

# Comptabilité Créative

Numéro **15** Année 13 semaines 36 et 37 2009

Publication bimensuelle, ne paraît pas les semaines 27 – 31 Bureau de dépôt 2800 Mechelen 1 P2A9390

## contenu

### Comptabilité

150 pages de doctrine comptable en 18 mois! (Première partie)

1

### Fiscalité

Libre choix de la voie la moins imposée et fraude fiscale

4

## Comptabilité

### Avis CNC: 150 pages de doctrine comptable en 18 mois!

Alexandre STREEL, Réviseur d'Entreprises, BDO Atrio Réviseurs d'Entreprises, Professeur de comptabilité et gestion financière à l'IFAPME

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2008, pas moins de 15 avis, totalisant environ 150 pages, ont été publiés sur le site Internet de la Commission des Normes comptables. Malgré la portée limitée de certains d'entre eux, ces 15 avis constituent indiscutablement une nouvelle source de référence comptable, à l'heure où les normes IFRS ne sont appliquées qu'à un nombre réduit de sociétés belges.

Dans cette chronique composée de 4 articles, nous exposons de manière synthétique les lignes de force de 9 avis qui nous semblent revêtir un intérêt relativement général, eu égard au thème de l'avis en lui-même ou à l'argumentation du traitement comptable qui en a été donnée par la Commission. Ce premier numéro est consacré à l'avis tant attendu relatif au «traitement comptable des opérations menées dans le cadre des sociétés momentanées» (avis CNC 3-3 du 31/1/08).

En outre, en guise d'introduction, cet article présente brièvement le nouveau mode de numérotation des avis ainsi que quelques chantiers en cours de réalisation au sein de la Commission.

### Liste des avis publiés depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2008

Au cours des 18 mois écoulés, les avis suivants, triés par ordre chronologique, ont été publiés sur le site internet de la Commission des Normes comptables.

- Bilan d'ouverture d'une association sans but lucratif présentant des fonds associatifs négatifs (avis CNC NFP-4; 23/1/08; 3 pages).
- Avis relatif au traitement comptable des opérations menées dans le cadre des sociétés momentanées (avis CNC 3-3; 31/1/08; 42 pages).
- Traitement comptable des contrats emphytéotiques dans les organismes *not-for-profit* (avis CNC NFP-2; 23/7/08; 11 pages).
- Avis relatif à la consolidation horizontale en association avec des bureaux d'administration (avis CNC C106-1; 29/10/08; 3 pages).
- Traitement comptable d'un portefeuille patrimonial (avis CNC NFP-5; 29/10/08; 5 pages).
- Tenue de la comptabilité et établissement des comptes annuels dans une monnaie autre que l'euro (avis CNC 117-3; 26/11/08; 5 pages).



- Traitement comptable des quotas d'émission de gaz à effet de serre (update avis CNC 179-1; 26/11/08; 10 pages).
- Question parlementaire n° 68 du 6 juin 2008 de Mme Ingrid Claes au Ministre pour l'Entreprise et la Simplification, M. V. Van Quickenborne - Compagnies d'assurances, Produits de placement, Effets fiscaux et comptables (avis CNC PV-1; 14/1/09; 3 pages).
- L'acompte sur dividende face au dividende intercalaire (Avis CNC 2009/1; 14/1/09; 6 pages).
- Sociétés de droit étranger établies en Belgique : champs d'application des articles 81, 82, 83 et 107 du Code des sociétés (avis CNC 2009/2; 14/1/09; 11 pages).
- Traitement comptable des subsides en capital dont l'octroi et/ou le paiement sont échelonnés sur plusieurs années (avis CNC 2009/3; 11/2/09; 16 pages).
- Le modèle de livre comptable unique visé par l'article 2 de l'arrêté royal du 26 juin 2003 relatif à la comptabilité simplifiée de certaines ASBL, fondations et AISBL (avis CNC 2009/4; 11/2/09; 3 pages).
- La condition de rentabilité liée à la comptabilisation de plus-values de réévaluation (avis CNC 2009/5; 11/3/09; 6 pages).
- Traitement comptables des fusions (avis CNC 2009/6; 1/4/09; 22 pages).
- Question Parlementaire n° 26 de M. Stefaan Vercamer au Ministre pour l'Entreprise et la Simplification - L'arrêté royal du 15 septembre 2006 modifiant l'arrêté royal du 26 juin 2003 relatif à au petites ASBL (avis CNC PV-2; 2/7/09; 4 pages).

## Numérotation des avis

### Changement depuis 2009

Les avis publiés à partir de 2009 font l'objet d'une nouvelle numérotation; ils renvoient à l'année de publication et reçoivent un numéro chronologique.

### Ordre chronologique

Cette dimension chronologique a été préférée à la dimension thématique selon laquelle les avis antérieurs à 2009 sont triés. Le système de numérotation antérieurement appliqué prévoyait en effet de catégoriser les avis dans les 6 familles suivantes :

- avis CNC : avis relatifs à l'application de la loi comptable (environ 300 avis);
- avis CNC C : avis relatifs aux comptes consolidés (7 avis);
- avis CNC R : avis relatifs au Plan Comptable Minimum Normalisé (PCMN) (9 avis);
- avis CNC S : avis relatifs au bilan social (1 avis);
- avis CNC NFP : avis relatifs aux organismes not-for-profit (7 avis);
- avis CNC PV-QP : avis relatifs aux questions parlementaires (2 avis).

Les nombreux avis relatifs à l'application de la loi comptable faisaient eux-mêmes l'objet d'une répartition en sous-familles; c'est ainsi, à titre exemplatif, que les avis CNC 100-x traitaient des problématiques comptables liées au chiffre d'affaires, les avis CNC 107-x étaient relatifs aux provisions et les avis CNC 166-x se rapportaient au traitement comptable des fusions.

## Chantiers de la CNC en cours

Au titre des chantiers en cours de réalisation par la Commission, il nous semble opportun de rappeler les chantiers suivants, sans qu'ils ne constituent une quelconque liste exhaustive.

### Révision des avis existants

Un groupe de travail a été chargé d'actualiser les dispositions législatives contenues dans les avis, essentiellement à la lumière de l'Arrêté Royal du 30 janvier 2001, et de procéder à des modifications mineures de contenu. A ce jour, environ 10% des avis ont été actualisés et révisés.

Tant l'ancienne version que la nouvelle version avec *track changes* sont toujours disponibles sur le site internet de la Commission.

2 versions online

### Avis en cours de préparation

A venir...

Plusieurs thématiques comptables sont actuellement étudiées au sein de la Commission et devraient donner lieu prochainement à la publication des nouveaux avis suivants :

- le traitement comptable des cotisations Recupel;
- avis relatif au traitement comptable des certificats de courant vert et des certificats de cogénération;
- avis relatif au cours de conversion du capital exprimé dans une devise étrangère dans le cadre des fusions transfrontalières;
- avis relatif au traitement comptable des scissions.

### Guide de l'environnement

Compte tenu de la difficulté qu'éprouvent de nombreuses entreprises à traduire correctement l'application de la réglementation environnementale dans leur comptabilité, un groupe de travail a été institué au sein de la Commission, aux fins d'élaborer, en collaboration avec les instituts IEC, IPCF et IRE, un guide de l'environnement pour les comptes statutaires. La brochure en question est en cours de finalisation et sera probablement publiée au cours de ce second semestre 2009.

Brochure à paraître

## Opérations en sociétés momentanées (avis CNC 3-3 du 31/1/08)

Les 42 pages de cet avis sont le fruit de plusieurs années de travail d'un groupe composé de réviseurs d'entreprises, d'experts-comptables et de comptables agréés, lesquels ont pu bénéficier de la collaboration d'experts du secteur de la construction. Cet avis esquisse les lignes directrices en vertu desquelles les opérations menées au sein d'une société momentanée doivent être traitées et met ainsi un terme à une période d'absence de réglementation, longue de plus de 30 ans, pendant laquelle sont apparues dans la pratique une multitude de techniques comptables.

Définition

A titre de rappel, la société momentanée est définie comme une société sans personnalité juridique qui a pour objet de traiter, sans raison sociale, une ou plusieurs opérations de commerce déterminées. Elle est soit opérationnellement «intégrée», en ce sens que les risques d'entreprise sont supportés conjointement par les partenaires, soit «non intégrée» en cas de projet subdivisé en phases traitées distinctement par les partenaires. Quoiqu'il en soit, les partenaires engagent une responsabilité juridique solidaire.

Le cadre comptable de cet avis repose sur une comptabilisation distincte des opérations dans les comptes de la société momentanée, lesquels doivent ensuite être intégrés dans la comptabilité des sociétés partenaires, idéalement de façon proportionnelle. La Commission estime qu'une méthode d'intégration plus simple, par exemple la méthode du compte courant, peut être utilisée lorsque (i) l'intégration proportionnelle génère des frais administratifs trop élevés, (ii) la taille de la société momentanée n'excède aucun des 3 critères prévus à l'article 15 du Code des socié-

Comptabilisation selon la CNC

tés et (iii) cela ne porte pas atteinte à l'image fidèle des comptes de l'entreprise partenaire. L'intégration est recommandée sur base annuelle ou semestrielle pour les entreprises qui ont un commissaire.

L'intégration proportionnelle préconisée par le Commission doit nécessairement s'accompagner d'une élimination appropriée des doubles comptages auxquels cette intégration conduit. Selon la Commission, cette élimination doit être proportionnelle au niveau des comptes de bilan mais devrait être totale en ce qui concerne le chiffre d'affaires facturé par le partenaire à la société momentanée.

