COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2018/01 - Déduction pour revenus d'innovation

Avis du 21 mars 2018[1]

I. Introduction
II. Bref aperçu de la déduction pour revenus d'innovation
A. Montant de la déduction
B. Report de la déduction
C. Moment de la naissance du droit à la déduction pour revenus d'innovation
1. Le droit de propriété intellectuelle est déjà né
2. Le droit de propriété intellectuelle a fait l'objet d'une demande mais n'est pas encore né
3. Le droit de propriété intellectuelle ne naîtra pas
III. Traitement comptable
A. Le droit de propriété intellectuelle est déjà né
B. Le droit de propriété intellectuelle n'est pas encore né
C. Le droit de propriété intellectuelle n'est pas octroyé
D. Annexe
IV. Obligation en matière de documentation fiscale

I. Introduction

1. Le présent avis précise le traitement comptable de la déduction pour revenus d'innovation[2] dans le cadre de l'impôt des sociétés et de l'impôt des non-résidents.

2. Le Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après CIR 92) prévoit qu'à partir du 1er juillet 2016, les sociétés et succursales de sociétés étrangères[3] peuvent déduire 85 pour cent des revenus nets corrigés[4] provenant de certains droits de propriété intellectuelle[5] de leurs bénéfices de la période imposable.

3. La déduction pour revenus d'innovation se substitue au régime de déduction pour revenus de brevets.[6] Ce nouveau régime a été mis en place en vue de maintenir la compétitivité du cadre fiscal, et ce dans le respect des directives du plan d'action BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) rédigé par l'OCDE.[7]

4. La Commission souligne qu'elle ne se prononce pas sur les aspects fiscaux de la déduction pour revenus d'innovation.

II. Bref aperçu de la déduction pour revenus d'innovation

A. Montant de la déduction

5. Les revenus nets[8] des droits de propriété intellectuelle suivants [9] entrent en ligne de compte pour la déduction pour revenus d'innovation :

- les brevets ;
- les certificats complémentaires de protection ;
- les droits d'obtention végétale ;
- les programmes d'ordinateur protégés par le droit d'auteur ;
- les médicaments orphelins ;
- l'exclusivité des données ou l'exclusivité commerciale pour les produits phytopharmaceutiques et les médicaments à usage humain ou à usage vétérinaire.

6. La détermination du montant des revenus d'innovation qui entre en ligne de compte pour la déduction lors d'une période imposable doit en principe[10] être effectuée distinctement par droit de propriété intellectuelle concerné.[11] Si la détermination des revenus d'innovation engendre un résultat négatif, celui-ci est déduit successivement des revenus d'innovation nets concernant le même droit de propriété intellectuelle de chacune des périodes imposables suivantes.[12]

7. Le montant de la déduction est fixé à 85 pour cent des revenus d'innovation nets, multipliés par une fraction.[13] Cette fraction est

appliquée afin d'octroyer la déduction en fonction des activités de recherche et de développement (R&D) menées par la société elle-même, dans le but final de prendre encore désormais uniquement en considération les revenus résultant d'activités R&D véritables entreprises par la société même.[14]

B. Report de la déduction

8. En cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfices (fiscaux) permettant d'appliquer en totalité la déduction pour revenus d'innovation pour une période imposable donnée, la partie qui n'a pas pu être déduite peut être reportée sur les périodes imposables postérieures, sans limitation dans le temps.[15]

C. Moment de la naissance du droit à la déduction pour revenus d'innovation

1. Le droit de propriété intellectuelle est déjà né

9. Au moment de la naissance du droit de propriété intellectuelle[16], les revenus nets qui en résultent peuvent être déduits des bénéfices (fiscaux). Cette déduction pour revenus d'innovation est appliquée par une déduction dans la déclaration d'impôts.[17] En ce qui concerne l'inscription d'un droit de propriété intellectuelle à l'actif, la Commission renvoie à son avis CNC 2012/13 – Le traitement comptable des immobilisations incorporelles et à l'avis CNC 2016/16 – Frais de recherche et de développement: modifications introduites par l'arrêté royal du 18 décembre 2015. Il en sera ainsi, par exemple, si le brevet a déjà été accordé ou dans le cas d'un logiciel.

