COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2009/13 – Le traitement comptable du régime de dispense de paiement de quotités de précompte professionnel organisé par l'article 275/3 du Code des impôts sur les revenus 1992

Avis du 18 novembre 2009

I. Introduction
II. Modalités du régime de dispense organisé par l'article 275/3, CIR 92
III. Traitement comptable de la dispense de paiement
A. Nature comptable du régime de dispense de paiement organisé par l'art. 275/3, CIR 92
B. Traitement comptable
C. Informations à fournir dans l'annexe des comptes annuels

I. Introduction

La Commission a été interrogée sur le traitement comptable à appliquer au régime de dispense de paiement de quotités du précompte professionnel organisé par l'article 275/3 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après CIR 92) par les associations soumises à l'application de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises et à l'arrêté royal du 19 décembre 2003 relatif aux obligations comptables et à la publicité des comptes annuels de certaines associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations .

Si la Commission a plus particulièrement examiné le régime de l'article 275/3, CIR 92, il n'en demeure pas moins que les conclusions qu'elle tire de cet examen peuvent être étendues mutatis mutandis aux régimes similaires des articles 275/1 à 275/7 du CIR 92 et aux sociétés commerciales et industrielles.

On relèvera que le montant de certaines subventions de fonctionnement ou d'exploitation est déterminé en fonction de charges éligibles. La Commission n'est pas compétente pour se prononcer sur la question de savoir si les dites dispenses de paiement doivent ou non être imputées directement en déduction des dépenses éligibles susmentionnées.

II. Modalités du régime de dispense organisé par l'article 275/3, CIR 92

L'article 275/3 a été introduit dans le CIR 92 par l'article 106 de la loi du 23 décembre 2005 relative au pacte de solidarité entre les générations[1], et a été adapté par l'article 30 de la loi-programme du 27 décembre 2006[2], par l'article 138 de la loi portant des dispositions diverses (IV) du 25 avril 2007[3], par l'article 68 de la loi-programme du 8 juin 2008[4], par l'article 8 de la loi portant des dispositions diverses (I) du 24 juillet 2008[5] et par l'article 16 de la loi de relance économique du 27 mars 2009[6].

Les alinéas 1, 2 et 3 du § 1er de l'article 275/3, CIR 92, sont rédigés comme suit :

« § 1er Les universités et hautes écoles qui paient ou attribuent des rémunérations à des chercheurs assistants, le "Federaal Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek – le Fonds fédéral de la Recherche scientifique – FFWO/FFRS", le "Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek-Vlaanderen – FWO", le "Fonds de la Recherche scientifique – FNRS – FRS-FNRS" qui paient ou attribuent des rémunérations aux chercheurs post-doctoraux et qui sont redevables du précompte professionnel sur ces rémunérations en vertu de l'article 270, 1°, sont dispensées de verser au Trésor 75 p.c. de ce précompte professionnel, à condition de retenir sur les dites rémunérations 100 p.c. dudit précompte.

Une même dispense de versement du précompte professionnel à concurrence de 75 p.c. de ce précompte professionnel est également octroyée à des institutions scientifiques qui sont agréées à cet effet par arrêté royal délibéré en Conseil des Ministres et qui paient ou attribuent des rémunérations soit à leurs chercheurs assistants, soit à leurs chercheurs post-doctoraux.

La dispense de versement visée à l'alinéa 2 est aussi octroyée :

1° aux entreprises qui paient ou attribuent des rémunérations à des chercheurs affectés à des projets de recherche menés en exécution de conventions de partenariat conclues avec des universités ou hautes écoles établies dans l'Espace économique européen, ou des institutions scientifiques agréées visées aux alinéas 1er et 2. Cette dispense ne s'applique qu'au précompte professionnel sur les rémunérations qui sont payées dans le cadre du projet de recherche durant la période de ce projet pour autant qu'elles aient trait à l'emploi effectif dans le projet de recherche;

2° aux sociétés qui répondent à la définition de « Young Innovative Company » et qui paient ou attribuent des rémunérations à du personnel scientifique, employé en tant que travailleur salarié au sein de cette société. On entend par Young Innovative Company une société réalisant des projets de recherche lorsque, à la fin de la période imposable, elle remplit simultanément les conditions suivantes :

a. elle est une petite société au sens de l'article 15, § 1er du Code des sociétés;
b. elle est constituée depuis moins de 10 ans avant le 1er janvier de l'année durant laquelle la dispense de versement du précompte professionnel est attribuée;
c. elle n'est pas constituée dans le cadre d'une concentration, d'une restructuration, d'une extension d'activité préexistante ou d'une reprise de telles activités;
d. elle a effectué des dépenses de recherche et de développement représentant au moins 15 p.c. du montant total des frais de la période imposable précédente.