## 2 méthodes d'évaluation

En matière de règles d'évaluation de la société momentanée, deux méthodes sont susceptibles d'être suivies : soit les conflits d'évaluation sont évités en laissant aux partenaires les décisions importantes en matière d'amortissements, de réductions de valeur et de provisions, soit les règles d'évaluation de la société momentanée sont prévues dans le contrat d'association.

## Info dans les annexes

Enfin, l'information fournie en annexe des comptes annuels des sociétés partenaires devrait idéalement comporter (i) une liste des sociétés momentanées significatives, (ii) une description des méthodes d'intégration et d'élimination et (iii) un aperçu de l'ensemble des droits et engagements découlant de cette coopération.

## Bibliographie

- *BDO Atrio* : «Les sociétés commerciales momentanées jouissent d'un cadre comptable», Lettre d'information, juin 2008, pp. 3-4.
- *Bilan* : «Comptabilité des sociétés momentanées : avis CNC», Bilan 557, 31 janvier 2008, p. 1-4.
- *Commission des Normes comptables* : «Synthèse des travaux de la Commission des Normes Comptables en 2008», 3 mars 2009, [www.cnc-cbn.be](http://www.cnc-cbn.be).
- *Commission des Normes comptables* : «Avis CNC 3-3 : Avis relatif au traitement comptable des opérations menées dans le cadre des sociétés momentanées», 31 janvier 2008, [www.cnc-cbn.be](http://www.cnc-cbn.be).
- *MERCIER S.* : «La société momentanée», Pacioli n° 263, 10 - 23 novembre 2008, p. 1-4.
- *SMETS D.* : «La normalisation du cadre comptable pour les opérations menées dans le cadre de sociétés momentanées : avis CNC du 31 janvier 2008», Comptabilité et Fiscalité Pratiques n° 4, avril 2008, pp. 195-196.

## Fiscalité

---

# Libre choix de la voie la moins imposée et fraude fiscale

Thierry Litannie, Avocat spécialisé en Droit fiscal

## Introduction

En droit fiscal belge, une jurisprudence constante de la Cour de cassation consacre le principe de la liberté du choix de la voie la moins imposée.

Cette jurisprudence fait échec aux diverses tentatives de l'Administration fiscale d'imposer la théorie de la fraude à la loi ou la théorie de la réalité économique<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Cass., 27 février 1987, Maas International, Pas. 1987,1,177. - Cass., 29 janvier 1988, Pas. 1988,1,633

**Arrêt Brepols**

Elle trouve son origine dans l'arrêt Brepols du 6 juin 1961<sup>1</sup> et a été confirmée dans plusieurs arrêts rendus ultérieurement par la Cour de cassation<sup>2</sup>.

Suivant cette jurisprudence :

*"Il n'y a ni simulation prohibée à l'égard du fisc, ni partant fraude fiscale, lorsque, en vue de bénéficier d'un régime fiscal plus favorable, les parties, usant de la liberté des conventions, sans toutefois violer aucune obligation légale, établissent des actes dont elles acceptent toutes les conséquences, même si la forme qu'elles leur donnent n'est pas la plus normale."*

**Arrêt du 22.03.1990**

Dans un arrêt du 22 mars 1990<sup>3</sup>, la Cour de cassation a en outre précisé qu'il n'y avait pas non plus simulation prohibée à l'égard du fisc, ni fraude fiscale, lorsque, en vue de bénéficier d'un régime fiscal plus favorable, les parties, usant de la liberté des conventions, sans toutefois violer aucune obligation légale, établissent des actes dont elles acceptent toutes les conséquences, même si ces actes sont accomplis à seule fin de réduire leur charge fiscale.

En d'autres termes, l'existence d'un but exclusif d'éviter l'impôt reste sans incidence sur le principe du libre choix de la voie la moins imposée.

## La fraude fiscale

### Notion

La fraude fiscale constitue une infraction aux règles de droit fiscal commise dans le but d'échapper à – ou de réduire – l'impôt, en donnant une fausse présentation ou une interprétation erronée de la vérité grâce à des actes matériels, juridiques ou comptables.

**Autres infractions**

Cette infraction est souvent liée à d'autres infractions à caractère financier, comme le faux en écriture, le blanchiment, les infractions au droit des sociétés, au droit comptable, l'organisation frauduleuse d'insolvabilité ou les infractions liées à l'état de faillite.

La notion de fraude fiscale n'est pas définie sous ce vocable dans les codes fiscaux belges. Ceux-ci ne visent que des notions telles que l'intention d'éluder l'impôt et l'absence de bonne foi.

**Dol spécial**

La fraude fiscale peut être définie de manière sommaire comme une infraction à une règle fiscale (élément matériel de l'infraction), commise avec un dol spécial, en l'occurrence l'intention frauduleuse ou le dessein de nuire (élément intentionnel de l'infraction).

Elle constitue un délit, c'est-à-dire une infraction que la loi punit de peines correctionnelles.

**Pas si...**

Néanmoins, la seule intention d'éviter ou de diminuer la charge fiscale en se plaçant volontairement en dehors des conditions légales nécessaires pour faire naître une dette d'impôt, ne suffit pas à constituer une fraude fiscale.

En effet, comme exposé ci-avant, le droit belge reconnaît la licéité du choix pour le contribuable de recourir à la voie la moins imposée.

**Art. 457 CIR**

En vertu de l'article 457 du CIR, l'ensemble des principes contenus dans le code pénal sont applicables aux infractions de fraude fiscale.

Cette disposition trouve son équivalent dans les autres codes fiscaux, en l'occurrence l'article 73, *5quinquies* du Code de la TVA, l'article 207<sup>ter</sup> du Code des droits d'enregistrement et l'article 133 du Code des droits de succession.

**Art. 449 CIR**

L'article 449 du CIR (L'équivalent de cette disposition existe dans les autres Codes fiscaux, notamment en matière de TVA, droits d'enregistrement et de donation ou de succession) définit l'infraction de fraude fiscale sans toutefois la nommer expressément.

<sup>1</sup> Cass., 6 juin 1961, Pas. 1961,1,1082. Pour une analyse détaillée de cet arrêt voir Th. Afschrift, "L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique", Larcier 1994, p. 82 et suivantes

<sup>2</sup> Cass. 5 septembre 1961, Pas., 1962,1,29.-Cass., 14 avril 1964, Pas., 1964,1,875-Cass., 19 octobre 1965, Pas., 1966,1,231.-Cass., 27 février 1987, Maas International, *F.J.F.*, n° 87/68.- Cass., 29 janvier 1988, *F.J.F.*, 1988, no88/73

<sup>3</sup> Cass., 22 mars 1990, Aux Vieux Saint-Martin, *J.D.F.* 1990,p. 110

Il dispose que :

«*Sans préjudice des sanctions administratives, sera puni d'un emprisonnement de huit jours à deux ans et d'une amende de 250 EUR à 12.500 EUR ou de l'une de ces peines seulement celui qui, dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, contreviendra aux dispositions du présent Code ou les arrêtés pris pour son exécution.*»

### **Champ d'application ratione personae**

Il faut dès lors noter que le champ d'application de l'infraction est très large, dans la mesure où l'incrimination vise «celui qui» aura commis l'infraction.

Il s'en déduit que non seulement les contribuables pourront être poursuivis, mais également les comptables, conseillers fiscaux ou autres mandataires qui auront violé l'article 449 du Code des impôts sur les revenus, soit comme auteurs ou coauteurs de l'infraction, soit comme complices. Rappelons qu'en droit pénal, est considéré comme complice d'une infraction celui qui y participe consciemment et qu'il en devient coauteur si son degré de participation est tel que sans son aide, l'infraction n'aurait pas pu être commise (articles 57 et 58 du Code pénal).

### **Eléments constitutifs**

#### **Elément matériel**

L'infraction doit se caractériser par un acte extérieur réunissant les conditions d'incrimination requises par la loi pour être pénalement réprimée.

L'élément matériel de la fraude fiscale consiste en une violation de la loi fiscale, en l'occurrence des dispositions du Code des impôts sur les revenus ou des arrêtés pris pour son exécution.

### **Tous manquements**

L'article 449 du Code des impôts sur les revenus vise tous manquements à ce Code ou aux arrêtés pris pour son exécution, et ce d'une manière générale.

Les principales infractions susceptibles d'être sanctionnées sont les suivantes :

#### **4 infractions**

- l'infraction en matière de déclaration annuelle des revenus imposables, l'absence de déclaration, la déclaration inexacte ou la déclaration tardive;
- le non-respect des obligations relatives à la tenue de livres prescrits par la loi fiscale et à l'utilisation de certains documents;
- le non-respect des obligations imposées en vue d'assurer l'exacte perception de l'impôt, en l'occurrence, le refus de laisser à l'administration l'accès aux livres et documents, le refus de répondre à des demandes de renseignements en tant que contribuable ou en tant que tiers, le refus de laisser libre accès aux locaux où l'administration peut pénétrer, ou encore le refus de témoigner. Le refus de répondre à un avis de rectification ou à un avis d'imposition d'office n'est en revanche pas une infraction;
- le non-respect des obligations en matière de précompte immobilier, mobilier et professionnel.

#### **Et en TVA...**

En matière de TVA, l'infraction résultera le plus souvent d'une violation d'une ou plusieurs obligations prescrites à l'article 53 du Code TVA, à savoir l'absence du dépôt de déclaration lors du commencement, du changement ou de la cessation d'activités, l'absence de délivrance d'une facture, l'absence de remise de déclaration, l'absence d'acquiescement de la taxe due ...

#### **Pas la tentative**

Notons que la tentative de fraude fiscale n'est pas punissable, dans la mesure où elle n'est pas visée par le Code. L'article 53 du Code pénal prescrit en effet que la loi détermine dans quels cas et de quelles manières sont punies les tentatives de délits.

