



**Instituut voor de Nationale Rekeningen - Institut des Comptes Nationaux**

City Atrium C  
Vooruitgangstraat 50, 1210 Brussel - Rue du Progrès 50, 1210 Bruxelles  
T 02 277 83 60  
F 02 277 50 21  
<http://inr-icn.fgov.be>

## **Enregistrements dans le cadre de la mise en œuvre de la réforme de la loi spéciale de financement**

Le 21 janvier 2015, le président du SPF Finances a transmis à l'Institut des comptes nationaux (ICN) une question portant sur les implications sur les comptes des administrations publiques d'une série d'actes réglementaires récents pris en exécution de la loi de financement. Il s'agit des actes suivants:

1. l'arrêté royal du 23 août 2014 portant exécution de l'article 54, § 1<sup>er</sup>, alinéa 10, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et régions (Moniteur belge du 28 août 2014);
2. le projet de protocole horizontal entre l'autorité fédérale, les régions, les communautés et la Commission communautaire commune relatif à l'imputation des dépenses effectuées par les institutions publiques de sécurité sociale pour le compte des régions, des communautés et de la Commission communautaire commune sur les moyens qui sont attribués aux entités fédérées en vertu de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions, de la loi spéciale du 12 janvier 1989 relative aux institutions bruxelloises et de la loi du 31 décembre 1983 de réformes institutionnelles pour la Communauté germanophone.

Ces actes portent sur les flux d'informations et sur les flux financiers qui se mettront en place à compter de l'exercice 2015, attendu que le pouvoir fédéral et/ou les différentes institutions de sécurité sociale conserveront temporairement ou de façon permanente leur rôle d'opérateur pour les compétences qui ont été transférées aux entités fédérées dans le cadre de la sixième réforme de l'État.

L'ICN est invité à formuler un avis relatif à l'enregistrement selon le SEC des retenues effectuées en application de l'arrêté royal et du protocole susvisés. Une réponse est en outre apportée à une série de questions additionnelles des entités fédérées qui figuraient dans la demande d'avis.

### **Avis de l'ICN**

Le présent avis parcourra dans un premier temps les règles d'enregistrement relatives aux transactions prévues par l'arrêté royal et le protocole, et passera ensuite en revue les questions des entités fédérées.

Vu l'importance budgétaire de la sixième réforme de l'État, l'ICN attache la plus grande importance à ce que tous les niveaux de pouvoir appliquent de manière cohérente la réforme dans leurs comptes afin d'éviter que des problèmes ne surviennent lors de l'établissement des comptes des administrations publiques.

Le 9 septembre 2013, l'ICN avait publié sur son site Internet un premier avis de portée générale concernant la sixième réforme de l'État. Outre le cas spécifique de la réforme du Fonds de participation, il abordait principalement la comptabilisation des centimes additionnels régionaux,

des réductions des cotisations sociales et des dépenses qui sont actuellement enregistrées à la sécurité sociale.

Par souci d'exhaustivité, le présent avis reprend également dans le cadre ci-dessous une sélection de paragraphes énonçant des principes de base importants du SEC 2010 qui sont pertinents pour l'enregistrement des nouveaux flux financiers en application de la loi de financement.

**Moment d'enregistrement** (SEC 2010, point 1.101)

Les flux doivent être comptabilisés sur la base des droits constatés, c'est-à-dire au moment de la naissance ou de la disparition/l'annulation d'une valeur économique, d'une créance ou d'une obligation.

**Enregistrement net** (SEC 2010, point 1.110)

Toute opération réalisée par une unité ou un secteur peut être comptabilisée soit en emplois, soit en ressources (par exemple, payer des intérêts et en recevoir); de même, tout instrument financier peut être enregistré soit comme un actif, soit comme un passif. Abstraction faite du degré d'enregistrement net qui est inhérent aux nomenclatures elles-mêmes, le SEC retient le principe de l'enregistrement sur une base brute.