3° aux entreprises qui paient ou attribuent des rémunérations à des chercheurs qui sont engagés dans des programmes de recherche et de développement et qui ont un diplôme visé au § 2 ».

Les institutions scientifiques agréées sont reprises dans l'annexe IIIquater de l'arrêté royal d'exécution du CIR 92[7].

Pour bénéficier de cette dispense de versement du précompte professionnel, l'employeur doit remplir certaines conditions. Il doit fournir, à l'occasion de sa déclaration au précompte professionnel, la preuve que les travailleurs pour lesquels la dispense est invoquée étaient occupés effectivement en tant que travailleurs (chercheurs assistants ou chercheurs post-doctoraux, ...) pendant la période à laquelle se rapporte la déclaration au précompte professionnel.

Cette disposition trouve son origine dans la loi-programme (I) du 24 décembre 2002[8]. Elle traduit la volonté du gouvernement de l'époque « [d'] octroyer davantage de chance à la recherche scientifique ».

L'exposé des motifs de cette loi-programme précise que « le Gouvernement veut instaurer une mesure par laquelle les débiteurs des rémunérations payées aux chercheurs scientifiques et soumises au précompte professionnel sont obligés de ne verser que 50 % du précompte professionnel normalement dû au Trésor. Concrètement, cela signifie qu'il doit s'agir du précompte professionnel retenu sur les rémunérations visées qui est calculé suivant les règles habituelles mais qui n'est versé qu'à concurrence de 50 %[9]. La quotité du précompte professionnel retenu sur les rémunérations qui n'est pas versée au Trésor reste dans le patrimoine du débiteur du précompte professionnel, à savoir l'institution qui emploie le chercheur scientifique »[10].

La brochure La Belgique Innovante[11] éditée par la Politique scientifique fédérale présentait le principe de la mesure dans les termes suivants :

« En pratique, le précompte à retenir sur les rémunérations versées aux chercheurs concernés continue à être calculé selon les barèmes qui leur sont normalement applicables (...). La loi prévoit tout simplement que les employeurs sont dispensés de verser au Trésor belge une partie du montant du précompte professionnel qu'ils retiennent chaque mois sur les rémunérations versées aux chercheurs qu'ils occupent. Cette dispense assure aux institutions qui occupent des chercheurs des moyens financiers accrus dont elles peuvent disposer immédiatement de la manière qui leur semble économiquement la plus appropriée pour accroître leurs efforts en matière d'emploi de chercheurs, de lancement de nouveaux programmes de recherche ou d'investissement en nouveau matériel R&D ».

III. Traitement comptable de la dispense de paiement

A. Nature comptable du régime de dispense de paiement organisé par l'art. 275/3, CIR 92

La Commission a eu l'occasion d'examiner, dans l'avis CNC 145/1, le traitement comptable applicable à la prime d'emploi prévue par la loi de réorientation économique du 4 août 1978[12].

Certes, le mécanisme de dispense de paiement organisé par l'article 275/3, CIR 92, diffère, dans ses modalités, des primes à l'emploi susvisées. Néanmoins, il présente des caractéristiques identiques :

- l'objectif poursuivi par le législateur, confirmé tant par l'exposé des motifs de la loi-programme du 24 décembre 2002 susvisée que dans la brochure La Belgique Innovante éditée par la Politique scientifique fédérale, est de soutenir l'emploi, en l'occurrence de chercheurs ;
- des moyens financiers supplémentaires sont fournis par les pouvoirs publics à certains bénéficiaires, sous certaines conditions, en vue de réduire le coût de la rémunération du personnel concerné.

La forme choisie pour réduire le coût salarial des chercheurs, quant à elle, diffère des primes à l'emploi. Elle consiste, en l'occurrence, en une dispense de paiement d'une partie du précompte professionnel. Cette quotité du précompte professionnel reste acquise définitivement au bénéficiaire de la mesure. Les moyens financiers supplémentaires sont par conséquent fournis sous la forme d'un abandon de créance.

De l'avis de la Commission, cet abandon de créance revêt manifestement le caractère de subvention, corrélatif aux rémunérations directes et indirectes, portées sous les charges d'exploitation, attribuées au personnel scientifique concerné. Ce subside est en principe un subside d'exploitation ou de fonctionnement. Il ne pourra seulement être considéré comme un subside en capital que si tout ou partie des rémunérations sont activées, en d'autres termes que s'il est obtenu en considération d'investissements en immobilisations[13].

B. Traitement comptable

Deux relations juridiques doivent être distinguées :

- d'une part, celle qui trouve à s'appliquer entre l'employeur et le travailleur, en vertu du contrat de travail qui les lie ;
- d'autre part, celle qui trouve à s'appliquer entre l'employeur et l'Etat, en vertu des articles 270 et ss. du CIR 92.

