La dispense partielle du précompte professionnel des chercheurs

Elena Phalet et
André Spithoven

I. Crédits d'impôt pour la R&D

La Belgique propose une large palette d'exonérations fiscales et de crédits d'impôt afin de soutenir les activités de R&D. Trois de ces incitants fiscaux ont un impact direct sur les dépenses de personnel d'un employeur qui recrute et rétribue du personnel R&D : un régime fiscal avantageux pour les chercheurs étrangers travaillant en Belgique, une exonération fiscale unique pour le recrutement d'un membre supplémentaire du personnel R&D (en raison de la charge administrative significative, cette mesure n'a pas été très prisée et a été finalement abrogée en 2008) et l'exonération partielle du précompte professionnel des chercheurs. Ce troisième incitant sera détaillé.

Actuellement, le pourcentage exonéré du précompte professionnel a été fixé à 80% pour tous les groupes de chercheurs concernés par la mesure. Cela signifie concrètement qu'un chercheur coûte 20% de moins que ce qu'il devrait coûter à l'employeur si la mesure n'existait pas.

Tableau 1 : Aperçu des mesures fiscales soutenant la R&D en Belgique

Mesure	Groupe ou activité ciblé	Avantage	Base légale
Exonération partielle du précompte professionnel des chercheurs	Chercheurs dans le secteur privé et public	Exonération de 80% du précompte professionnel	Art. 275/3 CIR 1992
Exonération fiscale pour tout membre du personnel R&D récemment recruté	Travailleurs R&D récemment recrutés dans tous les secteurs	Exonération fiscale unique de 10.000 ou 20.000 euros	Art. 67 CIR 1992 (abrogé en 2008)
Statut fiscal des chercheurs étrangers	Chercheurs qui travaillent en Belgique dans des centres de recherche ou des laboratoires	Régime fiscal particulier avantageux	Ci. RH. 624/325.294 8 Août 1983
Investissements respectueux de l'environnement	Investissements R&D respectueux de l'environnement par des sociétés privées	Déduction des investissements à hauteur de 13,5%	Art. 68 à 77 CIR 1992
Crédit d'impôt	Investissements R&D respectueux de l'environnement par des sociétés privées	Crédit d'impôt de 13,5%	Art. 289Quater à novies et art. 292bisCIR 1992
Incitant relatif à l'amortissement accéléré pour les investissements R&D dans des immobilisations incorporelles	Recherche, production et développement de prototypes et produits et du savoir-faire	Délai d'amortissement réduit à trois ans au lieu de cinq ans	Art. 63 CIR 1992
Déduction des revenus de brevets	Revenus de brevets propres ou de brevets acquis et améliorés	Réduction des bénéfices imposables à un taux de 80% des revenus de brevets	Art. 2051 à 2054 et art. 236 bis CIR 1992
Exonération fiscale des subventions régionales	Primes et subventions soutenant la R&D	Exonération fiscale des bénéfices sociaux au taux de la somme versée par les autorités régionales de la concurrence	Art. 193 ter CIR 1992

Source : Adapté de la Cour des Comptes, 2013.

II. L'origine de l'exonération partielle du précompte professionnel

L'idée consistant à soutenir la R&D via une 'défiscalisation' partielle des salaires des chercheurs a été formulée en 2000 dans une proposition du Groupe de travail du Conseil fédéral de la Politique scientifique (CFPS) relative aux conditions sociales et fiscales des chercheurs employés par des universités. Le CFPS a estimé que ces conditions nécessitaient d'être clarifiées et perfectionnées afin d'améliorer la mobilité internationale des chercheurs, qu'ils soient belges travaillant à l'étranger ou étrangers travaillant en Belgique.

Le groupe de travail raisonnait ainsi : un assistant de recherche dans une université consacre 50% de son temps à la préparation d'un doctorat ou à d'autres activités de recherche. Ces activités se composent du développement personnel qui ne bénéficie pas directement à l'employeur et, dès lors, ne peut faire l'objet d'une rémunération au sens du Code des impôts sur les revenus. Une défiscalisation de 50% du salaire du chercheur peut donc être justifiée.

