COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2018/14 – Impôts

Avis du 30 mai 2018[1]

I. Introduction
II. Impôts sur le résultat
A. Impôts belges sur le résultat de l'exercice
1. Compte 6700 Impôts et précomptes dus ou versés
2. Compte 6701 Excédent de versements d'impôts et de précomptes portés à l'actif (-)
3. Compte 6702 Charges fiscales estimées
B. Impôts belges sur le résultat d'exercices antérieurs
1. Compte 6710 Suppléments d'impôts dus ou versés
2. Compte 6711 Suppléments d'impôts estimés
3. Compte 6712 Provisions fiscales constituées
C. Impôts étrangers sur le résultat
D. Compte 77 Régularisations d'impôts et reprises de provisions fiscales
III. Imposition fiscale contestée
IV. Enrôlement complémentaire après la date de clôture de l'exercice
V. Autres impôts
A. TVA non déductible
1. L'accessoire suit le principal
2. Révision résultant d'un contrôle fiscal ou d'une révision spontanée
B. Charges fiscales d'exploitation diverses
VI. Mentions dans l'annexe
A. Mentions obligatoires conformément à l'article 100 du C.Soc.
B. Autres mentions obligatoires dans l'annexe sur la base des dispositions de l'AR C.Soc.
1. Schéma complet des comptes annuels
1.1. Les principales sources de la disparité entre le bénéfice, avant impôts, exprimé dans les comptes, et le bénéfice taxable estimé
1.2. Influence des résultats non récurrents sur les impôts sur le résultat de l'exercice
1.3. Sources de latences fiscales
2. Pour tous les schémas des comptes annuels
VII. Exemples
A. Impôts sur le résultat de l'exercice
1. Précompte mobilier
2. Versements anticipés
3. Clôture de l'exercice
B. Impôts sur le résultat d'exercices antérieurs
1. Insuffisance des impôts estimés
2. Surestimation des impôts à récupérer
3. Surestimation des impôts estimés
4. Sous-estimation des impôts à récupérer
C. Impositions contestées
D. Provisions pour charges fiscales
1. Constitution de la provision
2. Utilisation de la provision

I. Introduction

1. Le présent avis précise comment une entreprise est tenue de reprendre les divers impôts dans ses comptes annuels.

2. Une distinction est opérée entre les impôts sur le résultat et les autres impôts.

3. Vu l'importance d'un reporting précis et clair, le présent avis attire également l'attention sur les informations à mentionner dans l'annexe ou ailleurs dans les modèles établis par la Banque nationale de Belgique.

II. Impôts sur le résultat

4. Le compte 67 Impôts sur le résultat reprend tous les montants pris en charge, en vue du paiement des impôts sur le résultat, et qui sont imputables sur ces impôts.[2] Ce compte reprend tant les impôts belges sur le résultat qu'étrangers (notamment en cas d'établissement étranger). Les régularisations d'impôts afférents à l'exercice même sont comptabilisées sous ce compte.

5. Le compte 77 Régularisations d'impôts et reprises de provisions fiscales reprend les régularisations d'impôts obtenues, constatées ou estimées, par rapport aux montants d'impôts pris en charge au cours d'exercices antérieurs.[3]

6. Les éléments imputables sur les impôts sur les revenus sans être effectivement supportés par l'entreprise (par exemple le précompte mobilier fictif[4], le crédit d'impôt[5] ou la quotité forfaitaire d'impôt étranger[6]) n'apparaissent en principe pas en tant que tels dans la comptabilité, qu'ils soient ou non remboursables. Ces éléments peuvent cependant influencer le montant des Charges fiscales estimées ou celui de l'Excédent de versements d'impôts et de précomptes portés à l'actif. Toutefois, par exception, lorsque notamment ces éléments imputables sont remboursés à l'entreprise car ils excèdent les impôts sur les revenus dus, une créance est comptabilisée avec pour contrepartie un compte de produits[7].

7. La Commission fait remarquer que non seulement les impôts sur les revenus sont comptabilisés sous le compte 67 Impôts sur le résultat, qui ont trait au bénéfice comptable effectif de l'entreprise, mais également tous les autres[8] éléments qui constituent ensemble les éléments imposables de l'entreprise sur lesquels les impôts sur les revenus sont prélevés.

A. Impôts belges sur le résultat de l'exercice

1. Compte 6700 Impôts et précomptes dus ou versés

8. Le compte 6700 Impôts et précomptes dus ou versés reprend tous les montants pris en charge au cours de l'exercice, en vue du paiement des impôts dus sur le résultat de l'exercice.

9. L'entreprise y comptabilise les versements anticipés effectués au cours de l'exercice ou au cours d'un exercice antérieur et qui sont imputés sur les impôts sur les revenus de l'exercice actuel.

10. Elle y comptabilise également les précomptes mobiliers retenus sur ses revenus mobiliers perçus et imputés sur ses impôts sur les revenus dus, que ce précompte soit ou non remboursable[9].