#### **Elément intentionnel**

Pour que l'article 449 du CIR 92, soit applicable, il faut que l'infraction poursuivie ait été commise "dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire".

Ces notions ont été retenues par le législateur parce qu'elles sont suffisamment larges pour englober n'importe quelle intention délictuelle poursuivie par le contreve-

nant et sont, au surplus, suffisamment connues par la doctrine et la jurisprudence pour éviter toute controverse au sujet de leur application<sup>1</sup>.

L'élément intentionnel de la fraude fiscale consiste pour le contribuable, son conseiller ou mandataire à avoir agi «dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire».

### Définition

A cet égard, on peut dire que "le dessein de nuire" est la volonté de faire du tort à autrui et que "l'intention frauduleuse" est le dessein de se procurer à soi-même ou de procurer à autrui un profit ou un avantage illicite<sup>2</sup>.

Le dessein de nuire est indépendant de tout résultat obtenu<sup>3</sup>.

La coexistence de l'intention frauduleuse et du dessein de nuire n'est pas nécessaire<sup>4</sup>.

Il faut donc qu'il y ait eu soit intention frauduleuse, soit intention de nuire.

### Interprétation stricte

La coexistence de ces deux éléments moraux n'est pas nécessaire mais les notions doivent être interprétées de manière stricte.

La preuve de l'existence de ce dol spécial doit être rapportée par le Ministère Public.

Dans la pratique, l'Administration fiscale aura déjà fréquemment statué – à tort ou à raison – sur l'éventuelle existence de mauvaise foi, sur l'intention d'éluder l'impôt ou l'intention frauduleuse ou le dessein de nuire.

Néanmoins, le Ministère Public, en raison de la séparation des pouvoirs, n'est d'une part pas tenu par la position de l'Administration fiscale et d'autre part, ne peut se contenter de se référer à cette position pour apporter la preuve de l'existence d'une intention frauduleuse.

### L'intention frauduleuse : une volonté particulière

L'intention frauduleuse ne peut être confondue avec la simple intention d'éviter ou de réduire l'impôt, puisque cette intention est licite en soi.

L'intention d'éluder l'impôt n'est pas fautive en soi, la fraude n'existant que si, en outre, la loi est violée.

### Avantage illicite

La loi est violée lorsque le contribuable a pour dessein de se procurer à soi-même ou de procurer à autrui un profit ou un avantage *illicite*.

### Vouloir nuire

Elle l'est également lorsque l'intention du contribuable consiste à vouloir nuire, faire du tort, aux intérêts légitimes d'autrui (*infra*).

### Exemple

C'est ainsi qu'un contribuable peut chercher à se soustraire à ses obligations fiscales, notamment en vue de cacher à l'époux intéressé, en prévision d'une demande de pension alimentaire, le montant réel de ses revenus.

Le dol spécial visé par la loi exige en toute hypothèse le dessein, la volonté de se procurer un avantage illicite ou de nuire aux droits légitimes des tiers.

En conséquence, le Ministère Public doit apporter la preuve que le contribuable savait, au moment où il a commis l'infraction, que l'impôt qu'il évitait en ne déclarant pas certains revenus ou en les déclarant de manière incorrecte, était en réalité dû.

### Pas si bonne foi

En conséquence, il n'existe aucune intention frauduleuse lorsque, de bonne foi, le contribuable voulant choisir la voie la moins imposée, même d'une manière complexe, commet une erreur de droit ayant pour conséquence que l'impôt qu'il voulait éviter est réellement dû.

Ainsi, les erreurs, négligences, fautes commises de bonne foi, omissions sans arrière-pensées, commises même dans le cadre d'un évitement licite ou relativement licite de l'impôt, ne sont pas en soi constitutives d'intention frauduleuse.

L'intention frauduleuse la plus fréquente consiste, pour un contribuable, à vouloir éluder un impôt qu'il sait dû; ou à permettre à un tiers d'y échapper.

Mais cette intention frauduleuse n'est pas automatiquement liée à la non déclaration de revenus.

<sup>1</sup> Exposé des motifs, L 10.2.1981, doc. parl. , Sénat 1980-1981, 566, n° 1

<sup>2</sup> Cass., 25.4.1960, Pas. 1960, I, 988

<sup>3</sup> Cass., 10.11.1947, Pas. 1947, I, 470

<sup>4</sup> Cass., 28.1.1942, Pas. 1942, I, 21

Ainsi, la déclaration de revenus fictifs ou inexistants, par exemple dans le but de céder une entreprise à meilleur prix, est aussi frauduleuse que la non déclaration de ces mêmes revenus.

#### **Intervention éventuelle d'un tiers conseiller**

De même, on peut considérer que si un contribuable agit sur les conseils d'un spécialiste, il n'y a pas d'intention frauduleuse dans le chef du contribuable, si le spécialiste en question a commis une erreur de droit dont le contribuable ne s'est pas rendu compte.

#### **Pas si bonne foi**

Dans le chef du spécialiste, il y aurait également absence d'intention frauduleuse si l'erreur a été commise de bonne foi.

Par contre, si le Ministère Public est en mesure d'établir que l'infraction a été commise dans le but de faire échapper illicitement un client à l'impôt, le spécialiste pourra être sanctionné sur base de l'article 449 du Code des impôts sur les revenus. La règle «nul n'est censé ignorer la loi» n'est pas d'application car, en matière pénale, elle ne vaut que pour les infractions purement matérielles, et non pour les infractions nécessitant un dol spécial (une volonté particulière, comme en l'espèce).

#### **Pas de présomption**

On considère généralement qu'on ne peut présumer qu'un spécialiste de droit fiscal, lorsqu'il commet une erreur ou une inexactitude, le fait nécessairement dans l'intention d'éluder l'impôt ou de mauvaise foi, vu la complexité de la législation fiscale et son évolution rapide.

#### **Au cas par cas**

La jurisprudence a établi certains critères d'appréciation relatifs à l'existence ou à l'absence d'intention frauduleuse. Toutefois, comme il s'agit toujours d'une question de fait, il est impératif de replacer ces critères dans leur contexte et de se garder de toute généralisation.

Ainsi, il a été jugé que l'intention frauduleuse ne peut se déduire du seul fait qu'un montant – même considérable – de revenus n'a pas été déclaré.

#### **Infraction commise à dessein de nuire**

Le dessein de nuire est l'intention de porter atteinte aux droits et aux intérêts légitimes d'autres personnes tant particulières que publiques.

Il se traduit dès lors par un effet négatif sur autrui.

Le dessein de nuire existe indépendamment de tout résultat obtenu.

Cet élément intentionnel est moins fréquent que l'intention frauduleuse.

#### **Vis-à-vis de l'Etat**

Il peut éventuellement se déduire de l'intention d'un contribuable qui souhaite non seulement se procurer un avantage illicite, mais également réduire les recettes fiscales de l'Etat.

## **Conclusion**

Face à la volonté avérée de l'Administration fiscale et de certains de nos dirigeants de criminaliser la vie des affaires et de lutter contre la fraude fiscale par tous les moyens possible, la frontière entre le libre choix de la moins imposée et la fraude fiscale est parfois ténue. Force est de constater qu'il n'est de nos jours plus possible d'exercer une activité dans le domaine de la comptabilité ou du conseil fiscal sans avoir quotidiennement à l'esprit que le conseiller ne bénéficie d'aucune impunité sur le plan pénal, et que tout acte posé est susceptible d'être soigneusement analysé par le Parquet ou un Juge d'instruction au regard des règles exposées ci-dessus. Qu'on se le dise...

---

### **colophon**

**Comité de rédaction:** S. D'Hulster, M. Gilson, T. Litannie, W. Vandervelde. **Coordination:** Madeleine Piéron – madeleine.pieron@wkb.be. **Comptabilité Créative** est une publication de Kluwer – www.kluwer.be. **Editeur responsable:** Hans Suijkerbuijk, Waterloo Office Park, Drève Richelle 161 L, B-1410 Waterloo. **Service clientèle Kluwer:** tél. 0800 40 330 (appel gratuit) – +32 15 78 76 01 (de l'étranger), fax 0800 17 529, e-mail: contact@kluwer.be. © 2009 Wolters Kluwer Belgium SA. Hormis les exceptions expressément fixées par la loi, aucun extrait de cette publication ne peut être reproduit, introduit dans un fichier de données automatisé, ni diffusé, sous quelque forme que ce soit, sans l'autorisation expresse et préalable et écrite de l'éditeur.



# Comptabilité Créative

Numéro **16** Année 13 semaines 38 et 39 2009

Publication bimensuelle, ne paraît pas les semaines 27 – 31 Bureau de dépôt 2800 Mechelen 1 P2A9390

## contenu

### Comptabilité

150 pages de doctrine comptable en 18 mois! (Deuxième partie) 1

### Fiscalité

Plan PC-BONUS 4

### Bon à savoir

Taxe de circulation: tarifs applicables au 1er juillet 2009 5

Baisse du taux d'intérêt de retard dans les transactions commerciales 6

Informations complémentaires dans les comptes annuels 6

## Comptabilité

### 150 pages de doctrine comptable en 18 mois! (Deuxième partie)

Alexandre STREEL, Réviseur d'Entreprises

BDO Atrio Réviseurs d'Entreprises

Professeur de comptabilité et gestion financière à l'IFAPME

**Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2008, pas moins de 15 avis, totalisant environ 150 pages, ont été publiés sur le site Internet de la Commission des Normes comptables. Malgré la portée limitée de certains d'entre eux, ces 15 avis constituent indiscutablement une nouvelle source de référence comptable, à l'heure où les normes IFRS ne sont appliquées qu'à un nombre réduit de sociétés belges.**

Dans cette chronique composée de 4 articles, nous exposons de manière synthétique les lignes de force de 9 avis qui nous semblent revêtir un intérêt relativement général, eu égard au thème de l'avis en lui-même ou à l'argumentation du traitement comptable qui en a été donnée par la Commission. Ce deuxième numéro est consacré aux 3 avis suivants publiés en fin d'année 2008 : «Traitement comptable d'un portefeuille patrimonial» (avis CNC NFP-5 du 29/10/08), «Tenue de la comptabilité et établissement des comptes annuels dans une monnaie autre que l'euro» (avis CNC 117-3 du 26/11/08) et «Traitement comptable des quotas d'émission de gaz à effet de serre» (update avis CNC 179-1 du 26/11/08).