**Identification de la partie principale à une opération** (SEC 2010, point 1.78)

Lorsqu'une unité effectue une opération pour le compte d'une autre (l'unité principale) et est financée par celle-ci, l'opération est enregistrée uniquement dans les comptes de l'unité principale. En règle générale, il conviendrait de ne pas étendre ce principe à d'autres situations en essayant, par exemple, d'imputer des impôts ou des subventions aux débiteurs ou aux bénéficiaires finals sur la base d'hypothèses spécifiques.

**Transferts courants entre administrations publiques (SEC 2010, paragraphes 4.118 et 4.119)**

Définition: les transferts courants entre administrations publiques comprennent les opérations de transfert entre les différents sous-secteurs des administrations publiques (administration centrale, administrations d'États fédérés, administrations locales, administrations de sécurité sociale), à l'exception des impôts, des subventions, des aides à l'investissement et des autres transferts en capital.

Les transferts courants entre sous-secteurs des administrations publiques ne comprennent pas les opérations pour compte, qui sont à enregistrer une seule fois en ressources de l'unité bénéficiaire pour le compte de laquelle l'opération est réalisée (voir point 1.78). Ce cas se présente notamment lorsqu'une administration publique (par exemple, l'administration centrale) perçoit des impôts dont la totalité ou une quote-part déterminée doit automatiquement être cédée à une autre administration publique (par exemple, une administration locale). Dans ce cas, la part des recettes fiscales correspondant à la quote-part destinée à l'autre administration publique est comptabilisée comme des impôts prélevés directement par cette administration et non comme un transfert courant entre administrations publiques. Cette solution s'impose tout particulièrement dans le cas d'impôts prenant la forme de contributions additionnelles à des impôts de l'administration centrale et qui sont destinés à une autre administration publique. Les décalages entre la perception des impôts et leur versement par la première administration à la seconde doivent être comptabilisés dans le compte financier sous le poste « Autres comptes à recevoir/à payer ».

Les transferts courants entre administrations publiques comprennent les transferts de recettes fiscales qui constituent une opération de transfert indifférencié de ressources de l'administration centrale en faveur des autres administrations publiques. En effet, ces transferts ne correspondent à aucune catégorie d'impôts particuliers et ne se font pas automatiquement, mais principalement

par l'intermédiaire de certaines réserves (par exemple, réserves des provinces ou des communes) et selon des clés de répartition fixées par l'administration centrale.

Moment d'enregistrement: les transferts courants entre administrations publiques sont à enregistrer au moment où la réglementation en vigueur stipule qu'ils doivent être opérés.

### **Enregistrements dans les comptes des entités fédérées et du pouvoir fédéral**

La sixième réforme de l'État confie aux entités fédérées la compétence exclusive dans plusieurs nouveaux domaines à compter du 1<sup>er</sup> juillet 2014. Les institutions fédérales et les institutions de sécurité sociale fonctionneront dans certains cas comme de simples opérateurs administratifs et techniques agissant, pour ces compétences, pour le compte des entités fédérées.

L'ICN estime que les opérateurs effectuent les transactions au profit des entités fédérées, qui doivent être considérées comme les unités principales des opérations, et que les recettes que les opérateurs dégagent et les dépenses qu'ils effectuent pour le compte des entités fédérées doivent être comptabilisées sur la base des droits constatés sous les codes économiques corrects exclusivement dans les comptes des entités fédérées elles-mêmes et non dans les comptes des opérateurs. Cela signifie en outre que les éventuels soldes de décomptes entre les opérateurs, le SPF Finances et les entités fédérées sont considérés comme de simples transactions financières et qu'ils doivent être déclarés à ce titre. L'ICN suivra le même raisonnement pour FAMIFED et enregistrera donc les allocations familiales directement aux comptes des entités fédérées. Aussi les recettes telles que les recettes policières ou judiciaires que l'État fédéral perçoit, mais qui sont reversées aux régions à la fin du mois qui suit celui de leur perception par l'État fédéral seront comptabilisées directement par l'ICN dans les comptes des régions sur la base de la « caisse transactionnalisée ».

