftrek in de praktijk: nieuwe FAQ en eerste rulings », *op. cit.*, p. 9.

auprès d'une entreprise liée ou non<sup>97</sup>. Toutefois, les paiements d'intérêts et les dépenses relatives aux terrains et bâtiments ne doivent pas être pris en compte<sup>98</sup>.

Concernant les coûts salariaux, ceux-ci doivent être segmentés en fonction de la quote-part du temps attribuable au développement par les chercheurs de la propriété intellectuelle en cause par comparaison au temps attribuable aux activités plus routinières ou au développement d'autres propriétés intellectuelles. Le législateur, dans l'exposé des motifs de la loi, précise en effet 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 »<sup>99</sup>.

Afin de distinguer les dépenses R&D des dépenses connexes, le SDA permet au contribuable de recourir à la méthodologie retenue dans le cadre de la dispense partielle de versement du précompte professionnel pour R&D, pour établir la proportion des activités reconnues comme de la R&D. Ainsi, si un membre du personnel est censé consacrer un certain pourcentage de son temps à la R&D pour l'application de la dispense de versement du précompte professionnel visée à l'article 275/3 CIR/92, ce même pourcentage sera appliqué au coût salarial dudit membre du personnel pour déterminer la dépense R&D relative à cet employé à imputer pour déterminer les revenus nets d'innovation<sup>100</sup>.

Par ailleurs, si tout ou partie des dépenses R&D sont activées via la comptabilisation d'une immobilisation incorporelle, le SDA accepte que seul l'amortissement de ces dépenses soit pris en compte pour la détermination des revenus nets d'innovation<sup>101</sup>. Il convient, dans ce cas, de considérer ces amortissements dans le calcul des revenus nets pour les exercices durant lesquels l'immobilisation incorporelle en question fait l'objet d'un amortissement.

Tout comme pour la détermination des revenus bruts d'innovation, la dispense de versement du précompte professionnel pour recherche scientifique et les subsides R&D reçus ne peuvent être déduits des dépenses R&D<sup>102</sup>.

Outre les dépenses de R&D liées à l'année au cours de laquelle les revenus d'innovation sont perçus, le contribuable doit également soustraire des revenus bruts les dépenses de R&D « historiques » encourues après le 30 juin 2016 pour développer la technologie qualifiante<sup>103</sup>.

Toutefois, le législateur permet de tempérer l'impact de ces frais historique en autorisant l'étalement de ces frais sur une période de maximum sept exercices d'imposition<sup>104</sup>. L'objectif

---

<sup>97</sup> P.-P. HENDRICKX, « Incitants fiscaux à l'innovation », *R.D.T.I.*, 65/2016, p. 57-58 ; B. SPRINGAEL, « Déduction pour innovation: approbation en urgence », *Fiscologue*, 10 février 2017, p. 3; N. TREFOIS, C. CARLIER, et M. KOUTCHKO, « La déduction pour revenus de brevets remplacée par une déduction pour revenus d'innovation plus étendue », *op. cit.*, p. 33 ; P. VAN DEN BERGHE et P.-J. WOUTERS, « Verruimde innovatieaftrek neemt plaats in van octrooiaftrek », *Fisc. Act.*, 2016/42, p. 3.

<sup>98</sup> Projet de loi portant introduction d'une DRI, exposé des motifs, *Doc.*, Chambre, 2016-2017, n° 2235/001, p. 13 ; L. KLEIJNEN, « Application de la déduction pour revenus d'innovation aux programmes d'ordinateur », *op. cit.*, p. 63.

<sup>99</sup> Projet de loi portant introduction d'une DRI, exposé des motifs, *Doc.*, Chambre, 2016-2017, n° 2235/001, p. 13.

<sup>100</sup> Décision anticipée 2022.0841 du 1<sup>er</sup> mars 2023, pt. 22.

<sup>101</sup> Décision anticipée 2022.0358 du 7 décembre 2022, pt. 28.

<sup>102</sup> Décision anticipée 2021.0729 du 2 février 2022, pt.21 ; décision anticipée 2021.1218 du 18 mai 2022, pt. 26 ; décision anticipée 2022.0339 du 18 août 2022, pt. 20 ; décision anticipée 2022.0801 du 1 mars 2023, pt. 18.

<sup>103</sup> CIR/92, art. 205/2, §2, al. 1<sup>er</sup>.

<sup>104</sup> CIR/92, art. 205/2, §2, al. 3.



de cette mesure est de permettre aux contribuables qui auraient réalisé des investissements de R&D importants de bénéficier de la DRI dès le moment où ils commencent à percevoir des revenus relatifs à la propriété intellectuelle en cause<sup>105</sup>. Nous relevons par ailleurs que le choix de l'étalement et de son nombre d'années est irrévocable.

Notons également que, si les dépenses historiques à soustraire dépassent les revenus bruts d'innovation, l'excédent de coûts est reporté à la période imposable suivante pour être déduit des revenus bruts d'innovation relatifs à la propriété intellectuelle qualifiante<sup>106</sup>.

#### d) Application de la fraction nexus

Eu égard aux lignes directrices établies par le projet BEPS<sup>107</sup>, les sociétés ne peuvent bénéficier d'une *IP box*<sup>108</sup> qu'en proportion des dépenses éligibles réellement encourues par le contribuable.

Cette nécessité de lien économique s'est traduite par l'insertion dans le calcul de la DRI d'une fraction « nexus »<sup>109</sup> dont la formule est la suivante :

$$\frac{\text{dépenses éligibles} \times 130\%}{\text{dépenses globales}}$$

Les dépenses éligibles ou propres reprises au numérateur correspondent à l'ensemble des dépenses réellement encourues par le contribuable et, notamment, aux dépenses liées aux activités de R&D réalisées par la société elle-même et celles qui résultent de la sous-traitance de ces activités à des parties tierces non liées<sup>110</sup>.

Outre les dépenses éligibles, les dépenses globales comprennent quant à elle également les coûts d'acquisition auprès de tiers de la propriété intellectuelle ainsi que les dépenses liées à la sous-traitance d'activités de R&D à des sociétés liées<sup>111</sup>. Cependant, si des coûts de sous-traitance à des parties tierces sont refacturés – sans marge – par une société liée au contribuable, ces dépenses sont considérées comme éligibles et n'exercent aucune influence négative sur la fraction nexus<sup>112</sup>.

La fraction nexus applicable est donc de 100% si la société n'a ni acquis le droit de propriété intellectuelle qualifiant ni sous-traité le développement de celle-ci à une partie liée. Dans cette hypothèse, la société bénéficiera d'une déduction de 85% applicable sur l'ensemble de ses revenus nets d'innovation.