2. Le droit de propriété intellectuelle a fait l'objet d'une demande mais n'est pas encore né

10. La déduction pour revenus d'innovation est déjà possible à partir du moment où un droit de propriété intellectuelle[18] concerné est demandé.[19] Puisqu'au moment de la demande, il est impossible de garantir que cette demande sera finalement approuvée, seule une exonération temporaire est octroyée durant la période où la demande est en cours. L'exonération temporaire n'est accordée qu'à la condition que la partie exonérée des bénéfices (fiscaux) soit et reste comptabilisée à un ou plusieurs comptes distincts du passif et qu'elle ne serve pas de base au calcul de la dotation annuelle de la réserve légale ou des rémunérations ou attributions quelconques (ladite condition d'intangibilité).[20] Pour pouvoir prétendre à la réserve exonérée, la société devra joindre un relevé[21] à sa déclaration à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des non-résidents.

11. A partir du moment où le droit de propriété intellectuelle est effectivement octroyé, la déduction pour revenus d'innovation est appliquée par une déduction dans la déclaration d'impôts.[22] La réserve temporairement exonérée constituée par le passé sera définitivement exonérée par le biais d'une majoration de la situation de début des réserves taxées. Dans le cas où la société se trouve, au moment où le droit de propriété intellectuelle est accordé, encore avec un transfert aux revenus exonérés, elle peut, en tenant compte du montant limite qui vaut pour cette période imposable, encore l'exonérer au cours de cette période imposable ou au cours d'une des périodes imposables ultérieures. Étant donné qu'à ce moment-là il n'y a plus de doute quant à savoir si la demande sera effectivement acceptée, l'exonération ne s'effectuera plus de manière temporaire via la réserve exonérée, mais directement via une majoration de la situation de début des réserves taxées.[23]

3. Le droit de propriété intellectuelle ne naîtra pas

12. Les revenus d'innovation antérieurement exonérés sont considérés comme des bénéfices (fiscaux) de la période imposable au cours de laquelle la demande pour ce droit de propriété intellectuelle n'est plus en cours et le droit concerné n'a pas été octroyé. Les cas échéant, un intérêt de retard[24] sera dû.

III. Traitement comptable

A. Le droit de propriété intellectuelle est déjà né

13. La déduction pour revenus d'innovation découlant d'un droit de propriété intellectuelle octroyé est définitive et est opérée par le biais d'une déduction dans la déclaration d'impôts. Une telle déduction ne nécessite pas d'écritures comptables particulières. Cette exonération est traitée entièrement de manière extra-comptable.

B. Le droit de propriété intellectuelle n'est pas encore né

14. La déduction pour revenus d'innovation qui ne présente qu'un caractère temporaire en attendant l'obtention ou non du droit de propriété intellectuelle peut uniquement être obtenue lorsque la partie exonérée des revenus d'innovation répond à la condition d'intangibilité. Une pareille exonération implique ainsi une inscription au débit du compte 689 Transferts aux réserves immunisées et au crédit (d'un sous-compte distinct au sein) du compte 132 Réserves immunisées.

15. Lorsque le droit de propriété intellectuelle est effectivement né et que l'exonération temporaire devient définitive, la réserve immunisée peut en principe directement être transférée du compte 132 Réserves immunisées au compte 133 Réserves disponibles.[25] Un transfert direct des réserves immunisées aux réserves disponibles implique que le montant correspondant au montant de l'exonération définitive n'est jamais repris dans le résultat à affecter. C'est la raison pour laquelle la Commission estime qu'il est plus approprié de débiter le compte 132 Réserves immunisées et de créditer le compte 789 Prélèvements sur les réserves immunisées et d'affecter ensuite le résultat ainsi

déterminé.

