COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis 2017/09 – Traitement comptable des intérêts moratoires

Avis du 19 avril 2017[1]

I. Considérations générales
II. Traitement comptable (à l'aide d'un exemple théorique)
A. Réception de l'avertissement-extrait de rôle
B. Introduction d'une réclamation ou d'une demande de dégrèvement d'office
C. Inscription au livre d'inventaire
D. Ecritures comptables à la suite du dégrèvement

I. Considérations générales

1. Par le présent avis, la Commission entend clarifier la méthode de comptabilisation des intérêts moratoires octroyés par les pouvoirs publics en application du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92). Il s'agit en l'espèce plus spécifiquement d'un intérêt moratoire alloué à une société dans le cadre d'un remboursement d'impôt sur les sociétés.

2. L'octroi d'intérêts moratoires est le pendant des intérêts de retard appliqués au contribuable.[2] L'octroi d'intérêts moratoires est justifié par des raisons d'équité. De même que les contribuables négligents doivent payer des intérêts de retard à l'Etat, des intérêts moratoires sont accordés aux contribuables chaque fois que l'Etat restitue un impôt payé.[3]

3. Les articles 418 et 419 du CIR 92 déterminent les modalités d'octroi et de calcul des intérêts moratoires. Un intérêt moratoire peut être alloué en cas de remboursement d'impôts, de précomptes, de versements anticipés, d'intérêts de retard, d'accroissements d'impôts ou d'amendes administratives. Ce remboursement peut découler d'une décision du directeur des contributions, d'une décision judiciaire ou d'un dégrèvement d'office.

4. La Commission tient toutefois à souligner que le présent avis se limite strictement aux aspects comptables et ne traite pas les aspects fiscaux. Le présent avis s'applique sans restriction aux associations et aux fondations.

II. Traitement comptable (à l'aide d'un exemple théorique)

5. La Commission estime préférable d'illustrer le traitement comptable des intérêts moratoires au moyen de l'exemple chiffré suivant. Une société a reçu un avertissement-extrait de rôle exigeant le paiement d'un supplément d'impôt d'un montant de 130.000 euros. La société a introduit une réclamation ou une demande de dégrèvement d'office, contestant l'impôt à concurrence de 95.000 euros.

A. Réception de l'avertissement-extrait de rôle

6. Dès qu'elle naît par enrôlement, la dette fiscale doit être reprise au passif du bilan et au compte de résultats. L'enrôlement crée en effet dans le chef de la société une dette privilégiée 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 fondement (par exemple pour cause d'erreur matérielle) que la non-inscription de l'imposition au passif pourrait se justifier.[4]

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

B. Introduction d'une réclamation ou d'une demande de dégrèvement d'office

7. Si la société introduit une réclamation (ou une demande de dégrèvement d'office), elle doit l'inscrire dans sa comptabilité.

8. La Commission souligne à ce propos que l'inscription à l'actif du bilan de la réclamation ou du recours introduit (en comptabilisant une créance ou éventuellement en débitant un compte de dettes, en l'espèce le sous-compte 4529 Impôts contestés) nécessite que cette créance soit évaluée de manière raisonnable, avec la prudence requise[5].

412	Impôts et précomptes à récupérer			95.000	
	à	6710	Supplément d'impôts dus ou versés		95.000

9. Lors de l'introduction de la réclamation ou de la demande de dégrèvement d'office, il est impossible de déterminer le montant des intérêts moratoires qui seront alloués par les pouvoirs publics. En effet, ni la date de remboursement, ni le montant de celui-ci ne sont connus à ce moment.[6]

C. Inscription au livre d'inventaire

10. Bien qu'au moment de l'introduction de la réclamation ou de la demande de dégrèvement d'office, l'entreprise ne soit pas en mesure d'estimer les éventuels intérêts moratoires à percevoir, elle en est capable à la date de clôture du bilan. Il s'agit alors bien évidemment uniquement de la partie des intérêts moratoires relatifs à l'exercice auquel les comptes annuels se rapportent. En effet, la société connaît le taux d'intérêt à appliquer ainsi que le délai écoulé entre le paiement et la date de clôture du bilan. L'on part du principe que la société s'est acquittée de l'intégralité du montant de l'impôt enrôlé, à savoir 130.000 euros.

