



COMMISSION
DES NORMES COMPTABLES

55

Création et mission

La Commission a été créée par l'arrêté royal du 21 octobre 1975 portant création de la Commission des Normes Comptables.

Elle a pour mission :

- de donner tout avis au gouvernement et aux Chambres à la demande de ceux-ci ou d'initiative, dans le domaine de la comptabilité et des comptes annuels;
- de développer la doctrine comptable et de formuler les principes d'une comptabilité régulière par la voie d'avis ou de recommandations.
- donner des avis motivés concernant des demandes individuelles en vue d'obtenir une dérogation à la législation, introduites par des entreprises soit au ministre des Affaires économiques soit au ministre des Classes moyennes.

Composition

Président

M. JAN VERHOEYE
Nommé sur proposition du ministre de l'Economie

Membres

Mme V. TAI
M. L. VAN BRANTEGEM
Nommés sur proposition du ministre des Finances

M. R. QUINART
Nommé sur proposition du ministre du Budget

M. H. VAN PASSEL
Nommé sur proposition de l'Institut
des Réviseurs d'Entreprises

Mme M. CLAES
Nommée sur proposition du Conseil de l'Institut
des Expert-comptables et des Conseils Fiscaux

Mme V. SLEEUWAGEN
Nommée sur proposition du Conseil de l'Institut
professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés

Mme C. COLLET
Nommée sur proposition du ministre des Classes moyennes, choisie sur des listes doubles présentées par les organisations représentatives des Classes moyennes

Mme L. PINTE
M. B. COLMANT
Mme V. GODDEERIS

M. I. DIERICKX
Nommé sur proposition du Conseil Central
de l'Economie

M. B. AMEYE
Nommés sur proposition du ministre de l'Economie

M. G. GIROULLE
Nommé sur proposition du ministre de la Justice

Mme C. DENDAUW
Nommée sur proposition du ministre des Classes moyennes

M. T. LHOEST
Nommé sur proposition de la Commission bancaire,
financière et des assurances

Secrétariat technique

Mme SADI PODEVIJN
Secrétaire générale

Mme ELS GOSSÉ
Secrétaire scientifique

Mme MARIEKE BRES
Secrétaire scientifique

M. IGNACE BOGAERT
Secrétaire scientifique

M. TÂN-MARC NGUYEN HUU
Secrétaire scientifique

Mme ANNE-LAURE LOSSEAU
Secrétaire scientifique

Traductrice

Mme NATASA IVACIC

Secrétariat administratif

Mme MICHELINE LAVENDOMME
Secrétaire



SOMMAIRE

55

<i>Traitement comptable du Tax shelter dans le chef de l'investisseur</i> <i>Avis 2010/7, 16 juin 2010</i>	3
<i>Introduction</i>	3
I. MÉCANISME DU TAX SHELTER	4
A. Principe	4
B. Procédure	6
II. TRAITEMENT COMPTABLE	7
A. Qualification comptable des droits acquis sur l'œuvre	7
B. Exemple chiffré	10
<i>Soutien financier</i> <i>Avis 2010/8, 16 juin 2010</i>	15
<i>Introduction</i>	15
I. MISE À DISPOSITION DE MOYENS FINANCIERS	16
II. CONSTITUTION DE SÛRETÉS	17
<i>Champ d'application de l'arrêté royal du 10 août 2009</i> <i>Avis 2010/9, 16 juin 2010</i>	21
<i>Durée de l'exercice</i> <i>Avis 2010/10, 14 juillet 2010</i>	25

<i>Traitement comptable dans le chef de l'employeur des contributions salariales accordées par les pouvoirs publics</i>	29
<i>Avis 2010/11, 8 septembre 2010</i>	
<i>Principes comptables généraux applicables aux instruments financiers dérivés</i>	31
<i>Avis 2010/12, 8 septembre 2010</i>	
<i>Introduction</i>	31
A. <i>Absence de cadre conceptuel applicable au traitement comptable des instruments financiers dérivés</i>	31
B. <i>Objet de l'avis</i>	33
C. <i>Champ d'application</i>	34
I. CLASSIFICATION HIÉRARCHIQUE DES PRINCIPES D'ÉVALUATION	35
A. <i>Primauté du principe comptable de réalisation sur le principe de rapprochement</i>	35
B. <i>Le cas particulier de la couverture efficace (ou position fermée)</i>	36
II. INFORMATIONS À FOURNIR	38
<i>Traitement comptable dans le chef des membres d'une unité TVA de la taxe sur la valeur ajoutée</i>	39
<i>Avis 2010/13, 8 septembre 2010</i>	
I. GÉNÉRALITÉS	39
II. UNITÉ TVA	40
III. TRAITEMENT COMPTABLE DANS LE CHEF DES MEMBRES DE L'UNITÉ TVA DE DETTES ET CRÉANCES TVA	41
IV. RESPONSABILITÉ SOLIDAIRE DES DETTES DE L'UNITÉ TVA	44
<i>Conservation des livres et des pièces justificatives</i>	45
<i>Avis 2010/14, 24 septembre 2010</i>	
<i>Introduction</i>	45
I. COMPTABILITÉ ÉLECTRONIQUE	46
II. FACTURATION ÉLECTRONIQUE	47
III. ARCHIVAGE	48
IV. LIEU DE CONSERVATION	49
A. <i>Entreprises de droit étranger: avis CNC 1/2</i>	49
B. <i>Entreprises belges</i>	49





TRAITEMENT COMPTABLE DU TAX SHELTER DANS LE CHEF DE L'INVESTISSEUR

AVIS 2010/7
16 juin 2010

55

MOTS-CLÉS

droits acquis sur l'œuvre audiovisuelle – Tax shelter

Introduction

Le Tax shelter est un incitatif fiscal mis sur pied par le législateur en 2002¹ qui vise à encourager la production d'œuvres audiovisuelles en Belgique. Le siège de la matière se situe à l'article 194^{ter} du CIR 92. Cet article, remplacé dès 2003², a été adapté à plusieurs reprises et, pour la dernière fois, par l'article 7 de la loi du 21 décembre 2009 portant des dispositions fiscales et diverses³ qui en a notamment élargi le champ d'application. Cette modification est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010.

La doctrine et la pratique comptables sont actuellement partagées sur la qualification comptable à réserver aux droits acquis par le(s) investisseur(s)

-
- 1 Art. 128 Loi Programme du 2 août 2002, insérant dans le titre III, chapitre II, section 3 du Code des impôts sur les revenus 1992, une " Sous-section 4. – Entreprises investissant dans une convention – cadre destinée à la production d'une œuvre audiovisuelle " et un article 194^{ter}, MB 29 août 2002.
 - 2 Art. 291 Loi Programme du 22 décembre 2003, MB 31 décembre 2003.
 - 3 Art. 7 de la loi du 21 décembre 2009 portant des dispositions fiscales et diverses, étendant le bénéfice du Tax shelter aux moyens et courts métrages.

dans le cadre d'une opération répondant aux conditions du Tax shelter⁴. C'est dans ce contexte que la Commission des Normes Comptables a été saisie de cette question.

Après un bref rappel du mécanisme du Tax shelter, le présent avis a pour objectif de proposer un traitement comptable approprié aux droits acquis par l'investisseur dans le cadre d'une opération répondant aux conditions du Tax shelter.

La Commission envisage de traiter ultérieurement le point de vue du producteur.

I. MÉCANISME DU TAX SHELTER⁵

A. Principe

Le Tax shelter est un incitant fiscal qui permet aux sociétés⁶ de profiter d'une exonération à concurrence de 150% des sommes affectées⁷, dans le cadre de l'exécution d'une convention-cadre⁸, au financement de la production d'une œuvre éligible⁹.

Les œuvres éligibles sont définies dans l'article 194ter, § 1^{er}, al. 1^{er}, 3^o, CIR 92, de manière fort large et visent notamment, les films de fiction, documentaires ou d'animation, destinés à une exploitation cinématographique, les téléfilms de fiction longue ou encore les collections télévisuelles d'animation et les séries destinées aux enfants et aux jeunes, à savoir les

4 Peter Verschelden, *Tax shelter : sa comptabilisation ne fait pas l'unanimité*, Pacioli n° 262 IPCF-BIBF, 1-6.

5 Circ. n° Ci.RH.421/566.524 dd. 23.12.2004.

6 Autres que les sociétés de production éligibles ou que les entreprises de télédiffusion.

7 Sommes effectivement versées ou que la société s'est engagée à verser en exécution de la convention-cadre.

8 La notion de « convention-cadre » est définie à l'article 194ter, § 1^{er}, al. 1^{er}, 2^o CIR 92, comme étant « l'accord de base conclu, selon le cas, entre une société de production éligible, d'une part, et une ou plusieurs sociétés résidentes et/ou un ou plusieurs contribuables visés à l'article 227, 2^o, d'autre part, en vue du financement de la production d'une œuvre éligible en exonération des bénéfices imposables ».

9 Art. 194ter, § 2, al. 1^{er} CIR 92.



séries de fiction à contenu éducatif, culturel et informatif pour un groupe cible d'enfants et de jeunes de 0 à 16 ans.

Les sommes susmentionnées peuvent être affectées au financement de l'œuvre sous forme de prêt et/ou sous forme d'acquisition de droits liés à la production et à l'exploitation de l'œuvre éligible.¹⁰ Dans ce dernier cas, les droits acquis portent la plupart du temps uniquement sur une partie des recettes nettes générées par l'œuvre éligible.