11. En revanche, un précompte retenu non imputable n'est pas comptabilisé sous le compte 67. A titre d'exemple, dans le passé, le précompte immobilier était dans certains cas imputable en partie sur les impôts sur les revenus. La quotité imputable était comptabilisée sous le compte 6700 Impôts et précomptes dus ou versés et la quotité non imputable était comptabilisée sous le compte 640 Charges fiscales d'exploitation. Un autre exemple est celui d'une société qui, dans le cadre d'une réduction de capital considérée, partiellement ou non, comme un dividende d'un point de vue fiscal, décide de prendre à sa charge le montant bruté[10] du précompte mobilier dû. Celui-ci sera inscrit au compte 64 Autres charges d'exploitation.

12. Les dépenses effectuées dans le cadre d'un régime de tax shelter sont un autre exemple, moins courant, de dépenses comptabilisées sous ce compte. La Commission a publié des avis séparés en ce qui concerne le traitement comptable de telles dépenses.[11]

2. Compte 6701 Excédent de versements d'impôts et de précomptes portés à l'actif (-)

13. Le compte 6701 Excédent de versements d'impôts et de précomptes portés à l'actif (-) reprend la différence positive entre les montants comptabilisés par l'entreprise au cours de l'exercice sous le compte 6700 Impôts et précomptes dus ou versés et le montant estimé des impôts dus par l'entreprise sur le résultat de l'exercice.

14. Les versements anticipés reportés sur l'exercice suivant[12] ou dont le remboursement est demandé, sont également comptabilisés sous ce compte. Suivant les principes de matching[13] et de non compensation[14], le compte de résultats ne peut comporter que les produits et les charges qui sont afférents à l'exercice (ou à des exercices antérieurs) ; il ne peut pas comprendre des produits ou des charges qui concernent des exercices ultérieurs. Lorsqu'une entreprise demande de reporter sur l'exercice suivant des versements anticipés pour couvrir des charges fiscales qui auront trait à cet exercice, il en résulte nécessairement que les montants en cause doivent venir en déduction des charges de l'exercice actuel via le compte 6701 Excédent de versements d'impôts et de précomptes portés à l'actif (-) pour être portés à l'actif, notamment parmi les créances. Au cours de l'exercice ultérieur, ces montants seront prélevés sur le poste d'actif en cause pour être pris en charge au titre de versements anticipés de l'année en cours[15].

3. Compte 6702 Charges fiscales estimées

15. Le compte 6702 Charges fiscales estimées reprend la différence positive entre le montant estimé des impôts dus sur le résultat de l'exercice et le montant des versements anticipés et des éléments imputables. La contrepartie de ce compte est en principe le compte de

dettes 450 Dettes fiscales estimées. L'estimation de l'impôt tient compte des règles applicables à l'exercice d'imposition correspondant à l'exercice comptable.

16. A défaut d'un compte spécifique prévu par le plan comptable minimum normalisé[16], la constitution d'une provision pour les impôts sur le résultat de l'exercice qui font l'objet d'une contestation est également comptabilisée sous ce compte. L'entreprise pourrait aussi la comptabiliser sous le compte 6703 Provision fiscale constituée créé à cet effet. La contrepartie de ce compte est le compte de provisions 161 Provisions pour charges fiscales.

B. Impôts belges sur le résultat d'exercices antérieurs

1. Compte 6710 Suppléments d'impôts dus ou versés

17. Les montants versés ou dus par une entreprise à la suite d'un impôt enrôlé sur le résultat d'un exercice antérieur sont comptabilisés sous le compte 6710 Suppléments d'impôts dus ou versés.

18. Même si l'entreprise n'est pas d'accord avec l'impôt enrôlé par le fisc, cet impôt enrôlé sera comptabilisé sous le compte 6710 Suppléments d'impôts dus ou versés avec pour contrepartie le compte 452 Impôts et taxes à payer. Pour plus d'explications, la Commission renvoie au sous-titre III. Imposition fiscale contestée.

2. Compte 6711 Suppléments d'impôts estimés

19. Le compte 6711 Suppléments d'impôts estimés reprend les suppléments d'impôts estimés, par exemple à la suite d'un contrôle fiscal de la déclaration fiscale d'un exercice antérieur, qui n'ont pas encore fait naître une dette fiscale (enrôlement) et qui ne seront pas contestés par l'entreprise. Le cas échéant, les suppléments d'impôts estimés sont également comptabilisés lorsque la jurisprudence clarifie une certaine situation fiscale entraînant une augmentation de la charge fiscale estimée.

3. Compte 6712 Provisions fiscales constituées

20. La constitution d'une provision pour la charge fiscale probable d'un impôt attendu sur le résultat est comptabilisée sous le compte 6712 Provisions fiscales constituées si l'organe de gestion estime que l'impôt est totalement ou partiellement injustifié mais engendra tout de même une charge fiscale.

C. Impôts étrangers sur le résultat

21. Par analogie avec ce qui vaut pour les impôts belges sur le résultat, le plan comptable minimum normalisé[17] prévoit des comptes distincts pour les impôts étrangers sur le résultat de l'exercice (compte 672 Impôts étrangers sur le résultat de l'exercice) et sur le résultat d'un exercice antérieur (compte 673 Impôts étrangers sur le résultat d'exercices antérieurs).