C. Le droit de propriété intellectuelle n'est pas octroyé

16. Lorsque la demande d'obtention du droit de propriété intellectuelle vient à terme sans que celui-ci n'ait été accordé, la réserve immunisée préalablement constituée devient taxable. La réserve immunisée peut directement être transférée du compte 132 Réserves immunisées au compte 133 Réserves disponibles.[26] Un transfert direct des réserves immunisées aux réserves disponibles implique que le montant de la réserve antérieurement exonérée n'est jamais repris dans le résultat à affecter. C'est la raison pour laquelle la Commission estime qu'il est plus approprié de débiter le compte 132 Réserves immunisées et de créditer le compte 789 Prélèvements sur les réserves immunisées et d'affecter ensuite le résultat ainsi déterminé.

D. Annexe

17. La commission fait remarquer qu'en ce qui concerne la déduction pour revenus d'innovation, il convient, le cas échéant, de reprendre des mentions appropriées dans l'annexe. Les sociétés qui établissent leurs comptes annuels selon le schéma complet doivent, en ce qui concerne la déduction pour revenus d'innovation, faire mention des incidences sur les impôts dus sur le résultat[27] et sur la présence de latences fiscales.[28] Ces latences peuvent prendre la forme tant de latences fiscales actives, par exemple dans le cas d'une déduction reportée si les bénéfices (fiscaux) sont insuffisants lors d'une période imposable donnée, que de latences fiscales passives, par exemple lorsque des charges d'exercices antérieurs relatives aux revenus d'innovation ne sont intégrées sur le plan fiscal qu'au cours d'années ultérieures dans la formule de détermination de la déduction pour revenus d'innovation.[29]

18. Les sociétés qui établissent leurs comptes annuels selon le microschéma ou le schéma abrégé ne sont pas soumises à cette obligation spécifique de mention dans l'annexe. La Commission renvoie toutefois au principe général selon lequel les comptes annuels doivent donner une image fidèle de la situation financière ainsi que du résultat de la société. Si l'application des dispositions du Livre II, Titre I de l'AR C. Soc. ne suffit pas pour satisfaire à ce prescrit, des informations complémentaires doivent être fournies dans l'annexe.[30] Ces informations sont à reprendre dans les modèles complet, abrégé et micro, aux rubriques respectives C 6.20, A 6.9 et MIC 6.6.

IV. Obligation en matière de documentation fiscale

19. Les entreprises qui appliquent la déduction pour revenus d'innovation sont tenues de tenir à la disposition de l'administration les documents probants relatifs à cette déduction, selon les modalités à déterminer par le Roi.[31]

20. Etant donné que cette déduction peut être reportée[32] sur les périodes imposables postérieures et qu'il est possible de répercuter les charges sur des exercices ultérieurs[33] en vue d'établir le montant de la déduction pour revenus d'innovation, l'entreprise a tout intérêt à organiser sa comptabilité de sorte que les charges à prendre en considération soient tenues par droit de propriété intellectuelle distinct. En effet, plusieurs exercices peuvent s'écouler entre la comptabilisation des charges correspondantes et le moment où les documents probants relatifs à ces charges doivent être présentés dans le cadre de la déduction pour revenus d'innovation. Dans cette optique, l'entreprise peut par exemple enregistrer, par droit de propriété intellectuelle distinct, et ce au fil des années, les charges correspondantes dans des comptes de charges ; le numéro du compte[34] étant établi de sorte à ce qu'il soit facile de retrouver quels coûts ont trait à quel droit de propriété intellectuelle distinct.

---

1 Le présent avis a été élaboré après la publication pour consultation publique d'un projet d'avis le 5 janvier 2018 sur le site de la CNC

2 Article 205/1, § 1, alinéa 1er, du CIR 92, introduit par la loi du 9 février 2017 portant introduction d'une déduction pour revenus d'innovation (MB 20 février 2017).

3 La déduction pour revenus d'innovation s'applique aux personnes morales soumises à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des non-résidents (respectivement l'article 205/1 du CIR 92 et l'article 236bis du CIR 92).

4 Par revenus nets corrigés, l'on entend ici le montant determine conformément à l'article 205/3 du CIR 92.

5 Les revenus nets des revenus d'innovation pris en considération provenant de droits de propriété intellectuelle sont définis à l'article 205/1, § 2, 1° à 3°, du CIR 92.