Le montant qui est exonéré dans le chef de la société qui investit dans une œuvre éligible peut être porté en exonération des bénéfices de la période imposable au cours de laquelle l'engagement de versement est conclu de manière certaine et irrévocable.¹¹

Mais, si le versement des sommes investies n'est pas effectué au cours de la période imposable pendant laquelle la convention-cadre a été conclue, l'exonération pourra toutefois être revendiquée pour la période au cours de laquelle le versement unique est effectué ou pour les périodes auxquelles se rapportent les versements étalés.¹²

Les prêts doivent être accordés à la société de production et les droits liés à la production et à l'exploitation de l'œuvre éligible doivent être acquis auprès de la société de production qui est la cocontractante de la convention-cadre.¹³

Les parties à la convention fixent le délai dans lequel le prêt doit être remboursé ainsi que la rémunération des droits acquis sur l'œuvre. Cette rémunération dépend des bénéfices générés effectivement par l'œuvre éligible et est déterminée sur base de critères fiables et facilement contrôlables.¹⁴

Le taux d'intérêt offert aux investisseurs pour la partie correspondant au prêt n'est accepté par l'administration que s'il répond à certains critères, tels que le respect du taux du marché dans le secteur de la production audiovisuelle et le respect des paramètres pris en compte par les établissements de crédit pour fixer un taux d'intérêt.¹⁵

10 Art. 194ter, § 2, al. 2 CIR 92.

11 Circ. n° Ci.RH.421/566.524 dd. 23.12.2004, pt. 44, al. 1^{er}.

12 Circ. n° Ci.RH.421/566.524 dd. 23.12.2004, pt. 44, al. 2.

13 Circ. n° Ci.RH.421/566.524 dd. 23.12.2004, pt. 45, al. 2.

14 Décision anticipée n° 700.436 dd. 13.11.2007, pt. 22.

15 Décision anticipée n° 800.271 dd. 07.10.2008, pt. 55.

B. Procédure

L'article 194^{ter} CIR 92 organise un régime d'exonération en deux phases.

1. Première phase

Une première phase prévoit une exonération temporaire et conditionnelle.

Durant cette période, les sociétés bénéficiaires doivent respecter certaines conditions, notamment :

- les bénéfices exonérés doivent être comptabilisés à un compte distinct du passif et ne peuvent servir de base au calcul de rémunérations ou attributions quelconques au cours de toute la durée au cours de laquelle s'appliquent ces conditions,¹⁶
- aucune durée maximale de détention des droits n'est prévue par la loi, de sorte que la liberté des conventions l'emporte à ce niveau. Par exemple, dans le cadre d'une décision anticipée rendue par l'administration le 13 novembre 2007, la durée de détention de droits était fixée à 6 ans et demi à partir de la signature de la convention-cadre. Cette durée a été jugée suffisante pour permettre à l'investisseur de percevoir la majeure partie (voire la totalité) de sa quote-part des recettes liées aux œuvres financées;¹⁷
- la valeur des droits de créance et des droits liés à l'œuvre éligible, tant au moment de la constitution ou de l'acquisition de ces droits que lors de leur cession éventuelle est déterminée selon les règles communes d'évaluation applicables en matière comptable et fiscale et les règles applicables en matière de prix de transfert;¹⁸
- le total des sommes affectées, sous la forme de prêts, à l'exécution de la convention-cadre ne peut pas dépasser 40% des sommes affectées à l'exécution de la convention-cadre en exonération des bénéficiaires par l'ensemble des sociétés qui ont conclu cette convention.¹⁹

¹⁶ Art. 194^{ter}, § 4, al. 1^{er}, 1^o et 2^o CIR 92.

¹⁷ Décision anticipée n° 700.436, dd. 13.11.2007, pt. 23.

¹⁸ Circ. n° Ci.RH.421/566.524 dd. 23.12.2004, pt. 56, al. 10.

¹⁹ Art. 194^{ter}, § 4, al. 1^{er}, 5^o CIR 92.



Si ces conditions, notamment²⁰, ne sont pas observées durant une période imposable quelconque, les bénéficiaires antérieurement exonérés sont considérés comme des bénéficiaires obtenus au cours de cette période imposable.²¹

2. *Seconde phase*

Lorsque toutes les conditions énoncées à l'article 194ter, CIR 92 sont respectées, la seconde phase prévoit l'exonération définitive des montants versés à partir de l'exercice d'imposition qui se rapporte à la période imposable au cours de laquelle la dernière des attestations visées à l'art. 194ter, § 4, alinéa 1^{er}, 7^o et 7^obis CIR 92 a été envoyée.²²

Cette phase a lieu au terme d'une période maximale de quatre ans prenant cours à la date de conclusion de la convention-cadre.²³

II. TRAITEMENT COMPTABLE

A. *Qualification comptable des droits acquis sur l'œuvre*

La doctrine et la pratique comptables sont actuellement partagées sur la qualification comptable à réserver aux droits acquis par le(s) investisseur(s) dans le cadre d'une opération répondant aux conditions du Tax shelter. Pour rappel, il s'agit de droits portant sur une partie des recettes nettes par producteur (ou droits RNPP). Certains comptabilisent ces droits RNPP en tant qu'immobilisations incorporelles, alors que d'autres soutiennent qu'il s'agit plutôt d'immobilisations financières ou de placements de trésorerie.

D'une part, l'approche consistant à inscrire de tels droits sous la rubrique des immobilisations incorporelles doit être rejetée.

20 D'autres conditions sont également prévues. Nous renvoyons pour le surplus à l'art. 194ter, § 4 CIR 92.

21 Art. 194ter, § 4, al. 2 CIR 92.

22 Art. 194ter, § 4bis CIR 92.

23 Art. 194ter, § 4, al. 1^{er}, 7^o CIR 92.

En effet, l'article 95, § 1^{er}, de l'AR C.Soc., détermine, sous II, les éléments qui sont portés sous la rubrique des immobilisations incorporelles, à savoir :

- a. les frais de recherche et de développement ;
- b. les concessions, brevets, licences, savoir-faire, marques et autres droits similaires;
- c. le goodwill ;
- d. les acomptes versés sur immobilisations incorporelles.

Or, par concessions, brevets, licences, savoir-faire, marques et autres droits similaires il y a lieu d'entendre, d'une part, les brevets, licences, marques et autres droits similaires qui sont la propriété de la société, et d'autre part, les droits d'exploitation de biens-fonds, de brevets, licences, marques et droits similaires appartenant à des tiers ainsi que la valeur d'acquisition du droit de la société d'obtenir de tiers des prestations de services de savoir-faire lorsque ces droits ont été acquis à titre onéreux par la société. Les droits acquis sur l'œuvre audiovisuelle ne pourraient, aux yeux de la Commission, être assimilés à de tels droits similaires. En effet, les droits acquis permettent uniquement de percevoir une partie des recettes futures générées par l'œuvre audiovisuelle, et non d'utiliser cette œuvre.

Ces droits RNPP ne sont pas plus assimilables à des droits d'auteurs en ce sens que, suivant la loi du 30 juin 1994²⁴, les droits d'auteur sont des droits patrimoniaux de reproduire une œuvre, d'en autoriser la reproduction, l'adaptation ou la traduction, la location ou le prêt et la distribution au public²⁵. Or, l'objet de la convention-cadre est limité à la perception d'une partie des recettes futures générées par l'œuvre audiovisuelle.

Sur le plan international, la norme IAS 38 définit également l'immobilisation incorporelle comme « un actif non monétaire identifiable sans substance physique, détenu en vue de son utilisation pour la production ou la fourniture de biens ou de services, pour une location à des tiers ou à des fins

24 Loi du 30 juin 1994 relative au droit d'auteur et aux droits voisins, MB 27 juillet 1994.

25 Art. 1, loi du 30 juin 1994 relative au droit d'auteur et aux droits voisins, MB 27 juillet 1994.



administratives ». Cette définition ne permet pas d'assimiler les droits RNPP à des immobilisations incorporelles au sens des normes comptables internationales.

D'autre part, l'approche consistant à inscrire ces droits RNPP sous la rubrique des immobilisations financières devra également être rejetée.

En effet, l'inscription des éléments du patrimoine à l'actif immobilisé ou à l'actif circulant est déterminée par la destination de ces éléments²⁶. En outre, les éléments du patrimoine ne seront inscrits à l'actif immobilisé que lorsqu'ils sont destinés à servir de façon durable à l'activité de l'entreprise²⁷.

La Commission, dans son avis CNC 147/1²⁸, a déjà adressé la question des critères qui permettent de distinguer les éléments d'actif à classer sous la rubrique des immobilisations financières ou sous la rubrique des placements de trésorerie.

La Commission, sur la base de l'examen de l'article 95, § 1^{er}, sous IV, AR C.Soc., a considéré comme objectif essentiel des immobilisations financières l'établissement d'un lien durable avec l'émetteur.

Or, de l'avis de la Commission, une société détenant des droits RNPP sur une œuvre éligible ne soutient pas la société productrice de manière durable. La société qui investit dans l'œuvre éligible soutient un projet spécifique, à savoir la production d'une œuvre déterminée et non le fonctionnement général de la société de production. L'investissement est spécifique, généralement étranger à sa propre activité, et limité dans le temps.

De surcroît, aucun lien stable de nature financière, industrielle ou commerciale entre les deux entités concernées n'est exigé dans le cadre des dispositions relatives au Tax shelter.

26 Art. 15, paragraphe 1, Directive 78/660/CEE concernant les comptes annuels de certaines formes de sociétés.

27 Art. 15, paragraphe 2, Directive 78/660/CEE concernant les comptes annuels de certaines formes de sociétés.

28 Avis CNC 147/1 « Titres à revenu fixe: Immobilisations financières ou placements de trésorerie – Critères », *Bulletin CNC* n° 15, octobre 1984, 21.

De l'avis de la Commission, ces droits RNPP doivent par conséquent être enregistrés dans une rubrique de l'actif circulant, parmi les autres placements de trésorerie (rubrique VIII.B. *Autres placements*).

Cette interprétation est en outre parfaitement conforme à l'intention des parties. Pour le producteur, il s'agit de disposer d'une nouvelle source de financement. Pour l'investisseur, ces droits acquis portent sur un flux de trésorerie futur dont le rendement est quasi fixé à l'avance via le mécanisme optionnel.

Sur le plan international, ces droits acquis répondent en outre à la définition d'un actif financier au sens de l'IAS 32, à savoir un droit contractuel de recevoir d'une autre entité de la trésorerie ou un autre actif financier.

Les droits acquis dans le contexte d'une convention-cadre, ne pouvant être assimilés ni à des titres à revenu fixe, ni à des dépôts à terme, seront inscrits de préférence sous un sous-compte de la rubrique 51 *Actions et parts*. La Commission envisage de prendre l'initiative de proposer au Gouvernement une adaptation de la dénomination et de la ventilation dudit compte 51 en *Actions, parts et placements de trésorerie autres que placements à revenu fixe*.

B. Exemple chiffré

Ci-après, nos propos sont illustrés par l'exemple d'une société procédant à un investissement d'un montant de 100.000 €, dont 40.000 € sous forme de prêts et 60.000 € pour l'acquisition de droits sur l'œuvre éligible.