### Portefeuille patrimonial (avis CNC NFP-5 du 29/10/08)

Cet avis répond à la question d'une importante fondation d'utilité publique désireuse de savoir dans quelle mesure elle peut comptabiliser sous la rubrique des «immobilisations financières» un portefeuille de titres, représentant plus de 90% du total du bilan, et assurant la survie de la fondation en lui produisant annuellement les revenus nécessaires à la réalisation de ses activités. De l'avis du Conseil de cette fondation, cette présentation est la seule à donner une image réelle du capital de la fondation. Par ailleurs, dans ce contexte, la fondation a remplacé la dénomination de la rubrique du bilan concernée «Autres immobilisations financières - Actions et parts» par «Portefeuille patrimonial de la Fondation».

Même si cet avis répond à une question très spécifique, il est intéressant de rappeler quelques principes juridico-comptables qui sous-tendent la réponse de la Commission.

Premièrement, quant à la comptabilisation d'une participation sous la rubrique des «immobilisations financières», la Commission rappelle que l'élément essentiel et unique réside dans le lien durable et spécifique avec l'émetteur (cf. art. 95, §1<sup>er</sup>, IV, AR 30/01/01).



Deuxièmement, quant à la question de l'image fidèle, la Commission est d'avis que, dans le contexte particulier du droit comptable belge, le principe de l'image fidèle ne peut servir de prétexte pour justifier sans plus une adaptation de la présentation des comptes annuels. La Commission rappelle que, si l'application des dispositions de l'arrêté Royal du 30 janvier 2001 ne suffit pas pour satisfaire au prescrit de l'image fidèle, des informations complémentaires doivent être fournies dans l'annexe (*cf.* art. 24 AR 30/01/01).

Troisièmement, quant à la modification des libellés des rubriques du bilan et du compte de résultats, la Commission rappelle que, si le respect de l'image fidèle le requiert, les libellés des «sous-rubriques» et «sous-sous-rubriques» peuvent être adaptés aux caractéristiques propres de l'activité (*cf.* art. 85 AR 30/01/01).

### **Comptabilité et comptes en devise étrangère (avis CNC 117-3 du 26/11/08)**

Dans le prolongement de l'autorisation sectorielle accordée le 4 juillet 2008 par le Ministre Van Quickenborne, permettant à certaines sociétés diamantaires individuelles, qui répondent à certaines conditions de fond et de forme, de tenir leur comptabilité et d'établir leurs comptes annuels en USD, la Commission a émis un avis destiné à encadrer les conditions auxquelles devront répondre ces demandes.

En introduction, la Commission rappelle, outre la procédure à suivre pour l'introduction d'une demande de dérogation, le principe général, contenu dans l'avis CNC 117-2, selon lequel l'établissement des comptes annuels en EUR peut, dans des cas exceptionnels, s'avérer contre-indiqué, dans la mesure où ceux-ci, par l'incidence de différences de change ou d'écarts de conversion, donneraient une image altérée de la réalité économique.

S'inspirant partiellement de la norme IAS 21, la Commission précise ensuite que la comptabilité d'une société ainsi que ses comptes annuels doivent être établis dans la monnaie fonctionnelle, étant la devise de l'environnement économique principal dans lequel opère la société. La détermination de cette devise doit se faire sur la base des 5 facteurs suivants (les 2 derniers étant destinés à apporter des éléments probants complémentaires dans le cas où les 3 premiers ne permettent pas de déterminer de toute évidence la monnaie fonctionnelle) :

- monnaie usuelle d'échange des biens et services vendus;
- monnaie du principal pays acteur sur le secteur;
- monnaie des sources de financement (en particulier intra-groupe);
- monnaie usuelle d'échange de la matière première et de la main-d'œuvre;
- monnaie de conservation des entrées de trésorerie opérationnelle.

Au titre des conditions complémentaires à la tenue de la comptabilité et à l'établissement des comptes dans une devise étrangère, certains observateurs déplorent, à l'heure de la simplification administrative, que la Commission recommande à l'organe de gestion de la société concernée de mentionner et justifier la dérogation accordée par le Ministre compétent, tant dans l'annexe des comptes annuels que dans son rapport de gestion.

### **Quotas d'émission de gaz à effet de serre (update avis CNC 179-1 du 26/11/08)**

La Commission a adapté l'avis existant, datant du mois d'août 2005, à la nouvelle législation en la matière.

Pour rappel, par le protocole de Kyoto entré en vigueur le 16 février 2005 et revêtant depuis lors un caractère contraignant, l'Union européenne s'est engagée à opérer entre 2008 et 2012 une réduction de 8% des gaz à effet de serre par rapport aux émissions de 1990.

S'appuyant sur la doctrine comptable internationale en la matière, la Commission recommande aux entreprises industrielles de mettre en œuvre l'une des deux métho-

des suivantes pour traiter comptablement les quotas d'émission de gaz à effet de serre.

Selon la méthode dite «brute», les quotas acquis ou reçus (du Gouvernement) sont comptabilisés au titre d'immobilisations incorporelles pour leur prix d'acquisition ou à leur juste valeur, avec contrepartie en «autres produits», s'ils ont été obtenus à titre gratuit. Dans ce cas, il conviendra d'utiliser les comptes de régularisation de manière à correspondre aux émissions effectuées. À la clôture de l'exercice, l'entreprise enregistre une provision afin de traduire l'obligation, née des émissions effectuées pendant l'exercice, de restituer un nombre déterminé de quotas d'émission aux régions; le montant de cette provision correspond aux quotas d'émission à restituer évalués à la valeur d'entrée des quotas alloués, ou le cas échéant, pour la partie excédant les quotas détenus, à la juste valeur à la clôture de la période. En outre, le traitement comptable doit être commenté dans l'annexe des comptes annuels. L'amende éventuelle sera comptabilisée comme une charge de l'exercice au cours duquel la restitution aurait dû être effectuée ou, si le conseil d'administration considère que l'entreprise ne pourra restituer les quotas correspondant aux émissions réelles et sera tenue en tout état de cause au paiement d'une amende, comme une dette.

Selon la méthode de comptabilisation dite «nette», ne sont comptabilisés que les achats et ventes de quotas (charges ou produits en compte de résultats) et la provision correspondant à la différence entre les quotas octroyés pour l'exercice et ceux requis pour faire face aux émissions réellement effectuées et à restituer. Cette provision est évaluée à la juste valeur des quotas à la date de clôture pour autant que la juste valeur puisse être déterminée de manière fiable. A défaut, une information adéquate sera fournie dans l'annexe des comptes. Les traitements relatifs à l'annexe et à l'amende sont identiques selon cette méthode.

## Bibliographie

- *Commission des Normes comptables* : «Synthèse des travaux de la Commission des Normes Comptables en 2008», 3 mars 2009, [www.cnc-cbn.be](http://www.cnc-cbn.be).
- *Commission des Normes comptables* : «Avis CNC NFP-5 : Traitement comptable d'un portefeuille patrimonial», 29 octobre 2008, [www.cnc-cbn.be](http://www.cnc-cbn.be).
- *Commission des Normes comptables* : «Avis CNC 117-3 : Tenue de la comptabilité et établissement des comptes annuels dans une monnaie autre que l'euro», 26 novembre 2008, [www.cnc-cbn.be](http://www.cnc-cbn.be).
- *Commission des Normes comptables* : «Avis CNC 179-1 : Traitement comptable des quotas d'émission de gaz à effet de serre», 26 novembre 2008, [www.cnc-cbn.be](http://www.cnc-cbn.be).
- *VAN DEN BOSSCHE J.* : «La comptabilisation d'un portefeuille patrimonial», *Accountancy & Fiscalité* n°17, 7 mai 2009, pp. 5-6.
- *VANDER LINDEN M.* : «Traitement comptable d'un portefeuille patrimonial», *Pacioli* n°276, 25 mai - 7 juin 2009, pp. 7-8.

## Fiscalité

---

### Plan PC-BONUS

Sylvie d'Hulster

Les chiffres les plus récents de l'OCDE démontrent clairement que la possession d'ordinateurs des ménages belges (58%) se situe en dessous de la moyenne européenne.

Lorsque nous étudions les chiffres, nous constatons que se sont surtout les salariés avec un revenu modeste de moins de 30.000 EUR et les plus démunis qui ont pris un grand retard.

A peine 50 % de ce groupe de salariés dispose d'un ordinateur à la maison.

Le ministre Van Quickenhorne a présenté son premier plan PC destiné à munir ce groupe d'un ordinateur.

Via PC-BONUS, les employeurs ont la possibilité de récompenser leurs salariés disposant d'un salaire modeste à acquérir un PC, sans qu'ils ne doivent supporter eux-mêmes le coût de l'achat. A cette fin, leur employeur rembourse un montant pouvant aller jusqu'à 760 EUR (TVA comprise), un avantage exempté fiscalement.