Ceci ne s'applique toutefois pas aux paiements pour services fournis que les entités fédérées versent éventuellement aux opérateurs, qu'il y a lieu de comptabiliser dans les comptes des deux entités. Il convient plus précisément de les comptabiliser en tant qu'achats de biens et de services non durables (code économique 12.20) dans les comptes des entités fédérées et en tant que ventes de biens et de services non durables au sein du secteur des administrations publiques (code économique 16.20).

Des mécanismes de financement sont mis sur pied entre les opérateurs et les entités fédérées, en vertu desquels le SPF Finances joue un rôle central, d'une part en retenant certains montants sur les transferts qu'il est tenu de faire aux entités fédérées, et d'autre part en finançant les différents opérateurs. S'agissant des regroupements économiques, il convient de comptabiliser chaque opération séparément, si bien que l'on ne peut pas procéder à des enregistrements nets.

### **Enregistrement des transferts entre les niveaux de pouvoir**

En ce qui concerne les transferts entre les niveaux de pouvoir, les règles d'enregistrement ne changent pas par rapport à la méthode de travail utilisée actuellement par l'ICN.

Les transferts entre les niveaux de pouvoir ne portent ni sur les dépenses effectuées pour le compte d'autres administrations, ni sur les paiements de services fournis par des opérateurs techniques et administratifs, ni sur la perception d'impôts ou de centimes additionnels régionaux. Il s'agit des dotations dans la loi de financement ainsi que des impôts attribués, c'est-à-dire des montants qui sont retenus sur certaines recettes fiscales sans qu'elles ne relèvent de ces impôts.

Les transferts entre les niveaux de pouvoir sont à enregistrer au moment où la réglementation en vigueur stipule qu'ils doivent être opérés (SEC 2010, point 4.119). Concrètement, les dispositions

légales relatives aux transferts doivent être suivies et les soldes éventuels calculés après un an sur la base des paramètres définitifs à ce moment-là sont enregistrés au moment où leur paiement est dû.

La loi de financement prévoit une dotation à la Région de Bruxelles-Capitale, qui sera financée par les deux autres régions. Dans la pratique, le pouvoir fédéral se chargera du transfert à la Région de Bruxelles-Capitale et il retiendra ce montant sur les moyens qu'il attribue aux autres régions. Ces flux doivent être enregistrés non pas dans les comptes de l'État fédéral, mais directement en tant que transferts croisés dans les comptes des régions.

Pour ce qui est du financement des déficits de trésorerie et de la conclusion de prêts par le SPF Finances en vue de financer ces déficits durant l'exercice en cours, il convient en outre de les considérer comme étant effectués pour le compte des entités fédérées et de les enregistrer directement à ces dernières.

### **Généralités**

La mise en œuvre de la sixième réforme de l'État creusera un grand écart entre les enregistrements dans les regroupements économiques des entités fédérées et les flux de trésorerie réels. L'ICN insiste pour que le pouvoir fédéral, les entités fédérées et les institutions de sécurité sociale mettent en place un reporting exhaustif pour les deux flux.

L'ICN estime qu'il est préférable de passer par la base documentaire générale, en collaboration avec toutes les parties concernées, et qu'une solution cohérente pour tous les niveaux de pouvoir peut être trouvée. Il est possible de garantir l'application de la méthode décrite pour l'enregistrement des différents flux dans les comptes des administrations publiques par la création d'une unité de reporting statistique fictive distincte auprès des opérateurs, au niveau des institutions fédérales et des institutions de sécurité sociale, par entité fédérée, qui se chargerait d'enregistrer les dépenses/réductions des cotisations sociales sur la base des droits constatés. Ces unités de reporting statistique fictives seraient alors consolidées dans le regroupement économique fourni à l'ICN par les entités fédérées à partir de la base documentaire générale.

