COMMISSION DES NORMES COMTPABLES

Avis CNC 2013/15 – Le traitement comptable de la déduction majorée de certains frais qui a été fiscalement admise au-delà du montant des frais réellement faits ou supportés moyennant le respect de la condition d'intangibilité

Avis du 27 novembre 2013[1]

I. Introduction
II. Régime fiscal
III. Traitement comptable
IV. Exemple8

I. Introduction

1. En 2009[2] le législateur fiscal a modifié le taux de la déductibilité des frais professionnels faits pour l'acquisition et l'utilisation des véhicules émettant zéro gramme de CO2 par kilomètre (entre autres, certaines voitures électriques). Afin d'encourager la composition la plus écologique du parc automobile des sociétés, un taux de déduction de 120 pour cent a été prévu pour les véhicules n'émettant pas de CO2. Cette déduction fiscale majorée est reprise dans l'article 198bis du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92).

2. Outre la réglementation reprise dans l'article 198bis, l'article 64ter du CIR 92 prévoit une déduction à concurrence de 120 pour cent:

- pour certains frais faits ou supportés lorsqu'un employeur ou un groupe d'employeurs a organisé le transport collectif par minibus, autobus et autocars des membres du personnel entre le domicile et le lieu de travail;
- pour certains frais faits ou supportés en matière de sécurisation ;
- pour certains frais faits ou supportés spécifiquement en vue de favoriser l'usage de la bicyclette par les membres du personnel de leur domicile à leur lieu de travail.

La Commission a été interrogée sur le traitement comptable de cette déduction fiscale de 120 pour cent. Étant donné que le régime fiscal sera en espèce décisif pour le mode de traitement comptable de cette déduction majorée, le premier chapitre esquissera les dispositions fiscales pertinentes. Ensuite, le chapitre suivant examinera le traitement comptable de cette déduction.

II. Régime fiscal

3. En principe, les frais professionnels afférents à l'acquisition et l'utilisation des véhicules[3] visés à l'article 65 du CIR 92 ne sont déductibles qu'à concurrence de 75 pour cent.[4] Par la loi programme de 23 décembre 2009 (voir supra) ce taux a été majorée à concurrence de 120 pour cent pour les frais professionnels déductibles afférents à l'acquisition et l'utilisation[5] des véhicules visés ci-dessus qui émettent zéro gramme de CO2 par kilomètre[6]. Aucune limitation spécifique de la déduction ne s'applique aux frais repris dans l'article 64ter CIR 92 (transport collectif, sécurisation et encouragement de l'usage de la bicyclette). Il s'applique à ces frais une déduction majorée jusqu'à 120 pour cent des frais faits ou supportés.

Lorsque ces frais professionnels précités se composent d'amortissements, le montant déductible par période imposable est obtenu en majorant de 20 pour cent le montant normal des amortissements de cette période[7].

4. Ensuite, l'article 190bis CIR 92 prévoit que la déduction de 20 pour cent des frais visés ci-dessus qui a été admise au-delà du montant des coûts réellement faits ou supportés et son maintien sont subordonnés à la condition d'intangibilité visée à l'article 190, CIR 92. Cette partie de la déduction qui dépasse les coûts réellement faits ou supportés (20 pour cent) est dès lors enregistrée sur un compte distinct du passif et ne serve pas de base au calcul de la dotation annuelle de la réserve légale ou des rémunérations ou attributions quelconques. Pour autant que ces conditions ne soient plus respectées, cette partie de la déduction est considérée comme un bénéfice de la période imposable où les conditions n'ont plus été respectées. La condition reprise dans l'article 190bis du CIR 92 s'applique uniquement aux imposables soumis à l'impôt des sociétés et aux non-résidents imposables visés à l'article 227, 2° du CIR 92 (impôt des non-résidents - sociétés, ci-après : INR/Soc.).

III. Traitement comptable

5. Les restrictions fiscales applicables à la déduction des frais faits à l'acquisition et l'utilisation des véhicules ne s'appliquent pas au niveau comptable. Ceci implique que les frais qui ne sont en principe au niveau fiscal déductibles qu'à concurrence de 75 pour cent, sont toujours

repris comme une charge dans la comptabilité à concurrence du montant réel des dépenses faites ou supportées (ainsi pour 100 pour cent). Ceci s'applique tant aux amortissements actés sur la valeur d'acquisition des véhicules qu'aux dépenses faites pour l'utilisation de la voiture qui est comptabilisée comme une charge de l'exercice.