1. La signature de la convention-cadre

BÉNÉFICES EXONÉRÉS

Lorsqu'elle est définitivement engagée vis-à-vis de la société de production audiovisuelle suite à la signature de la convention-cadre, la société qui investit dans l'œuvre éligible doit affecter le montant total de l'exonération, c'est-à-dire 150% des montants investis, sur un compte distinct du passif.

Elle passe donc l'écriture suivante :

689	Dotation aux réserves immunisées	150.000,00
	à 132 Réserves immunisées	150.000,00



La circonstance d'absence ou d'insuffisance de bénéfice de la période imposable pour laquelle les sommes sont affectées à l'exécution de la convention-cadre n'a pas d'incidence sur cette écriture comptable.

PRÊTS CONSENTIS À LA SOCIÉTÉ DE PRODUCTION AUDIOVISUELLE

A partir du moment où la société qui investit dans l'œuvre éligible est définitivement engagée vis-à-vis de la société de production, l'écriture suivante doit être passée dans les comptes d'ordre :

09. Débiteurs pour engagements de crédit	40.000,00
à 09. Engagements de crédit	40.000,00

Les prêts sont comptabilisés de la manière suivante lors du versement des sommes engagées :

41. Créances à un an au plus	
ou	
291 Créances à plus d'un an: autres créances	40.000,00
à 550 Etablissements de crédit: comptes courants	40.000,00

Les écritures en comptes d'ordre sont contre-passées.

DROITS RNPP ACQUIS SUR L'ŒUVRE ÉLIGIBLE

Les droits RNPP acquis seront préférablement comptabilisés de la manière suivante :

51 Actions et parts	60.000,00
à 550 Etablissements de crédit: comptes courants	60.000,00

En outre, des réductions de valeur seront actées sur les droits RNPP acquis pour tenir compte soit de l'évolution de leur valeur de réalisation ou de marché, soit des aléas justifiés par la nature des avoirs en cause ou de l'activité exercée.²⁹

Par exemple, si l'organe de gestion de la société qui investit dans l'œuvre éligible considère qu'une réduction de valeur doit être actée sur les droits RNPP acquis à concurrence de 20.000, l'écriture suivante doit être passée :

²⁹ Art. 75 AR C.Soc.

6510 Dotations aux réductions de valeur sur actifs circulants 20.000,00
à 519 Réductions de valeur actées sur actions et parts 20.000,00

OPTION ÉVENTUELLE

Dans la pratique, il est fréquent que, lors de la conclusion de la convention-cadre, les sociétés prévoient également une option de vente des droits sur l'œuvre éligible.

L'option de vente (option put) implique que la société qui investit dans l'œuvre éligible a le droit de contraindre la société de production à racheter ses droits à un prix forfaitaire préalablement fixé.

Une telle opération ne modifie pas le patrimoine de la société au moment de la conclusion du contrat mais constitue un droit à reprendre dans la classe 0 (parmi les droits et engagements divers).

Si une option put est liée à l'investissement, l'investisseur doit procéder à l'écriture suivante (nous supposons que le prix d'exercice de l'option soit fixée à 15.000 €) :

09. Option de cession des droits RNPP sous Tax Shelter 15.000,00
à 09. Titulaire d'option de cession des droits
RNPP sous Tax Shelter 15.000,00

2. Au moment de la perception d'une part des revenus générés par l'œuvre (RNPP)

Les revenus générés par l'œuvre seront traités, dans les comptes de l'investisseur, comme un produit financier, au titre de *Produits des actifs circulants* (compte 751 du PCMN). Ces revenus seront reconnus en compte de résultats au cours de la période comptable durant laquelle ils ont été constatés et reconnus certains, éventuellement par le biais des comptes de régularisation.

Par exemple, le 15 janvier 2010, le producteur de l'œuvre éligible informe l'investisseur du montant des RNPP dues pour 2009. Celui-ci s'élève à 1.500. Ce produit est enregistré dans les comptes de l'investisseur, au titre de l'exercice 2009, de la manière suivante :

491 Produits acquis 1.500,00
à 751 Produits des actifs circulants 1.500,00



3. *Au moment de la levée de l'option*

Nous supposons que l'option est levée à la date fixée dans le contrat et que l'investisseur reçoive 15.000 €.

L'écriture suivante est passée :

550	Etablissements de crédit: comptes courants	15.000,00
652	Moins-value sur la réalisation d'actifs circulants	45.000,00
	à 51 Actions et parts	60.000,00

Il est évident que la moins-value sera réduite dans l'hypothèse et la mesure où une réduction de valeur a précédemment été actée.

Dans l'hypothèse où l'organe de gestion de la société qui investit dans l'œuvre éligible a, précédemment, acté une réduction de valeur (*cf.* ci-dessus), la moins-value est réduite à due concurrence, et l'écriture suivante est passée :

550	Etablissements de crédit: comptes courants	15.000,00
519	Réductions de valeur actées actions et parts	20.000,00
652	Moins-value sur la réalisation d'actifs circulants	25.000,00
	à 51 Actions et parts	60.000,00

En outre, l'écriture en comptes d'ordre est contre-passée :

09.	Titulaire d'option de cession des droits RNPP sous Tax Shelter	15.000,00
	à 09. Option de cession des droits RNPP sous Tax Shelter	15.000,00

4. *Au moment du remboursement de la créance*

Les écritures suivantes sont passées :

550	Etablissement de crédit: comptes courants	40.000,00
	à 416 Créances à un an au plus	40.000,00

5. *Finalisation de l'opération*

Lorsque l'investisseur a respecté toutes les conditions et entrent dans la phase d'exonération définitive, la transaction est finalisée et les écritures suivantes sont passées³⁰ :

³⁰ Avis CNC 121/3, *Bulletin CNC*, n° 34, mars 1995, 3-10.

132 Réserves immunisées	150.000,00
à 133 Réserves disponibles	150.000,00

Il convient de noter que si une partie des sommes engagées et versées dans le cadre du Tax Shelter (pondérées à 150%) n'a pas pu être exonérée dans les limites de temps prévues à l'article 194*ter*, § 3, 3^{ème} alinéa, CIR 92, en raison d'une absence ou d'une insuffisance de bénéfices des périodes imposables concernées, par exemple à concurrence de 30.000, l'écriture suivante devra être passée :

132 Réserves immunisées	150.000,00
à 789 Prélèvements sur les réserves immunisées	30.000,00
133 Réserves disponibles	120.000,00





SOUTIEN FINANCIER

AVIS 2010/8

16 juin 2010

55

MOTS-CLÉS

aide financière – prêt – soutien financier – sûreté

Introduction

Conformément à l'article 23 de la Deuxième Directive modifiée relative au droit des sociétés¹, le Code des sociétés stipule que, à partir du 1^{er} janvier 2009, une société peut avancer des fonds, accorder des prêts ou constituer des sûretés en vue de l'acquisition de ses actions par un tiers².

Cependant, ce soutien financier doit satisfaire à plusieurs conditions³. Ainsi, les sommes affectées à cette opération doivent être susceptibles d'être distri-

1 Directive 77/91/CEE du Conseil en ce qui concerne la constitution d'une société anonyme ainsi que le maintien et les modifications de son capital (Deuxième Directive relative au droit des sociétés). Les modifications de la Deuxième Directive relative au droit des sociétés par la Directive 2006/68/CE du Parlement européen et du Conseil du 6 septembre 2006 ont été transposées dans notre droit national par l'arrêté royal du 8 octobre 2008 (MB 30 octobre 2008).

2 Lors de la transposition de la Directive 2006/68/CE dans notre droit national, l'application des dispositions modifiées de la Deuxième Directive relative au droit des sociétés a été étendue aux autres formes de sociétés, notamment la société privée à responsabilité limitée et la société coopérative à responsabilité limitée (Rapport au Roi de l'AR du 8 octobre 2008, MB 30 octobre 2008).

3 Voir l'article 329 C.Soc. (SPRL), article 430 C.Soc. (SCRL) et article 629 C.Soc. (SA).

buées conformément à l'article 617 C.Soc.⁴ et la société doit inscrire au passif du bilan une réserve indisponible⁵ d'un montant correspondant à l'aide financière totale⁶.

En ce qui concerne l'évaluation de cette « aide financière totale », une distinction doit être opérée entre la situation par laquelle l'entreprise met des fonds à la disposition d'un tiers et la situation par laquelle l'entreprise constitue une sûreté en faveur d'un tiers.

I. MISE À DISPOSITION DE MOYENS FINANCIERS

Si, pour l'acquisition d'actions propres par un tiers, la société met à disposition de celui-ci des moyens financiers, il doit être constitué une réserve indisponible correspondant à l'« aide financière totale ». De l'avis de la Commission, l'aide financière totale est égale à la valeur nominale du prêt, à l'exclusion de l'intérêt⁷.

La constitution de la réserve indisponible ne doit transiter par le tableau des affectations et prélèvements que lorsque le résultat reporté ou le résultat de l'exercice y est affecté⁸. Le transfert d'une réserve à l'autre peut s'effectuer de manière directe.

4 De l'avis de la Commission, le renvoi à l'article 617 C.Soc. doit être interprété comme un renvoi à l'article complet. Il va de soi que le troisième alinéa n'est applicable que dans le cas où les frais d'établissement et/ou les frais de recherche et de développement ont été inscrits à l'actif par la société. Voir également V. Colaert, "Standpunt: de letter versus de geest van de wet. Het toepassingsgebied van artikel 617 W.Venn.", *T.R.V.* 2007, n° 1, 21-29.

5 Bien que le texte néerlandais de l'article 629, § 1^{er}, 4^o C.Soc. puisse prêter à confusion, la Commission est d'avis que le législateur vise bien la constitution d'une réserve indisponible, et ce, conformément à la version française de cette disposition, plus explicite sur ce point.

6 Article 629, § 1^{er}, 4^o C.Soc. (SA). Pour la SPRL et la SCRL, voir les articles 329, § 1^{er}, 4^o C.Soc. et 430, § 1^{er}, 4^o C.Soc.

7 C'est le montant de valeurs disponibles sortant du patrimoine de la société qui doit être susceptible d'être distribué et qui, par conséquent, doit être comptabilisé comme une réserve indisponible.

