**Circulaire AGFisc N° 17/2015 (n° Ci.RH.244/635.467) dd. 08.05.2015**

Administration générale de la Fiscalité – Expertise Opérationnelle et Support
Service IPP
Impôt des personnes physiques

**Circulaire AGFisc N° 17/2015 (n° Ci.RH.244/635.467) dd. 08.05.2015**

*Précompte professionnel
Dispense de versement du précompte professionnel
Recherche et développement*

**Conditions liées au diplôme et règle du prorata.**

**INTRODUCTION**

1. La présente circulaire a pour but de préciser la position de l’Administration fiscale concernant l’application de la dispense partielle de versement du précompte professionnel pour la recherche et le développement (article 2753, CIR 92) et ce, en ce qui concerne les chercheurs visés et les rémunérations à prendre en compte.

2. Cette circulaire accorde une attention particulière aux deux points suivants :

-     l’acceptation des diplômes professionnels de bachelier pour l’application de l’article 2753, § 1er, al. 1er et 2, CIR 92 (hautes écoles, universités et institutions scientifiques agrées);

-     la règle du prorata lors de l’application de l’article 2753, § 1er, al. 3, CIR 92.

**DISPOSITIONS LEGALES**

3. L’article 2753, CIR 92 qui est joint en annexe 1. Le point III de l’annexe III*ter,* AR/CIR 92 qui est joint en annexe 2.

**COMMENTAIRE SUR L’ARTICLE 275/3 CIR 92**

4. L’article 2753, CIR 92 comprend cinq différentes dispenses partielles de versement du précompte professionnel, réparties en fonction des catégories de débiteurs du précompte professionnel :

a) les universités, les hautes écoles, le « Federaal Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek - le Fonds fédéral de la Recherche scientifique - FFWO/FFRS », le « Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek - Vlaanderen – FWO » et le « Fonds de la Recherche scientifique - FNRS - FRS-FNRS » (article 2753, § 1er, al. 1er, CIR 92);

b) les institutions scientifiques agréées (article 2753, § 1er, al. 2, CIR 92);

c) les entreprises qui paient ou attribuent des rémunérations à des chercheurs affectés à des projets ou programmes de recherche ou de développement menés en exécution de conventions de partenariat conclues avec des universités, des hautes écoles ou des institutions scientifiques agréées (article 2753, § 1er, al. 3, 1°, CIR 92);

d) les Young Innovative Companies (article 2753, § 1er, al. 3, 2°, CIR 92);

e) les entreprises qui paient ou attribuent des rémunérations à des chercheurs qui sont engagés dans des projets ou programmes de recherche ou de développement et qui détiennent un diplôme spécifique (article 2753, § 1er, al. 3, 3°, CIR 92).

5. Chaque catégorie de débiteurs  doit remplir des conditions spécifiques pour l’application de la dispense partielle de versement du précompte professionnel. Dans la présente circulaire, les chercheurs et les rémunérations visés sont analysés, par catégorie de débiteur, de manière approfondie.

**Universités, hautes écoles, FFWO/FFRS, FWO et FNRS – FRS – FNRS**

**Conditions liées au diplôme**

6. Il ressort de l’article 2753, § 1er, al. 1er, CIR 92 que la dispense partielle de versement du précompte professionnel s’applique aux rémunérations des :

-     chercheurs assistants rémunérés par des universités ou des hautes écoles;

-     chercheurs postdoctoraux rémunérés par le 'Federaal Fonds voor Wetenschappelijk Onder-zoek - le Fonds fédéral de la Recherche scientifique - FFWO/FFRS', le 'Fonds voor Wetenschappe -lijk Onderzoek - Vlaanderen – FWO' et le 'Fonds de la Recherche scientifique - FNRS - FRS-FNRS'.

7. Le CIR 92 ne donne aucune définition des notions de « chercheur assistant » et de « chercheur postdoctoral » et ne mentionne pas non plus les exigences de diplôme y liées.