#### Conditions

- Revenus annuels bruts de maximum 30.000 EUR (= 21.600 EUR indexés pour l'année d'imposition 2010).
- Le travailleur doit au préalable vérifier si son employeur participe à l'action PC-BONUS et jusqu'à quel montant il intervient dans le remboursement des frais.

#### Mode de fonctionnement

- Le travailleur choisit lui-même son ordinateur (package informatique) et l'achète en nom propre auprès d'un fournisseur de son choix. La facture doit être établie au nom du travailleur.
- Le travailleur fournit une copie de la preuve d'achat à son employeur. Il conserve également l'original, afin de pouvoir éventuellement recourir à la garantie.
- L'employeur rembourse le montant de l'achat à concurrence de 760 EUR maximum. Un travailleur qui remplit les conditions salariales peut donc dépenser davantage, mais le remboursement ne sera limité qu'à 760 EUR maximum.
- Tout remboursement jusqu'à 760 EUR est exempté fiscalement (TVA comprise = 550 euros indexés pour l'année d'imposition 2010). Comme la somme n'apparaît pas sur la fiche de salaire, elle n'est pas non plus reprise dans la déclaration fiscale.
- Le remboursement est déductible par l'employeur. Il doit tout simplement fournir la preuve qu'il a effectivement octroyé un avantage dans le cadre du plan PC privé.

## Bon à savoir

# Taxe de circulation: tarifs applicables au 1<sup>er</sup> juillet 2009

Marie-Lise Pottier

Le SPF Finances a fait paraître au *Moniteur belge* du 9 juillet 2009 un avis relatif aux tarifs indexés de la taxe de circulation. Ceux-ci, indexés chaque année en fonction de l'indice général des prix à la consommation, entrent en vigueur à partir du 1<sup>er</sup> juillet.

Les montants de taxe ainsi adaptés peuvent être diminués de 0,11 EUR au maximum afin de représenter un multiple de 12.

Voici le tableau des tarifs applicables du 1<sup>er</sup> juillet 2009 au 30 juin 2010:

Véhicules	Tarifs (EUR) applicables à partir du 1 <sup>er</sup> juillet 2009
Voitures, voitures mixtes et minibus (article 9, littera A, CTA)	
4 CV et moins	63,36
5 CV	79,32
6 CV	114,60
7 CV	149,76
8 CV	185,28
9 CV	220,68
10 CV	255,72
11 CV	331,92
12 CV	408,00
13 CV	483,96
14 CV	560,16
15 CV	636,24
16 CV	833,28
17 CV	1.030,56
18 CV	1.227,84
19 CV	1.424,64
20 CV	1.621,92
plus de 20 CV	1.621,92 plus 88,44 par cheval-vapeur au-delà de 20
Motocyclettes (article 9, littera C, CTA)	44,88
Autobus et autocars (article 9, littera D, CTA)	63,61
Voitures, voitures mixtes, minibus et motocyclettes de plus de 25 ans Remorques de camping et remorques pour le transport d'un seul bateau. Véhicules militaires de collection de plus de 30 ans. Taxe minimum d'application générale (article 10, CTA)	28,75
Remorques et semi-remorques (article 9, littera F, CTA): — d'une MMA de 0 kg à 500 kg inclus; — d'une MMA de 501 kg à 3.500 kg inclus.	29,64 61,56

**Source :** Impôts et Recouvrement - Avis relatif à l'adaptation de la taxe de circulation en exécution de l'article 11 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus (CTA) - Nouveaux tarifs à partir du 1<sup>er</sup> juillet 2009 (*M.B.* 9 juillet 2009, p. 47624).

---

## Baisse du taux d'intérêt de retard dans les transactions commerciales

Marie-Lise Pottier

Pour le deuxième semestre de 2009, le taux d'intérêt applicable en cas de retard de paiement dans les transactions commerciales s'élève à 8%.

Un avis du SPF Finances paru au *Moniteur* du 22 juillet 2009 nous en informe.

Mentionnons que le pourcentage fixé pour le premier semestre de 2009 s'élevait à 9,5%.

Pour rappel, ce pourcentage n'est par ailleurs applicable que dans les cas où les parties n'y ont pas conventionnellement dérogé. L'intérêt de retard produit en outre ses effets de plein droit lorsque l'échéance du paiement est expirée.

Il n'est toutefois applicable qu'aux seules transactions conclues entre sociétés, ou entre celles-ci et une autorité dans le cadre de la passation d'un marché public.

Il ne concerne donc pas les transactions conclues avec des particuliers.

**Source :** avis du 22 juillet 2009 relatif au taux d'intérêt applicable en cas de retard de paiement dans les transactions commerciales (*MB* 22 juillet 2009, p.50362).

---

## Informations complémentaires dans les comptes annuels

Ilse Vogelaere

Les sociétés doivent fournir des informations complémentaires dans leurs comptes annuels. Désormais, elles doivent également ajouter des explications concernant la nature et l'objectif commercial des opérations non inscrites au bilan et concernant les transactions avec des parties liées. Les relations financières avec les commissaires doivent également être explicitées dans les comptes annuels.

Grâce à cette nouvelle réglementation, notre pays est en conformité avec les règles européennes.

### Opérations non inscrites au bilan

Les opérations hors bilan peuvent avoir un impact considérable sur la société. Elles peuvent générer aussi bien des risques que des avantages qui peuvent influencer la situation financière de la société. C'est la raison pour laquelle il importe que les tiers soient informés de ces opérations hors bilan.

C'est pourquoi toutes les sociétés (comptes annuels complets, comptes annuels abrégés et comptes consolidés) sont tenues de reprendre dans l'annexe aux comptes annuels la nature et l'objectif commercial des opérations non inscrites au bilan. Elles ne doivent toutefois pas le faire pour toutes les opérations hors bilan: c'est uniquement le cas lorsque les risques et avantages qui découlent de ces opérations sont significatifs et pour autant que la divulgation de ces risques ou avantages soit nécessaire pour apprécier correctement la situation financière de la société (ou du groupe auquel appartient la société (en cas de comptes consolidés)).

Trois catégories de sociétés déposant des comptes annuels complets sont en outre tenues de mentionner les conséquences financières pour la société de ces opérations hors bilan. Il s'agit des sociétés cotées, des sociétés dont les titres sont admis pour négociation dans un système multilatéral de négociation (SMN) (p.ex. Alternex, Easynext) et des sociétés qui dépassent plus d'un critère déterminant pour former un petit groupe (art. 16, §1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup> du Code des sociétés) (les sociétés dites moyennes).

Pour les autres sociétés, la simple mention de la nature et de l'objectif commercial de l'opération hors bilan suffit donc.

Une opération hors bilan est une transaction ou un accord entre sociétés et entités (même dépourvues de personnalité juridique) qui n'est pas inscrit au bilan. Elle peut être associée à la création ou à l'utilisation d'entités et d'activités offshore instituées dans un but spécifique et permettant de poursuivre une finalité économique, juridique, fiscale ou comptable.

Parmi les exemples d'opérations hors bilan figurent les arrangements de partage des risques et des avantages ou les obligations découlant d'un contrat tel que l'affacturage, les opérations combinées de mise en pension, les arrangements de stocks en consignation...

## **Transactions avec des parties liées effectuées dans des conditions autres que celles du marché**

Dans leurs comptes annuels, les sociétés doivent dorénavant fournir également des informations sur les transactions qui ont été conclues avec des parties liées, qui ont été effectuées dans des conditions autres que celles du marché et qui sont significatives. Il peut s'agir, p.ex., de transactions avec des managers qui occupent une position clé ou avec des époux des membres des organes de direction, de surveillance ou d'administration.

Toutes les sociétés ne sont pas tenues de communiquer les mêmes données.

### *Comptes annuels complets*

Trois catégories de ces sociétés sont tenues de déclarer non seulement les transactions avec des parties liées, mais également le montant des transactions, la nature de la relation avec la partie liée et toute autre information sur les transactions qui serait nécessaire pour mieux comprendre la situation financière de la société. Il s'agit des sociétés cotées, des sociétés dont les titres peuvent être négociés dans un SMN et les sociétés 'moyennes' visées ci-dessus.

Ne sont mentionnées que les transactions significatives, effectuées dans des conditions autres que celles du marché.

Les informations sur les transactions individuelles peuvent être regroupées, sauf lorsque des informations distinctes sont nécessaires pour comprendre la situation financière de la société.

Ces sociétés ne doivent pas donner d'informations sur les transactions conclues entre deux ou plusieurs membres d'un groupe, à condition que les filiales qui sont parties à la transaction soient entièrement la propriété d'un tel membre.

A condition qu'elles ne dépassent pas plus d'un critère déterminant pour un petit groupe, les sociétés non cotées et les sociétés non admises dans un SMN mentionnent uniquement les transactions contractées directement ou indirectement entre la société et ses actionnaires principaux et entre la société et les membres des organes de direction, de surveillance ou d'administration.

### *Comptes annuels abrégés*

Les SA qui déposent des comptes abrégés mentionnent uniquement les transactions conclues entre la société et ses actionnaires principaux et la société et les membres des organes de direction, de surveillance et d'administration.

Deux catégories de sociétés ne peuvent pas se limiter à une simple mention. Elles doivent également indiquer le montant, la nature des relations et d'autres informations importantes. Il s'agit des SA cotées et des SA dont les titres peuvent être négociés dans un SMN.

### *Comptes annuels consolidés*

En cas de comptes consolidés, des règles similaires sont d'application. Les transactions conclues par la société mère ou par d'autres entreprises intégrées dans la con-

solidation avec des parties liées doivent être mentionnées. Les transactions au sein du groupe même ne doivent pas être mentionnées.

