

COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2018/10 – Chiffre d'affaires – Cotisations INAMI sur le chiffre d'affaires des médicaments remboursables

Avis du 30 mai 2018¹

- I. Introduction
- II. Traitement comptable
 - A. Charges d'exploitation diverses
 - B. Principe de rapprochement

I. Introduction

1. Certaines entreprises du secteur pharmaceutique sont soumises à une cotisation, dont les modalités de calcul sont déterminées en fonction du chiffre d'affaires réalisé sur le marché belge des médicaments inscrits sur la liste des spécialités pharmaceutiques remboursables. Au début, il s'agissait d'une cotisation unique, appelée la taxe Busquin², introduite fin 1989, à laquelle sont venues s'ajouter d'autres redevances du même ordre, au cours des années suivantes. A partir de 2006, toutes ces redevances ont été remplacées par une cotisation unique, la cotisation « ordinaire »³ toujours en vigueur. Depuis lors, celle-ci s'est vue à son tour complétée par d'autres redevances du même ordre et qui sont toujours d'application : la cotisation contributive dite de « crise »⁴, la cotisation subsidiaire, remplacée entretemps par la cotisation indemnitaire⁵, la cotisation orpheline⁶ et la cotisation compensatoire dite de « marketing »⁷.
2. Toutes ces cotisations sont à charge des entreprises qui ont réalisé ce chiffre d'affaires durant l'année pour laquelle la cotisation est due⁸.
3. Le présent avis précise, à l'attention des firmes pharmaceutiques, les modalités à suivre pour la prise en résultat de ces cotisations.

II. Traitement comptable

A. Charges d'exploitation diverses

4. La Commission estime que les cotisations susvisées doivent toutes être comptabilisées sous les charges d'exploitation diverses. Contrairement à la taxe sur la valeur ajoutée⁹, ces cotisations représentent un coût réel à charge de l'entreprise et ne constituent dès lors pas, aux yeux de la Commission, un impôt lié directement au chiffre d'affaires tel que défini par l'article 96 de l'arrêté royal portant exécution du Code des sociétés.¹⁰
5. Bien que ces cotisations soient calculées sur la base du chiffre d'affaires, il est interdit de les déduire du chiffre d'affaires à titre de compensation.¹¹ Ceci porterait atteinte à l'image fidèle dans la mesure où, en l'espèce, le chiffre d'affaires repris dans les comptes annuels ne reflète plus celui effectivement réalisé.¹² Il ne s'agit par ailleurs pas d'un impôt à charge du client des entreprises pharmaceutiques concernées.

B. Principe de rapprochement

6. Enfin, la Commission souligne qu'en vertu du principe de rapprochement¹³, ces cotisations sont à comptabiliser à charge de l'exercice au cours duquel a été réalisé le chiffre d'affaires de référence pour le calcul des cotisations, même si celles-ci ne deviennent exigibles qu'au cours de l'exercice suivant. Selon qu'il s'agisse alors d'un montant connu ou non à ce moment, celui-ci sera comptabilisé soit au titre de dette, soit au titre de provision.
7. Dans le souci de respecter la règle selon laquelle les cotisations doivent être calculées sur base du chiffre d'affaires réalisé au cours de l'exercice de référence¹⁴, leur règlement se fait au moyen d'un acompte calculé en fonction du chiffre d'affaires de l'exercice précédent, à régulariser au cours de l'exercice suivant. Cet acompte sera également comptabilisé en tant que tel et, en fonction du chiffre d'affaires effectivement réalisé dans l'exercice en cours, donnera lieu soit à un remboursement (si le chiffre d'affaires est inférieur à celui de l'exercice précédent), soit à un versement complémentaire (si le chiffre d'affaires est supérieur à celui de l'exercice précédent).

¹ Le présent avis a été élaboré après la publication pour consultation publique d'un projet d'avis le 19 février 2018 sur le site de la CNC.

- 2 Les dispositions légales relatives à l'ancienne taxe « Busquin » sur le chiffre d'affaires des firmes pharmaceutiques sont reprises à l'article 191, 15°, de la loi relative à l'assurance obligatoire soins de santé et indemnités, coordonnée le 14 juillet 1994. L'objectif de l'ancienne taxe Busquin s'inscrivait dans la politique du gouvernement de l'époque de poursuivre une maîtrise de budget par une action simultanée sur l'accroissement des dépenses et une responsabilisation des acteurs de la politique de santé, notamment par le recours à des mesures susceptibles de freiner la consommation médicale. Voir l'exposé des motifs, loi-programme du 22 décembre 1989, Doc. parl., Chambre, 89/90 – 975/1, p. 21, Question écrite n° 5-8235 du 20 février 2013.
- 3 Article 191, 15° novies de la loi précitée coordonnée le 14 juillet 1994.
- 4 Article 191, 15° duodecies de la loi précitée coordonnée le 14 juillet 1994.
- 5 Article 191, 15° undecies (cotisation subsidiaire) et article 191, 15° quaterdecies (cotisation indemnitaire) de la loi précitée coordonnée le 14 juillet 1994.
- 6 Article 191, 15° terdecies de la loi précitée coordonnée le 14 juillet 1994.
- 7 Article 191, 31° de la loi précitée coordonnée le 14 juillet 1994.
- 8 Article 191, 15° novies, alinéa 2, de la loi relative à l'assurance obligatoire soins de santé et indemnités, coordonnée le 14 juillet 1994.
- 9 La TVA a la particularité d'être une taxe à la consommation (système de rétrocession des montants perçus), et donc à la charge du consommateur. La TVA imputée ne fait donc pas partie des produits de l'entreprise.
- 10 L'article 96, I.A, de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés détermine ce qui suit : « Par chiffre d'affaires il faut entendre le montant des ventes de biens et des prestations de services à des tiers, relevant de l'activité habituelle de la société, déduction faite des réductions commerciales sur ventes (remises, ristournes et rabais) ; ce montant ne comprend pas la taxe sur la valeur ajoutée et les autres impôts liés directement au chiffre d'affaires. ».
- 11 L'article 25, § 2, de l'AR C.Soc. prévoit notamment que toute compensation entre des avoirs et des dettes, entre des droits et des engagements, entre des charges et des produits est interdite, sauf les cas prévus par l'arrêté.
- 12 En vertu de l'article 24 de l'AR C.Soc., les comptes annuels doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de la société.
- 13 Conformément à l'article 33, alinéa 2, de l'AR C.Soc., il doit être tenu compte des charges et produits afférents à l'exercice ou à des exercices antérieurs, sans considération de la date de paiement ou d'encaissement de ces charges et produits, sauf si l'encaissement effectif de ces produits est incertain.
- 14 Voir l'article 191, 15° novies, alinéa 2, de la loi précitée coordonnée le 14 juillet 1994.