D. Compte 77 Régularisations d'impôts et reprises de provisions fiscales

22. Les régularisations d'impôts obtenues, constatées ou estimées, à la suite ou non d'un dégrèvement d'office, par rapport aux montants d'impôts pris en charge au cours d'exercices antérieurs sont comptabilisés sous les sous-comptes du compte 77 Régularisations d'impôts et reprises de provisions fiscales. Le sous-compte à utiliser effectivement au sein du compte 77 va de soi. En revanche, comme précisé ci-dessus, la régularisation d'impôts pris en charge au cours de l'exercice actuel est comptabilisée par le crédit d'un compte 67.

III. Imposition fiscale contestée

23. De l'avis de la Commission, dès qu'une dette fiscale est enrôlée, elle doit être reprise au passif du bilan et au compte de résultats. L'enrôlement crée en effet dans le chef de l'entreprise une dette privilégiée et exigible immédiatement ou à court terme. Ce ne serait que dans l'hypothèse où l'imposition serait incontestablement nulle (par exemple pour vice de forme) ou sans aucun fondement (par exemple pour cause d'erreur matérielle) que la non-inscription de l'imposition au passif pourrait se justifier.

24. Si l'entreprise introduit une réclamation (ou une demande de dégrèvement d'office), elle devra la traiter de façon appropriée dans sa comptabilité. La Commission souligne que si l'entreprise comptabilise à cet égard une créance ou débite éventuellement un compte de dettes, en l'espèce le sous-compte 4529 Impôts contestés créé à cet effet, cela suppose qu'elle puisse évaluer cette créance de manière raisonnable et avec la prudence requise.[18] Par conséquent, une telle créance ne correspond pas nécessairement, et même dans la plupart des cas ne correspondra pas, au montant du dégrèvement demandé. Si le dégrèvement est très incertain, l'entreprise sera dans l'impossibilité d'enregistrer une créance.

IV. Enrôlement complémentaire après la date de clôture de l'exercice

25. Si après la clôture de l'exercice mais avant l'établissement des comptes annuels par l'organe de gestion, des impositions additionnelles importantes relatives à des revenus d'exercices antérieurs sont enrôlées à charge d'une entreprise, cette dernière devra, de l'avis de la Commission, les reprendre dans ses comptes annuels.

26. Si ces impositions additionnelles ne sont pas contestées par l'entreprise, l'organe de gestion en tiendra compte pour déterminer les charges fiscales estimées[19].

27. Si l'entreprise les conteste, se pose la question de leur comptabilisation.

28. De l'avis de la Commission, il y a lieu de tenir compte de l'article 33 de l'AR C.Soc., aux termes duquel il importe de tenir compte de toutes les charges et de tous les risques relatifs à l'exercice considéré ou à des exercices antérieurs, même s'ils ne sont connus qu'entre la date de clôture et la date d'établissement des comptes annuels par l'organe de gestion. En l'espèce, le risque concerne manifestement des exercices antérieurs. En effet, tous les éléments de l'imposition existaient déjà avant la fin de l'exercice clôturé. Dès lors, le risque est né avant la fin de l'exercice, même s'il n'a été révélé qu'après cette date. L'organe de gestion devra donc provisionner la charge fiscale qui, selon une appréciation prudente, sincère et de bonne foi, grèvera effectivement le patrimoine de l'entreprise.

29. L'organe de gestion apprécie le montant de la provision en fonction de l'ampleur de la charge fiscale probable, compte tenu des recours introduits. Par conséquent, la provision à constituer à la date de clôture de l'exercice ne doit pas être égale au montant de l'enrôlement reçu ou prévu mais au montant estimé de la charge qui, en définitive, incombera à l'entreprise. En revanche, l'introduction d'une réclamation ne justifie pas, à elle seule, la non-constitution d'une provision à concurrence de la charge fiscale effective probable.

V. Autres impôts

30. Outre les impôts sur le résultat, l'entreprise subit de nombreux autres impôts et redevances. Ces impôts ne sont pas comptabilisés sous un compte 67 puisqu'ils ne frappent pas le résultat. Il s'agit notamment de la TVA non déductible et des charges fiscales d'exploitation diverses.

A. TVA non déductible

1. L'accessoire suit le principal

31. Les entreprises ayant un droit partiel ou aucun droit à déduction ou encore celles effectuant des dépenses pour lesquelles seule une partie de la TVA est déductible ou aucune, enregistrent cette TVA non déductible sous le même compte que celui sous lequel le coût y afférent est comptabilisé, selon l'adage l'accessoire suit le principal. Par exemple, la TVA non déductible afférente aux frais de réception[20] sera comptabilisée sous le même compte que celui sous lequel les frais de réception sont comptabilisés. A cet égard, la Commission fait remarquer que la TVA non déductible afférente à une facture reçue d'une société de leasing, relative à une location-financement financière[21] est enregistrée sous le compte 640 Charges fiscales d'exploitation. Cette TVA non déductible ne fait en effet pas partie de la valeur d'acquisition de l'actif ; cette TVA n'est pas encore exigible lors de la conclusion du contrat de location-financement.