8. Dans le cadre de cette disposition du CIR 92, il y a lieu de considérer les chercheurs assistants comme les membres du personnel qui possèdent un diplôme d’enseignement supérieur et qui exécutent des travaux de recherche scientifique dans le cadre de la préparation d’une thèse de doctorat ou de travaux de recherche similaires. Par recherche scientifique, on entend les travaux créatifs entrepris de manière systématique en vue d’accroître le stock de connaissances et d’exploiter ces dernières afin de concevoir de nouvelles applications telles que le développement de nouveaux produits et procédés. En conséquence, sont ici visés les membres du personnel assistant des universités ou des hautes écoles ayant un grade d’assistant. Il est à noter que les détenteurs d’un diplôme A1 ou d’un baccalauréat professionnel (enseignement réalisé dans une haute école d'une durée de 3 ans) sont considérés comme détenteurs d’un diplôme de l’enseignement supérieur.

9. En 2005, le Ministre des Finances de l’époque a confirmé que la notion de « chercheur assistant » devait être comprise fonctionnellement, en tenant compte de la diversité des formes d’emploi et des titres professionnels ainsi que de l’avis du Conseil d’Etat formulé dans le cadre de la loi-programme (I) du 24.12.2002 (Moniteur belge du 31.12.2002, 1ère éd.) (1). Dès lors, il suffit que le membre du personnel concerné possède un diplôme de l’enseignement supérieur et soit considéré comme un chercheur assistant pour que l’employeur, qu’il soit université ou haute école, puisse appliquer la mesure de dispense.

*(1) Question parlementaire orale n° 6243 de M. Wathelet d.d. 13.04.2005, Chambre, Commission des Finances et du Budget, session n° 51, compte-rendu analytique, Com. 559, pp. 25-26.*

10. Dans le cadre de cette disposition du CIR 92, il y a lieu de considérer les chercheurs postdoctoraux comme les membres du personnel qui sont en possession d’un diplôme d’enseignement supérieur et qui exécutent des travaux de recherche scientifique au niveau postdoctoral. La notion de « recherche scientifique » doit être définie de la même manière qu’au point 8. En conséquence, sont ici visés les membres du personnel assistant des universités ou des hautes écoles ayant un grade d’assistant docteur ou les chercheurs postdoctoraux qui sont rémunérés en tant qu’assistant docteur par le FFWO/FFRS, le FWO ou le FNRS – FRS-FNRS.

**Base de calcul**

11. La dispense partielle de versement du précompte professionnel est calculée sur l’ensemble des rémunérations des chercheurs concernés (2). Même s’ils effectuent partiellement d’autres tâches (par exemple, des tâches administratives ou d’enseignement),  l’entièreté de leurs rémunérations peut être prise en compte pour le calcul de la dispense, à condition qu’ils soient considérés comme des chercheurs assistants ou des chercheurs postdoctoraux.

*(2) Question parlementaire orale n° 10078 et 10079 de M. Bogaert d.d. 07.02.2006, Chambre, Commission des Finances et du Budget, session n° 51, compte-rendu analytique, Com. 842, pp. 5-6.*

**Institutions scientifiques agréées**

**Conditions liées au diplôme**

12. Il ressort de l’article 2753, § 1er, al. 2, CIR 92, que la dispense partielle de versement du précompte professionnel est également octroyée aux institutions scientifiques qui sont agréées par un arrêté royal délibéré en Conseil des Ministres et qui paient ou attribuent des rémunérations à des chercheurs assistants ou des chercheurs postdoctoraux.

13. Le CIR 92 ne donne aucune définition des notions de « chercheur assistant » et de « chercheur postdoctoral » et ne mentionne pas non plus les exigences de diplôme y liées.

14. Dans le cadre de cette disposition du CIR 92, il y a lieu de considérer les chercheurs assistants comme les membres du personnel qui sont en possession d’un diplôme d’enseignement supérieur et qui, en tant que chercheurs assistants, participent à des projets scientifiques, c’est-à-dire les membres du personnel qui assistent un ou plusieurs promoteurs dans la réalisation de leurs objectifs de recherche. Ces promoteurs (membre du personnel dirigeant ou responsable pour l'orientation de la recherche, organes statutaires, comités techniques, conseils d'administration, conseils scientifiques, ...) ne sont pas concernés par la mesure. Par recherche scientifique, on entend, comme déjà précisé au point 8, les travaux créatifs entrepris de manière systématique en vue d’accroître le stock de connaissances et d’exploiter ces dernières afin de concevoir de nouvelles applications telles que le développement de nouveaux produits et procédés. Il est à noter que les détenteurs d’un diplôme A1 ou d’un baccalauréat professionnel (enseignement réalisé dans une haute école d'une durée de 3 ans) sont considérés comme détenteurs d’un diplôme de l’enseignement supérieur.