Le scénario recommandé par le CFPS afin de réaliser cette défiscalisation incluait un mécanisme de restitution de l'état fédéral aux universités, car cela n'affecte pas le statut social du chercheur et n'implique pas non plus de dérogation au Code de l'impôt sur les revenus.

La proposition du CFPS énonce clairement que l'objectif de la mesure est de libérer immédiatement des fonds supplémentaires pour les universités à utiliser pour le recrutement de personnel de recherche supplémentaire ou, en fonction des circonstances, pour augmenter les salaires des chercheurs.

En 2000, la création au sein de l'UE d'une économie compétitive et dynamique basée sur le savoir a été intégrée dans les Conclusions du Conseil européen de Lisbonne. Afin d'atteindre cet objectif, tous les États membres se sont engagés à consacrer 3% de leur PIB dans la R&D à l'horizon 2010. Tous les États membres n'y sont pas parvenus, de telle sorte que le Conseil européen de Barcelone a reporté la date limite à 2020.

Les charges de personnel représentent près de 60% de toutes les dépenses en R&D en Belgique. Il est dès lors logique de les cibler afin de soutenir indirectement la R&D. L'exonération partielle du précompte professionnel des chercheurs ne réduit en fait pas ces charges de personnel, puisque cela entraînerait une réduction des investissements en R&D et serait contraire à l'objectif de contribution de 3% du PIB belge investis dans la R&D. Les charges relatives au salaire brut demeurent identiques, mais l'employeur est exonéré du versement d'un pourcentage du précompte professionnel à l'État fédéral. Dans les comptes de la société, le montant exonéré doit donc être enregistré comme subvention opérationnelle.

Dans ce contexte d'un investissement accru dans la R&D afin d'atteindre l'objectif de 3% et d'une politique budgétaire expansive, l'exonération partielle du précompte professionnel des chercheurs a été inscrite à l'agenda politique en 2002 et a été pour la première fois introduite pour les chercheurs dans le secteur de l'enseignement supérieur par le biais d'une Loi-programme du 24 décembre 2002. Le pourcentage de l'exonération avait alors été fixé à 50% et s'appliquait aux chercheurs postdoctoraux et aux assistants en recherche dans le secteur de l'enseignement supérieur.

III. La loi

Entre 2002 et 2016, la loi a été amendée dix fois, élargissant progressivement les groupes de chercheurs éligibles à l'exonération partielle du précompte professionnel et augmentant le pourcentage exempté de précompte professionnel. Toutefois, trois de ces modifications ont un impact particulier sur la nature de la disposition et son application.

Premièrement, la mesure, qui visait initialement le personnel de recherche du secteur de l'enseignement supérieur et du secteur public, a été élargie au secteur commercial en 2005. Cet élargissement a été recommandé par le High Level Group 3% Belgique, afin d'atteindre l'investissement de 3% du PIB dans la R&D. Le crédit d'impôt a d'abord été applicable par les sociétés du secteur privé travaillant avec des organismes de recherche du secteur public, et donc encourageant la coopération intersectorielle. En 2006, la mesure fiscale a été élargie à toutes les entreprises privées actives en R&D.

Deuxièmement, la mesure a été insérée en 2006 dans le Code des impôts sur les revenus, article 275.3, regroupant des dispositions relatives au précompte professionnel.

Enfin, un nouveau et troisième paragraphe inséré à l'article 275.3 ajoutait une définition de la R&D et une procédure de contrôle des projets de R&D des secteurs commerciaux par le SPP Politique scientifique. Cela clarifiait la portée de la mesure et créait une possibilité d'assurer un suivi de son application correcte.