La charge salariale encourue par l'employeur résulte du contrat de travail qui lie ce dernier au travailleur. Or, la mesure de dispense de paiement organisée par l'article 275/3, CIR 92, ne modifie pas les obligations qui résultent de l'existence de ce contrat de travail, et notamment la rémunération des chercheurs que l'employeur occupe. Cette rémunération brute constitue toujours une dépense propre de l'employeur.

L'obligation de retenir le précompte professionnel sur la rémunération brute de son travailleur, et de le verser au Trésor, trouve, quant à elle, son fondement dans le CIR 92. La mesure de dispense touche exclusivement cette relation juridique. Le précompte professionnel doit toujours être retenu à 100%, mais seule la quotité ne bénéficiant pas de la dispense de paiement doit être versée au Trésor. La différence reste définitivement acquise, en vertu du CIR 92, à l'employeur.

Dès lors que la charge salariale et la dispense de paiement trouvent leurs origines dans des cadres juridiques différents, il ne pourrait être procédé, de l'avis de la Commission, à l'imputation de cette dispense de paiement au crédit du compte 620 Rémunérations et avantages sociaux directs, au risque de ne pas respecter le principe déposé à l'article 25, § 2, de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés[14]. Cette disposition interdit toute compensation, notamment, entre charges et produits, sauf les cas prévus dans l'arrêté.

Par conséquent, la Commission est d'avis que la charge salariale des chercheurs concernés devra être enregistrée sur une base brute. Le précompte sera retenu à concurrence de 100 % et donnera lieu à l'enregistrement d'une dette au crédit du compte 453 Précomptes retenus.

L'abandon de créance s'opérera, en ce qui concerne les associations, par le crédit d'un compte de produit 73 Cotisation, dons, legs et subsides[15] et le débit du compte 453 susmentionné.

Le plan comptable minimum normalisé, annexé à l'arrêté royal du 19 décembre 2003 relatif aux obligations comptables et à la publicité des comptes annuels de certaines associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations, ne prévoit pas de compte spécifique pour cette forme de subvention par abandon de créance. La Commission invite dès lors les associations à développer le compte 73 en créant le compte 738 Montants compensatoires destinés à réduire le cout salarial (avis CNC R100/1[16]).

453	Précomptes retenus			...
	à	738	Montants compensatoires destinés à réduire le coût salarial	...

En ce qui concerne les sociétés, cet abandon de créance devra être enregistré parmi les produits d'exploitation, dans la rubrique I.D Autres produits d'exploitation, par imputation au crédit du compte 740 Subsides d'exploitation et montants compensatoires[17].
On relèvera que si tout ou partie des rémunérations concernées devaient être activées, la quote-part des subsides affectée au financement des rémunérations susmentionnées devrait être considérée comme un subside en capital et portée au crédit du compte 151 Subsides en capital reçus en espèces de l'association ou 150 Subsides en capital de la société (Avis CNC 125/8[18]).

Dans ce cas, ce subside devra être ensuite pris en résultat au rythme de l'amortissement des immobilisations financées, en tout ou en partie, par ledit subside.

C. Informations à fournir dans l'annexe des comptes annuels

Il va sans dire qu'une mention adéquate devra figurer dans l'annexe quant à la nature de la dispense de paiement dont bénéficie l'association ou la société, de même qu'à son traitement comptable.

---

1 M.B. du 30 décembre 2005.

2 M.B. du 28 décembre 2006 – Ed. 3.

3 M.B. du 8 mai 2007 – Ed. 3.

4 M.B. du 16 juin 2008 – Ed. 2.

5 M.B. du 7 août 2008.

6 M.B. du 7 avril 2009.

7 Arrêté royal du 27 août 1993 (M.B. du 13 septembre 1993).

8 M.B. du 31 décembre 2002.

9 Le pourcentage de 50% a été modifié depuis l'introduction de la mesure.

10 Documents parlementaires 50 2124 / (2002/2003).

11 La Belgique Innovante. Mesures fiscales et primes d'innovation pour les entreprises. Politique scientifique fédérale, 2006.

12 Bull. CNC, n° 15, octobre 1984, p. 18.

13 Art. 95, § 2, VI, AR C.Soc., tel qu'il s'applique aux associations.

14 M.B. du 6 février 2001.

15 Art. 95, § 2, VI, AR C.Soc., tel qu'il s'applique aux associations.

16 Bull. CNC, n° 5, mai 1979, p. 18-19.

17 Art. 96, I.D, b), AR C.Soc.

18 Bull. CNC, n° 31, décembre 1993, p. 21-22.