15. La notion de « chercheur assistant » doit dans ce cas aussi être comprise fonctionnellement. Dès lors, il suffit que le travailleur qui possède un diplôme de l’enseignement supérieur, soit considéré comme un chercheur assistant et soit rémunéré par une institution scientifique agréée, pour que la mesure de dispense trouve à s’appliquer, sous réserve du respect des autres conditions.

16. Dans le cadre de cette disposition du CIR 92, il y a lieu de considérer les chercheurs postdoctoraux comme les membres du personnel qui sont en possession d’un diplôme d’enseignement supérieur et qui effectuent des travaux scientifiques d'exécution pour la recherche au niveau postdoctoral.

**Base de calcul**

17. La dispense partielle de versement du précompte professionnel peut être calculée, par l’institution scientifique agréée, sur la totalité des rémunérations du chercheur assistant ou du chercheur postdoctoral, même si le chercheur effectue partiellement d’autres tâches.

**Entreprises qui paient ou attribuent des rémunérations à des chercheurs affectés à des projets ou des programmes de recherche ou de développement menés en exécution de conventions de partenariat conclues avec des universités, des hautes écoles ou des institutions scientifiques agréées**

**Conditions liées au diplôme**

18. Il ressort de l’article 2753, § 1er, al. 3, 1°, CIR 92, que la dispense partielle de versement du précompte professionnel est également octroyée aux entreprises qui paient ou attribuent des rémunérations à des chercheurs affectés à des projets ou programmes de recherche ou de développement menés en exécution de conventions de partenariat conclues avec des universités ou des hautes écoles établies dans l'Espace économique européen ou avec des institutions scientifiques agréées.

19. Pour déterminer précisément qui peut être considéré comme chercheur, on ne trouve des précisions ni dans la loi-programme du 27.12.2004 (Moniteur belge 31.12.2004) dans laquelle la mesure de dispense qui existait déjà pour les universités, les hautes écoles et les institutions scientifiques agréées, a été étendue aux entreprises qui emploient des chercheurs affectés à des projets ou des programmes de recherche ou de développement menés en exécution de conventions de partenariat conclues avec des universités, des hautes écoles ou des institutions scientifiques agréées, ni dans les travaux parlementaires de cette loi. Il est cependant exigé que le travailleur concerné soit en possession d’un diplôme de l’enseignement supérieur (3).

*(3) Doc. parl., Chambre, 2004-2005, n° 51-1437/001, p. 230. Les travaux parlementaires ne limitent pas l’application de la mesure aux détenteurs d’un diplôme de master. Tous les diplômes d’enseignement supérieur entrent en ligne de compte.*

20. Dans le cadre de l’extension de la mesure de dispense aux « Young Innovative Companies » (voyez ci-dessous), la notion de « chercheur » a été précisée. Cette définition a été introduite au point III, e), al. 2 de l’annexe III*ter,* AR/CIR 92 et est libellée de la sorte : *« Par chercheur, on entend des scientifiques ou des ingénieurs travaillant à la conception ou la création de connaissances, de produits, de procédés, de méthodes ou de systèmes nouveaux. Sont assimilés aux ingénieurs, les salariés qui sans remplir les conditions de diplôme, ont acquis cette qualification au sein de leur entreprise »*. Cette définition peut ici également être utilisée, étant entendu que le chercheur concerné doit être détenteur au minimum d’un diplôme de l’enseignement supérieur.

**Base de calcul**

21. En vertu de l’article 2753, § 1er, al. 3, 1°, *in fine*, CIR 92, cette dispense partielle de versement ne vaut que pour le précompte professionnel dû sur les rémunérations qui sont payées dans le cadre des projets ou programmes de recherche ou de développement, pendant la durée du projet en question et pour autant que ces rémunérations soient afférentes à des prestations effectives liées au projet ou programme de recherche ou de développement. Cela implique que, lorsqu’un chercheur n’est affecté que partiellement à un projet de recherche en exécution d’une convention de partenariat et, au sein de la même entreprise, effectue partiellement d’autres tâches, le précompte professionnel dû doit être réparti au prorata en fonction, d’une part, des rémunérations qui sont afférentes aux activités effectuées dans le cadre du projet de recherche et, d’autre part, des autres rémunérations. Seule la partie du précompte professionnel afférente aux rémunérations payées dans le cadre des prestations effectives liées au projet de recherche qui fait l’objet de la convention de partenariat entre en ligne de compte pour la dispense.