Sur le plan pratique, l'administration de l'entité fédérée compétente pour une matière qui passe encore dans les faits par l'opérateur fédéral, pourrait dans un premier temps enregistrer les retenues que le SPF Finances a effectuées sur les transferts en tant que dépenses sous le code 03.10 « opérations internes diverses » en se basant sur les données de l'opérateur. L'unité de reporting statistique fictive créée auprès de l'opérateur inscrirait ces recettes sous le code 08.20 et enregistrerait les dépenses sur la base des droits constatés.

L'ICN tient par ailleurs à souligner que, conformément à l'article 3.1 de la directive 2011/85/UE du 8 novembre 2011, « [e]n ce qui concerne les systèmes nationaux de comptabilité publique, les États membres disposent de systèmes de comptabilité publique couvrant de manière exhaustive et cohérente tous les sous-secteurs des administrations publiques et contenant les informations nécessaires à la production de données fondées sur les droits constatés en vue de la préparation de données établies sur la base des normes du SEC 95. Ces systèmes de comptabilité publique sont soumis à un contrôle interne et à un audit indépendant ». Il appartient au pouvoir fédéral et aux entités fédérées de veiller à ce que tant leurs comptes propres que ceux des opérateurs soient soumis à un contrôle interne suffisant et à des audits indépendants.

## Questions spécifiques des entités fédérées

- Question de la Région wallonne:

« Le protocole évoque à la fois l'estimation des besoins et des moyens à reprendre dans le budget fédéral. Le fait de les inscrire dans le budget fédéral en tant que droit constaté a-t-il pour effet que les besoins et moyens doivent nécessairement être rattachés à la même année budgétaire tant pour l'entité fédérale que pour l'entité fédérée?

Dans la négative dans quel cas peut-il y avoir des divergences?

Enfin, le protocole mentionne que les décisions prises lors du conclave initial par la Région doivent dans certains cas être rattachées au budget fédéral au moment de son ajustement.

Cela permet-il aux Régions de quand même inscrire l'impact de ces décisions au budget initial? »

Dans le présent avis, l'ICN se prononce uniquement sur le mode d'enregistrement correct dans les comptes des différents niveaux de pouvoir. Les inscriptions au budget doivent être discutées par les entités elles-mêmes.

- Question de la Communauté germanophone:

« Conformément au décret du 25 mai 2009 relatif au règlement budgétaire de la Communauté germanophone, entré en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2010, nous disposons à la fois d'une comptabilité budgétaire et d'une comptabilité financière.

La comptabilité budgétaire est établie en droit constaté selon la classification européenne des comptes SEC. Par ailleurs la clôture annuelle des comptes de la Communauté germanophone fait l'objet d'une certification par la Cour des comptes.

En considération de ces éléments une clarification s'impose sur la manière de traiter les flux financiers entre la Communauté germanophone, les institutions de sécurité sociale et l'autorité fédérale, suite aux transferts de compétences dans le cadre de la sixième réforme de l'État.

Une attention particulière est accordée à la distinction des droits constatés et des flux financiers en base caisse, ainsi qu'à la réconciliation de ces deux approches avec les tableaux récapitulatifs initiaux et ajustés établis par le service d'encadrement ESS prévu à l'article 6, § 3 du protocole horizontal et les tableaux de monitoring périodiques prévus à l'article 14 du même protocole. »

Comme indiqué, l'ICN partage la remarque relative à l'importance de la possibilité d'une réconciliation entre les flux de trésorerie et les enregistrements sur la base des droits constatés.

- Questions de la Communauté flamande

### Question 1: (relative au budget)

La sixième réforme de l'État confie aux régions la compétence des politiques menées en faveur des groupes cibles. L'exercice de la compétence visée s'opère en partie par l'attribution de réductions d'ONSS. L'ONSS reste en revanche l'opérateur (fédéral) exclusif.

Quel code SEC faut-il attribuer aux réductions d'ONSS considérées? S'agit-il d'un transfert aux institutions de sécurité sociale (SEC 42) ou de subventions accordées aux entreprises (SEC 32)?