Le texte légal reste toutefois ambigu sur plusieurs points, ce qui entraîne différentes interprétations de son application correcte. Certaines d'entre elles ont été résolues en 2015 dans une circulaire du SPF Finances. Ces ambiguïtés étaient les suivantes :

a. La définition de la R&D

Jusqu'en 2013, le concept de R&D n'était pas défini dans la loi. La définition a finalement été insérée après l'ouverture par la Commission européenne d'une enquête sur une éventuelle aide publique aux JSC en raison, notamment, de l'absence d'une définition des activités éligibles à l'application de l'exonération fiscale. La définition distingue la recherche fondamentale, la recherche industrielle et le développement expérimental et respecte au sens large la définition du Manuel Frascati de l'OCDE admise au niveau international (voir encadré).

Définition des projets ou programmes R&D

1. Recherche fondamentale : activités expérimentales ou théoriques ayant pour objet d'accumuler de nouvelles connaissances sur des aspects fondamentaux des phénomènes et de faits observés, sans pour autant viser une application ou une utilisation pratiques directes.
2. Recherche industrielle : recherche systématique ou critique ayant pour objet d'acquérir de nouvelles connaissances et compétences afin de développer de nouveaux produits, procédures ou services ou d'améliorer ceux qui existent déjà. Cela inclut la production de pièces de systèmes complexes, nécessaires à la recherche industrielle - et plus spécifiquement, pour la validation des technologies générales, à l'exception des prototypes.
3. Développement expérimental : l'acquisition, la combinaison, le formatage et l'utilisation des connaissances et compétences scientifiques, techniques et autres existantes afin d'établir des plans ou de concevoir des produits, procédures ou services nouveaux, modifiés ou améliorés, y compris la conception et la création de produits, procédures ou services alternatifs.

Le développement de prototypes et de projets pilotes à usage commercial est inclus dans le développement expérimental si le prototype est le produit fini commercial et si sa production est trop onéreuse pour être exclusivement utilisée à des fins de présentation et de validation.

Les modifications courantes ou périodiques des produits existants, des lignes de production, des processus de fabrication, des services et d'autres travaux continus ne sont pas inclus dans le développement expérimental, même si les modifications améliorent le produit.

b. Élargissement des groupes cibles et de la définition d'un chercheur

Tableau 2 : Les élargissements successifs du groupe cible

Secteur	Groupe-cible	Date d'inclusion
Universités, hautes écoles, fonds de recherche (FRS-FNRS)	Chercheurs assistants et chercheurs en postdoctorat	2003
Organismes scientifiques publics reconnus comme tels par le Conseil des Ministres	Chercheurs assistants et chercheurs en postdoctorat	2004
Entreprises	Chercheurs travaillant sur des projets ou programmes R&D en coopération avec des universités, des hautes écoles ou des organismes scientifiques agréés	2005
Jeunes entreprises innovantes	Chercheurs, techniciens R&D et gestionnaires de projets R&D	2006
Entreprises	Chercheurs possédant un doctorat dans certains domaines scientifiques et travaillant sur des projets ou programmes R&D	2006
Entreprises	Chercheurs possédant un master dans certains domaines scientifiques et travaillant sur des projets ou programmes R&D	2007

Note : la date d'inclusion renvoie à la date à laquelle la loi est entrée en vigueur.

Définition du chercheur

Scientifique ou ingénieur travaillant au développement ou à la découverte de connaissances, de produits, de processus, de nouvelles méthodes ou nouveaux systèmes.

La définition dans le texte légal concerne seulement les Jeunes Entreprises Innovantes. Les JEI désignent des petites sociétés créées depuis 10 ans au plus et au sein desquelles les activités de R&D représentent au moins 15% du chiffre d' affaires et qui ne sont pas le fruit d'une restructuration ou d'une réorganisation des activités, de l'élargissement de l'activité précédente ou d'une reprise d' activités.

Le concept n'est toujours pas défini pour les autres groupes cibles.

Dans sa Circulaire de 2015, le SPF Finances souligne que la définition JEI du 'chercheur' peut être appliquée aux autres catégories de chercheurs pour lesquelles le concept demeure non défini, pour autant que la personne concernée possède un diplôme de l'enseignement supérieur.