En outre, une mention n'est obligatoire que si les transactions sont significatives et ont été effectuées dans des conditions autres que celles du marché.

Outre la mention de la transaction, le montant, la nature de la relation avec la partie liée et les autres informations qui seraient nécessaires pour mieux comprendre la situation financière de la société dans son ensemble doivent être expliqués.

## Relations financières avec des commissaires

L'état XIX existant (comptes annuels complets) reprenant les données relatives aux administrateurs, gérants et commissaires est complété par de nouvelles données. Elles s'appliquent uniquement à une société belge (qui n'est pas elle-même une filiale d'une société belge) qui, en principe, est toutefois soumise au contrôle de ses comptes annuels consolidés, mais n'établit pas de comptes annuels consolidés car elle en est dispensée. Il s'agit p.ex. d'une société appartenant à un petit groupe.

Une telle société mentionne également les données suivantes dans son état XIX:

- les émoluments du commissaire dans la société et ses filiales;
- les émoluments pour prestations exceptionnelles ou missions particulières accomplies par le commissaire et les émoluments d'une personne liée avec le commissaire au sein de la société ou de ses filiales. Les émoluments sont répartis en différentes catégories : autres missions de contrôle, conseil fiscal et autres missions non révisorales;
- les émoluments pour mandats assimilés d'une personne liée avec le commissaire;
- la justification du régime d'émoluments en cas de prestations exceptionnelles ou de missions particulières.

Une obligation d'information similaire existait depuis longtemps déjà pour les sociétés déposant des comptes annuels abrégés et des comptes annuels consolidés.

## Comptes annuels sans décimale

La BNB peut refuser des comptes annuels dans lesquels figurent des montants avec décimales. Dans la pratique, cette règle s'appliquera uniquement aux comptes annuels déposés sur papier ou sous forme d'un fichier au format PDF.

## Teneur et présentation d'un plan comptable minimum normalisé

La classe 'Fonds propres, provisions pour risques et charges et dettes à plus d'un an' du bilan est complétée par un nouveau compte. Il s'agit du compte '19 Avance aux associés sur répartition de l'actif net'.

## Entrée en vigueur

Les nouvelles obligations en matière d'information concernant les comptes annuels s'appliquent aux exercices comptables prenant cours à partir du 1<sup>er</sup> septembre 2008. Les autres modifications entrent en vigueur le 3 septembre 2009.

**Source** : 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 (MB 24 août 2009, p. 56386).

---

### colophon

**Comité de rédaction**: S. D'Hulster, M. Gilson, T. Litannie, W. Vandervelde. **Coordination**: Madeleine Piéron – madeleine.pieron@wkb.be. **Comptabilité Créative** est une publication de Kluwer – www.kluwer.be. **Editeur responsable**: Hans Suijkerbuijk, Waterloo Office Park, Drève Richelle 161 L, B-1410 Waterloo. **Service clientèle Kluwer**: tél. 0800 40 330 (appel gratuit) – +32 15 78 76 01 (de l'étranger), fax 0800 17 529, e-mail: contact@kluwer.be. © 2009 Wolters Kluwer Belgium SA. Hormis les exceptions expressément fixées par la loi, aucun extrait de cette publication ne peut être reproduit, introduit dans un fichier de données automatisé, ni diffusé, sous quelque forme que ce soit, sans l'autorisation expresse et préalable et écrite de l'éditeur.



# Comptabilité Créative

Numéro **17** Année 13 semaines et 2009

Publication bimensuelle, ne paraît pas les semaines 27 – 31 Bureau de dépôt 2800 Mechelen 1 P2A9390

## contenu

### Comptabilité

150 pages de doctrine comptable en 18 mois! (Troisième partie)

1

Les plus-values de réévaluation

4

### Bon à savoir

Des heures d'ouverture fixes pour les guichets d'entreprises

8

## Comptabilité

### 150 pages de doctrine comptable en 18 mois! (Troisième partie)

Alexandre STREEL

Réviseur d'Entreprises (BDO Atrio Réviseurs d'Entreprises)

Professeur de comptabilité et gestion financière à l'IFAPME

**Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2008, pas moins de 15 avis, totalisant environ 150 pages, ont été publiés sur le site Internet de la Commission des Normes Comptables. Malgré la portée limitée de certains d'entre eux, ces 15 avis constituent indiscutablement une nouvelle source de référence comptable, à l'heure où les normes IFRS ne sont appliquées qu'à un nombre réduit de sociétés belges.**

Dans cette chronique composée de 4 articles, nous exposons de manière synthétique les lignes de force de 9 avis qui nous semblent revêtir un intérêt relativement général, eu égard au thème de l'avis en lui-même ou à l'argumentation du traitement comptable qui en a été donnée par la Commission.

Ce troisième numéro traite en premier lieu du bruyant avis relatif à «l'acompte sur dividende face au dividende intercalaire» (avis CNC 2009/1 du 14/1/09). Les deux avis suivants sont ensuite présentés : «sociétés de droit étranger établies en Belgique : champs d'application des articles 81, 82, 83 et 107 du Code des sociétés» (avis CNC 2009/2 du 14/1/09) et «traitement comptable des subsides en capital dont l'octroi et/ou le paiement sont échelonnés sur plusieurs années» (avis CNC 2009/3 du 11/2/09).

### Acompte sur dividende et dividende intercalaire (avis CNC 2009/1 du 14/1/09)

Remarquons d'abord que ce premier avis de 2009 fait l'objet d'une double numérotation, selon l'ancien système (avis CNC 133-5) et le nouveau (avis CNC 2009/1) (voyez à cet effet la première partie de cette chronique, dans la lettre n° 15). Précisons également que cet avis remplace l'avis CNC 118-1 «Rémunération du capital - Dividendes intercalaires», qui date de 1979, époque à laquelle n'existait pas encore le régime légal des acomptes sur dividende.

Dans cet avis quelque peu controversé, la Commission s'est notamment prêtée à un jeu d'interprétation juridique, dont on peut tirer en synthèse les cinq enseignements suivants.

Premièrement, la Commission, à l'appui de l'arrêt de la Cour de cassation du 23 janvier 2003, confirme le pouvoir souverain de toute assemblée générale de dispo-



ser du droit de distribuer un dividende intercalaire dans le courant de l'exercice (dans les limites légales quant à son montant).

**Pas de dividende intercalaire entre la clôture et l'assemblée générale!**

Deuxièmement, de manière surprenante, la Commission émet un avis négatif à l'encontre de l'attribution d'un dividende intercalaire entre la date de clôture des comptes et la date de l'assemblée générale. A cet égard, la Commission se fonde, d'une part, sur le fait que les comptes annuels publiés ne refléteraient pas, au moment de leur approbation, la situation réelle de la société, et d'autre part, sur le fait que l'article 617 du Code des sociétés, qui s'applique également au dividende intercalaire, se réfère aux derniers comptes annuels, lesquels doivent être approuvés selon la Commission. Par rapport à ce premier argument, ne faut-il pas rappeler que les fonds propres, et plus généralement le bilan d'une société, ne sont qu'une photographie du patrimoine de celle-ci, prise et valable à une date déterminée?

**Prélèvement sur les réserves disponibles**

Troisièmement, quant à la base de calcul du dividende intercalaire, la Commission rappelle la position de la Cour de cassation dans l'arrêt susvisé, selon laquelle le dividende doit être prélevé sur les réserves disponibles. La Commission ne se prononce par contre pas sur la question controversée de savoir si le bénéfice reporté, de même que les réserves immunisées, peuvent également faire l'objet d'une distribution intercalaire.

**Articles 617 et 618**

Quatrièmement, en matière d'acompte sur dividende, la Commission confirme, si besoin en est, que le montant du bénéfice distribuable doit être déterminé sur base d'une lecture conjointe des articles 617 et 618 du Code des sociétés.

**Acompte sur dividende en SA... et ailleurs?**

Cinquièmement, remarquons que la Commission n'entend pas se prononcer sur la question, qui partage la doctrine, de savoir si la distribution d'un acompte sur dividende est également possible dans d'autres formes de société que la société anonyme (ce qui n'est pas, pour rappel, expressément interdit par le Code des sociétés).

**Obligation de publicité des sociétés étrangères (avis CNC 2009/2 du 14/1/09)**

**Succursale ou appel public à l'épargne**

En introduction de cet avis, la Commission rappelle que les sociétés de droit étranger doivent publier en Belgique leurs actes et leurs comptes, soit lorsqu'elles ont établi en Belgique une succursale ou un siège d'exploitation (cas traité par le présent avis), soit lorsqu'elles ont fait appel en Belgique au marché des capitaux. La première obligation vise essentiellement la protection des créanciers tandis que la seconde concerne davantage la protection des épargnants.

**Comptes statutaires sous la forme publiée dans le pays d'origine**

En ce qui concerne l'obligation de publicité des comptes annuels statutaires, retenons en synthèse que toutes les sociétés étrangères y sont soumises, à l'exception des sociétés qui, si elles étaient de droit belge, ne seraient pas tenues à cette publication compte tenu de leur forme ou de leur petite taille. Cette obligation vaut lors de l'ouverture de la succursale et, par la suite, annuellement. Rappelons enfin que les comptes doivent être déposés à la Centrale des bilans dans la forme dans laquelle ils sont ou devraient être, le cas échéant, établis et publiés dans le pays d'origine.

**... et comptes consolidés**

Quant à l'obligation de publier également les comptes consolidés, les règles suivantes s'observent. Les sociétés de capitaux européennes sont tenues de déposer, en sus de leurs comptes statutaires, leurs comptes consolidés, éventuellement établis à un niveau supérieur en cas d'exemption pour sous-consolidation par leur droit national. Les sociétés de capitaux extra-européennes y sont également tenues si elles contrôlent des filiales et répondent, en matière de taille, aux critères de la septième directive. Enfin, les autres sociétés sont également soumises à cette obligation, dans la mesure où, si elles étaient constituées sous la forme de société de droit belge, elles seraient tenues d'établir et de publier des comptes consolidés.