Ce cas a déjà été soumis précédemment à l'ICN, qui avait alors répondu que la compétence revenait à la Flandre et que la dépense finale devait être enregistrée en tant que « subvention ».

Depuis la publication des comptes des administrations publiques en septembre 2014, les réductions ciblées des cotisations patronales sont enregistrées non plus en tant que recettes négatives des cotisations sociales, mais en tant qu'autres subventions sur la production. Les enregistrements de ces réductions accordées aux groupes cibles doivent dès lors se faire sous les codes économiques 31.22 et 31.32 « autres subventions d'exploitation aux entreprises publiques ou à des producteurs autres que les entreprises publiques ». Les contreparties d'une grande part des réductions seront des entités relevant du secteur des administrations publiques. L'ICN se chargera lui-même de ventiler les réductions par contrepartie sur la base des données disponibles de l'ONSS et de l'ONSSAPL.

#### **Question 2: (relative à l'exécution de budget)**

**En application du protocole horizontal, l'enregistrement budgétaire des réductions d'ONSS se fait par des retenues sur les dotations régionales. Dans le cadre de l'exécution du budget, ces retenues sont traitées comme des dépenses, conformément au SEC. En conséquence, la réconciliation entre les recettes de trésorerie et les recettes à enregistrer selon le SEC dans l'exécution du budget est mise à mal. Il en va logiquement de même pour les dépenses de trésorerie et pour les dépenses à enregistrer selon le SEC.**

**Le SPF Finances et/ou l'ICN prévoient-ils un tableau de réconciliation que les régions pourront intégrer dans l'établissement de leur rapport de fin d'année? Un apport des régions est-il exigé et/ou souhaité pour l'établissement du tableau de réconciliation?**

Comme mentionné, les dépenses de trésorerie et les dépenses à enregistrer selon le SEC ne correspondront en effet pas. L'ICN ne peut cependant pas générer lui-même les données de base, si bien qu'il appartient à d'autres instances de fournir le tableau de réconciliation.

#### **Question 3:**

**Les retenues sur les moyens à attribuer sont régies soit par le protocole horizontal relatif à l'enregistrement des dépenses effectuées par les institutions publiques de sécurité sociale pour le compte des régions, des communautés et de la Commission communautaire commune, soit par l'arrêté royal portant exécution de l'article 75, § 1<sup>er</sup> quater, de la loi spéciale de financement, soit encore par l'arrêté royal du 23 août 2014 relatif aux politiques menées en faveur des groupes cibles.**

**Les cas exposés aux questions 1 et 2 ci-dessus peuvent-ils être étendus à toutes les compétences qui reviennent aux entités fédérées et pour lesquelles un service fédéral demeure opérateur (le cas échéant à titre de mesure transitoire)?**

L'ICN estime que le présent avis peut être étendu aux autres compétences pour lesquelles un service fédéral agit en tant que simple opérateur et agit donc pour le compte des entités fédérées.

#### **Question 4: (relative au budget et à son exécution)**

**Le projet d'arrêté royal définissant la méthodologie à suivre pour l'estimation des recettes régionales de l'impôt des personnes physiques en application de l'article 54/1, § 3, alinéa 2, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions prévoit un régime de provisions et de décompte pour les recettes tirées des centimes additionnels.**

**Qu'en est-il de ce régime en ce qui concerne le traitement conformément au SEC?**

**De manière générale, il y a lieu de s'interroger quant au traitement, conformément au SEC, du régime de provisions et du régime de décompte pour les centimes additionnels:**

**- durant la phase de perception du précompte professionnel et des versements anticipés (= au cours de l'année de revenus);**

- **durant la phase des enrôlements (= impôt fixé durant l'exercice d'imposition, mais aussi pendant l'année suivant l'exercice d'imposition);**
- **durant la phase de perception des impôts dus, qui peut s'étendre sur plusieurs années et peut donner lieu à des créances non recouvrables;**
- **durant la phase des contrôles fiscaux, qu'ils fassent ou non suite à un constat de fraude fiscale.**

Dans son premier avis relatif à sixième réforme de l'État, l'ICN avait traité du moment de comptabilisation des centimes additionnels régionaux sur l'impôt des personnes physiques. (Fiche 1 de l'avis du 9 septembre 2013).