---

<sup>105</sup> L. DEKLERCK, *Manuel pratique d'impôt des sociétés*, Bruxelles, Larcier, 2020, p. 431.

<sup>106</sup> CIR/92, art. 205/2, § 2, al. 2.

<sup>107</sup> OCDE, *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance*, Action 5 - Rapport final 2015, Paris, 2016, p. 27-39.

<sup>108</sup> Il est généralement fait référence aux incitants fiscaux à l'innovation, tels que la DRI belge, disponible dans de nombreux pays du monde par l'appellation « *IP Box* », « *Patent Box* » ou encore « *Software Box* ».

<sup>109</sup> CIR/92, art. 205/3, §1<sup>er</sup>.

<sup>110</sup> CIR/92, art. 205/1, § 2, 4<sup>o</sup>.

<sup>111</sup> CIR/92, art. 205/1, § 2, 5<sup>o</sup>.

<sup>112</sup> N. TREFOIS, C. CARLIER et M. KOUTCHKO, « Déduction pour revenus d'innovation : le nouveau régime fiscal belge spécifique à la propriété intellectuelle », *op. cit.*, p. 34.

Toutefois, afin de ne pas excessivement pénaliser les sociétés qui acquièrent leur droit de propriété intellectuelle ou sous-traitent tout ou partie de leurs activités de R&D à des sociétés liées, le législateur autorise les contribuables à majorer de maximum 30% le numérateur de la fraction « nexus » – soit les dépenses éligibles –, sans que cette fraction ne puisse toutefois dépasser 100%<sup>113</sup>.

### **C.- DOCUMENTATION DE L'APPLICATION DE LA DÉDUCTION POUR REVENUS D'INNOVATION**

Dans la plupart des décisions anticipées en matière de DRI, le SDA rappelle au contribuable ses obligations en matière de conservation des documents à tenir à la disposition de l'administration<sup>114</sup>.

L'article 205/4 du CIR/92 dispose en effet que le contribuable doit tenir à la disposition de l'administration les documents probants permettant, pour chaque droit de propriété intellectuelle, d'établir (i) la valeur réelle des droits de propriété intellectuelle acquis d'une entreprise liée, (ii) les revenus d'innovation, qui se rattachent exclusivement au droit de propriété intellectuelle, (iii) les frais qui doivent être déduits des revenus d'innovation pour arriver aux revenus nets, (iv) les dépenses visées à l'article 205/1, § 2, 4°, CIR 92, qui se rattachent directement au droit de propriété intellectuelle – soit les dépenses qualifiantes –, (v) les dépenses visées à l'article 205/1, § 2, 5°, CIR 92, reprises en frais qui se rattachent directement au droit de propriété intellectuelle – soit les dépenses globales<sup>115</sup>.

Ces documents probants « doivent être tenus à la disposition de l'Administration jusqu'au dernier jour du délai d'investigation du dernier exercice d'imposition au cours duquel la société a appliqué la déduction pour revenus d'innovation relativement au droit de propriété intellectuelle, soit par type de produit ou service, soit par groupe de produits ou services »<sup>116</sup>.

## **III.- L'APPROCHE DU SDA EN MATIÈRE DE DRI AU REGARD DES PRINCIPES CONSTITUTIONNELS**

Après avoir analysé les conditions et méthodes de détermination de la déduction pour revenus d'innovation, nous tentons dans la présente section, sur la base de notre expérience et des avis

---

<sup>113</sup> CIR/92, art. 205/3, § 1<sup>er</sup>.

<sup>114</sup> Pour plus de détails sur ces exigences de documentation, voir : B. SPRINGAEL, et K. PARAMORE, « Déduction pour revenus d'innovation : le SDA trace les contours », *op. cit.*, p. 12 ; X., « Déduction pour revenus d'innovation : modalités de la preuve », *Fiscologue*, 2019, n° 1629, p.15.

<sup>115</sup> CIR/92, art. 205/4, § 1<sup>er</sup>.

<sup>116</sup> Arrêté royal d'exécution du CIR/92, art. 73/4 quater/1.

émis par des praticiens du droit fiscal, de mettre en évidence des positions et approches du SDA qui sont, à notre sens, critiquables notamment au regard du principe constitutionnel de légalité de l'impôt.

## **A.- OBSERVATIONS PRÉLIMINAIRES : COÛTS ET COMPLEXITÉ INHÉRENTS À LA PROCÉDURE DE *RULING* EN MATIÈRE DE DRI**

Le législateur a développé, pour soutenir financièrement la croissance des sociétés belges innovantes, des incitants fiscaux en matière d'innovation. À cet égard, nous pouvons notamment citer la dispense de versement du précompte professionnel<sup>117</sup>, la déduction pour investissements en R&D<sup>118</sup> ou encore la déduction pour revenus d'innovation<sup>119</sup>.

Toutefois, comme le soulignent certains acteurs de terrain, de nombreux contribuables actifs dans l'innovation expriment des réticences à utiliser pleinement l'ensemble de ces incitants fiscaux comme solution de financement de leur R&D<sup>120</sup>. Parmi les raisons évoquées pour expliquer cette frilosité, nous constatons notamment que les contribuables craignent de ne pas avoir les mêmes interprétations que l'administration quant à l'application de ces incitants et de faire dès lors l'objet de redressements fiscaux<sup>121</sup>. Pour pallier ce sentiment d'insécurité juridique du contribuable, le SDA joue selon nous un rôle fondamental en ce qu'il apporte au contribuable une sécurité juridique opposable à l'administration centrale.

Sur ce point, et sans rentrer dans davantage de détails, nous constatons que le ministre Van Peteghem envisage dans le cadre de la première phase de son plan de réforme fiscale un rapprochement entre l'administration centrale et le SDA qui coexisteraient au sein d'une seule et même Administration générale nouvellement créée au sein du SPF Finances<sup>122</sup>. À notre sens, il est essentiel de préserver l'indépendance du SDA par rapport à l'administration centrale. En effet, cette indépendance constitue l'un des principaux atouts de la procédure de *ruling* « à la belge » en ce qu'elle assure notamment que (i) l'administration centrale ne pourra pas remettre en cause les opérations couvertes par une décision anticipée et que (ii) le contribuable puisse se retirer de la procédure au stade du *prefiling* si l'avis du SDA s'avère être négatif sans que l'administration centrale n'en soit informée. Une remise en cause de cette indépendance risquerait d'éroder fortement la confiance que portent les contribuables en la procédure de *ruling* belge et de décourager son recours.

Une autre raison évoquée expliquant la réticence des contribuables à utiliser les incitants fiscaux à leur disposition a trait à la complexité technique et aux contraintes en termes de temps et de

---

<sup>117</sup> CIR/92, art. 275/3.