**Young Innovative Companies**

**Conditions liées au diplôme**

22. Il ressort de l’article 2753, § 1er, al. 3, 2°, CIR 92, que la dispense partielle de versement de précompte professionnel s’applique également aux rémunérations payées ou attribuées au personnel scientifique employé en tant que travailleur par une Young Innovative Company.

23. Conformément à l’article 2753, § 1er, al. 5, CIR 92, il s’agit ici du personnel scientifique d’une Young Innovative Company constitué des chercheurs, des techniciens de recherche et des gestionnaires de projets de recherche et de développement, à l’exclusion du personnel administratif et commercial. Les notions de « chercheurs, de techniciens de recherche et de gestionnaires de projets de recherche et de développement » sont explicitées au point III, e) de l’annexe III*ter*, AR/CIR 92.

24. Les chercheurs sont des scientifiques ou des ingénieurs travaillant à la conception ou la création de connaissances, de produits, de procédés, de méthodes ou de systèmes nouveaux. Sont assimilés aux ingénieurs, les salariés qui sans remplir les conditions de diplôme, ont acquis cette qualification au sein de leur entreprise ou, autrement dit, qui peuvent entrer en ligne de compte sur base d’une expérience professionnelle comparable.

25. Les techniciens de recherche sont des personnes qui travaillent en étroite collaboration avec des chercheurs pour assurer le soutien technique indispensable aux travaux de recherche et de développement expérimental. Ces collaborateurs directs des scientifiques ou des ingénieurs doivent posséder une culture scientifique et technique reconnue dans le secteur d’activité par des diplômes ou des acquis professionnels et doivent être affectés directement à des opérations de recherche.

26. Les gestionnaires de projets de recherche et de développement sont des personnes qui ont en charge l'organisation, la coordination et la planification du projet dans ses aspects administratif, juridique, financier et technologique(4).

*(4) Avis du Conseil d’Etat n° 39.420/1/2, Doc. parl., Chambre, 2005-2006, n° 51-2128/001, p. 133 et 134.*

**Base de calcul**

27. Lorsqu’un travailleur est considéré comme un chercheur, un technicien de recherche ou un gestionnaire de projets de recherche et de développement, l’entièreté de ses rémunérations n’entrent pas nécessairement en ligne de compte pour le calcul de la dispense partielle de versement du précompte professionnel. Cette mesure de dispense ne concerne que le précompte professionnel dû sur les rémunérations du personnel scientifique qui est concerné par la recherche ou le développement. Autrement dit, les rémunérations du personnel scientifique n’entrent en considération pour la dispense partielle de versement du précompte professionnel qu’au prorata du temps effectivement consacré à la recherche ou au développement.

**Entreprises qui paient ou attribuent des rémunérations à des chercheurs détenteurs d'un diplôme spécifique et qui sont engagés dans des projets ou programmes de recherche ou de développement**

**Conditions liées au diplôme**

28. Il ressort de l’article 2753, § 1er, al. 3, 3°, CIR 92, que la dispense partielle de versement de précompte professionnel est également octroyée aux entreprises qui paient ou attribuent des rémunérations à des chercheurs qui sont engagés dans des projets ou programmes de recherche ou de développement et qui sont détenteur d’un des diplômes énumérés à l’article 2753, § 2, CIR 92.

29. Quant au contenu de la notion de « chercheur », il est renvoyé à la définition de chercheur dans le cadre des « Young Innovative Companies » qui figure au point III, e), al. 2 de l’annexe III*ter,* AR/CIR 92, étant entendu que le chercheur concerné doit être détenteur d’un des diplômes énumérés à l’article 2753, § 2, CIR 92.