8 Cf. l'avis 121/3 «Mouvements des capitaux propres», *Bulletin CNC* 1995, n° 34, 3-10.



Ecritures à passer lors de la mise à disposition de moyens financiers

291 Autres créances	x	
ou 41 Autres créances		
à 550 Etablissements de crédit: comptes courants		x
6921 Dotation aux autres réserves	x	
ou 133 Réserves disponibles		
à 1311 Autres réserves indisponibles		x

Dans la mesure où la composante en capital du prêt est remboursée, un transfert des réserves indisponibles aux réserves disponibles peut être effectué.

II. CONSTITUTION DE SÛRETÉS

Si, pour l'acquisition d'actions propres par un tiers, la société constitue des sûretés, il doit être constitué une réserve indisponible correspondant à l'« aide financière totale ».

La question se pose de savoir comment cette aide financière totale par constitution de sûretés doit être évaluée.

De l'avis de la Commission, il faut prendre pour point de départ la valeur des sûretés constituées ou le montant du prêt garanti, si celui-ci est inférieur, étant donné que, du point de vue comptable, la société ne peut s'appauvrir qu'au maximum à concurrence de ce montant. Il faut entendre par la valeur des sûretés constituées, la valeur de l'actif inscrit au bilan de la société qui constitue la sûreté. En effet, le risque d'ébranlement du capital n'existe qu'à concurrence de la valeur comptable des actifs du bilan constitutifs de la sûreté.

Cependant, la valeur réelle des sûretés données doit être comptabilisée dans la classe 0 du plan comptable et doit être mentionnée dans l'annexe des comptes annuels sous les *Droits et engagements hors bilan*.

Exemple 1

Une société constitue une hypothèque sur un de ses bâtiments en garantie d'un prêt de 1.000.000 euros contracté par un tiers. Dans le bilan, ce bâtiment est évalué à 400.000 euros (valeur réelle : 600.000 euros). Par conséquent, une réserve indisponible de 400.000 euros doit être constituée au bilan de la société, étant donné que le risque d'ébranlement du capital est limité à la valeur comptable des actifs constitués en garantie.

6921 Dotation aux autres réserves	400.000,00
ou 133 Réserves disponibles	
à 1311 Autres réserves indisponibles	400.000,00
022 Créanciers de tiers, bénéficiaires de garanties réelles	600.000,00
à 023 Garanties réelles constituées pour compte de tiers	600.000,00

Dans la mesure où l'actif est amorti, la réserve indisponible peut faire l'objet d'une reprise⁹.

Exemple 2

6302 Amortissements sur immobilisations corporelles	25.000,00
à 22109 Amortissements actés sur immobilisations corporelles (-)	25.000,00
1311 Autres réserves indisponibles	25.000,00
à 133 Réserves disponibles	25.000,00

Si, ultérieurement, les actifs mis en garantie devaient être réévalués, la Commission estime qu'il ne serait pas nécessaire d'augmenter la réserve indisponible à concurrence du montant de la plus-value de réévaluation. En effet, la plus-value de réévaluation doit être inscrite au passif sous la rubrique III *Plus-values de réévaluation*, qui fait partie des fonds propres

9 Cf. le traitement comptable de la réserve indisponible pour actions propres. Si une réduction de valeur est comptabilisée sur les actions propres acquises, un même montant peut être transféré de la réserve indisponible pour actions propres vers une réserve disponible. En effet, l'article 623 C.Soc. prévoit qu'une réserve indisponible est constituée, dont le montant est égal à la valeur à laquelle les actions acquises sont portées à l'inventaire. La Commission est d'avis que le même raisonnement s'applique mutatis mutandis à la réserve indisponible constituée au titre d'aide financière totale au sens de l'article 629, § 1^{er}, 4^o C.Soc.



indisponibles¹⁰. Si une réserve indisponible devait également être constituée pour ce même montant, ce dernier serait repris deux fois parmi les fonds propres indisponibles, ce qui n'a pu être l'objectif du législateur.

¹⁰ Voir également R.Tas, *Winstuitkering, kapitaalvermindering en –verlies in NV en BVBA*, Kalmthout, Biblo, 2003, nr.236.



CHAMP D'APPLICATION DE L'ARRÊTÉ ROYAL DU 10 AOÛT 2009¹

AVIS 2010/9

16 juin 2010

55

MOT-CLÉ

transactions entre des entreprises liées

En vertu de l'arrêté royal du 10 août 2009, sont tenues de divulguer dans l'annexe des informations relatives aux transactions significatives effectuées avec des parties liées en dehors des conditions du marché, les catégories de sociétés suivantes: les sociétés cotées², les sociétés dont les titres sont admis à la négociation dans un système MTF (Multilateral Trading Facility) tel que visé à l'article 2, 4^o de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers, et les sociétés qui dépassent plus d'une des limites visées à l'article 16, § 1^{er}, alinéa premier du Code des sociétés.

Cependant, conformément à la Directive 2006/46/CE, l'arrêté royal prévoit l'exception suivante: « *cette information n'est pas requise pour les trans-*

1 MB 24 août 2009. Cet arrêté royal réalise la transposition, en droit comptable belge, des articles 1^{er}, 6) et 2, 1) de la Directive 2006/46/CE du Parlement européen et du Conseil du 14 juin 2006 modifiant les directives du Conseil 78/660/CEE concernant les comptes annuels de certaines formes de sociétés, 83/349/CEE concernant les comptes consolidés, 86/635/CEE concernant les comptes annuels et les comptes consolidés des banques et autres établissements financiers et 91/674/CEE concernant les comptes annuels et les comptes consolidés des entreprises d'assurance (Journal officiel de l'Union européenne, L 224/1, 16 août 2006).

2 Cf. article 4 C.Soc.

actions qui ont lieu entre deux ou plusieurs membres d'un groupe, à condition que les filiales concernées par la transaction soient entièrement la propriété d'un tel membre³ ».

Dans l'avis 2010/1⁴, la Commission a clarifié l'interprétation de cette exception. La Commission estime que sont visées les transactions qui ont lieu entre les sociétés du groupe qui sont intégralement la propriété du groupe ou si l'organe d'administration de la société peut démontrer que l'importance d'une participation minoritaire éventuelle pourrait être négligeable (par exemple 1 pour cent)⁵. Ces transactions ne doivent dès lors pas être reprises dans cet état de l'annexe.

La Commission clarifie cette interprétation à l'aide d'un exemple. Supposons que la société mère A détient 99 pour cent des actions de la filiale X ainsi que de la filiale Y. Y détient le pour cent restant de X et X détient les actions restantes de Y. Dans ce cas, X et Y appartiennent intégralement au groupe. Les transactions importantes qui auraient été effectuées entre A, X et Y, en dehors des conditions du marché, ne doivent dès lors pas être reprises dans le nouvel état de l'annexe⁶.

Il en va de même si, par exemple, la société mère A détient 100 pour cent des actions de la filiale X et 40 pour cent de la société Y. X détient les 60 pour cent restants de Y. Dans ce cas, les transactions importantes entre A, X et Y, effectuées en dehors des conditions du marché, ne doivent pas non plus être reprises dans le nouvel état de l'annexe.

La Commission a été saisie de la question de savoir si cette exception n'est applicable qu'aux sociétés cotées, ou s'il suffit que la société, qui se trouve à la tête d'un groupe consolidé, soit une société cotée ?

3 L'article 1^{er}, 6) de la Directive 2006/46/CE prévoit que "Member States may exempt transactions entered into between two or more members of a group provided that subsidiaries which are party to the transaction are wholly owned by such a member".

4 Avis CNC du 13 janvier 2010.

5 Comme dans l'avis 2010/1, il convient ici de mentionner que, dans le cas d'une société anonyme, peuvent tenter une action minoritaire les actionnaires minoritaires qui, au jour de l'assemblée générale qui s'est prononcée sur la décharge des administrateurs, possèdent des titres auxquels est attaché au moins 1 pour cent des voix attachées à l'ensemble des titres existant à ce jour, ou à ce même jour, possèdent des titres qui représentent une partie du capital d'une valeur d'au moins 1.250.000 EUR.

6 Il en sera de même pour les transactions qui ont lieu entre deux filiales, dans le cas où la même société mère détient 100% des actions de ces deux filiales.



Le demandeur décrit la structure du groupe suivante : une société cotée M a deux filiales, les sociétés X et Y, dont elle détient 100 pour cent des actions. Les actions de la société Z sont, à leur tour, détenues par les sociétés X et Y.

La Commission rappelle que seules les sociétés appartenant aux catégories citées au début de cet avis, sont tenues de mentionner dans l'annexe les transactions concernées avec des parties liées. En ce qui concerne la situation décrite par le demandeur, ceci signifie que les transactions concernées entre la société mère M et ses parties liées doivent normalement être reprises dans les comptes annuels statutaires de la société mère (cotée) M. En d'autres termes, il s'agit des transactions entre M et X, M et Y ainsi que M et Z. Cependant, conformément au régime d'exception (dans ce cas, il s'agirait de transactions avec des filiales qui sont intégralement la propriété du groupe), il n'est pas nécessaire de mentionner ces transactions dans l'annexe des comptes annuels statutaires de M.

Normalement, les transactions concernées devraient également être reprises dans les comptes annuels statutaires des sociétés X, Y et Z, pour autant que ces sociétés appartiennent à l'une des catégories précisées ci-dessus. Cependant, en raison du régime d'exception, ceci n'est pas nécessaire. En effet, il s'agit toujours de transactions entre des entreprises qui sont intégralement la propriété du groupe.



DURÉE DE L'EXERCICE

AVIS 2010/10

14 juillet 2010

55

MOTS-CLÉS

abrégement de l'exercice – durée de l'exercice – inventaire – prolongement de l'exercice – situations exceptionnelles

L'article 9 de la Loi comptable du 17 juillet 1975 et l'article 92, § 1^{er} du Code des sociétés imposent l'établissement une fois l'an au moins d'un inventaire et de comptes annuels.

La question a été posée à la Commission de savoir si ces dispositions, sanctionnées par l'article 16 de la Loi comptable et l'article 126, § 1^{er} du Code des sociétés, avaient pour effet de prohiber que, lors de la constitution de la société ou au cours de sa vie sociale, les statuts ou une modification de ceux-ci prévoient un exercice d'une durée supérieure ou inférieure à douze mois.

La conformité à la loi d'un prolongement ou d'un abrégement exceptionnel d'un exercice n'a pas, à la connaissance de la Commission, fait l'objet de décisions jurisprudentielles ni suscité de prises de positions doctrinales. Sont généralement mentionnées dans la doctrine comme des situations

exceptionnelles: le premier ou le dernier exercice, une restructuration de société ou l'harmonisation des dates de clôture au sein d'un groupe¹.