<sup>118</sup> CIR/92, art. 68 et suivants.

<sup>119</sup> CIR/92, art. 205/1 et suivants.

<sup>120</sup> O. RIGA, N. TREFOIS et C. CARLIER, « Les incitants à l'innovation – Outils de financement et moteurs de croissance », *R.G.F.C.P.*, 2022, n° 5, p. 5.

<sup>121</sup> O. RIGA, N. TREFOIS et C. CARLIER, *ibidem*, p.5.

<sup>122</sup> V. VAN PETEGHEM, « Première phase de la vaste réforme fiscale », disponible sur <https://vanpeteghem.belgium.be>, p. 13.

ressources nécessaires pour assurer une application et un suivi effectif de ces incitants, en particulier en matière de DRI<sup>123</sup>. En effet, au vu de la complexité du calcul de la DRI qui nécessite notamment de disposer d'une comptabilité analytique précise et de moyens humains importants, cette mesure fiscale est beaucoup plus facilement accessible aux grandes sociétés innovantes qu'aux plus petites structures.

La mise en œuvre correcte de la DRI est à ce point compliquée qu'elle implique généralement de faire appel à des conseillers fiscaux, mais aussi d'introduire une procédure auprès du SDA – laquelle est également facilitée par ces consultants externes – pour assurer une sécurité juridique. Or cela va sans dire que ces services et le suivi d'une telle procédure entraînent des coûts importants, qui pourraient contribuer à décourager les sociétés innovantes de petite taille, *start-ups* et *scale-ups*. Cet état de fait pose tout de même question dans la mesure où l'un des objectifs du législateur était précisément de donner un coup de pouce financier aux entreprises innovantes nouvellement créées ou en croissance.

Enfin, le SDA se montre de plus en plus strict quant à la manière dont la DRI doit être calculée<sup>124</sup>, ce qui ne fait qu'accroître l'incertitude de son application et, par conséquent, le besoin d'être conseillé et donc les coûts de mise en œuvre de cet incitant fiscal.

Eu égard à ce qui précède, il nous semble que le SDA devrait continuer à faire preuve du pragmatisme qui a fait son succès dans les années qui ont suivi l'introduction de la DRI, au risque de la rendre inaccessible aux petites sociétés innovantes du pays, qui sont pourtant celles qui ont le plus besoin de financement. Ces éléments, considérés ensemble, nous amènent à nous interroger s'ils ne conduisent pas à une différence de traitement factuelle entre les grandes et petites sociétés, laquelle ne serait pas en accord avec la *ratio legis* sous-tendant la création de la DRI.

## **B.- PRINCIPE CONSTITUTIONNEL DE LÉGALITÉ DE L'IMPÔT**

Les articles 170, §1<sup>er</sup> et 172, al. 2 de la Constitution énoncent le principe selon lequel aucun impôt, exemption ou modération d'impôt ne peut être établi que par la loi. Le législateur doit dès lors fixer lui-même l'ensemble des éléments essentiels qui permettent de déterminer l'impôt, c'est-à-dire la désignation des contribuables, la matière imposable, la base imposable, le taux d'imposition ainsi que les éventuelles exonérations d'impôt<sup>125</sup>. Cette règle vise à protéger les contribuables contre l'arbitraire de l'exécutif<sup>126</sup>.

Toutefois, lorsque le législateur se trouve dans l'impossibilité d'établir lui-même les éléments essentiels de l'impôt – ou des déductions et exemptions d'impôt – et dans la mesure où le respect

---

<sup>123</sup> O. RIGA, N. TREFOIS et C. CARLIER, « Les incitants à l'innovation – Outils de financement et moteurs de croissance », *op. cit.*, p. 5

<sup>124</sup> O. RIGA, N. TREFOIS et C. CARLIER, *ibidem*, p. 7.

<sup>125</sup> C.C., 10 juillet 2014, n° 104/2014, B.6.

<sup>126</sup> M. BOURGEOIS et E. TRAVERSA, « Les droits constitutionnels des contribuables », *Les droits constitutionnels en Belgique – les enseignements jurisprudentiels de la Cour constitutionnelle, du Conseil d'Etat et de la Cour de cassation*, s.l., Bruylant, 2011, p. 1572.

de la procédure parlementaire ne lui permettrait pas de réaliser un objectif d'intérêt général, il peut habiliter le Roi à établir tout ou partie de ces éléments. Néanmoins, la Cour constitutionnelle<sup>127</sup> exige, pour qu'une telle délégation soit mise en place, que les conditions suivantes soient respectées : (i) l'existence de circonstances spéciales qui justifient, voire nécessitent, le recours à la technique de la délégation, (ii) une habilitation explicite et sans équivoque, (iii) une délégation limitée dans le temps, (iv) l'exigence d'une ratification législative des arrêtés adoptés en vertu de l'habilitation dans un délai relativement court, et (v) la privation rétroactive d'effets des arrêtés non confirmés par une loi dans le délai requis.

En matière de DRI, aucune délégation n'a été octroyée au Roi lui permettant d'établir les éléments essentiels de cette déduction qui sont par ailleurs déjà déterminés aux articles 205/1 à 4 du CIR/92. Par conséquent, nous partons du principe que toute position administrative contrevenant au cadre légal du régime est contraire au principe de légalité et *per se* inconstitutionnelle.

Toutefois, les articles 170 et 172 de la Constitution ne vont pas jusqu'à obliger le législateur à régler lui-même l'ensemble des aspects liés à un impôt, une exemption ou une déduction. Ainsi une délégation conférée à une autre autorité peut être conforme au principe de légalité pour autant que cette délégation soit définie de manière suffisamment précise et qu'elle porte sur l'exécution de mesures dont les éléments essentiels ont été fixés préalablement par le législateur<sup>128</sup>.

## **C.- ANALYSE CRITIQUE DES POSITIONS PRISES PAR LE SDA EN MATIÈRE DE DRI**

Dans cette section, nous analyserons divers critères et conditions mis en place par le SDA dans l'application de la déduction pour revenus d'innovation au regard du principe de légalité de l'impôt<sup>129</sup>.

### ***1) Les avis de BELSPO au regard du principe de légalité***

Comme explicité *supra*, le caractère innovant d'un logiciel doit être démontré pour que celui-ci puisse générer des revenus qualifiants à la déduction pour revenus d'innovation. Bien que la loi soit silencieuse à cet égard, l'exposé des motifs précise que le contribuable peut, s'il ne l'a

---

<sup>127</sup> C.C., 18 février 1998, n° 18/98, B7-B9 ; M. BOURGEOIS et E. TRAVERSA, « Les droits constitutionnels des contribuables », *op.cit.*, s.l., Bruylant, 2011, p. 1580.