## Subsides en capital échelonnés (avis CNC 2009/3 du 11/2/09)

Cet avis de 16 pages fait suite à plusieurs questions concernant de nouveaux mécanismes de subventions, qui permettent d'étaler sur plusieurs années leur paiement, voire leur octroi effectif. C'est notamment le cas pour les subventions alternatives octroyées par le Fonds flamand de l'infrastructure affectée aux matières personnalisables (VIPA).

Après un bref rappel des principes généraux applicables aux subsides en capital, et contenus dans l'Arrêté Royal du 30 janvier 2001 ainsi que dans plusieurs avis CNC 125-x, la Commission traite, à l'aide de deux exemples, les règles qui s'appliquent en matière de subsides dont, respectivement, l'octroi et le paiement sont échelonnés sur plusieurs exercices comptables.

### Paiement échelonné

Les subsides dont seul le paiement est échelonné n'appellent guère de commentaire particulier puisqu'ils constituent, dans une plus ou moins grande mesure, la majeure partie des subsides en capital que nous connaissons aujourd'hui.

### Octroi échelonné

Quant aux subsides dont l'octroi est échelonné, la Commission prend pour exemple le cas des subsides VIPA.

### Accord initial permettant l'introduction d'une demande annuelle

La procédure d'octroi de ces subsides VIPA est organisée par l'Arrêté du Gouvernement flamand du 1<sup>er</sup> septembre 2006. Ils se caractérisent notamment par le fait que l'initiateur du projet doit disposer d'un «accord de principe» du Ministre compétent. Cet accord de principe implique que le projet de l'initiateur entre en considération pendant 20 années successives pour une «subvention annuelle». Le montant annuel de cette subvention est calculé en appliquant un coefficient au montant total calculé et déterminé, en fonction du projet, à la date de l'octroi de l'accord de principe initial. Chaque année, l'initiateur du projet doit introduire une demande formelle auprès du Fonds en vue d'obtenir une telle subvention. Le Fonds décide alors, après examen, d'octroyer ou non la subvention annuelle et décide de son montant (qui peut être réduit proportionnellement), au regard de critères de différentes natures que l'Arrêté «VIPA» définit.

### Comptabilisation à l'acceptation annuelle... donc prise en produit croissante

Pour ces subsides, se pose dès lors la question de savoir à partir de quand ils acquièrent un caractère certain, fait générateur de la comptabilisation de tout subside en capital. De l'avis de la Commission, la créance ne naît pas lors de l'octroi de l'accord de principe, donnant droit à l'initiateur du projet de solliciter une subvention annuelle, mais après chaque acceptation annuelle par le pouvoir subsidiant. Comme la plupart des subsides n'acquièrent par conséquent un caractère certain qu'après que l'on ait commencé l'amortissement des investissements subsidiés, la partie des subsides qui correspond à l'amortissement déjà effectué doit, selon la Commission, figurer au compte de résultats de l'exercice au cours duquel chaque subside a été définitivement obtenu. Dès lors, contrairement à un subside dont seul le paiement est échelonné, les subsides VIPA font l'objet, annuellement, d'une prise en produit croissante.

## Bibliographie

- *Accountancy & Fiscalité* : «L'acompte sur dividende face au dividende intercalaire», *Accountancy & Fiscalité* n° 7, 26 février 2009, p. 1-3.
- *Accountancy & Fiscalité* : «L'avis CNC 110-10 - Obligation de publicité des sociétés étrangères», *Accountancy & Fiscalité* n° 12, 2 avril 2009, p. 3-6.
- *BDO Atrio* : «Interimdividend / tussentijds dividend», *Legal News*, 11 mei 2009.
- *Bilan* : «Acomptes sur dividendes et dividendes intercalaires : avis CNC», *Bilan* 579, 31 janvier 2009, pp. 1-2.
- *Bilan* : «Publication des comptes annuels de sociétés étrangères : avis CNC», *Bilan* 581, 28 février 2009, p. 7.

- *BREESCH D.* : «Avis CNC : comptabilisation des subsides en capital échelonnés», Bilan 584, 14 avril 2009, p. 1-4.
- *Commission des Normes Comptables* : «Avis CNC 2009/1 : L'acompte sur dividende face au dividende intercalaire», 14 janvier 2009, [www.cnc-cbn.be](http://www.cnc-cbn.be).
- *Commission des Normes Comptables* : «Avis CNC 2009/2 : Sociétés de droit étranger établies en Belgique : champs d'application des articles 81, 82, 83 et 107 du Code des sociétés», 14 janvier 2009, [www.cnc-cbn.be](http://www.cnc-cbn.be).
- *Commission des Normes Comptables* : «Avis CNC 2009/3 : Traitement comptable des subsides en capital dont l'octroi et/ou le paiement sont échelonnés sur plusieurs années», 11 février 2009, [www.cnc-cbn.be](http://www.cnc-cbn.be).
- *FISCHER C.* : «Les distributions de dividendes», *Comptabilité et Fiscalité Pratiques* n° 6, Juin 2009, p. 158-177.
- *MERCIER S.* : «Acompte sur dividende ou dividende intercalaire», *Pacioli* n° 174, 27 avril - 10 mai 2009, p. 10-12.
- *Nouvelles comptables* : «L'avis CNC 110-10 - Obligations de publicité des sociétés étrangères», *Nouvelles comptables* n° 3, 16 mars 2009, p. 1-4.
- *TUYTTEN S.* : «Le traitement correct des subsides en capital», *Accountancy & Fiscalité* n° 14, 17 avril 2009, p. 4-7.
- *WAUTERS M.* : «CBN houdt niet van voorjaarsdividend: et alors?», *Balans* 603, 28 februari 2009, p. 1-3.
- *WAUTERS M.* : «Les limites de l'acompte sur dividende», Bilan 583, 31 mars 2009, p. 3-4.

---

## Les plus-values de réévaluation

Olivier Colot, Chargé de cours, Université de Mons-Hainaut

### Définition et principes

Par plus-value de réévaluation (compte 12), il faut entendre *les plus-values non réalisées, exprimées dans les comptes sur éléments de l'actif immobilisé* (art. 95 de l'AR du Code des sociétés).

En outre, selon l'article 100 AR Code des sociétés, *peuvent également être portées directement à la rubrique III du passif "Plus-values de réévaluation" et y être maintenues jusqu'à la date de réalisation des biens auxquels elles sont afférentes :*

- *les reprises de réductions de valeur actées sur les participations, les titres et autres valeurs de portefeuille, avant le 1<sup>er</sup> janvier 1976 ou, pour les sociétés dont l'exercice ne coïncide pas avec l'année civile, avant le début de l'exercice clôturé en 1977;*
- *les reprises de réductions de valeur actées sur les immobilisations incorporelles et sur les immobilisations corporelles dont l'utilisation n'est pas limitée dans le temps.*

Une réévaluation est comptabilisée pour faire *correspondre* la valeur comptable à la valeur réelle (principe de fidélité). Les réévaluations comptabilisées améliorent ainsi l'aspect du bilan, grâce à quoi les fournisseurs accordent plus de délais de paiement, etc. De plus, la réévaluation est à pour avantage d'être une opération neutre sur le plan fiscal aussi longtemps que la plus-value n'est pas utilisée pour une distribution des bénéfices.

*Les sociétés peuvent procéder à la réévaluation de leurs immobilisations corporelles ainsi que des participations, actions et parts figurant sous leurs immobilisations fi-*

nancières, ou de certaines catégories de ces immobilisations, lorsque la valeur de celles-ci, déterminée en fonction de leur utilité pour la société, présente un excédent **certain et durable** par rapport à leur valeur comptable (art. 57 de l'AR du Code des sociétés).

Si les actifs en cause sont nécessaires à la poursuite de l'activité de la société ou d'une partie de ses activités, ils ne peuvent être réévalués que dans la mesure où la plus-value exprimée est **justifiée par la rentabilité de l'activité de la société** ou par la partie concernée de ses activités (art. 57 de l'AR du Code des sociétés).

La valeur réévaluée retenue pour ces immobilisations doit être justifiée dans l'annexe des comptes annuels dans lesquels la réévaluation est actée pour la première fois.

Si la réévaluation porte sur des immobilisations corporelles dont l'utilisation est limitée dans le temps, la valeur réévaluée fait l'objet d'amortissements aux fins d'en répartir la prise en charge sur la durée résiduelle d'utilisation probable de l'immobilisation.

Les plus-values actées sont imputées directement à la rubrique III du passif "Plus-values de réévaluation" et y sont maintenues aussi longtemps que les biens auxquels elles sont afférentes ne sont pas réalisés. Ces plus-values peuvent toutefois :

- être transférées aux réserves à concurrence du montant des amortissements actés sur la plus-value;
- être incorporées au capital;
- en cas de moins-value ultérieure, être annulées à concurrence du montant non encore amorti sur la plus-value.

## Comptabilisation

### Comptabilisation de la plus-value de réévaluation

En cas de plus-value de réévaluation sur une immobilisation corporelle (IC) :

22xx8 ou 23xx8 ou 24xx8 ou 26xx8	121	Terrains et constructions : +V actées Installations, machines et outillage: +V actées Mobilier et matériel roulant: +V actées Autres immobilisations corporelles: +V actées à Plus-values de réévaluation sur IC
---	-----	--

En cas de plus-value de réévaluation sur une immobilisation financière (IF) :

28xx8	122	Immobilisations financières: +V actées à Plus-values de réévaluation sur IF
-------	-----	--

La plus-value de réévaluation n'est pas une plus-value réalisée. C'est pourquoi l'utilisation des fonds à l'actif doit être compensée par une source de fonds sur le passif.