Le commentaire consacré dans l'Exposé des Motifs de la Loi comptable à l'article 7² montre clairement l'intention du législateur de ne pas modifier, quant au fond, sous réserve de la sanction dont elle est assortie, l'obligation incombant depuis longtemps à tout commerçant en vertu de l'article 17 du Code de commerce de dresser chaque année un inventaire. Si le législateur avait entendu instaurer des nouvelles règles quant à l'annalité de l'inventaire et des comptes annuels, il est certain que cette volonté se serait traduite de manière explicite au cours des travaux préparatoires.

Cependant, la Commission estime qu'une prolongation ou un abrégement exceptionnel de l'exercice jusqu'à une durée supérieure ou inférieure à douze mois est permise. L'article 15, § 3 du Code des sociétés envisage, en effet, la circonstance d'un exercice d'une durée supérieure ou inférieure à douze mois.³

Lors de la constitution d'une société, le début et la fin de l'exercice sont fixés dans l'acte constitutif.⁴

La modification de la date de clôture de l'exercice s'effectue par la voie des modifications apportées aux statuts par l'assemblée générale extraordinaire, selon la procédure prévue par la loi.⁵

A la question de savoir à quel moment l'entreprise peut prolonger ou abréger l'exercice, la Commission est d'avis que la décision de prolongation ou d'abrégement doit être prise avant la fin de l'exercice concerné. En d'autres termes, une entreprise ne peut prolonger ou abréger son exercice qu'au cours de l'exercice en cours.

Ni la Loi comptable, ni le Codé des sociétés ne limitent le nombre de fois qu'un exercice peut être prolongé ou abrégé. De l'avis de la Commission,

1 C. CHEVALIER, *Vademecum Vennootschapsbelasting*, Larcier, Gent, 2008, 42; SALENS, P. & TAGHON, C., *Aangifte Vennootschapsbelasting 2009*, Maklu, Antwerpen, 2009, 62.

2 Actuellement repris à l'article 9 de la Loi comptable.

3 Article 15, § 3 C.Soc. stipule que: «Lorsque l'exercice a une durée inférieure ou supérieure à douze mois, le montant du chiffre d'affaires à l'exclusion de la taxe sur la valeur ajoutée, visé au § 1^{er}, est multiplié par une fraction dont le dénominateur est douze et le numérateur le nombre de mois compris dans l'exercice considéré, tout mois commencé étant compté pour un mois complet.

4 Article 69, 1^{er} alinéa, 7^o C. Soc.

5 Article 286 C. Soc.



l'absence d'autorisation explicite stipulant qu'un exercice peut avoir une durée supérieure ou inférieure à douze mois, démontre que le législateur s'oppose à ce que de manière systématique l'exercice ait une durée qui diffère d'une durée de douze mois.

La présentation des comptes annuels doit être identique d'un exercice à l'autre. Tant lors de la prolongation que lors de l'abrégement, il est dérogé de ce principe. C'est la raison pour laquelle la Commission souligne l'importance d'une mention et motivation adéquates dans l'annexe des comptes annuels relatifs à l'exercice au cours duquel la modification est intervenue.

Cet avis remplace l'avis CNC 7/1.⁶

⁶ Bulletin CNC n° 2, décembre 1977, 3-4.



TRAITEMENT COMPTABLE DANS LE CHEF DE L'EMPLOYEUR DES CONTRIBUTIONS SALARIALES ACCORDÉES PAR LES POUVOIRS PUBLICS

AVIS 2010/11

8 septembre 2010

55

MOTS-CLÉS

allocation de travail – charge salariale – contribution salariale – plan d'embauche win-win – pouvoirs publics – rémunération – subside d'exploitation

La Commission a été interrogée sur le traitement comptable des contributions salariales accordées par les pouvoirs publics dans le cadre du « plan d'embauche win-win »¹.

Le plan d'embauche win-win implique que, pendant un certain nombre de mois, les pouvoirs publics paient « une allocation de travail » au travailleur qui, au moment de l'engagement, était chômeur complet indemnisé, pour autant que le travailleur et l'employeur remplissent toutes les conditions imposées par l'arrêté royal du 19 décembre 2001.

¹ Arrêté royal du 19 décembre 2001 de promotion de mise à l'emploi des demandeurs d'emploi de longue durée, *MB* du 12 janvier 2002.

Cette allocation de travail est déduite du salaire net à payer par l'employeur². La contribution salariale entraîne dès lors dans le chef de l'employeur une dispense de paiement au travailleur d'une partie du salaire net.

Dès lors que la naissance de la charge salariale, d'une part, et la dispense partielle du paiement, d'autre part, trouvent leurs origines dans des cadres juridiques différents, il ne peut être procédé, de l'avis de la Commission, à l'imputation de cette dispense au crédit du compte 620 *Rémunérations et avantages sociaux directs*, étant donné que toute compensation est interdite (article 25, § 2 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés)³.

La charge salariale résulte du contrat de travail conclu entre le travailleur et l'employeur. Or, l'allocation de travail, qui est déduite du salaire net à payer, trouve son origine dans l'arrêté royal du 19 décembre 2001. Dans la mesure où les référentiels juridiques sont différents, la Commission est d'avis que la charge salariale des travailleurs concernés doit être enregistrée pour son montant brut.

620	Rémunérations et avantages sociaux directs	x
621	Cotisations patronales d'assurances sociales	x
	à 453 Précomptes retenus	x
	454 Office national de la sécurité sociale	x
	455 Rémunérations	x

La disparition d'une partie de la dette relative aux rémunérations doit être considérée comme un subside d'exploitation, étant donné que cette disparition influence directement le résultat d'exploitation. Elle sera comptabilisée sous les produits d'exploitation, sous la rubrique I.D. *Autres produits d'exploitation*.

455	Rémunérations	x
	à 740 Subsides d'exploitation et montants compensatoires	x

2 Le montant de l'allocation de travail est limité au salaire net auquel le travailleur a droit pour le mois concerné. (art. 15, § 2 AR du 19 décembre 2001).

3 Avis 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», *Bulletin CNC*, n° 52, mars 2010, 27-34.





PRINCIPES COMPTABLES GÉNÉRAUX APPLICABLES AUX INSTRUMENTS FINANCIERS DÉRIVÉS ¹

AVIS 2010/12
8 septembre 2010

55

MOTS-CLÉS

*instruments financiers – instruments financiers dérivés
– opération de couverture – principe de prudence –
principe de rapprochement – principe de réalisation
– principes comptables*

Introduction

A. Absence de cadre conceptuel applicable au traitement comptable des instruments financiers dérivés

Le caractère dynamique des marchés financiers internationaux a pour conséquence que l'on utilise aujourd'hui largement non seulement des instruments financiers primaires classiques, comme les actions et les obligations, mais aussi différentes formes d'instruments financiers dérivés, tels que les contrats à terme standardisés et non standardisés (futures), les options et les swaps.

¹ La Commission souhaite souligner que, vu sa compétence, le présent avis n'est pas applicable au traitement comptable des instruments financiers dérivés par les entreprises du secteur financier comme par exemple les banques, les établissements de crédit et les entreprises d'assurances.

Cet usage n'est plus réservé aux seuls professionnels depuis longtemps. Il s'est progressivement étendu à l'ensemble des secteurs d'activités économiques pour s'adapter aux besoins de couverture ou d'investissement les plus diversifiés. Dans le même temps, force est de constater que le droit comptable belge, à l'exception des référentiels applicables au secteur financier (banque/assurance), ne s'est pas adapté à ces évolutions.

Les Directives 2001/65/CE², 2003/51/CE³ et 2006/46/CE⁴ ont introduit, dans la Quatrième Directive⁵, la possibilité d'évaluer à la juste valeur les instruments financiers, y compris les dérivés (articles 42*bis* à 42*septies*). Cette autorisation (ou obligation au choix des Etats membres) peut être limitée aux comptes consolidés au sens de la Septième Directive⁶.

Cependant, comme l'expose le Rapport au Roi de l'arrêté royal du 10 août 2009⁷ qui transpose notamment la Directive 2006/46/CE précitée en droit national belge, « *le Gouvernement n'a pas fait usage de la possibilité offerte par la directive citée d'autoriser ou d'exiger l'évaluation d'instruments financiers, de même que le respect des obligations de publicité y afférentes prévues par les normes comptables internationales adoptées en vertu du règlement (CE) n° 1725/2003 de la Commission du 29 septembre 2003 (...)* ». Le Gouvernement estime, en effet, qu'à ce jour, il ne serait toujours pas opportun d'introduire cette possibilité dans notre droit national.

A défaut de règles spécifiques, le traitement comptable des instruments financiers dérivés devra être déduit de l'application des principes comptables

2 Directive 2001/65/CE du Parlement européen et du Conseil du 27 septembre 2001 modifiant les directives 78/660/CEE, 83/349/CEE et 86/635/CEE en ce qui concerne les règles d'évaluation applicables aux comptes annuels et aux comptes consolidés de certaines formes de sociétés ainsi qu'à ceux des banques et autres établissements financiers.

3 Directive 2003/51/CE du Parlement européen et du Conseil du 18 juin 2003 modifiant les directives 78/660/CEE, 83/349/CEE et 91/674/CEE du Conseil sur les comptes annuels et les comptes consolidés de certaines catégories de sociétés, des banques et autres établissements financiers et des entreprises d'assurance.

4 Directive 2006/46/CE du Parlement européen et du Conseil du 14 juin 2006 modifiant les directives du Conseil 78/660/CEE concernant les comptes annuels de certaines formes de sociétés, 83/349/CEE concernant les comptes consolidés, 86/635/CEE concernant les comptes annuels et les comptes consolidés des banques et autres établissements financiers, et 91/674/CEE concernant les comptes annuels et les comptes consolidés des entreprises d'assurance.

5 Directive 78/660/CEE du 25 juillet 1978 concernant les comptes annuels de certaines formes de sociétés.

6 Directive 83/349/CEE du 13 juin 1983 concernant les comptes consolidés.

7 Arrêté royal du 10 août 2009 portant modification de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés et de l'arrêté royal du 12 septembre 1983 déterminant la teneur et la présentation d'un plan comptable minimum normalisé.



généraux issus de la Quatrième Directive qui ont été transposés dans l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés (ci-après AR C.Soc.).