À l'exception des chercheurs employés par des sociétés dont la nature et les activités de R&D les classent de manière évidente dans les deux derniers groupes cibles, réclamant un master ou un doctorat en sciences naturelles, en ingénierie et technologie, en sciences médicales ou de la santé ou en sciences agronomiques, tout diplôme de l'enseignement supérieur dans toute matière suffit pour être considéré comme un chercheur au sens de la loi. Un diplôme de baccalauréat professionnel peut donc également être pris en considération.

Les JEI se démarquent pour une autre raison : chez elles, non seulement ses chercheurs sont éligibles à l'application de la mesure fiscale, mais également deux autres catégories de travailleurs : les techniciens de recherche (à savoir des personnes collaborant étroitement avec les chercheurs afin de fournir le support technique nécessaire à la recherche et au développement expérimental) et les gestionnaires de projets R&D (à savoir les personnes chargées de l'organisation, de la coordination et du planning du projet, et ce, en termes administratifs, légaux, financiers et technologiques). De plus, un chercheur dans une JEI ne doit pas nécessairement disposer d'un diplôme d'ingénieur, mais il peut avoir les qualifications nécessaires sur le marché du travail. Ces deux dispositions s' appliquent uniquement aux JEI.

c. La reconnaissance des institutions scientifiques

La loi n'énonce aucun critère de reconnaissance spécifique pour une institution scientifique. Sur la base du raisonnement du CFPS et conformément aux pratiques dans le secteur de l'enseignement supérieur, le SPP Politique scientifique (BELSPO) soumet au Conseil des Ministres les demandes d'agréation si la personne concernée consacre au moins 50% de son temps aux activités de R&D. De plus, BELSPO demande que le montant de la mesure fiscale soit réinvesti dans des activités supplémentaires de R&D. La Circulaire de 2015 souligne toutefois que ces pratiques ne possèdent pas de base légale, mais ne propose aucune alternative.

d. L'application du prorata

Une autre ambiguïté de la loi concerne l'application du prorata. En 2004, le pourcentage de l'impôt non versé commençait à 50% pour les établissements de l'enseignement supérieur et les organismes scientifiques publics et à 25% en 2006 pour le secteur privé. Ce pourcentage a été harmonisé pour les différents groupes cibles à 65% à partir de 2008 et à 80% en 2013.

Tableau 3 : Évolution des groupes-cibles

Groupe-cible	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009-2012	2013
Universités, hautes écoles, fonds de recherche	50 %	50 %	65 %	65 %	65 %	65 %	75 %	80 %
Organismes scientifiques publics	-	50 %	50 %	50 %	50 %	65 %	75 %	80 %
Entreprises collaborant avec des organismes du secteur public	-	-	50 %	50 %	50 %	65 %	75 %	80 %
Jeunes entreprises innovantes	-	-	-	50 %	50 %	65 %	75 %	80 %
Entreprises (1) Doctorats (2) Masters	-	-	-	25 % (1)	25 % (2)	65 %	75 %	80 %

Conformément à l'idée initiale d'un chercheur consacrant la moitié de son temps à des activités de R&D, le pourcentage de l'exonération de l'impôt accordé à l'employeur est calculé sur le salaire brut total des chercheurs dans l'enseignement supérieur et dans le secteur public.

Toutefois, en ce qui concerne les chercheurs du secteur privé, la loi dispose que seul le temps consacré au projet ou programme R&D peut être pris en compte et que le pourcentage doit être appliqué à l'impôt dû sur cette part du salaire brut. Cette interprétation a été confirmée par la Circulaire de 2015.

e. Quid du montant exonéré ?

L'objectif de la mesure est de stimuler une économie du savoir en augmentant l'investissement R&D via une défiscalisation qui doit être comptabilisée comme une subvention du gouvernement fédéral dans les comptes de la société. Les fonds non versés et libérés par ce système sont immédiatement disponibles pour les organismes actifs dans la R&D.

Lors des travaux préparatoires de la loi, il a été considéré comme évident que ces fonds devaient être directement réinvestis dans des activités supplémentaires de R&D, mais cela ne figure pas en tant que condition dans le texte de loi.