<sup>128</sup> C.C., 20 avril 2005, n° 72/2005, B.30. ; C.C., 21 février 2007, n° 32/2007, B.7 ; C.C., 17 octobre 2007, n° 131/2007, B.4 ; C.C., 17 juillet 2008, n° 106/2008, B.11.2.

<sup>129</sup> Const., art. 170, § 1<sup>er</sup> et 172, al. 2.

pas déjà fait dans le cadre de la dispense partielle de versement du précompte professionnel<sup>130</sup>, demander un avis contraignant à BELSPO<sup>131</sup>.

Dans ce cadre, le SDA a, conformément à la FAQ publiée par l'administration, érigé en condition de validité de ses décisions l'obtention d'un avis de BELSPO sur la propriété intellectuelle en cause<sup>132</sup>.

Ainsi, si le contribuable ne dispose pas d'un avis émis par BELSPO, la décision anticipée deviendrait caduque : elle ne pourrait être opposée à l'administration centrale et n'aurait *de facto* plus aucune valeur contraignante, qui est l'essence même d'une procédure devant le SDA. En subordonnant la validité du *ruling* à des conditions non prévues par la loi – à savoir l'obtention d'un avis BELSPO –, nous nous demandons si le SDA ne légifère pas sans y être habilité.

Certes, les travaux préparatoires prévoient la possibilité pour le contribuable de demander un avis contraignant à BELSPO. Toutefois, aucune disposition légale ne fait référence à une quelconque obligation pour le contribuable de réaliser une telle demande d'avis<sup>133</sup>. Le maintien de cette obligation par le SDA pour l'application de la DRI contrevient donc, selon nous, au principe de légalité.

Il aurait été selon nous plus judicieux de maintenir le caractère optionnel d'une telle procédure<sup>134</sup>. En effet, nous soulignons toutefois que l'intervention BELSPO, en ce qui concerne la validité technique et le caractère innovant du logiciel sur base duquel la DRI est revendiquée, augmente la sécurité juridique des dossiers concernées<sup>135</sup>.

Nous constatons également que, dans la pratique, BELSPO octroie des avis sur une base annuelle, impliquant l'obligation pour le contribuable de démontrer chaque année que les conditions d'un projet sont toujours remplies<sup>136</sup>. Si nous considérons contraire au principe de légalité le fait de devoir disposer d'un avis de BELSPO pour obtenir un *ruling* valide, *a fortiori* notre opinion vaut également quant à la nécessité de vérifier le respect de cette condition de manière annuelle.

En outre, même lorsque le contribuable respecte l'ensemble des conditions d'un *ruling* en ce compris la demande d'avis à BELSPO, des praticiens soulignent que certains services de l'administration fiscale tentent parfois de contester les décisions rendues par cet organisme<sup>137</sup>.

---

<sup>130</sup> CIR/92, art. 275/3.

<sup>131</sup> Projet de loi du 21 décembre 2016 portant l'introduction d'une déduction pour revenus d'innovation, exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2016-2017, n° 54-2235/001, p. 12.

<sup>132</sup> Circulaire 2020/C/95 du SPF Finances du 8 juillet 2020 FAQ relative à la déduction pour revenus d'innovation, question 7.

<sup>133</sup> N. TREFOIS, et C. CARLIER, « Déduction pour revenus d'innovation : FAQ et état des lieux », *op. cit.*, n° 4, p. 6.

<sup>134</sup> N. TREFOIS, et C. CARLIER, *ibidem*, p.6.

<sup>135</sup> N. TREFOIS, et C. CARLIER, « Incitants fiscaux R&D : réflexions pour une mise en œuvre efficace », *Act. fisc.*, 2019, n° 32, p. 1-4.

<sup>136</sup> B. SPRINGAEL et K. PARAMORE, « Déduction pour revenus d'innovation : le SDA trace les contours », *op. cit.*, p. 10 ; N. TREFOIS et C. CARLIER, « Déduction pour revenus d'innovation : FAQ et état des lieux », *op. cit.*, p. 7.

<sup>137</sup> O. RIGA, N. TREFOIS, et C. CARLIER, « Les incitants à l'innovation – Outils de financement et moteurs de croissance », *op. cit.*, p. 6.

Une telle remise en cause serait non seulement illégale, mais pourrait entraîner des conséquences préjudiciables sur les contribuables estimant – à juste titre – avoir sécurisé les effets de leur opération sur le plan fiscal<sup>138</sup>.

## 2) *L'adaptation du « ratio nexus » au regard du principe de légalité*

Le ratio « nexus » prévu à l'article 205/3, §1<sup>er</sup> du CIR/92 et issu de l'action 5 du plan BEPS, présenté *supra*, ne constitue qu'une présomption réfragable du niveau de substance économique présent au sein de la société revendiquant le bénéfice de la DRI<sup>139</sup>.

Dès lors le législateur a prévu, sous réserve du respect de certaines conditions, que les contribuables puissent prouver que, en raison de circonstances exceptionnelles, cette fraction « nexus » ne reflète pas correctement la part de leurs propres activités R&D dans les activités R&D globales<sup>140</sup>.

Ainsi, l'article 205/3, §2 du CIR/92 autorise la société à déterminer la fraction « nexus » sur base de la proportion de la valeur ajoutée des activités de R&D réalisée par la société elle-même par rapport à l'ensemble des activités de R&D réalisée relative à un droit de propriété intellectuelle, un type de produit ou service ou un groupe de produits ou services<sup>141</sup>. Pour bénéficier de cette dérogation, deux conditions doivent être satisfaites :

- d'une part, la fraction « nexus » déterminée sur base de l'article 205/3, §1<sup>er</sup> doit s'élever au minimum à 25% (avant éventuelle application de la majoration optionnelle de 30%)<sup>142</sup> ; et
- d'autre part, la société doit démontrer que cette fraction « nexus » ne correspond pas à la valeur ajoutée des activités de R&D de la société par rapport à l'ensemble des activités R&D en raison de circonstances exceptionnelles.

Dans la mesure où la Belgique doit faire un rapport annuel des exceptions pratiquées auprès du « Forum sur les pratiques fiscales dommageables », le législateur a limité le bénéfice de cette règle dérogatoire qui ne peut être octroyé que via l'obtention d'une décision anticipée octroyée par le SDA<sup>143</sup>.

Selon le Conseil d'Etat et certains auteurs de doctrine<sup>144</sup> dont nous partageons l'avis, le passage obligatoire par la procédure de *ruling* pour la détermination de ce ratio « nexus » dérogatoire est contraire au principe de légalité, en ce qu'il s'apparente à une délégation législative au SDA d'un élément essentiel de la DRI.