Parmi ceux-ci, certains ont trait en particulier aux principes d'évaluation.

Or, le droit comptable belge ne fournit pas de clé permettant de classer hiérarchiquement ces différents principes. Par conséquent, il peut arriver que l'application de certains d'entre eux, pris isolément, conduise dans certaines circonstances à des solutions contradictoires. Il en est ainsi des principes de prudence et de rapprochement des charges et des produits. Une telle situation entraîne des difficultés pour la définition d'un traitement comptable cohérent à portée générale pour ce type d'instruments.

Par conséquent, pour clarifier la situation, la Commission a décidé de constituer un groupe de travail thématique sous la présidence de M. Bruno Colmant, membre de la Commission, composé d'experts du secteur bancaire, du révisorat, du droit financier et de l'administration fiscale.

B. Objet de l'avis

Le présent avis a pour objectif, par référence à certains avis antérieurs, d'ordonner les principes comptables les plus pertinents, au départ desquels pourra être déduit le traitement comptable des instruments financiers dérivés, sans préjudice du traitement fiscal spécifique qui pourrait leur être applicable.⁸

La Commission envisage de compléter ultérieurement cet avis par des exemples concrets.

Il est évident que les avis antérieurs relatifs au traitement comptable de certains instruments financiers dérivés seront, à un stade ultérieur, alignés sur les principes généraux dégagés dans le présent avis.

⁸ La Commission souhaite souligner que la classification hiérarchique des principes comptables dans cet avis ne s'applique qu'au traitement comptable des instruments financiers dérivés.

C. *Champ d'application*

Le droit comptable belge n'offre pas de définition conceptuelle des instruments financiers dérivés. Tout au plus, l'article 97 AR C.Soc., sous C, indique que doivent être considérés comme instruments financiers dérivés les contrats sur produits de base que chacune des parties est en droit de dénouer en numéraire ou au moyen d'un autre instrument financier, à l'exception de ceux qui (a) ont été passés et sont maintenus pour satisfaire les besoins escomptés de la société en matière d'achat, de vente ou d'utilisation du produit de base, (b) ont été passés à cet effet dès le début, et (c) doivent être dénoués par la livraison du produit de base.

Dans sa définition large, un dérivé est un contrat financier dont la valeur dépend des valeurs d'un ou plusieurs actifs ou indices sous-jacents. Les opérations sur ces instruments portent sur un large assortiment d'instruments financiers, allant des contrats à terme (forwards et futures) aux options en passant par les échanges financiers (swaps).⁹

Le droit comptable belge ne disposant pas de définition conceptuelle d'instruments financiers dérivés, le présent avis s'applique donc, pour les contrats sans composante optionnelle, aux contrats de change à terme, aux contrats d'échange de taux d'intérêt (IRS) ou de devises et de taux d'intérêt (CIRS), aux contrats d'achat à terme de taux d'intérêt (FRA ou futures sur taux d'intérêt). Quant aux options, sont visés par le présent avis les contrats de vente ou d'achat de devises, de taux (caps, floors, collars), de titres (à revenus fixes ou variables) ou encore sur un contrat d'échange de taux d'intérêt (swaptions). Comme prévu par l'AR C.Soc., sont également visés ici certains contrats ayant comme sous-jacent des produits de base (*commodities*)¹⁰.

Ne sont, en revanche, pas visés par cet avis, les instruments émis ou acquis en faveur du personnel de la société, de même que les dérivés incorporés à d'autres instruments financiers ou opérations commerciales pour lesquels leur qualification juridique prime pour la détermination des règles comptables qui leur sont applicables.

9 Comité de Bâle sur le contrôle bancaire, *Lignes directrices pour la gestion des risques liés aux instruments dérivés*, juillet 1994.

10 Art. 97, C de l'AR C.Soc.



I. CLASSIFICATION HIÉRARCHIQUE DES PRINCIPES D'ÉVALUATION

A. *Primauté du principe comptable de réalisation sur le principe de rapprochement*

L'application simultanée des principes de prudence (coût historique et réalisation) et de rapprochement peut créer certaines tensions, en particulier lorsque leur application concerne l'enregistrement d'un produit.

En effet, l'application du principe de réalisation s'oppose à ce qu'un rapprochement simultané et indifférencié des charges et des produits générés par un instrument financier dérivé soit acté, dès lors que l'enregistrement des produits nécessite qu'ils soient certains, lors même que les charges ne doivent être que probables.

Comme précisé dans l'introduction, la réglementation comptable belge ne fournit pas explicitement de clés permettant de hiérarchiser ces principes lors du traitement comptable des instruments financiers dérivés. La doctrine n'est pas plus explicite sur ce point.

De l'avis de la Commission l'application du principe de rapprochement des charges aux produits est subordonnée au principe comptable de réalisation. En effet, selon le principe de rapprochement, les produits ne peuvent être actés sans la comptabilisation des charges y afférentes. En revanche, selon le principe de réalisation, l'enregistrement des produits nécessite qu'ils soient certains, lors même que les charges ne doivent être que probables. L'absence d'incertitude quant à l'enregistrement d'un produit renvoie à la notion de réalisation.

Par conséquent, et de manière générale, l'application du principe comptable de réalisation devra primer l'application du principe comptable de rapprochement dans la recherche d'un traitement comptable applicable aux instruments financiers dérivés.

B. Le cas particulier de la couverture efficace (ou position fermée)

La Commission est d'avis que la nature de l'opération de couverture, qui a pour objet de neutraliser les variations de prix et/ou de flux financiers de l'instrument financier couvert, justifie un traitement comptable dérogatoire pour la partie efficace de la couverture.

Pour pouvoir bénéficier d'un tel traitement dérogatoire, une opération de couverture doit satisfaire aux conditions suivantes¹¹ :

- nature de l'élément couvert : l'opération de couverture doit avoir comme instrument sous-jacent des éléments identiques à ceux en couverture desquels l'opération de couverture est conclue ;
- existence d'un risque réel : il doit exister une exposition au risque de variation de prix [ou de flux financiers] portant sur l'élément (ou l'ensemble d'éléments) couvert ;
- existence d'une corrélation suffisante entre les variations de prix ou de flux financiers de l'élément couvert et celles de l'instrument de couverture ;
- maintien de la corrélation pendant toute la durée de l'opération de couverture ;
- identification dès l'origine de l'opération de couverture, en tant que telle.

L'appréciation du respect de la condition de corrélation suffisante relève de la responsabilité de l'organe de gestion. De l'avis de la Commission, une couverture peut être considérée comme hautement efficace seulement si les deux conditions suivantes sont réunies :

- au début de la couverture et au cours des périodes ultérieures, on s'attend à ce que la couverture soit hautement efficace pour compenser les variations de juste valeur ou des flux de trésorerie attribuables au risque couvert pendant la période pour laquelle la couverture est désignée. Cette attente peut être démontrée de diverses manières, notamment par comparaison des variations passées de la juste valeur ou des flux de

11 Inspirées de l'avis CNC 167/2, *Bulletin CNC*, n° 29, novembre 1992, 4.



trésorerie de l'élément couvert attribuables au risque couvert et des variations passées de la juste valeur ou des flux de trésorerie de l'instrument de couverture, ou en établissant la preuve d'une corrélation statistique forte entre la juste valeur ou les flux de trésorerie de l'élément couvert et ceux de l'instrument de couverture;

- les résultats réels de l'opération de couverture se situent dans un intervalle compris entre 80% et 125%.

Peuvent également bénéficier d'un tel régime les parties qui se neutralisent de positions de sens opposés portant sur un même sous-jacent. Comme la Commission l'indique dans l'avis CNC 167/2¹², cette situation peut résulter soit de la conclusion d'opérations n'ayant pas de liens entre elles au moment où elles sont conclues, soit de combinaisons complexes d'opérations qui ne réunissent pas les conditions permettant de les considérer comme des opérations de couverture.

Le même avis cite comme exemples de ce type de pluralité d'opérations afférentes à un même actif sous-jacent les combinaisons suivantes :

- un ensemble d'opérations constitué par la détention de 100 actions X en portefeuille, l'acquisition d'une option call sur 50 autres actions et la constitution par la suite d'une option call sur 125 actions X, exerçable à une autre date que la date d'exercice de la première option;
- la position construite par l'émission d'une option d'achat et l'émission d'une option de vente à la même échéance et au même prix d'exercice. Cette combinaison (short straddle) pourra être justifiée si l'entreprise s'attend à ce que le marché du sous-jacent n'évolue guère et entend bénéficier des primes perçues.

On relèvera que la traduction comptable d'une opération de couverture ou, plus généralement, d'opérations de sens opposé sur un même sous-jacent devra conduire à neutraliser, et pas nécessairement compenser, au sein du compte de résultats, les variations de valeur et/ou les flux financiers des instruments financiers couverts et de couverture, conformément aux dispositions de l'article 25, §2 AR C.Soc.

¹² *Bulletin CNC*, n°29, novembre 1992, 17.

Le principe de rapprochement prime ici pendant la période au cours de laquelle les conditions de la couverture efficace sont remplies.

Par conséquent, la Commission est d'avis que, dans une telle situation, il convient, quant à la détermination du résultat latent, d'avoir égard au résultat découlant de l'ensemble des opérations relatives à une même valeur en cause.

II. INFORMATIONS À FOURNIR

Les règles d'évaluation doivent mentionner le traitement comptable des instruments financiers dérivés, de même que des résultats des opérations sur ceux-ci.

De même, il s'indique de fournir dans l'annexe (à la note *Droits et engagements hors bilan*) une vue adéquate des contrats de dérivés en cours, pour autant qu'ils portent sur des montants significatifs.

Enfin, à la note « Instruments financiers dérivés non évalués à la juste valeur », dans la mesure où certains instruments financiers dérivés ne sont pas évalués à la juste valeur dans le bilan, il conviendra de mentionner pour chaque catégorie d'instruments financiers dérivés, la juste valeur des instruments si cette valeur peut être déterminée grâce à l'une des méthodes prescrites à l'article 97, sous C, AR C.Soc.¹³, et des indications sur le volume et la nature des instruments. Au besoin, par souci de transparence, les sociétés peuvent également indiquer la différence entre la valeur comptable des instruments financiers dérivés concernés et leur juste valeur.