2. Révision résultant d'un contrôle fiscal ou d'une révision spontanée

32. Si le montant de la TVA déductible est révisé à la suite d'un contrôle de l'administration fiscale de la TVA ou d'une révision spontanée, cette révision est enregistrée sous le compte 640 Charges fiscales d'exploitation si elle est négative ou sous le compte 743-749 Produits d'exploitation divers si elle est positive. Lorsque la révision résulte de circonstances exceptionnelles, elle est comptabilisée sous les résultats d'exploitation non récurrents.[22]

33. Bien qu'une révision de la TVA ne donne en principe pas lieu à un ajustement de la valeur d'acquisition, la Commission est d'avis que certaines circonstances exigent tout de même une adaptation de la valeur d'acquisition afin de satisfaire à l'exigence de l'image fidèle. Une telle révision peut conduire tant à une réduction qu'à une augmentation de la valeur d'acquisition. Il s'agit par exemple du cas où une entreprise a initialement déduit totalement la TVA mais suite à une modification ultérieure de ses activités, elle effectue une révision importante de la TVA déduite.

Exemples

Une entreprise a fait construire un bâtiment à usage professionnel pour un montant total de 700.000 euros hors TVA. Le bâtiment est amorti sur une période de 20 ans. L'entreprise a exercé son droit de déduction de la TVA, à concurrence de 135.000 euros. Après huit ans, l'organe de gestion décide de cesser ses activités d'exploitation et de donner en location l'immeuble. A la suite de ce changement, une révision[23] a lieu de sept quinzièmes de la TVA déduite initialement. La valeur d'acquisition du bâtiment destiné à la location, est alors de 700.000 + 135.000 x 7/15 = 763.000. Ce montant de 763.000 euros continuera d'être amorti sur la durée d'utilisation restante de 12 ans.

Une entreprise a fait construire un bâtiment à usage professionnel pour le donner en location. La valeur d'acquisition du bâtiment est de 850.000 euros, y compris un montant de 150.000 euros de TVA, pour lequel l'entreprise n'a pas pu exercer de droit de déduction de la TVA. La valeur d'acquisition est amortie sur une période de 20 ans. Après huit ans, l'organe de gestion décide d'utiliser le bâtiment pour ses propres activités d'exploitation. A la suite de ce changement, une révision de la TVA a lieu et un droit à déduction peut être exercé de sept quinzièmes de la TVA imputée, si les conditions[24] sont remplies à cette fin. La valeur d'acquisition du bâtiment sera ainsi réduite de 80.000 euros et continuera d'être amortie sur la durée d'utilisation restante de 12 ans.

B. Charges fiscales d'exploitation diverses

34. Le compte 640 Charges fiscales d'exploitation reprend les impôts devant être considérés comme des charges d'exploitation. Il s'agit notamment du précompte immobilier, de la taxe de circulation, de la taxe de mise en circulation, de la taxe sur la force motrice ou sur le personnel occupé, des droits d'accises et des prélèvements à l'exportation.[25] Les impôts énumérés ci-dessus constituent une liste non exhaustive de charges fiscales d'exploitation. D'autres exemples en sont les taxes provinciales et communales, les taxes environnementales et la taxe sur les appareils.

35. La Commission estime que les impôts qui sont enrôlés en même temps que les impôts sur les revenus, peuvent pour la simplicité toujours être enregistrés sous un compte 67, que cet impôt trouve son origine directement ou indirectement dans le bénéfice comptable de l'entreprise. Les cotisations distinctes à l'impôt des sociétés[26] seront par exemple enregistrées sous un compte 67, bien qu'elles ne se qualifient pas stricto sensu d'impôts sur le résultat.

VI. Mentions dans l'annexe

A. Mentions obligatoires conformément à l'article 100 du C.Soc.

36. Le Code des sociétés stipule que les administrateurs ou gérants doivent déposer auprès de la Banque nationale de Belgique, dans les trente jours après l'approbation des comptes annuels et au plus tard sept mois après la date de clôture de l'exercice, un document indiquant le montant, à la date de clôture du bilan, des dettes exigibles, que des délais de paiement aient ou non été obtenus, envers des administrations fiscales et envers l'Office national de sécurité sociale, sauf si ces renseignements font déjà l'objet d'une mention distincte dans les comptes annuels.[27]

37. Les modèles établis par la Centrale des bilans prévoient tant pour le modèle complet, abrégé que micro des comptes annuels, des tableaux préétablis à remplir, afin de répondre à cette obligation indiquée dans le C.Soc. Ces tableaux, respectivement aux pages C 6.9, A 9 et M 9, ne requièrent aucune autre précision.

B. Autres mentions obligatoires dans l'annexe sur la base des dispositions de l'AR C.Soc.

38. Les entreprises qui déposent leurs comptes annuels suivant le schéma complet, doivent y mentionner à l'annexe certaines informations obligatoires prévues par l'AR C.Soc.[28] L'AR C.Soc. contient également certaines dispositions générales valables pour tous les schémas des comptes annuels.

1. Schéma complet des comptes annuels

39. L'annexe aux comptes annuels déposés selon le schéma complet doit mentionner certaines précisions relatives aux impôts repris d'une part, dans le compte de résultats et d'autre part, dans le bilan. A cet égard, le schéma complet établi par la Centrale des bilans contient un tableau à remplir à la page C 6.13.

40. La Commission estime utile de fournir quelques éclaircissements sur ce tableau afin que les entreprises puissent le remplir de manière

uniforme.