---

<sup>138</sup> O. RIGA, N. TREFOIS, et C. CARLIER, *ibidem*, p.6.

<sup>139</sup> OCDE, *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance*, Action 5 - Rapport final 2015, Paris, 2016, p. 38.

<sup>140</sup> N. TREFOIS, C. CARLIER, C. et M. KOUTCHKO, « Déduction pour revenus d'innovation : le nouveau régime fiscal belge spécifique à la propriété intellectuelle », *op. cit.*, p. 35.

<sup>141</sup> CIR/92, art. 205/3, §2 ; OCDE, *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance*, Action 5 - Rapport final 2015, Paris, 2016, p. 38.

<sup>142</sup> Ratio « nexus » déterminé sur base de la formule exposée ci-dessus.

<sup>143</sup> CIR/92, art. 205/3, §2, al. 3.

<sup>144</sup> B. SPRINGAEL, « Déduction pour innovation : approbation en urgence », *Fiscologue*, 2017, n° 1508, p. 4.

Dans la mesure où l'article 205/3, §2 du CIR/92 permet au contribuable de s'écarter de la fraction « nexus » dès lors que les deux conditions précitées sont remplies, et ce sans définir de restrictions de contenu à cet égard, l'intervention du SDA doit, selon nous, se limiter à vérifier que ces conditions sont effectivement remplies sans pouvoir déterminer ou valider le montant exact de la fraction « nexus » dérogatoire<sup>145</sup>.

En outre, nous notons que quand bien même l'intervention du SDA serait limitée à un simple « contrôle de qualité », certains auteurs soulignent que cette exigence de contrôle entre *a priori* tout de même en conflit avec le principe de légalité et le caractère préalable de la procédure de *ruling*<sup>146</sup>.

### 3) *L'application de la « rule of thumb » au regard du principe de légalité*

La décote d'un tiers, dite « *rule of thumb* », exposée *supra*, est très largement imposée par le SDA lorsque les contribuables appliquent la méthode dite du « profit résiduel » pour déterminer le montant de leur déduction pour revenus d'innovation. Si le SDA justifie dans de nombreux *rulings* l'application de cette correction par les lignes directrices établies par l'OCDE en matière de prix de transfert, nous constatons que ces principes n'ont aucune force contraignante tant en droit international qu'en droit belge. S'agissant d'instruments de « *soft law* », ils ne pourraient avoir un quelconque effet direct dans l'ordre juridique interne des Etats.

Dès lors que l'application de cette décote par le SDA ne repose sur aucune base légale et que cette règle intervient directement dans la détermination du montant de la déduction d'impôt – élément essentiel au sens des articles 170 et 172, al. 2 de la Constitution –, une telle restriction apparaît, selon nous, contraire au principe de légalité.

Par ailleurs, nous constatons que le SDA applique également cette décote, sans la nommer explicitement « *rule of thumb* »<sup>147</sup>, à des sociétés souhaitant bénéficier de la DRI relative à un brevet en application de la méthode du « prix comparable sur le marché libre » évoquée précédemment. Outre la contrariété de cette réduction d'un tiers au principe de légalité, l'application de cette décote dans un tel cas ne repose sur aucune justification économique. En effet, un taux de redevance induit par un comparable externe détermine le revenu qu'un opérateur serait prêt à payer à un développeur pour qu'une technologie donnée soit mise à sa disposition et exploitée en son nom. Par conséquent, tout partage des bénéfices entre l'opérateur et le développeur est déjà intégré dans ce taux de redevance, de sorte qu'aucune « *rule of thumb* » n'est justifiée dans ce cas. Cette pratique vise uniquement à réduire l'économie d'impôt des contribuables, sans égard à une quelconque logique économique.

---

<sup>145</sup> Projet de loi du 21 décembre 2016 portant l'introduction d'une déduction pour revenus d'innovation, avis du Conseil d'Etat, *Doc.*, Ch., 2016-2017, avis n° 60.588/3, p. 18.

<sup>146</sup> B. SPRINGAEL, « Déduction pour innovation : approbation en urgence », *op. cit.*, p. 4.

<sup>147</sup> Décision anticipée 2022.1071 du 24 janvier 2023, pt. 16.



#### 4) *L'impact de « Pillar Two » sur les positions du SDA en matière de DRI*

Par la directive 2022/2523 du 14 décembre 2022<sup>148</sup>, l'Union européenne met en œuvre le second pilier (ci-après, « *Pillar 2* ») du plan de travail convenu par les pays qui sont membres du Cadre inclusif sur BEPS de l'OCDE et du G20 dans le cadre des défis fiscaux de l'économie numérique<sup>149</sup>. La directive a pour but d'introduire un taux effectif d'imposition minimum de 15%, dans le chef des groupes multinationaux déclarant un chiffre d'affaires annuel consolidé d'au moins 750 millions d'euros<sup>150</sup>, sur les revenus générés dans les juridictions à faible taux d'imposition. Les Etats Membres doivent transposer cette directive pour le 31 décembre 2023 et la plupart des dispositions transposées seront applicables pour les exercices financiers commençant à partir du 31 décembre 2023<sup>151</sup>.

Afin d'anticiper – dans une moindre mesure – l'entrée en vigueur de *Pillar 2* au niveau européen, le législateur belge a pris l'initiative de modifier la règle dite de la « corbeille » prévue par l'article 207 du CIR/92 dans le cadre de la détermination du revenu imposable à l'impôt des sociétés. Conformément à cette disposition, certaines déductions fiscales<sup>152</sup> sont déductibles sans restriction sur le premier million d'euros des bénéficiaires subsistants à l'issue de la huitième opération, pour ensuite se voir limiter à 70% du solde de ces bénéficiaires<sup>153</sup>. Cette restriction a pour conséquence que 30% des bénéficiaires imposables excédant un million d'euros constituent une base d'imposition minimale. La Loi-programme du 26 décembre 2022 réforme le régime, *a priori* temporairement, de la manière suivante : pour l'exercice d'imposition 2024, le bénéfice au-delà du million d'euros ne sera pris en compte pour l'application des postes de déduction concernés qu'à concurrence de 40% (au lieu de 70%), de sorte que 60% du bénéfice au-delà du million d'euros font partie de la base imposable minimale à l'impôt des sociétés<sup>154</sup>. Cela équivaut *de facto* à un impôt effectif minimum de 15% - au lieu de 7,5% auparavant – sur l'éventuel bénéfice résiduel après déduction du million d'euros. À partir du 1<sup>er</sup> janvier 2024 – soit dès l'exercice d'imposition 2025 – le seuil sera de nouveau de 70% pour autant que la directive *Pillar 2* soit effectivement transposée dans la législation belge pour cette date<sup>155</sup>.