11. La partie des intérêts moratoires probables à percevoir portant sur la période déjà écoulée doit faire l'objet d'une estimation raisonnable qui soit en rapport avec l'estimation de la créance en principal.[7] Cette partie des intérêts moratoires estimés doit être comptabilisée sous la même rubrique que celle de la créance représentant l'impôt contesté en principal.[8] Dans ce contexte, la Commission souligne que la créance (montant principal augmenté des intérêts moratoires estimés) doit être estimée avec la prudence nécessaire.

12. A la date d'inventaire, les intérêts moratoires relatifs à l'exercice écoulé, calculés sur la base du montant principal de 95.000 euros, sont estimés à 3.000 euros.

412	Impôts et précomptes à récupérer			3.000	
	à	6710[9]	Supplément d'impôts dus ou versés		3.000

D. Ecritures comptables à la suite du dégrèvement

13. Lorsque le dégrèvement et sa valeur sont effectivement confirmés et que la société ne formule aucune autre objection, le montant des intérêts moratoires est par conséquent également connu. Dans l'hypothèse où le dégrèvement s'opère au cours d'un exercice ultérieur, à concurrence de 99.000 euros (y compris le montant des intérêts moratoires accordés), et dans l'attente du paiement effectif par les pouvoirs publics, l'écriture suivante est enregistrée.

412	Impôts et précomptes à récupérer			1.000[10]	
	à	7710	Régularisation d'impôts dus ou versés		1.000

---

1 Le présent avis a été élaboré après la publication pour consultation publique d'un projet d'avis le 27 février 2017 sur le site de la CNC.

2 Il est à noter que le CIR 92 prévoit également en ses articles 414 et suivants le cas des intérêts moratoires éventuellement versés au profit du Trésor. En ce qui concerne le traitement comptable de ces intérêts de retard dus, il est renvoyé à l'avis CNC 146/1 - Dettes fiscales et sociales - Intérêts moratoires.

3 Voir également l'exposé des motifs de la loi du 27 juillet 1953 instaurant des mesures en vue d'activer le recouvrement des impôts directs (Doc. parl., Chambre, 1952-1953, n° 277, pp. 9-10).

4 Voir également l'avis CNC 128/6 – Comptabilisation des impôts sur le résultat.

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

6 Il va de soi que les intérêts moratoires seront seulement alloués en fonction de l'éventuel surplus d'impôts sur les sociétés versé par la société, et non en fonction du montant non contesté de l'impôt supplémentaire acquitté par la société.

7 Voir également le point 8 du présent avis.

8 L'approche ci-dessus est la transposition, par analogie, de celle détaillée par la Commission dans son avis 146/1 - Dettes fiscales et sociales - Intérêts moratoires. Il s'agissait dans le cas traité par la Commission de définir le mode de comptabilisation des intérêts moratoires dus ou à devoir par le contribuable sur les dettes fiscales non encore – totalement – payées. Il y est également précisé que la débition des intérêts intervient de plein droit et que les intérêts moratoires relatifs à la période de débition comprise dans l'exercice doivent être pris à charge de l'exercice au prorata. L'avis poursuit en ajoutant que ces intérêts doivent figurer au passif sous la rubrique Dettes fiscales, sociales ou salariales et éventuellement faire l'objet d'une estimation par la société en l'absence de document émanant de l'administration fiscale.

9 Ou 7710 Régularisation d'impôts dus ou versés si le montant principal du dégrèvement a été acté à charge d'un exercice antérieur.

10 A savoir 99.000 - (95.000 + 3.000).