1.1. Les principales sources de la disparité entre le bénéfice, avant impôts, exprimé dans les comptes, et le bénéfice taxable estimé

41. Cette rubrique reprend les principales sources de la disparité entre le bénéfice, avant impôts, exprimé dans les comptes et le bénéfice taxable estimé, dans la mesure où le résultat de l'exercice est influencé de manière sensible par cette disparité.[29]

42. L'organe de gestion évalue l'ampleur des informations à fournir dans l'annexe sur les sources de cette disparité au regard du principe fondamental suivant lequel les comptes annuels doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de la société.[30] Si la disparité entre le bénéfice, avant impôts, exprimé dans les comptes et le bénéfice taxable estimé est significative en raison du taux applicable, une explication sera dès lors nécessaire.

43. En commentant les disparités précitées, l'organe de gestion doit, le cas échéant, faire une mention particulière des disparités résultant d'un décalage dans le temps entre le bénéfice comptable et le bénéfice fiscal. La Commission vise particulièrement les disparités découlant de la constatation ou de la réduction d'excédents d'amortissements fiscaux à la suite d'amortissements comptables qui n'ont pas été fiscalement admis au cours de l'exercice actuel, mais qui peuvent éventuellement être admis lors d'un exercice ultérieur ainsi que la constitution ou l'utilisation d'une provision non exonérée.

44. L'AR C.Soc. ne contient pas de liste des distorsions éventuelles à reprendre dans l'annexe. Les sources[31] les plus évidentes de distorsion sont :

- les dépenses non admises, pour lesquelles une spécification plus précise dans l'annexe pourrait s'imposer en fonction de leur pertinence[32] ;
- la constatation ou la réduction d'excédents d'amortissements fiscaux ;
- la constitution ou l'utilisation d'une provision non exonérée ;
- les revenus exonérés, par exemple certaines plus-values exonérées sur actions, les dividendes exonérés, les mesures d'aides régionales exonérées ;
- la déduction pour investissement ;
- la déduction pour revenus de brevets ;
- la déduction pour capital à risque ;
- la déduction des pertes reportées ;
- les bénéfices imposables soumis à une cotisation distincte ;
- la déduction pour revenus d'innovation ;
- le crédit d'impôt pour les frais de recherche et de développement.

1.2. Influence des résultats non récurrents sur les impôts sur le résultat de l'exercice

45. L'annexe doit mentionner l'influence des résultats non récurrents sur le montant des impôts sur le résultat de l'exercice.[33]

46. Si une société réalise par exemple une plus-value importante sur un actif, elle la comptabilise comme un produit non récurrent. Si la société opte pour la taxation différée de la plus-value, elle doit le préciser dans l'annexe. La Commission fait toutefois remarquer que cette taxation différée n'engendre aucune distorsion[34] entre le bénéfice comptable et le bénéfice fiscal car la condition d'intangibilité fiscale[35] entraîne un transfert aux réserves immunisées via le compte 68 Transferts aux impôts différés et aux réserves immunisées.

1.3. Sources de latences fiscales

47. L'annexe doit fournir un résumé des sources de latences fiscales qui existent à la date de clôture du bilan, dans la mesure où ces indications sont importantes pour l'appréciation de la situation financière de la société.[36]

48. Les latences fiscales actives comprennent les avantages fiscaux qui ne peuvent pas être imputés sur le bénéfice taxable de l'exercice au cours duquel ils ont été acquis ou sur celui d'un exercice antérieur mais qui sont reportables et imputables sur le bénéfice taxable d'un exercice ultérieur. Selon la Commission[37], le droit comptable belge ne permet pas de reprendre les latences fiscales actives à l'actif du bilan des comptes annuels. Cela s'explique tout d'abord par le caractère fictif de la créance sur l'administration fiscale. En effet, la latence représente une diminution potentielle de la charge fiscale dans l'avenir, qui ne donne toutefois pas lieu à un remboursement. La comptabilisation d'une latence fiscale active implique que des bénéfices futurs et donc une base imposable future sont attendus, ce qui présente en règle un caractère trop incertain au regard de la place centrale du principe de prudence dans le droit comptable belge. La comptabilisation d'une telle latence fiscale active revient ainsi de facto à anticiper un potentiel bénéfice futur. De plus, en Belgique, les latences fiscales actives (pertes fiscales reportées, déduction pour investissement reportée,...) ne sont jusqu'à présent non transférables à d'autres sociétés. Le calcul de la latence fiscale est en outre fastidieux et extrêmement fluctuant. Il est parfois même impossible de chiffrer cette latence fiscale en raison de la complexité et de la fréquence d'adaptation du traitement fiscal. C'est pourquoi la Commission estime que la mention des sources des latences fiscales actives dans l'annexe offre une image bien plus fidèle du patrimoine de l'entreprise que l'inscription d'un élément d'actif au bilan[38].

49. Le schéma officiel prévoit à cet effet un code distinct pour les pertes fiscales cumulées, déductibles des bénéfices taxables ultérieurs. D'autres latences fiscales actives sont par exemple[39] :

- La déduction reportée pour capital à risque ;

- La déduction reportée pour revenus définitivement taxés.