---

<sup>148</sup> Directive (UE) 2022/2523 du Conseil du 14 décembre 2022 visant à assurer un niveau minimum d'imposition mondial pour les groupes d'entreprises multinationales et les groupes nationaux de grande envergure dans l'Union, *J.O.U.E.*, L 328, 22 décembre 2022.

<sup>149</sup> OCDE, *Défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – Règles globales anti-érosion de la base d'imposition (Pilier Deux)*, s.l., 2023.

<sup>150</sup> Directive (UE) 2022/2523 du Conseil du 14 décembre 2022 visant à assurer un niveau minimum d'imposition mondial pour les groupes d'entreprises multinationales et les groupes nationaux de grande envergure dans l'Union, *op. cit.*, art. 2.

<sup>151</sup> *Ibidem*, art. 56.

<sup>152</sup> À savoir : la déduction pour capital à risque, les revenus définitivement taxés reportés, la déduction pour revenus d'innovation reportée, les pertes antérieures, la déduction pour capital à risque reportée.

<sup>153</sup> CIR/92, art. 207 ; DEKLERCK, L., *Manuel pratique d'impôt des sociétés*, Bruxelles, Larcier, 2020, p. 449 ; A. HUYGUE, « Limitation de certaines déductions fiscales : le panier et la règle des 70% », *Fiscologue*, n° 1550, 19 janvier 2018, p. 4.

<sup>154</sup> Loi-programme du 26 décembre 2022, *M.B.*, 30 décembre 2022, art. 122.

<sup>155</sup> Loi-programme du 26 décembre 2022, *M.B.*, 30 décembre 2022, art. 124.

Ce régime « transitoire » n'est pas de nature à effectivement mettre en œuvre *Pillar Two*. En effet, la corbeille fiscale n'étant applicable que sur les bénéfices issus de la huitième opération, cette modification législative n'empêchera pas les latences fiscales non impactées, et en particulier la déduction pour revenus d'innovation, de réduire le taux effectif d'imposition d'une société à moins de 15%

Dans ce cadre, il convient de s'interroger sur les positions qui pourraient être prises par le SDA en matière de DRI en vue de la prochaine entrée en vigueur de la directive *Pillar Two*.

Le SDA pourrait être tenté d'introduire dans ses *rulings* une règle restreignant le montant de la DRI afin de limiter l'impact de cette déduction sur la base imposable de la société en vue d'assurer une taxation effective des revenus de la société d'au moins 15% en Belgique. À cet égard, nous observons que, par le passé, le SDA a déjà inséré dans certaines de ses décisions des clauses limitant le montant de revenus bruts d'innovation à, par exemple, un pourcentage du chiffre d'affaires qualifiant<sup>156</sup> ou de l'EBIT de la société<sup>157</sup>. En l'état actuel du droit interne, une telle restriction résultant uniquement d'une initiative arbitraire du SDA n'avait et n'aurait aucun fondement légal, de sorte qu'elle était et serait contraire au principe de légalité prévu aux articles 170 et 172 de la Constitution.

En outre, si le SDA optait pour approche différenciée en fonction du contribuable introduisant la demande, c'est-à-dire en fonction de l'assujettissement ou non de ce dernier aux dispositions relatives à *Pillar Two*, et ne limitait le bénéfice de la DRI que concernant les demandeurs réalisant un chiffre d'affaires consolidé supérieur à 750 millions d'euros, il en résulterait également un manquement à un autre principe fondamental, celui d'égalité et de non-discrimination<sup>158</sup>.

Selon nous, il serait bienvenu que le SDA ne tienne en fait pas compte dans ses décisions ayant trait à la DRI de tout impact potentiel et structurel que pourrait avoir le régime *Pillar Two*.

Toute position ayant pour effet de renforcer d'autant plus ses dispositifs limitant la DRI ne serait ni souhaitable ni nécessaire dans la mesure où le régime *Pillar Two* sera en tout état de cause applicable aux contribuables entrant dans son champ d'application, qui seront donc soumis à un taux d'imposition minimum même s'ils bénéficient d'une DRI permettant d'abattre tout ou partie de leur base d'imposition.

---

<sup>156</sup> Décision anticipée 2022.1081 du 28 février 2023, pt. 8.3.

<sup>157</sup> Décision anticipée 2019.0409 du 21 janvier 2020, pt. 35.

<sup>158</sup> Const., art. 10 et 11.

## CONCLUSION

En introduisant la déduction pour revenus d'innovation, et en incluant dans le champ d'application de cette mesure les logiciels, la Belgique s'est placée dans le peloton de tête des Etats encourageant, par le biais de la fiscalité, l'innovation et soutenant les entreprises exerçant activement des activités de R&D.

Si le succès grandissant de cette déduction auprès des contribuables et son efficacité est irréfutable, force est de constater – au terme de notre contribution – que la mise en œuvre de la DRI est particulièrement complexe et nécessite des moyens financiers et humains importants.

Eu égard à la complexité de détermination de cette déduction, nous ne pouvons que conseiller aux contribuables d'appliquer la DRI via une décision de *ruling* rendue par le SDA. Ce faisant, le contribuable bénéficie d'une sécurité juridique totale quant à l'application de cette déduction fiscale – sécurité juridique qui constitue d'ailleurs un élément différenciateur du système de *ruling* belge qu'il convient selon nous de sauvegarder et promouvoir.

Bien que nous recommandions l'introduction d'un dossier devant le SDA, nous regrettons que le contribuable soit, par cette procédure, sujet aux politiques parfois arbitraires du Service. Acteur central dans sa mise en œuvre, le SDA a traité plusieurs centaines de dossiers depuis l'instauration de la DRI. Comme nous l'avons vu, il a développé informellement des « précédents » dans la pratique, lesquels s'écartent suffisamment du prescrit légal pour qu'il puisse, selon nous, être question de violations des articles 170 et 172 de la Constitution. Si les *rulings* trouvent leur raison d'être en présence de normes ouvertes, sous-tendant une certaine marge d'appréciation, le SDA ne peut pour autant ajouter des conditions à la loi ou, autrement dit, légiférer, sans enfreindre le principe de légalité de l'impôt. Les exemples les plus patents de cet état de fait sont l'application de la *rule of thumb* en présence de comparables externes, l'assujettissement à un seuil maximal de déduction en fonction d'un pourcentage du chiffre d'affaires, ou encore l'obligation d'obtenir un avis de BELSPO.