La nouvelle autonomie accordée aux régions, eu égard au fait que les régions disposent d'une autonomie concernant les taux des centimes additionnels et qu'elles peuvent appliquer des réductions et des augmentations d'impôts, implique que les centimes additionnels régionaux sur l'impôt des personnes physiques doivent être enregistrés directement en tant qu'impôt régional sur le revenu (code économique 37). Cet impôt sur le revenu sera comptabilisé au moment où le montant dû est effectivement fixé, c'est-à-dire durant la phase des enrôlements. Comme aux niveaux fédéral et local, l'ICN utilisera ici la base de la caisse transactionnalisée pour déterminer le montant à comptabiliser et le moment de l'enregistrement. Par conséquent, les recettes de trésorerie effectives enregistrées par le SPF Finances sont reportées de deux mois afin de mieux coïncider avec le moment de l'enrôlement.

Les provisions mensuelles versées par le SPF Finances aux régions durant l'exercice d'imposition de même que le premier décompte provisoire doivent, selon les principes établis par le SEC, être considérés comme un compte à recevoir/à payer. Ces comptes à recevoir/à payer n'ont aucune incidence sur le solde de financement du pouvoir fédéral et des régions.

#### **Question 5:**

**Il est jusqu'à présent prévu de retenir le coût des dépenses fiscales sur les revenus bruts des centimes additionnels régionaux, sans les comptabiliser dans les barèmes du précompte professionnel. Dans le budget de la région flamande, il a été choisi de traiter les dépenses fiscales du côté des dépenses du budget.**

**Comment l'enregistrement des dépenses fiscales s'effectue-t-elle conformément au SEC? Merci de conserver la distinction par phases opérée à la question 4.**

**Si les dépenses fiscales (ou une partie d'entre elles) sont effectivement comptabilisées comme des dépenses à enregistrer selon le SEC, les retenues y afférentes sur les versements doivent également être traitées comme des dépenses dans l'exécution du budget conformément au SEC. Par conséquent, la réconciliation entre les recettes de trésorerie et les recettes comptabilisables selon le SEC/dépenses comptabilisables selon le SEC sera perturbée dans l'exécution.**

**Le SPF Finances et/ou l'ICN prévoient-ils un tableau de réconciliation que les régions pourront intégrer lors de la rédaction de leur rapport de fin d'année? Un apport des régions est-il exigé et/ou souhaité pour l'établissement du tableau de réconciliation?**

Il existe différents types de dépenses fiscales, à savoir les diminutions de la base imposable, les déductions fiscales, les réductions d'impôt et les crédits d'impôts remboursables. Les trois premiers types sont enregistrés sur une base nette en tant que pertes de recettes. Dans la mesure où ils sont considérés comme des pertes de recettes, leur enregistrement dans les comptes des administrations publiques se fera de la manière décrite dans la réponse à la question 4.

S'agissant des crédits d'impôts remboursables, leur traitement a été modifié depuis l'introduction du SEC 2010. Selon le SEC 2010, dans le cas d'une réduction remboursable, tous les montants

des au titre de la réduction d'impôts (et donc non seulement le montant effectivement remboursé mais aussi la partie de la réduction d'impôts accordée) doivent être enregistrés en tant que dépenses liées à des subventions, prestations sociales, transferts courants ou transferts en capital en fonction de la nature de la réduction d'impôt. Dans la mesure où ces crédits sont considérés comme des dépenses, les règles d'enregistrement qui s'y appliquent sont celles qui valent pour les dépenses spécifiques sur la base du SEC.

10.02.2015