50. Outre les latences fiscales actives, la société peut être confrontée à des latences fiscales passives. Ces dernières sont des impôts afférents à des revenus de l'exercice ou d'exercices antérieurs mais qui doivent encore être payés dans le futur. Les plus connues sont les impôts différés comptabilisés sous le compte 168 Impôts différés. En raison de cette comptabilisation, la société ne doit pas les mentionner dans l'annexe puisque cette indication complémentaire n'est pas nécessaire pour l'appréciation de la situation financière de la société.

51. En revanche, la latence fiscale passive qui résulte de la déduction pour revenus d'innovation doit être reprise à l'annexe si elle est importante pour l'appréciation de la situation financière de la société. Une telle latence est à reprendre à l'annexe lorsque, par exemple, des charges d'exercices antérieurs relatives aux revenus d'innovation ne sont prises en compte fiscalement qu'au cours d'exercices ultérieurs dans la formule de détermination de la déduction pour revenus d'innovation.[40] Une dette fiscale latente apparaît lorsque la société choisit, lors de la première période imposable où elle applique la déduction pour revenus d'innovation découlant d'un droit de propriété intellectuelle, de ne pas déduire les coûts historiques en une fois, mais de les répartir sur la période imposable en question et, au maximum, sur les six périodes imposables suivantes.

2. Pour tous les schémas des comptes annuels

52. La Commission renvoie explicitement au principe général suivant lequel les comptes annuels doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de la société. Si l'application des dispositions du titre I de l'AR C.Soc. ne suffit pas pour satisfaire à ce prescrit, des informations complémentaires doivent être fournies dans l'annexe.[41] Ces indications sont reprises dans les schémas complets, abrégés et micros, respectivement aux pages C 6.20, A 6.9, M 6.6.

VII. Exemples

53. La présente section reprend un aperçu des écritures les plus courantes relatives aux impôts belges sur le résultat de l'exercice et sur le résultat d'exercices antérieurs. Les cas repris ci-dessous ne sont pas les seuls possibles ; d'autres situations spécifiques peuvent se rencontrer et requérir d'autres écritures ou des comptabilisations plus élaborées.

A. Impôts sur le résultat de l'exercice

1. Précompte mobilier

Perception du revenu

Une entreprise perçoit un coupon brut de 100.000 sur lequel un précompte mobilier (ci-après pr.m.) de 30 pour cent est retenu.

Écriture

5500	Établissements de crédit : Comptes courants[42]		70.000	
6700	Impôts et précomptes dus ou versés		30.000	
	à 751	Produits des actifs circulants[43]		100.000

Comptabilisation de l'intérêt couru

Une entreprise comptabilise le prorata d'intérêt (10.000 bruts) d'un coupon venant à échéance lors de l'exercice ultérieur. Le tarif du pr.m. s'élève à 30 pour cent. En principe, le pr.m. peut être imputé dans une mesure correspondante pour la période imposable au cours de laquelle la quotité d'intérêts courus est comptabilisée.[44]

Écriture

491	Produits acquis		7.000	
6700	Impôts et précomptes dus ou versés		3.000	
	à 751	Produits des actifs circulants[45]		10.000

2. Versements anticipés

Une entreprise effectue un versement anticipé de 200.000.

Écriture

6700	Impôts et précomptes dus ou versés		200.000	
	à 5500	Etablissements de crédit : Comptes courants		200.000

3. Clôture de l'exercice

Insuffisance de précomptes et de versements anticipés

Une entreprise estime à 50.000 le supplément des impôts sur les revenus par rapport aux précomptes et versements anticipés imputables.

Écriture

6702	Charges fiscales estimées			50.000	
	à	4500	Impôts belges sur le résultat		50.000

Excédent de précomptes et de versements anticipés

Une entreprise estime que les impôts sur les revenus seront inférieurs de 40.000 aux précomptes et versements anticipés imputables.

Écriture

412	Impôts et précomptes à récupérer			40.000	
	à	6701	Excédent de versements d'impôts et de précomptes portés à l'actif		40.000

L'entreprise demande à l'administration fiscale de reporter des versements anticipés sur l'exercice suivant

Une entreprise demande à l'administration fiscale de reporter à concurrence de 40.000 des versements anticipés effectués, sur l'exercice comptable / d'imposition suivant.

Écriture au cours de l'exercice

412	Impôts et précomptes à récupérer			40.000	
	à	6701	Excédent de versements d'impôts et de précomptes portés à l'actif		40.000

Écriture au cours de l'exercice suivant

6700	Impôts et précomptes dus ou versés			40.000	
	à	412	Impôts et précomptes à récupérer		40.000

B. Impôts sur le résultat d'exercices antérieurs

1. Insuffisance des impôts estimés

Au cours de l'exercice précédent, l'entreprise a estimé les impôts dus à 50.000 et les a comptabilisés au compte 450 Dettes fiscales estimées. L'impôt enrôlé en définitive s'élève toutefois à 55.000.

Écriture

450	Dettes fiscales estimées			50.000	
6710	Suppléments d'impôts dus ou versés			5.000	
	à	452	Impôts et taxes à payer		55.000

2. Surestimation des impôts à récupérer

Au cours de l'exercice précédent, l'entreprise a porté à l'actif des versements anticipés à concurrence de 40.000. La restitution ne s'élève toutefois qu'à 33.000.