6. En principe, il en est de même lorsqu'une déduction est admise au niveau fiscal au-delà des coûts réellement faits ou supportés par l'entreprise (en espèce, une déduction fiscale de 120 pour cent, ce qui est 20 pour cent plus que les coûts réellement faits ou supportés). Dans ce cas également, on ne tient pas compte au niveau comptable, de la partie de la déduction fiscale qui dépasse le montant des coûts réellement faits ou supportés. Dans la comptabilité, les amortissements s'effectueront toujours conformément à la règlementation comptable (ou les frais afférents à l'utilisation seront comptabilisés comme une charge de l'exercice) à concurrence du montant des coûts réellement exposés ou supportés.

7. Il s'applique toutefois aux imposables soumis à l'impôt des sociétés ou à l'INR/Soc. que la déduction fiscale majorée à concurrence de 120 pour cent des frais professionnels réellement faits ou supportés déductibles et son maintien sont subordonnés à la condition d'intangibilité visée à l'article 190, CIR 92. Pour pouvoir bénéficier de cette déduction fiscale, la partie de la déduction qui dépasse les coûts réellement faits ou supportés (20 pour cent) est dès lors enregistrée sur un compte distinct du passif.

Les imposables voulant bénéficier de cette déduction fiscale majorée enregistrent dès lors sur le compte de passif 132 Réserves immunisées un montant qui s'égale au montant qui dépasse les coûts réellement faits ou supportés et auxquels s'applique la déduction fiscale majorée (en espèce, 20 pour cent). Le compte de charge 689 Transfert aux réserves immunisées est débité à cet effet. Les imposables pour lesquels la déduction reprise dans l'article 64ter CIR 92 n'est pas soumise aux conditions de l'article 190bis CIR 92 ne seront pas tenus d'enregistrer cette écriture de fin de l'exercice pour pouvoir bénéficier de la déduction fiscale majorée. Pour ce type d'entreprise la déduction fiscale majorée s'opère de manière extracomptable.

689	Transfert aux réserves immunisées			X	
	à	132	Réserves immunisées		X

IV. Exemple[8]

8. La société A achète en janvier 20X0 une voiture de 25.000 euros qui émet zéro gramme de CO2 par kilomètre. La voiture est amortie sur une période de 5 ans. Durant l'année 20X0 la société expose encore des frais à concurrence de 1.100 euros pour l'utilisation de la voiture (à l'exception des frais de carburant). La société choisit d'utiliser la déduction fiscale majorée à concurrence de 120 pour cent pour ses frais professionnels déductibles afférents à l'acquisition et l'utilisation de la voiture.

Écritures durant l'exercice

9. En janvier 20X0 la société enregistre l'acquisition de la voiture:

24...0	Mobilier et matériel roulant : valeur d'acquisition			25.000	
	à	440	Fournisseurs		25.000

10. Au cours de l'exercice les frais exposés pour l'utilisation sont enregistrés:

61	Services et bien divers			1.100	
	à	440	Fournisseurs		1.100

Écritures en fin de l'exercice

11. Amortissement annuel sur la voiture:

6302	Dotations aux amortissements sur immobilisations corporelles			5.000	
	à	24...9	Amortissement acté sur matériel roulant		5.000

12. Finalement, le montant de la déduction fiscale qui dépasse les coûts réellement supportés pour l'acquisition et l'utilisation de la voiture, est transféré aux réserves immunisés (en espèce, la somme de 20% du montant de l'amortissement (à savoir, 1.000 euros) d'une part, et de 20% du montant des frais afférents à l'utilisation (à savoir, 220 euros) d'autre part).

689	Transfert aux réserves immunisées			1.220	
	à	132	Réserves immunisées		1.220

---

1 Le présent avis a été élaboré après la publication pour consultation publique d'un projet d'avis du 30 septembre 2013 sur le site de la CNC.

2 Loi de programme du 23 décembre 2009, MB 30 décembre 2009.

3 Ceux-ci sont les voitures, voitures mixtes et minibus, autres que ceux utilisés exclusivement pour le transport rémunéré de personnes, tels que ces véhicules sont définis par la réglementation relative à l'immatriculation des véhicules à moteur, y compris les camionnettes visées à l'article

4, § 3, du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus.

4 Art. 66, CIR 92.

5 À l'exception des frais de carburant.

6 Art. 198bis, alinéa 1er CIR 1992.

7 Art. 64ter, alinéa 3 CIR 92 et art. 198bis, alinéa 3 CIR 92.

8 Abstraction est faite des aspects relatifs à la TVA. En ce qui concerne les amortissements, on suppose que l'entreprise toujours enregistre une annuité d'amortissement intégrale dans l'année de l'acquisition.