Nous supposons que les partis pris par le SDA visent notamment à contrebalancer l'effet budgétaire lié au succès de cette déduction. Toutefois, l'indépendance inhérente à la procédure de *ruling* « à la belge » devrait avoir pour effet d'empêcher le SDA de tenir compte de telles considérations, qui dépassent notablement son rôle au sein du SPF Finances.

Dans un contexte de concurrence fiscale internationale grandissante, nous pensons que le SDA devrait faire preuve de pragmatisme et ne pas restreindre les bénéfices de la DRI au-delà de l'intention du législateur.



# BIBLIOGRAPHIE

## A. LÉGISLATION ET DOCUMENTS PARLEMENTAIRES

- Arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du code des impôts sur les revenus 1992, article 73/4 quater/1.
- Code des impôts sur les revenus 1992, articles 205/1 à 205/4.
- Code de droit économique, article XI.295.
- Constitution belge, articles 170 et 172.
- Directive (UE) 2022/2523 du Conseil du 14 décembre 2022 visant à assurer un niveau minimum d'imposition mondial pour les groupes d'entreprises multinationales et les groupes nationaux de grande envergure dans l'Union, *J.O.U.E.*, L 328, 22 décembre 2022.
- Loi du 9 février 2017 portant introduction d'une déduction pour revenus d'innovation, *M.B.*, 20 février 2017.
- Loi-programme du 26 décembre 2022, *M.B.*, 30 décembre 2022.
- Projet de loi du 21 décembre 2016 portant l'introduction d'une déduction pour revenus d'innovation, exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2016-2017, n° 54-2235/001.
- Projet de loi du 21 décembre 2016 portant l'introduction d'une déduction pour revenus d'innovation, avis du Conseil d'Etat, *Doc.*, Ch., 2016-2017, avis n° 60.588/3.
- Questions orales jointes n° 20201 et 20240 de monsieur Piedboeuf, Ch., 2016-2017, séance du 26 septembre 2017, n°53-COM 731.

## B. JURISPRUDENCE

- C.C., 18 février 1998, n° 18/98.
- C.C., 20 avril 2005, n° 72/2005.
- C.C., 21 février 2007, n° 32/2007.
- C.C., 17 octobre 2007, n° 131/2007.
- C.C., 17 juillet 2008, n° 106/2008.
- C.C., 10 juillet 2014, n° 104/2014.

### **C. DÉCISIONS ANTICIPÉES**

- Décision anticipée 2018.0109 du 3 août 2018.
- Décision anticipée 2018.0153 du 27 mars 2018.
- Décision anticipée 2018.0189 du 27 juillet 2018.
- Décision anticipée 2018.0194 du 27 mars 2018.
- Décision anticipée 2018.0196 du 27 mars 2018.
- Décision anticipée 2018.0208 du 27 juillet 2018.
- Décision anticipée 2018.0212 du 27 mars 2018.
- Décision anticipée 2018.0340 du 23 mai 2018.
- Décision anticipée 2018.0387 du 19 juin 2018.
- Décision anticipée 2018.0392 du 23 mai 2018.
- Décision anticipée 2018.0445 du 26 juin 2018.
- Décision anticipée 2018.0538 du 23 mai 2018.
- Décision anticipée 2018.0570 du 11 septembre 2018.
- Décision anticipée 2018.0671 du 11 septembre 2018.
- Décision anticipée 2018.0753 du 23 octobre 2018.
- Décision anticipée 2018.0997 du 4 décembre 2018.
- Décision anticipée 2018.1057 du 11 décembre 2018.
- Décision anticipée 2019.0026 du 12 février 2019.
- Décision anticipée 2019.0162 du 19 mars 2019.
- Décision anticipée 2019.0409 du 21 janvier 2020.
- Décision anticipée 2019.0778 du 22 octobre 2019.
- Décision anticipée 2019.0878 du 22 avril 2020.
- Décision anticipée 2020.0149 du 3 juin 2020.
- Décision anticipée 2020.1078 du 2 février 2022.
- Décision anticipée 2020.1096 du 2 février 2022.
- Décision anticipée 2020.1939 du 22 décembre 2020.
- Décision anticipée 2020.1956 du 16 décembre 2020.
- Décision anticipée 2021.0316 du 23 février 2022.
- Décision anticipée 2021.0617 du 1<sup>er</sup> septembre 2022.
- Décision anticipée 2021.0729 du 2 février 2022.

- Décision anticipée 2021.0841 du 3 mai 2022.
- Décision anticipée 2021.0883 du 2 février 2022.
- Décision anticipée 2021.0897 du 11 février 2022.
- Décision anticipée 2021.0968 du 18 mai 2022.
- Décision anticipée 2021.1135 du 3 mars 2022.
- Décision anticipée 2021.1218 du 18 mai 2022.
- Décision anticipée 2022.0339 du 18 août 2022.
- Décision anticipée 2022.0358 du 7 décembre 2022.
- Décision anticipée 2022.0450 du 7 décembre 2022.
- Décision anticipée 2022.0473 du 7 décembre 2022.
- Décision anticipée 2022.0801 du 1<sup>er</sup> mars 2023.
- Décision anticipée 2022.0841 du 1er mars 2022.
- Décision anticipée 2022.0969 du 14 mars 2023.
- Décision anticipée 2022.0995 du 31 mars 2023.
- Décision anticipée 2022.1021 du 16 mars 2023.
- Décision anticipée 2022.1025 du 3 avril 2023.
- Décision anticipée 2022.1038 du 3 avril 2023.
- Décision anticipée 2022.1071 du 24 janvier 2023.
- Décision anticipée 2022.1081 du 28 février 2023.
- Décision anticipée 2022.1097 du 28 février 2023.
- Décision anticipée 2023.0064 du 7 avril 2023.
- Service des Décisions Anticipées en matière fiscale, rapport annuel 2018.
- Service des Décisions Anticipées en matière fiscale, rapport annuel 2020.
- Service des Décisions Anticipées en matière fiscale, rapport annuel 2021.

#### **D. DOCTRINE**

- BATAILLE, M., et DEDOBBELEER, P., « Transition déduction pour revenus de brevets (DRB) – déduction pour revenus d’innovation (DRI) », disponible sur [www2.deloitte.com](http://www2.deloitte.com), mars 2021.
- BORGERS, C., « De nieuwe aftrek voor innovatie-inkomsten », *A.F.T.*, 2017, n° 3, p. 5-23.