Toutefois, le premier paragraphe du texte légal dispose que, en ce qui concerne le secteur de l'enseignement supérieur et les centres de recherches publics agréés, ces fonds ne peuvent être utilisés afin de réduire le coût des activités de R&D qui les a initialement générés. Si tel était le cas, l'investissement R&D diminuerait plutôt que d'augmenter. Cette clarification signifie également que les salaires bruts des chercheurs participant à un projet de recherche, financé par l'UE, par exemple, peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Toutefois, en ce qui concerne le secteur commercial, ni cette perspective de réinvestissement dans la R&D, ni la restriction imposant l'utilisation des sommes non versées à une réduction effective des coûts de la recherche, ne s'appliquent..

Tableau 4 : L'exonération partielle du précompte professionnel des chercheurs 2013 - 2014 (en millions d'euros)

Groupe-cible	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Universités, hautes écoles, fonds de recherche	x	x	55,24	43,76	80,62	97,03	137,03	146,36	154,97	163,06	177,71	175,24
Organismes scientifiques publics	X	x	9,83	18,11	24,5	39,05	50,62	55,08	61,16	65,21	70,90	101,27
Total pour le secteur public			65,07	61,87	105,12	136,08	187,65	201,44	216,13	228,27	248,61	276,51
Sociétés collaborant avec des organismes du secteur public	-	-	1,88	13,44	15,84	20,24	24,57	26,71	27,18	29,83	28,60	24,36
Jeunes entreprises innovantes	-	-	-	1,48	5,18	8,34	12,84	13,90	14,45	15,87	16,35	13,79
Sociétés (1) Doctorats	-	-	-	19,75	34,27	79,44	143,49	152,49	161,64	190,04	196,58	210,86
Sociétés (2) Masters	-	-	-	-	10,92	52,92	119,15	124,64	156,44	187,08	205,70	235,09
Total du secteur privé	-	-	1,88	34,67	66,21	160,94	300,05	317,74	359,71	422,82	447,23	484,10
TOTAL	-	-	66,95	96,54	171,33	297,02	487,70	519,18	575,84	651,09	695,84	760,61

Source : SPF Finance, *Inventaire des dépenses fiscales fédérales*
X = aucune donnée disponible
- = mesure non applicable à ce groupe cible

IV. L'exonération partielle du précompte professionnel en millions d'euros

Le coût de la mesure fiscale est passé en 10 ans de 67 millions d'euros à 761 millions d'euros. Cette évolution présente une ventilation inégale sur les différents secteurs d'application, comme l'illustre la figure 1. La part du secteur privé débute au niveau le plus bas de 2% de la somme totale et croît pour dépasser le secteur public avec 63% du montant total en 2014. Différents motifs expliquent ce constat. Les groupes cibles sont progressivement élargis, des seuls projets R&D menés en collaboration avec le secteur public et éligibles en 2005 aux seuls détenteurs d'un doctorat dans certains domaines de la science et au personnel R&D des JEI en 2006, à l'inclusion des masters dans certains domaines de la science. Deuxièmement, le pourcentage des fonds non transférables est passé de 25% à 80% entre 2005 et 2013 ; et finalement, la mesure fiscale a gagné en popularité dans un secteur quatre fois plus grand que le secteur public actif dans la R&D.

Une augmentation des sommes non transférées est constatée dans tous les secteurs - à l'exception du secteur de l'enseignement supérieur en 2006, ou une petite diminution est visible. Elle est substantielle au cours des 5 premières années et continue ensuite d'augmenter progressivement, mais à un rythme plus lent, entre 2009 et 2014. L'inclusion de la définition de la R&D ou l'obligation imposée au secteur privé d'enregistrer préalablement les projets de R&D auprès de BELSPO ne semble pas avoir eu un impact en 2014. L'effet de l'inclusion, en 2015, de diplômes de l'enseignement supérieur autres que les masters et doctorats pour quatre des six groupes cibles doit encore être analysé sur la base des données de 2016.

