

COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2017/05 – Importation : droits de douane et TVA avec report de paiement

Avis du 1^{er} février 2017¹

- I. Généralités
- II. Traitement comptable
 - A. TVA à l'importation avec report de paiement
 - B. Comptabilisation des droits de douane

I. Généralités

1. La Commission des normes comptables a été saisie d'une question concernant le traitement comptable de la TVA à l'importation acquittée avec report de paiement ainsi que des droits de douane.

Le régime de report de paiement permet aux assujettis qui déposent les déclarations périodiques TVA de ne pas payer la TVA due à l'importation de biens au moment de la déclaration pour la consommation lorsqu'ils sont titulaires de l'autorisation ad hoc délivrée par le Ministre des Finances ou son délégué et pour autant que cette taxe soit comprise à titre de taxe due dans les déclarations périodiques susvisées.²

2. La Commission tient à souligner que le présent avis se limite strictement aux aspects comptables de l'opération envisagée et ne traite pas les aspects fiscaux.

II. Traitement comptable

A. TVA à l'importation avec report de paiement

3. L'importation avec report de paiement ne suppose donc aucun décaissement de la TVA de la part du titulaire de l'autorisation ad hoc.

Au moment de l'importation, pour prendre l'exemple de biens devant être comptabilisés comme « marchandises », la TVA sera comptabilisée comme suit au cours de la période TVA en vue de sa reprise dans la déclaration TVA (de la période au cours de laquelle la déclaration pour la consommation des biens importés a été validée par la douane)³.

| | | |
|------|---------------------------------------------------|---------|
| 4111 | TVA sur achats | 21.000 |
| 604 | Achats de marchandises | 100.000 |
| | à 440 Fournisseurs | 100.000 |
| | 451X TVA sur importations avec report de paiement | 21.000 |

En fin de période TVA, la TVA sur importations avec report de paiement sera simplement débitée à l'occasion du regroupement des sous-comptes TVA.

B. Comptabilisation des droits de douane

4. La dette douanière est l'obligation qui repose sur une personne de payer les droits à l'importation ou à l'exportation qui s'appliquent à certaines marchandises en raison des dispositions communautaires en vigueur.

Les circonstances donnant naissance à la dette douanière sont énumérées aux articles 201 à 216 du Code des douanes communautaires au titre desquelles figure notamment la mise en circulation des marchandises importées.

Lorsque la dette douanière prend naissance en Belgique⁴ et que le montant de la dette douanière est communiqué au débiteur,⁵ celui-ci doit l'acquitter conformément aux délais et modalités du Code des douanes communautaire, qui prévoit également l'octroi d'un report de paiement.⁶

5. Dans le cas d'une mise en libre circulation de marchandises, le débiteur de la dette douanière est le déclarant. En cas de représentation indirecte, la personne pour le compte de laquelle la déclaration en douane est faite est également débiteur.⁷

En pratique, ces droits de douane seront effectivement payés par l'entreprise elle-même, l'agent en douane ou le transporteur effectuant le

dédouanement.

6. S'agissant de la comptabilisation des droits de douane, le prescrit de l'article 36, alinéa 1^{er} de l'arrêté royal d'exécution du Code des sociétés (ci-après : AR C.Soc.) est, de l'avis de la Commission, applicable au cas d'espèce en ce qui concerne les droits de douane dont l'entreprise est redevable, au même titre que pour l'éventuelle TVA non récupérable.

L'article 36, alinéa 1^{er} de l'AR C.Soc. précité est libellé comme suit :

« Le prix d'acquisition comprend, outre le prix d'achat, les frais accessoires tels que les impôts non récupérables et les frais de transport.
».

7. Il est à ce titre fait référence à l'avis rendu par la Commission sur la problématique de la comptabilisation des frais accessoires,⁸ qui prescrit que ces frais, accessoires, suivent quant à leur imputation comptable et quant à leur prise en charge le prix d'acquisition en principal du bien auquel ils sont afférents.

La comptabilisation des droits de douane lorsqu'ils sont effectivement payés par l'entreprise acquéreuse des marchandises importées (et de la TVA avec report de paiement) est effectuée comme suit :

| | |
|------|---------------------------------------------------|
| 4110 | TVA sur achats |
| 604 | Achats de marchandises |
| | à 440 Fournisseurs |
| | 451X TVA sur importations avec report de paiement |
| | 452X Autres impôts et taxes belges |

8. Dans la mesure où les biens importés sont destinés à être portés à l'actif et comptabilisés comme biens d'investissement, il est fait référence aux recommandations de l'avis précité de la Commission en ce qui concerne les modalités et le rythme d'amortissement de ces frais accessoires.

L'avis en question rappelle que d'un point de vue économique, il est logique d'amortir ces frais selon les mêmes modalités et les mêmes rythmes que le principal. La Commission a cependant considéré qu'il était admissible, conformément aux dispositions fiscales en la matière, de procéder à un amortissement intégral de ces frais pendant l'exercice au cours duquel ils sont exposés ou à un amortissement à un taux dépassant le taux d'amortissement appliqué au prix en principal.^{9,10}

Cette approche est également parfaitement applicable au cas d'espèce.

1 Le présent avis a été élaboré après la publication pour consultation publique d'un projet d'avis le 29 novembre 2016 sur le site de la CNC.

2 AR TVA n° 7, art. 5 et 7.

3 Voir Circulaire TVA n° AG Fisc. 25/2013 (E.T. 123.777) du 27 juin 2013 qui couvre également le cas des importations avec report de paiement réalisées par une entreprise membre d'une unité TVA.

4 Art. 215, Code des douanes communautaire.

5 Art. 221, Code des douanes communautaire.

6 Art. 225 et s., Code des douanes communautaire.

7 Art. 201, Code des douanes communautaire.

8 Avis CNC 126/1, Bull. CNC, n° 7, juin 1980, 8-9.

9 L'avis CNC 126/1 précité fait référence à l'art. 28, § 2 de l'AR du 8 octobre 1976 aujourd'hui repris dans le texte de l'article 64, § 1^{er} AR C.Soc. Il est également renvoyé à titre de référence à l'article 62 du CIR qui définit les modalités d'amortissement des frais accessoires admissibles d'un point de vue fiscal : « La quotité de la valeur d'investissement ou de revient qui correspond au montant global des frais accessoires au prix d'achat ou aux coûts indirects de production, ainsi que les frais d'établissement, peuvent être amortis, soit intégralement pendant la période imposable au cours de laquelle ces frais ou coûts sont exposés, soit par annuités fixes échelonnées sans interruption sur un nombre d'années déterminé par le contribuable. ».

10 Sous réserve de l'application, en matière fiscale, de l'article 196, § 2, 2° CIR 92, qui déroge, dans les conditions qu'il détermine, à l'article 62 du même Code, pour les sociétés qui sur la base de l'article 15, §§ 1 à 6 du Code des sociétés ne sont pas considérées comme petites sociétés.