6 Abrogé par la loi du 3 août 2016 portant des dispositions fiscales urgentes.

7 Projet de loi portant l'introduction d'une déduction pour revenus d'innovation, Doc. parl. Chambre, Doc. 54 2235/001, p. 5. Un régime transitoire est toutefois prévu pour les revenus de brevets reçus jusqu'au 30 juin 2021. Ce régime permet (sans obligation) de continuer à appliquer le régime antérieurement applicable de la déduction pour revenus de brevets durant une période de transition (article 543 du CIR 92).

8 Seuls les revenus nets sont pris en compte pour la déduction pour revenus d'innovation. Le montant à prendre effectivement en considération est déterminé conformément aux dispositions de l'article 205/3 du CIR 92.

9 Pour l'application de la déduction pour revenus d'innovation, les droits de propriété intellectuelle sont définis à l'article 205/1, § 2, 1°, du CIR 92. Pour une description plus détaillée, la Commission renvoie aux dispositions fiscales en la matière.

10 Lorsque la société peut démontrer que l'établissement des revenus d'innovation par droit de propriété intellectuelle n'est réalisable d'un point de vue pratique, elle peut établir les revenus d'innovation, soit par type de produit ou service, soit par groupe de produits ou services, qui résultent des droits de propriété intellectuelle (article 205/4, § 1, alinéa 2, CIR 92).

11 Article 205/2, § 1er, alinéa 2, CIR 92.

12 Article 205/2, § 1er, alinéa 3, CIR 92.

13 Article 205/3, § 1er, CIR 92.

14 Projet de loi portant l'introduction d'une déduction pour revenus d'innovation, Doc. parl. Chambre, Doc. 54 2235/001, pp. 5 et 13-14.

15 Article 205/1, § 1er, alinéa 2, CIR 92.

16 L'on entend ici que la société est pleine propriétaire, copropriétaire, usufruitière ou titulaire de licences ou de droits du droit en question. Si tel n'est pas encore le cas et si ce droit, à l'exception des logiciels protégés visés à l'article 205/1, § 2, 1°, e), CIR 92, a seulement fait l'objet d'une demande, il est renvoyé au point II.C.2. du présent avis.

17 Code 1439 dans la déclaration à l'impôt des sociétés et à l'impôt des non-résidents (exercice d'imposition 2017).

18 Sont visés les droits de propriété intellectuelle au sens de l'article 205/1, § 2, 1°, a) à d). Ne sont donc pas concernés les logiciels protégés visés à l'article 205/1, § 2, 1°, e), CIR 92.

19 La déduction pour brevets pouvait auparavant - et peut lors des périodes de transitions susmentionnées - uniquement être appliquée après l'acquisition du droit de propriété intellectuelle.

20 Article 194quinquies, CIR 92.

21 Conforme au modèle arrêté par le ministre des Finances ou son délégué (relevé 275 INNO).

22 Voir également le point 9.

23 Projet de loi portant l'introduction d'une déduction pour revenus d'innovation, Doc. parl. Chambre, Doc. 54 2235/001, p. 7.

24 Article 416, alinéa 1er, CIR 92.

25 Avis CNC 121/3 – Mouvements des capitaux propres.

26 Avis CNC 121/3 – Mouvements des capitaux propres.

27 Article 91, XV, B de l'arrêté portant exécution du Code des sociétés (ci-après : AR C.Soc.).

28 Article 91, XV, D, AR C.Soc.

29 Article 205/2, § 2, alinéa 4, CIR 92. Dans un souci d'exhaustivité, la Commission renvoie également à l'article 205/2, § 2, alinéa 5, CIR 92.

30 Article 24, AR C. Soc.

31 Article 205/4, §§ 1 à 3, CIR 92.

32 Article 205/1, § 1, alinéa 2, CIR 92.

33 Article 205/2, § 2, alinéa 3, CIR 92.

34 A titre d'exemple, les frais de personnel liés au droit de propriété intellectuelle n° 512 sont inscrits au compte 62.....512* ; les services et biens divers liés à ce même droit sont alors inscrits au compte 61.....512*. Au moment de passer l'écriture, l'entreprise pourra, par exemple, indiquer le numéro d'identification permanent visé au relevé 275 INNO.