**Base de calcul**

30. Cette dispense partielle de versement de précompte professionnel ne peut être appliquée qu’au précompte professionnel dû sur les rémunérations des chercheurs qui sont afférentes à des travaux de recherche ou de développement effectués dans le cadre d’un ou de plusieurs projets ou programmes de recherche ou de développement. Autrement dit, les rémunérations des chercheurs n’entrent en considération pour cette mesure de dispense qu’au prorata du temps effectivement consacré à la recherche et/ou ou au développement dans le cadre d’un projet ou programme de recherche ou de développement.

**DECISIONS**

31. Les rémunérations des chercheurs assistants qui sont titulaires d’un baccalauréat professionnel entrent en considération pour l’application de l’article 2753, § 1er, al. 1er et 2, CIR 92.

32. Les rémunérations des chercheurs assistants et des chercheurs postdoctoraux visés à l’article 2753, § 1er, al. 1er et 2, CIR 92 entrent totalement en considération pour la détermination de la dispense de versement de précompte professionnel. En revanche, la règle du prorata s’applique aux rémunérations des chercheurs et du personnel scientifique visés à l’article 2753, § 1er, al. 3, CIR 92

**TABLEAU RECAPITULATIF**

33. Ce qui précède peut être synthétisé comme suit :

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Débiteur du précompte professionnel**  | **Fondement (CIR 92)**  | **Chercheurs visés**  | **Définition de chercheur dans le CIR 92 ou l’AR/CIR 92**  | **Conditions liées au diplôme**  | **Rémunérations visées**  |
| Universités et hautes écoles | 2753, § 1er, al. 1er  | Chercheurs assistants | Non | Diplôme de l’enseignement supérieur | La totalité des rémunérations |
| Chercheurs postdoctoraux qui effectuent des travaux de recherche au niveau postdoctoral | Non | Diplôme de l’enseignement supérieur |
| FFWO/FFRS, FWO et FNRS – FRS – FNRS  | 2753, § 1er, al. 1er  | Chercheurs postdoctoraux qui font de la recherche scientifique au niveau postdoctoral | Non | Diplôme de l’enseignement supérieur | La totalité des rémunérations |
| Institutions scientifiques agréées  | 2753, § 1er, al. 2 | Chercheurs assistants | Non | Diplôme de l’enseignement supérieur | La totalité des rémunérations |
| Chercheurs postdoctoraux qui effectuent des travaux scientifiques d'exécution pour la recherche au niveau postdoctoral | Non | Diplôme de l’enseignement supérieur |
| Entreprises qui paient ou attribuent des rémunérations à des chercheurs affectés à des projets ou des programmes de recherche ou de développement menés en exécution de conventions de partenariat conclues avec des universités, des hautes écoles ou des institutions scientifiques agréées  | 2753, § 1er, al. 3, 1° | Chercheurs affectés à des projets ou des programmes de recherche ou de développement menés en exécution de conventions de partenariat conclues avec des universités, des hautes écoles ou des institutions scientifiques agréées | Point III, e), al. 2 de l’annexe III*ter*, AR/CIR 92 | Diplôme de l’enseignement supérieur | Règle du prorata |
| Young Innovative Companies (YIC)  | 2753, § 1er, al. 3, 2° | Personnel scientifique employé par une YIC, constitué des : | Point III, e), al. 2 de l’annexe III*ter*, AR/CIR 92 |   | Règle du prorata |
| - Chercheurs | Pas de conditions liées au diplôme (mais une expérience pertinente requise) |
| - Techniciens de recherche | Pas de conditions liées au diplôme (mais une expérience pertinente requise) |
| - Gestionnaires de projets de recherche et de développement | Pas de conditions liées au diplôme |
| A l'exclusion du personnel commercial et administratif |   |
| Entreprises qui paient ou attribuent des rémunérations à des chercheurs qui ont un diplôme spécifique et qui sont engagés dans des projets ou programmes de recherche ou de développement | 2753, § 1er, al. 3, 3° | Chercheurs détenteurs d'un diplôme spécifique et  engagés dans des projets ou programmes de recherche ou de développement | Point III, e), al. 2 de l’annexe III*ter*, AR/CIR 92 | Un des diplômes énumérés à l’article 2753, § 2, CIR 92 | Règle du prorata |

**ENTREE EN VIGUEUR**

37. Les positions administratives développées dans la présente circulaire entrent en vigueur immédiatement et ce, à tous les stades de la procédure.

Johan VAN OVERTVELDT
Ministre des Finances