13 La juste valeur est définie à l'Art. 97, C de l'AR C.Soc. comme suit: « Il y a lieu d'entendre par juste valeur: la valeur déterminée par référence à: a) une valeur de marché, dans le cas des instruments financiers pour lesquels un marché fiable est aisément identifiable. Lorsqu'une valeur de marché ne peut être aisément identifiée pour un instrument donné, mais qu'elle peut l'être pour les éléments qui le composent ou pour un instrument similaire, la valeur de marché peut être calculée à partir de celle de ses composants ou de l'instrument similaire, ou b) une valeur résultant de modèles et techniques d'évaluation généralement admis, dans le cas des instruments pour lesquels un marché fiable ne peut être aisément identifié. Ces modèles et techniques d'évaluation garantissent une estimation raisonnable de la valeur de marché ».





TRAITEMENT COMPTABLE DANS LE CHEF DES MEMBRES D'UNE UNITÉ TVA DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE

AVIS 2010/13

8 septembre 2010

55

MOTS-CLÉS

*annexe – compte d'attente – livraison de biens –
responsabilité solidaire – services – TVA – unité TVA*

I. GÉNÉRALITÉS

Il a été établi sous le nom de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : TVA) un impôt sur le chiffre d'affaires, qui se perçoit dans les conditions et selon les modalités déterminées par le Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après C.TVA)¹.

Les assujettis sont tenus de déposer des déclarations périodiques du montant de la taxe exigible, des déductions à opérer et des régularisations à effectuer². Ils doivent en outre tenir une comptabilité appropriée à l'étendue de leurs activités en vue de permettre l'application et le contrôle de la TVA³.

1 Article 1^{er}, § 1^{er} C.TVA.

2 Article 53, § 1^{er} C.TVA.

3 Article 54 C.TVA juncto l'article 14, § 1^{er} AR TVA n° 1.

II. UNITÉ TVA

La Belgique a introduit l'unité TVA au 1^{er} avril 2007⁴.

Le système de l'unité TVA permet de considérer que des personnes établies en Belgique, qui sont indépendantes du point de vue juridique mais étroitement liées entre elles sur le plan financier, économique et de l'organisation, ne constituent qu'un seul assujetti pour l'application du C.TVA⁵.

A compter du moment de sa création et durant toute son existence, l'unité TVA se substitue aux membres pour tous les droits accordés ou toutes les obligations imposées par le C.TVA et ses arrêtés d'exécution⁶. Les membres de l'unité TVA désignent l'un d'entre eux pour exercer, en leur nom et pour leur compte, les droits et obligations de cette unité TVA mentionnés dans le C.TVA et ses arrêtés d'exécution. Ce membre est qualifié de « représentant » de l'unité TVA⁷.

L'unité TVA est considérée comme un seul assujetti et est donc identifiée sous un numéro de TVA unique pour l'unité⁸. Ce numéro vaut pour le dépôt des déclarations périodiques de l'unité TVA, pour la tenue du compte-courant TVA de l'unité TVA, pour l'établissement éventuel de comptes spéciaux, pour toutes les taxations additionnelles et pour tous les actes de perception et de recouvrement émanant de l'administration⁹.

La déclaration TVA est introduite par le représentant de l'unité TVA sous le numéro d'identification à la TVA de l'unité TVA. Se basant sur les différentes comptabilités tenues par les membres¹⁰, le représentant tiendra une comptabilité TVA centralisée lui permettant de remplir correctement la déclaration TVA au niveau de l'unité TVA. Cette déclaration reprend le montant total des opérations réalisées par l'ensemble des membres. Cette

4 Les modalités d'exécution relatives à l'unité TVA ont été publiées dans l'AR TVA n° 55 du 9 mars 2007 (MB du 15 mars 2007).

5 Article 4, § 2 C.TVA.

6 Article 7 AR TVA n° 55.

7 Article 1^{er}, § 3 AR TVA n° 55.

8 Cependant, à chaque membre est accordé un sous-numéro d'identification à la TVA (article 50, § 1^{er}, 4° C.TVA).

9 Rapport au Roi de l'AR TVA n° 55, n° 11, MB du 15 mars 2007.

10 En effet, chaque membre de l'unité TVA doit tenir une comptabilité appropriée à l'étendue de ses activités (article 14, § 1^{er} AR TVA n° 1), étant donné que l'unité TVA seulement implique une consolidation en ce qui concerne la TVA.



procédure permet l'introduction, pour l'unité TVA et pour chaque période de déclaration, d'une seule déclaration périodique à la TVA . Dans la mesure où l'unité TVA est considérée comme un assujetti unique, ses membres seront, à l'égard de l'Etat, solidairement responsables de toutes les dettes TVA de l'unité¹¹.

III. TRAITEMENT COMPTABLE DANS LE CHEF DES MEMBRES DE L'UNITÉ TVA DE DETTES ET CRÉANCES TVA

La Commission a été interrogée sur le traitement de la TVA à récupérer et de la TVA due dans la comptabilité des membres de l'unité TVA.

L'unité TVA est considérée comme un assujetti unique tant en ce qui concerne les biens et les services obtenus de tiers qu'en ce qui concerne les opérations effectuées vis-à-vis de ceux-ci¹². Les importations et les acquisitions intracommunautaires de biens réalisées par chaque membre sont également considérées comme réalisées par l'unité TVA.

Les livraisons de biens et les prestations de services réalisées entre les membres d'une unité TVA n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA.

11 L'article 51ter C.TVA stipule que « les personnes qui ne constituent qu'un seul assujetti par application de l'article 4, § 2, sont solidairement tenues vis-à-vis de l'Etat du paiement de la taxe, des intérêts, des amendes et des frais exigibles du fait des opérations qui se rapportent à la période pendant laquelle ces personnes constituent un seul assujetti pour l'application du présent Code ».

12 Rapport au Roi de l'AR TVA n° 55, n°12, MB du 15 mars 2007.

Exemple 1

Le membre A vend des marchandises au membre B pour 1.000 euros (hors TVA).

– Traitement comptable dans le chef du membre A :

400 Créances en comptes	1.000,00
à 700 Ventes et prestations de services	1.000,00

– Traitement comptable dans le chef du membre B :

604 Marchandises	1.000,00
à 440 Fournisseurs	1.000,00

Les livraisons de biens fournies et les prestations de services rendues à un membre de l'unité TVA sont réputées, pour l'application de la TVA, avoir été fournies et rendues à l'unité TVA. Au moment de la déclaration TVA, naîtra, dans le chef du membre, à concurrence de la TVA due sur la livraison/prestation, une créance sur le représentant de l'unité TVA (qualitate qua). Dans l'attente de l'introduction de la déclaration, cette créance sera comptabilisée sur un compte d'attente¹³.

Exemple 2

Le membre A achète des marchandises de X pour 1000 euros (hors 21% de TVA). L'écriture à passer dans le chef du membre A est la suivante :

604 Achats de marchandises	1.000,00
499 Comptes d'attente	210,00
à 440 Fournisseurs	1.210,00

La livraison de biens et la prestation de services réalisées par chaque membre sont considérées comme réalisées par l'unité TVA. Au moment de la déclaration TVA, naîtra, dans le chef du membre, une dette envers le représentant de l'unité TVA. Dans l'attente de l'introduction de la déclaration, cette dette sera comptabilisée sur un compte d'attente.

13 L'entreprise peut développer un système de comptes d'attente qui traduit les particularités de la réglementation relative à la TVA.



Exemple 3

Le membre B vend des marchandises à X pour 2000 euros (hors 21% de TVA).

400 Créances en comptes	2.420,00
à 700 Ventes et prestations de services	2.000,00
499 Comptes d'attente	420,00

Au moment de l'introduction par le représentant de l'unité TVA de la déclaration TVA, naîtra, dans le chef du représentant de l'unité TVA, une créance ou une dette définitive envers l'Etat. Au même moment naîtra, dans le chef de chaque membre, une créance ou une dette envers le représentant de l'unité TVA.

Exemple 4

Après la clôture des comptes d'attente, le membre A dispose d'une créance de 210 sur le représentant de l'unité TVA, étant donné que ce dernier doit récupérer la TVA de l'Etat.

411 TVA à récupérer ¹⁴	210,00
à 499 Comptes d'attente	210,00

Après la clôture des comptes d'attente, le membre B dispose d'une dette de 210 envers le représentant de l'unité TVA, étant donné que ce dernier doit verser la TVA à l'Etat.

499 Comptes d'attente	420,00
à 451 TVA à payer ¹⁵	420,00

Le membre C, en tant que représentant de l'unité TVA, dispose d'une dette de 210 envers de l'Etat.

41 Autres créances: unité TVA ¹⁶	420,00
à 451 TVA à payer	210,00
48 Autres dettes: unité TVA ¹⁷	210,00

14 Il s'agit de la TVA à récupérer envers l'unité TVA, dans le chef de son représentant.

15 Il s'agit de la TVA à payer envers l'unité TVA, dans le chef de son représentant.

16 Dans l'exemple il s'agit d'une créance envers le membre B.

17 Dans l'exemple il s'agit d'une dette envers le membre A.

IV. RESPONSABILITÉ SOLIDAIRE DES DETTES DE L'UNITÉ TVA

Les membres de l'unité TVA sont solidairement tenus vis-à-vis de l'Etat du paiement de la TVA, des intérêts, des amendes et des frais exigibles du fait des opérations des membres de l'unité TVA¹⁸.

Conformément à l'article 25, § 3 de l'AR C.Soc., sont mentionnés dans l'annexe, les engagements qui ne figurent pas au bilan et qui sont susceptibles d'avoir une influence importante sur le patrimoine, sur la situation financière ou sur le résultat de la société. Vu la responsabilité solidaire des dettes de l'unité TVA, chaque membre de l'unité TVA est par conséquent tenu de mentionner dans son annexe qu'il est membre d'une unité TVA.

Si l'organe d'administration d'un membre de l'unité TVA estime qu'il y a un risque réel que le membre sera tenu responsable pour le montant total de dettes TVA de l'unité TVA, ce membre doit par conséquent comptabiliser cette dette totale sous la classe 0 du plan comptable et il est tenu d'en faire mention dans l'annexe aux comptes annuels sous les *Droits et engagements hors bilan*.

Si un membre de l'unité TVA est impliqué dans un différend avec l'Etat, les autres membres de l'unité TVA sont également tenus d'en faire mention dans l'annexe si leur organe d'administration estime qu'il y a un risque réel qu'ils seront tenus responsables pour le recouvrement éventuel qui en pourrait résulter.