Si nous considérons la rupture de la tendance constatée en 2009 comme un point de référence et si nous comparons les taux de croissance relatifs avec 2009 ayant la valeur 100, nous pouvons conclure que le secteur de l'enseignement supérieur semble afficher une croissance plus graduelle que d'autres secteurs et atteint la pleine utilisation de la mesure aux environs de 2013. Bien que son personnel croisse annuellement légèrement, cette augmentation demeure restreinte et le coût total de la mesure imputable au secteur de l'enseignement supérieur ne devrait pas beaucoup augmenter au cours des prochaines années.

La croissance du secteur privé semble également se stabiliser, bien que l'effet soit moins prononcé que dans le secteur de l'enseignement supérieur. Toutefois, la part des organismes scientifiques augmente significativement, mais il convient encore de vérifier s'il s'agit d'un effet fortuit, davantage dû à l'organisation du travail politique au sein du Conseil des Ministres qui n'a plus approuvé aucune agréation de tout organisme supplémentaire depuis 2014, qu'aux fluctuations réelles parmi les acteurs connus dans la R&D.

V. Conclusions

Les mesures fiscales supportant les activités de R&D engendrent, pour toutes les parties, une charge administrative nettement moins lourde que les systèmes de financement direct, tels que les subventions.

De plus, elles sont neutres et transparentes, à savoir qu'elles ne sont que des conditions formelles soumises à une éligibilité. Les systèmes de financement direct tendent à se focaliser sur certains secteurs ou matières de recherche, courant ainsi le risque du 'choix gagnant'.

De plus, les mesures fiscales impactant les charges de personnel sont accessibles pour tous les organismes de recherche : publics ou privés, rentables ou déficitaires.

Il est très difficile d'évaluer le coût total et l'évolution des mesures fiscales. Toutefois, un système de subventions directes présente l'avantage indéniable de permettre une prévision, une surveillance et un contrôle relativement aisés des coûts.

En ce qui concerne les organismes actifs dans la R&D, la mesure semble claire, prévisible et facile à appliquer; la combinaison de ces trois facteurs contribuent à son succès et à un éventuel impact important sur les activités de R&D et le planning stratégique des organismes.

En raison des ambiguïtés présentes dans le texte de loi et de sa mise en œuvre, associées au coût toujours plus élevé de la mesure pour les autorités et à l'incertitude du réinvestissement dans des activités supplémentaires ou du personnel de R&D, une évaluation détaillée semble recommandée afin d'estimer plus précisément les différents aspects de son impact.

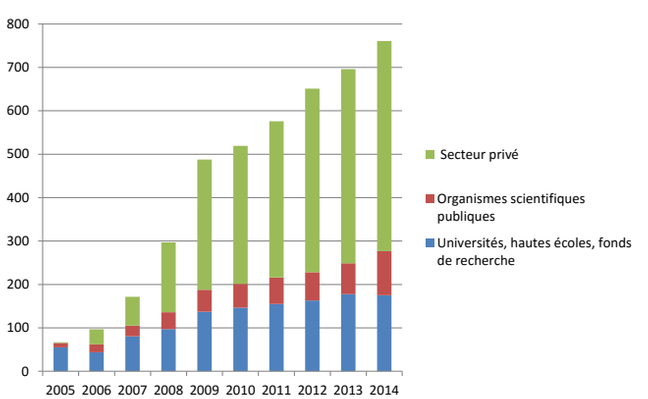

Figure 1. L'exonération partielle du précompte professionnel des chercheurs 2005 - 2014, par secteur

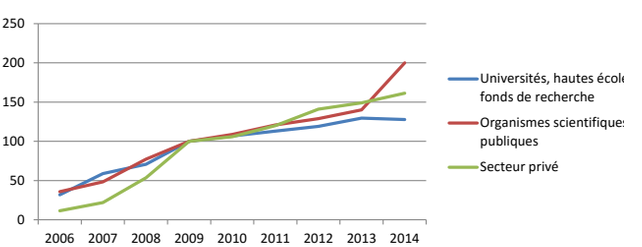

Figure 2. Taux de croissance relatifs par secteur
Note : 2009 = 100