Écriture lors de la réception de l'avertissement-extrait de rôle

6710	Suppléments d'impôts dus ou versés			7.000	
	à	412	Impôts et précomptes à récupérer		7.000

Écriture lors de la réception du remboursement

5500	Établissements de crédit : Comptes courants			33.000	
	à	412	Impôts et précomptes à récupérer		33.000

3. Surestimation des impôts estimés

Au cours de l'exercice précédent, l'entreprise a estimé les impôts dus à 50.000 et les a comptabilisés au compte 450 Dettes fiscales estimées. L'impôt enrôlé en définitive s'élève toutefois à 40.000.

Écriture

450	Dettes fiscales estimées			50.000	
	à	7711	Régularisation d'impôts estimés		10.000
		452	Impôts et taxes à payer		40.000

4. Sous-estimation des impôts à récupérer

Au cours de l'exercice précédent, l'entreprise a porté à l'actif des versements anticipés à concurrence de 40.000. La restitution s'élève toutefois à 44.000.

Écriture lors de la réception de l'avertissement-extrait de rôle

412	Impôts et précomptes à récupérer			4.000	
	à	7710	Régularisation d'impôts dus ou versés		4.000

Ecriture lors de la réception du remboursement

5500	Établissements de crédit : Comptes courants			44.000	
	à	412	Impôts et précomptes à récupérer		44.000

C. Impositions contestées

Une entreprise a reçu un avertissement-extrait de rôle exigeant le paiement d'un supplément d'impôt d'un montant de 130.000. L'entreprise a introduit une réclamation[46], contestant l'impôt à concurrence de 95.000.

Écriture lors de la réception de l'avertissement-extrait de rôle

6710	Suppléments d'impôts dus ou versés			130.000	
	à	452	Impôts et taxes à payer		130.000

Écriture lors de l'introduction de la réclamation ou de la demande de dégrèvement d'office

412[47]	Impôts et précomptes à récupérer			95.000	
	à	6710	Suppléments d'impôts dus ou versés		95.000

Écritures à la suite de la confirmation d'un dégrèvement à concurrence de 94.000 qui est accepté par l'entreprise

6710	Suppléments d'impôts dus ou versés			1.000	
	à	412[48]	Impôts et précomptes à récupérer		1.000

D. Provisions pour charges fiscales

1. Constitution de la provision

En raison d'une contestation, il est tenu compte d'un éventuel supplément d'impôts afférents à un exercice antérieur de l'ordre de 80.000.

Écriture

6712	Provisions fiscales constituées			80.000	
	à	161	Provisions pour charges fiscales		80.000

2. Utilisation de la provision

Le supplément d'impôt s'élève en définitive à 83.000.

Écriture

161	Provisions pour charges fiscales			80.000	
6710	Suppléments d'impôts dus ou versés			3.000	
	à	452	Impôts et taxes à payer		83.000

Le supplément d'impôt s'élève en définitive à 78.000.

Écriture

161	Provisions pour charges fiscales			80.000	
	à	452	Impôts et taxes à payer		78.000
		7712	Reprises de provisions fiscales		2.000

Le présent avis remplace les avis suivants :
- Avis CNC 128/4 – Versements anticipés d'impôts ;
- Avis CNC 141 – Précompte mobilier fictif ;
- Avis CNC 128/1 – Imposition fiscale contestée ;
- Avis CNC 128/3 – Enrôlement complémentaire après la date de clôture ;
- Avis CNC 128/6 – Comptabilisation des impôts sur le résultat.

---

1 Le présent avis a été élaboré après la publication pour consultation publique d'un projet d'avis le 23 janvier 2018 sur le site de la CNC.

2 AR C.Soc., art. 96, VIII, 1°.

3 AR C.Soc., art. 96, VIII, 2°.

4 CIR 92, art. 284.

5 CIR 92, art. 289bis à 289novies.

6 CIR 92, art. 285 à 289.

7 Bien que les termes de l'article 96, VIII, de l'AR C.Soc. puissent laisser entendre que seuls les impôts ou les précomptes réels ou versés seraient comptabilisés sous les comptes 66 et 77, la Commission estime que dans ce cas le compte 7710 Régularisations d'impôts dus ou versés est le compte le plus approprié.

8 Liste non exhaustive d'exemples: frais non déductibles fiscalement (impôts, amendes, frais automobiles partiels,...), perception d'impôts par une reprise dans les dépenses non admises (pourcentage de l'avantage de toute nature pour les voitures particulières, les avantages anormaux ou bénévoles accordés, ...) et les cotisations distinctes qui sont enrôlées en même temps que l'impôt sur les revenus.

9 En ce qui concerne la distinction entre les éléments imputables et ceux remboursables, il est renvoyé aux diverses dispositions fiscales en la matière. A cet égard, voyez notamment l'explication annuelle des différentes déclarations fiscales.

10 Voir l'article 268 du CIR 92.

11 Avis CNC 2015/1 - Traitement comptable du tax shelter dans le chef de l'investisseur (conventions-cadres conclues à partir du 1er janvier 2015) et avis CNC 2018/09 - Tax shelter pour les arts de la scène.