¹⁸ Article 51ter C.TVA.





CONSERVATION DES LIVRES ET DES PIÈCES JUSTIFICATIVES

AVIS 2010/14

24 septembre 2010

55

MOTS-CLÉS

comptabilité électronique – conservation – facturation électronique – lieu de conservation – livres pièce justificative – système informatisé

Introduction

Les entreprises belges sont tenues de conserver leurs livres pendant sept ans à partir du premier janvier de l'année qui suit leur clôture.¹ Les pièces justificatives doivent également être conservées, en original ou en copie, durant sept ans et être classées méthodiquement. Ce délai est réduit à trois ans pour les pièces qui ne sont pas appelées à faire preuve à l'égard de tiers.²

Pour la tenue de la comptabilité de leurs sièges implantés dans différents pays, certaines entreprises belges ont mis sur pied un système central de comptabilité informatisée. A cet égard, la Commission a été interrogée sur

1 Article 8, § 2 de la loi du 17 juillet 1975 (ci-après la Loi comptable).

2 Article 6, alinéa 4 de la Loi comptable. La Commission a déjà publié un avis relatif à la conservation des pièces justificatives, c.-à-d. l'avis CNC 6/1 «La conservation des pièces justificatives», *Bulletin CNC*, n° 8, avril 1981, 7.

la possibilité pour une entreprise belge de conserver ses livres et pièces justificatives sous forme électronique à l'étranger.

I. COMPTABILITÉ ÉLECTRONIQUE

En 2005, la tenue d'une comptabilité électronique a été légalement admis par la Loi comptable. En effet, l'article 2 de l'arrêté royal du 25 janvier 2005³ érige en principe que les livres prévus par la loi peuvent tous être tenus soit sur support papier soit au moyen de systèmes informatisés. La comptabilité électronique devra, bien évidemment, répondre aux conditions et exigences imposées par la Loi comptable.

En ce qui concerne plus spécifiquement l'obligation de garantir la continuité matérielle, la régularité et l'irréversibilité (article 7, § 2 de la Loi comptable), l'article 5, § 2, de l'arrêté royal du 12 septembre 1983 prévoit que les systèmes informatisés utilisés (ex. logiciel comptable) doivent à tout le moins permettre à l'entreprise de tenir sa comptabilité conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables à la tenue de la comptabilité.⁴

Il appartiendra à la Commission des Normes Comptables, conformément à sa mission légale – et en particulier à son rôle dans la formulation des principes d'une comptabilité régulière – d'explicitier et de préciser, au moyen d'avis et de recommandations, cette exigence minimale et de la situer dans le cadre plus large de l'organisation de la comptabilité dans l'entreprise.⁵

3 Arrêté royal modifiant l'arrêté royal du 12 septembre 1983 portant exécution de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises, l'arrêté royal du 12 septembre 1983 déterminant la teneur et la présentation d'un plan comptable minimum normalisé et l'arrêté royal du 16 juin 1994 fixant la contribution des entreprises aux frais de fonctionnement de la Commission des Normes comptables, *MB* du 7 février 2005.

4 Article 5, § 2 de l'arrêté royal du 12 septembre 1983 portant exécution de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises, introduit par l'article 2 de l'arrêté royal du 25 janvier 2005.

5 Rapport au Roi de l'arrêté royal du 25 janvier 2005.



II. FACTURATION ÉLECTRONIQUE

L'article 6, alinéa 1^{er} de la Loi comptable stipule que toute écriture s'appuie sur une pièce justificative datée et porte un indice de référence à celle-ci⁶. Sous l'angle du droit comptable, la facture constitue toutefois, une fois vérifiée et acceptée, la pièce justificative par excellence des opérations de vente et d'achat de biens et de prestations de services⁷.

Au regard de la législation TVA, les factures peuvent être transmises et reçues en Belgique par voie électronique sous réserve de l'acceptation du destinataire de la facture⁸. L'authenticité de l'origine et l'intégrité du contenu de la facture doivent en outre être garanties⁹. A compter du 1^{er} janvier 2010, les entreprises belges ont la liberté de choisir la manière dont elles garantissent cette authenticité et cette intégrité¹⁰. Elles peuvent ainsi faire appel aux techniques informatiques (signature électroniques ou EDI) et opter pour d'autres solutions ou procédures, telles que le fait de lier la facture à un paiement, un bon de commande, un bon de livraison, etc.

Les règles de facturation belges sont seulement applicables aux transactions qui ont lieu en Belgique. Au niveau européen, la Directive 2010/45/UE du Conseil du 13 juillet 2010 modifiant la Directive 2006/112/CE¹¹ relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne les règles de facturation, a récemment été adoptée. Cette directive vise à supprimer les exigences formelles et à établir une harmonisation maximale, ce qui implique plus concrètement que les Etats membres ne peuvent imposer des obligations de facturation ou des formalités autres que celles qui sont reprises à la directive TVA. Le but principal de la directive est le traitement

6 Ce n'est qu'en liaison avec la pièce justificative qu'une inscription comptable est ordonnée et justifiée. C'est à travers cette pièce que l'opération est établie quant à sa nature, sa date et son montant ainsi que quant à la contrepartie, au service ou à la personne qui effectue l'opération.

7 Avis CNC 174/1 « Les principes d'une comptabilité régulière », *Bulletin CNC*, n° 38, février 1997, 2-32.

8 Article 9 de l'arrêté royal du 12 septembre 1983 portant exécution de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises.

9 Article 60, § 3 du Code TVA.

10 Suite à la suppression de § 3 et § 4 de l'AR n° 1 par l'arrêté royal du 15 décembre 2009, les règles relatives à l'envoi et à la réception de factures électroniques ont été sensiblement simplifiées.

11 Ci-après: la directive TVA.

égal des factures papier et des factures électroniques¹². Les 27 Etats membres ont jusqu'au 1^{er} janvier 2013 pour adapter leur législation.

III. ARCHIVAGE

L'article 9, alinéa 2 de l'arrêté royal du 12 septembre 1983 stipule explicitement, en matière de conservation des pièces comptables, que le support choisi doit assurer aussi bien l'inaltérabilité que l'accessibilité des données durant toute la durée de conservation. S'il s'agit d'une comptabilité électronique, cette obligation implique dans le chef de l'entreprise que cette dernière doit conserver non seulement les fichiers contenant les livres et les pièces justificatives, mais aussi les programmes et les systèmes qui permettent de les lire, et ce durant toute la période de conservation prescrite. En effet, chaque état comptable doit pouvoir être présenté et réimprimé pendant le délai de conservation minimum.¹³

Les pièces justificatives sont conservées en original ou en copie¹⁴. Cette dernière possibilité implique que, en vertu du droit comptable belge, la conservation peut également être assurée par voie électronique.

Sur le plan fiscal, les entreprises doivent, aussi bien pour les factures électroniques que pour les factures papier, pouvoir apporter la preuve que, pendant le délai d'archivage, l'authenticité¹⁵ et l'intégrité¹⁶ des factures transmises et reçues ont été maintenues.¹⁷

12 Voir le considérant 8 de la Directive 2010/45/UE du 13 juillet 2010. Le nouvel article 232 de la directive TVA stipule que : "The use of an electronic invoice shall be subject to acceptance by the recipient".

13 Article 9 de l'arrêté royal du 12 septembre 1983 portant exécution de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises.

14 Article 6, alinéa 4 de la Loi comptable.

15 En vertu du nouvel article 233 de la directive TVA, on entend par « authenticité de l'origine » l'assurance de l'identité du fournisseur ou de l'émetteur de la facture.

16 En vertu du nouvel article 233 de la directive TVA, on entend par « intégrité du contenu » le fait que le contenu prescrit par la présente Directive n'a pas été modifié.

17 Article 60, § 3 de la directive TVA. En ce qui concerne la conservation des factures, la directive TVA stipule également dans son article 233, alinéa 1^{er}, que l'authenticité de l'origine, l'intégrité du contenu et la lisibilité d'une facture, que celle-ci se présente sur papier ou sous forme électronique, sont assurées à compter du moment de son émission et jusqu'à la fin de sa période de conservation.



IV. LIEU DE CONSERVATION

A. *Entreprises de droit étranger: avis CNC 1/2*

En vertu de l'article 1er, alinéa 2 de la Loi comptable, les livres, comptes et pièces justificatives relatifs aux sièges et succursales en Belgique d'entreprises étrangères doivent être conservés en Belgique. Cependant, cette obligation ne s'oppose pas à la tenue de la comptabilité sur un ordinateur se trouvant à l'étranger de sièges d'entreprises étrangères répartis dans divers pays.¹⁸ De l'avis de la Commission, le législateur n'a en effet pas entendu imposer l'obligation d'effectuer en Belgique les opérations matérielles d'enregistrement et de traitement des données, mais a voulu assurer un accès direct en Belgique aux livres, comptes et pièces justificatives des succursales et sièges d'opérations en Belgique des entreprises étrangères et que ceux-ci y soient dès lors conservés soit en original, soit en copie.

B. *Entreprises belges*

La Loi comptable ne comporte pas de référence spécifique quant au lieu de conservation des livres et pièces justificatives. De l'avis de la Commission, cette absence de référence ne peut cependant faire obstacle à la centralisation de la comptabilité sur un système informatique se trouvant à l'étranger. En effet, la Loi comptable ne prescrit pas explicitement que les opérations matérielles d'enregistrement et de traitement des données doivent être effectuées en Belgique.

Toujours de l'avis de la Commission, les entreprises belges sont habilitées à conserver leurs livres, comptes et pièces justificatives à l'étranger, à condition que les archives du siège belge soient complètement accessibles en ligne. Dans ces conditions, l'entreprise répond aux principes formulés par la Commission en matière d'accessibilité et de lisibilité des données durant la durée de conservation.

¹⁸ Avis CNC 1/2 «Entreprises de droit étranger – Tenue et conservation en Belgique des livres, comptes et pièces justificatives», *Bulletin CNC*, n° 1, août 1977, 8.

La Commission souhaite souligner la responsabilité de l'organe d'administration de l'entreprise de prendre les mesures nécessaires afin de garantir l'accessibilité des données pendant le délai de conservation.



Conception et mise en page
KARAKTERS, GENT