- BOURGEOIS, M. et TRAVERSA, E., « Les droits constitutionnels des contribuables », *Les droits constitutionnels en Belgique – les enseignements jurisprudentiels de la Cour constitutionnelle, du Conseil d’Etat et de la Cour de cassation*, s.l., Bruylant, 2011.
- DEDOBBELEER, P., « La déduction pour revenus d’innovation et la déduction pour revenus de brevets – Analyse comparative des deux régimes et identification des nombreuses opportunités offertes par la période transitoire », *Comptabilité et fiscalité : actualités et perspectives : liber amicorum OECCBB*, G. DELVAUX et P.-F. COPPENS, Limal, Anthemis, 2019.
- DEKLERCK, L., *Manuel pratique d’impôt des sociétés*, Bruxelles, Larcier, 2020, p. 429 à 435.
- DE MULDER, J. et DHYNE, E., « With a little help from my friends: patents, technological diffusion and firm productivity », *NBB Economic Review*, 2022, n° 20, p. 1-15.
- KLEIJNEN, L., « Application de la déduction pour revenus d’innovation aux programmes d’ordinateur », *T.F.R.*, 2020, liv. 2, n° 574, p. 53-64.
- LORGE, A., TREFOIS, N., et CARLIER, C., « Déduction pour revenus d’innovation : état des lieux de la mesure », *Act. fisc.*, 2020, n° 17, p. 4-9.
- MESKENS, C. et DE COCK, B., « De aftrek voor innovatie-inkomsten », *Vademecum vennootschapsbelasting 2022*, Bruxelles, Intersentia, 2022, p. 1182-1197.
- HENDRICKX, P.-P., « Incitants fiscaux à l’innovation », *R.D.T.I.*, 65/2016, p. 54-59.
- HUYGUE, A., « Limitation de certaines déductions fiscales : le panier et la règle des 70% », *Fiscologue*, n° 1550, 19 janvier 2018, p. 4-7.
- RIGA, O., TREFOIS, N., et CARLIER, C., « Actualité en matière de déduction pour revenus d’innovation : points-clés à retenir à compter du 30 juin », *Act. fisc.*, 2021, n° 25, p. 3-8.
- RIGA, O., TREFOIS, N., et CARLIER, C., « Les incitants à l’innovation – Outils de financement et moteurs de croissance », *R.G.F.C.P.*, 2022, n° 5, p. 2-8.
- SPRINGAEL, B., « Déduction pour innovation : approbation en urgence », *Fiscologue*, 2017, n° 1508, p. 1-4.
- SPRINGAEL, B., « Déduction pour revenus d’innovation : une FAQ avec des points d’interrogation », *Fiscologue*, 2018, n° 1578, p. 8-12.
- SPRINGAEL, B., et PARAMORE, K., « Déduction pour revenus d’innovation : le SDA trace les contours », *Fiscologue*, 2019, n° 1631, p. 7-12.
- TREFOIS, N., CARLIER, C., et KOUTCHKO, M., « Déduction pour revenus d’innovation : le nouveau régime fiscal belge spécifique à la propriété intellectuelle », *R.G.F.C.P.*, 2017, n° 4, p. 25-39.
- TREFOIS, N., CARLIER, C., et KOUTCHKO, M., « La déduction pour revenus de brevets remplacée par une déduction pour revenus d’innovation plus étendue », *Act. fisc.*, 2017, n° 8, p. 1-8.



- TREFOIS, N., et CARLIER, C., « Déduction pour revenus d'innovation : FAQ et état des lieux », *Act. fisc.*, 2019, n° 4, p. 4-8.
- TREFOIS, N., et CARLIER, C., « Incitants fiscaux R&D : réflexions pour une mise en œuvre efficace », *Act. fisc.*, 2019, n° 32, p. 1-4.
- X., « Abrogation de la déduction pour revenus de brevets et instauration de la déduction pour revenus d'innovation », *Cour. fisc.*, 2017, n° 01-03, p. 83-108.
- X., « Déduction pour revenus d'innovation : modalités de la preuve », *Fiscologue*, 2019, n° 1629, p. 15.
- VAN DEN BERGHE, P. et WOUTERS, P.-J., « Verruimde innovatieaftrek neemt plaats in van octrooiaftrek », *Fisc. Act.*, 2016, n° 42, p. 1-5.
- VAN DEN BERGHE, P., et VERHOEVEN, K., « De innovatieaftrek in de praktijk: nieuwe FAQ en eerste rulings », *Fisc. Act.*, 2018, n° 38, p. 5-10.
- VAN DEN BERGHE, P., « Innovatieaftrek: veel rulings, berekeningsmodel voor software, en aangepaste FAQ », *Fisc. Act.*, 2019, n° 30, p. 8-12.
- THIJS, C., et VERHOEVEN, K., « Aftrek voor innovatie-inkomsten », *Innovatie en fiscaliteit*, Intersentia, Anvers, 2021, p. 7-91.

## E. DIVERS

- Avis de la commission des normes comptables n° 2018/01 du 21 mars 2018.
- BELSPO, « Guide d'enregistrement des projets de développement expérimental », disponible sur [www.belspo.be](http://www.belspo.be), 13 mars 2017.
- Circulaire 2020/C/95 du SPF Finances du 8 juillet 2020 FAQ relative à la déduction pour revenus d'innovation.
- DE CROO, A., « La nouvelle déduction pour l'innovation, une bonne nouvelle pour la numérisation de l'économie belge », disponible sur [www.decroo.belgium.be/fr](http://www.decroo.belgium.be/fr), 2 décembre 2016.
- EUROPEAN IPR HELPDESK, « Fact Sheet: IPR management in software development », disponible sur [www.iprhelpdesk.eu](http://www.iprhelpdesk.eu), juin 2013.
- GALAS, L « Protection et valorisation des logiciels », disponible sur [www.unamur.be](http://www.unamur.be), 21 février 2017.
- HOLLANDERS, H., ES-SADKI, N., et KHALILOVA, A., *European Innovation Scoreboard 2022*, Luxembourg, 2022.
- OCDE, *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance*, Action 5 – Rapport final 2015, Paris, 2016.
- OCDE, *Manuel de Frascati 2015 Lignes directrices pour le recueil et la communication des données sur la recherche et le développement expérimental*, Paris, 2016.
- OCDE, *Projet BEPS - Exposé des actions 2015*, Paris, 2016.

- OCDE, *Projet BEPS – Rapports finaux 2015 – Résumés*, Paris, 2016.
- OCDE, *Principes de l'OCDE Applicables en Matière de Prix de Transfert à l'intention des Entreprises Multinationales et des Administrations Fiscales 2022*, Paris, 2022.
- OCDE, *Défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – Règles globales anti-érosion de la base d'imposition (Pilier Deux)*, s.l., 2023.
- REY-DEBOVE, J., et REY, A., *Le petit Robert : dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française*, Paris, Le Robert, 2012.
- VAN PETEGHEM, V., « Première phase de la vaste réforme fiscale », disponible sur <https://vanpeteghem.belgium.bef>.