12 AR/CIR 92, art. 70, 2°, en exécution de l'article 167 CIR 92.

13 AR C.Soc., art. 33, al. 2.

14 AR C.Soc., art. 25, § 2.

15 Compte 6700 Impôts et précomptes dus ou versés.

16 Arrêté royal du 12 septembre 1983 (II) déterminant la teneur et la présentation d'un plan comptable minimum normalisé. En revanche, le plan comptable minimum normalisé prévoit un compte spécifique pour la constitution d'une provision pour les impôts sur le résultat d'exercices antérieurs, le compte 6712 Provisions fiscales constituées.

17 Arrêté royal du 12 septembre 1983 (II) déterminant la teneur et la présentation d'un plan comptable minimum normalisé.

18 Voir également l'article 32 de l'AR C.Soc. qui stipule que les évaluations doivent répondre aux critères de prudence, de sincérité et de bonne foi. Ces exigences sont encore soulignées par la Commission dans l'avis CNC 2012/17 - Reconnaissance des produits et des charges.

19 Compte 6711 Suppléments d'impôts estimés.

20 La TVA afférente aux frais de réception n'est pas déductible (CTVA, art. 45, § 3, 4°).

21 A savoir, les Location-financement et droits similaires visés à l'article 95, § 1, III.D., de l'AR C.Soc.

22 Voir également l'avis CNC 2013/9 - Le traitement comptable de révisions de la TVA due sur un bien d'investissement acquis.

23 AR n° 3 du 10 décembre 1969 relatif aux déductions pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée, art. 6 et suiv.

24 AR n° 3 du 10 décembre 1969 relatif aux déductions pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée, art. 21bis.

25 AR C.Soc., art. 96, II.G.

26 CIR 92, art. 219 à 219quinquies.

27 C.Soc., art. 100, § 1er, 5°, b).

28 AR C.Soc., art. 91, A, XV.

29 AR C.Soc., art., 91, A, XV, B.

30 Application de l'article 24, alinéa 2, de l'AR C.Soc.

31 Il s'agit d'une liste non exhaustive.

32 Par exemple, une importante moins-value ou une importante réduction de valeur sur actions qui n'est pas déductible fiscalement.

33 AR C.Soc., art. 91, A, XV, C.

34 Au sens de l'article 91, A, XV, B, de l'AR C.Soc.

35 CIR 92, art. 190.

36 AR C.Soc., art. 91, A, XV, D.

37 A l'exception de M. Michel De Wolf, nommé sur proposition du Conseil de l'Institut des réviseurs d'entreprises, et de M. José Vilain, nommé sur proposition du Conseil central de l'économie, qui avancent ce qui suit : « L'avis ne tient pas compte des remarques importantes formulées lors de la consultation publique, portant sur la question des impôts différés. Il est regrettable que l'avis préfère reprendre des écritures de base bien connues en matière d'impôts, plutôt que de se prononcer sur les questions soulevées par la consultation publique concernant les impôts différés, tant passifs qu'actifs. En ce qui concerne plus particulièrement ces derniers, il eût été intéressant de revisiter la question de la soi-disant interdiction en droit comptable belge d'enregistrer des actifs d'impôt différé. Même s'il faut reconnaître qu'il ne s'agit pas d'une pratique courante, on ne voit pas où la législation en vigueur interdit formellement de comptabiliser des actifs d'impôt différé (ou au minimum d'en tenir compte pour compenser les passifs d'impôt différé à comptabiliser). Dans ce silence, les entreprises devraient être autorisées, comme cela est accepté par la CNC en matière de comptes consolidés pourtant établis sur la base du même arrêté royal d'exécution du Code des sociétés, à enregistrer par exemple, avec la prudence requise, un actif d'impôt différé correspondant à des pertes fiscalement déductibles - ce qui ne peut que renforcer l'image fidèle de leurs comptes annuels. ». A cet égard, la Commission fait remarquer qu'en droit des sociétés, les comptes consolidés n'entraînent pas de conséquences comparables à celles des comptes annuels statutaires. Ainsi l'assemblée générale ne peut se baser sur les comptes consolidés pour décider de distribuer des bénéfices conformément à la notion de bénéfices distribuables mais elle doit le faire sur base des comptes statutaires.

38 L'ICCI (Centre d'information du Révisorat d'Entreprises) estime également que le référentiel comptable belge ne permet pas d'exprimer les latences fiscales actives dans les comptes annuels (ICCI, avis 30/06/2014, IFRS in Belgische ondernemingen en de uitdrukking van actieve belastinglatentie).

39 Liste non exhaustive.

40 CIR 92, art. 205/2, § 2, al. 4.

41 AR C.Soc., art. 24.

42 Le cas échéant en passant par le compte 414 Produits à recevoir ou par le compte 54 Valeurs échues à l'encaissement.

43 Ou le cas échéant, le compte 750 Produits des immobilisations financières.

44 Voir également le commentaire administratif n° 185/31 du Code des impôts sur les revenus 1992.

45 Ou le cas échéant, le compte 750 Produits des immobilisations financières.

46 Ou a introduit une demande de dégrèvement d'office.

47 Ou éventuellement le sous-compte 4529 Impôts contestés.

48 Ou éventuellement le sous-compte 4529 Impôts contestés.