### Amortissements de la plus-value

Les immobilisations corporelles à durée de vie limitée et réévaluées *doivent être* amorties.

*Subsidiairement à la réévaluation effectuée, le plan d'amortissement original devra être adapté afin de tenir compte de cette obligation d'amortissement supplémentaire. En outre, il appartient à l'entreprise de déterminer si la durée d'utilisation des immobilisations corporelles, telle que prévue dans le plan original, devra être maintenue ou modifiée.*

Enfin, il peut être nécessaire, compte tenu du principe fondamental de la fidélité, de reprendre dans l'annexe une information adéquate relative à la réévaluation et l'estimation de l'incidence de cette mesure sur le patrimoine, la position financière et le résultat de l'entreprise, pour autant que les montants concernés soient significatifs (avis 112/6 de la CNC).

6302	Dotations aux amortissements			
	22109	à Constructions: amortissements actés		
	22189	Constructions: amortissements actés sur +V		
	ou 23009	IMO: amortissements actés		
	23089	IMO: amortissements actés sur +V		
	ou 24009	MMR: amortissements actés		
	24089	MMR: amortissements actés sur +V		
ou 26009	Autres IC: amortissements actés			
26089	Autres IC: amortissements actés sur +V			

La partie d'amortissement des plus-values de réévaluation *peut être* transférée aux réserves disponibles.

121	133	Plus-values de réévaluation sur IC à Réserves disponibles		
-----	-----	---	--	--

*Remarque* : l'amortissement sur la plus-value n'est pas fiscalement déductible. Ils doivent être ajoutés au bénéfice imposable par le biais d'amortissements comptabilisés dans les réserves imposables.

## Quelques cas particuliers

### Plus-value excédentaire

*Des facteurs externes peuvent survenir et modifier substantiellement la durée d'utilité ou d'utilisation probable d'une immobilisation, lui conférant une valeur économique nouvelle. La loi ne comporte pas de disposition particulière imposant la reprise d'amortissements excédentaires. Toutefois, si la valeur comptable n'est pas adaptée, une mention appropriée dans l'annexe s'imposera, relative au fait nouveau intervenu et à son impact sur le patrimoine et sur les résultats futurs de l'entreprise (avis 112/6 de la CNC).*

Les actifs sur lesquels une réévaluation a été comptabilisée doivent régulièrement être contrôlés, en vue de vérifier si la plus-value est toujours bien justifiée. Si celle-ci n'existe plus ou si une moins-value est apparue, la plus-value peut être reprise pour la partie qui n'a pas encore été amortie.

121	2...8	Plus-values de réévaluation sur IC à Immobilisation corporelle: +V actées		
-----	-------	---	--	--

### Reprise de réduction de valeur

21109 22009	120 121	Immobilisations incorporelles : RDV actées Terrains : RDV actées à Plus-values de réévaluation sur II Plus-values de réévaluation sur IC	
----------------	------------	---	--

### Conversion en capital

121	100	Plus-values de réévaluation sur IC à Capital	
-----	-----	---	--

*Remarque* : l'affectation des plus-values de réévaluation à des pertes est interdite. Toutefois, cette imputation peut se faire de façon indirecte. On effectue tout d'abord une augmentation de capital par incorporation de la plus-value de réévaluation dans le capital. Ensuite, la perte reportée est incorporée dans le capital et le capital est diminué (avis 113/3 de la CNC).

### NB : avis 113/4 de la CNC concernant la disparition d'une plus-value incorporée au capital.

*Si la plus-value n'avait pas été incorporée au capital, la voie tout indiquée aurait consisté à annuler la plus-value actée par une écriture inverse de celle passée à l'origine. En cas d'incorporation de la plus-value, convient-il de procéder de même et de réduire au préalable le capital à due concurrence? Ou s'indique-t-il de considérer l'incorporation au capital comme irréversible et de prendre la disparition de la plus-value en charge par le compte de résultats? Ou pourrait-on, dans ce cas, procéder à l'annulation de la réévaluation de l'actif en cause par amputation directe d'une réserve?*

*De l'avis de la Commission, cette troisième solution n'est pas compatible avec les dispositions de l'arrêté organique en ce qu'elle se traduit par la prise en charge directe par les réserves de moins-values actées sur des postes de l'actif. La seconde solution n'apparaît pas satisfaisante en ce que le compte de résultats se trouve chargé d'une moins-value alors qu'il n'a pas bénéficié de la plus-value à laquelle elle correspond. La Commission estime toutefois qu'elle ne doit pas, pour ce motif, être exclue, pour autant que l'annexe explique la nature de cette charge extraordinaire ainsi que son influence sur le résultat de l'exercice. Cette voie sera généralement suivie lorsque l'annulation porte sur un montant qui ne s'avère pas trop important.*

*Sous l'angle de la cohérence, la première solution présente des mérites évidents; elle comporte toutefois des inconvénients sous l'angle de la lourdeur des procédures. Elle sera généralement utilisée si l'annulation de plus-value atteint un montant élevé. Pour ces motifs, la Commission entend souligner outre la prudence qui doit présider de façon générale aux réévaluations, la circonspection qui doit accompagner de manière particulière l'incorporation au capital d'une telle plus-value.*

### Conclusion

De nombreuses précautions doivent être prises pour la comptabilisation de plus-values de réévaluation, notamment en ce qui concerne leur incorporation au capital ou la mise en réserves de la partie amortie. Un prochain article montrera ces problématiques au travers d'un exemple chiffré.

## Bon à savoir

---

# Des heures d'ouverture fixes pour les guichets d'entreprises

Mieke Matthijs

A partir du 1<sup>er</sup> octobre 2009, les guichets d'entreprises doivent être librement accessibles au public, au minimum, chaque jour ouvrable, de 9 à 12 heures.

Ils sont disponibles durant au moins 30 heures par semaine pour des visites sur rendez-vous et organisent une permanence téléphonique. Par ailleurs, ils sont disponibles sur rendez-vous jusque 17 heures, au minimum un jour par semaine.

De plus, la moitié au moins des unités d'établissement d'un guichet d'entreprises est disponible sur rendez-vous jusque 19 heures, au minimum un jour par semaine.

La liste de ces unités d'établissement doit être communiquée au ministre des Classes moyennes.

Ces horaires doivent être affichés dans chaque bureau.

Ils doivent également être publiés sur les sites internet du guichet d'entreprises et du SPF Economie, PME, Classes moyennes et Energie.

Pour rappel, les guichets d'entreprises sont chargés, entre autres, de l'inscription des personnes physiques, des personnes morales ou des associations qui en Belgique:

- soit agissent en qualité d'entreprise commerciale;
- soit sont soumis à la sécurité sociale en tant qu'employeur;
- soit sont soumis à la TVA;
- soit exercent une profession intellectuelle, libérale ou prestataire de services, en qualité d'indépendant.

L'arrêté royal du 29 août 2009 entre en vigueur le 1<sup>er</sup> octobre 2009.

### Source

29 août 2009 - Arrêté royal fixant les heures d'ouverture des guichets d'entreprises agréés, *MB* 15 septembre 2009, 2<sup>ème</sup> édition, p. 2202;  
<http://www.ejustice.just.fgov.be/>

### Voir également

SPF Economie, PME, Classes moyennes et Energie

[http://mineco.fgov.be/enterprises/crossroads\\_bank/home\\_enterprises\\_windows\\_fr.htm](http://mineco.fgov.be/enterprises/crossroads_bank/home_enterprises_windows_fr.htm)

---

### colophon

**Comité de rédaction:** S. D'Hulster, M. Gilson, T. Litannie, W. Vandervelde. **Coordination:** Madeleine Piéron – [madeleine.pieron@wkb.be](mailto:madeleine.pieron@wkb.be). **Comptabilité Créative** est une publication de Kluwer – [www.kluwer.be](http://www.kluwer.be). **Editeur responsable:** Hans Suijkerbuijk, Waterloo Office Park, Drève Richelle 161 L, B-1410 Waterloo. **Service clientèle Kluwer:** tél. 0800 40 330 (appel gratuit) – +32 15 78 76 01 (de l'étranger), fax 0800 17 529, e-mail: [contact@kluwer.be](mailto:contact@kluwer.be). © 2009 Wolters Kluwer Belgium SA. Hormis les exceptions expressément fixées par la loi, aucun extrait de cette publication ne peut être reproduit, introduit dans un fichier de données automatisé, ni diffusé, sous quelque forme que ce soit, sans l'autorisation expresse et préalable et écrite de l'éditeur.



# Comptabilité Créative

Numéro **18** Année 13 semaines et 2009

Publication bimensuelle, ne paraît pas les semaines 27 – 31 Bureau de dépôt 2800 Mechelen 1 P2A9390

## contenu

### Comptabilité

150 pages de doctrine comptable en 18 mois! (Quatrième et dernière partie) 1

Les plus-values de réévaluation: exemple chiffré 4

### Bon à savoir

Le formulaire de déclaration INR (sociétés) Ex.imp. 2009 est publié 7

## Comptabilité

### 150 pages de doctrine comptable en 18 mois! (Quatrième et dernière partie)

Alexandre STREEL

Réviseur d'Entreprises (BDO Atrio Réviseurs d'Entreprises)

Professeur de comptabilité et gestion financière à l'IFAPME

**Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2008, pas moins de 15 avis, totalisant environ 150 pages, ont été publiés sur le site Internet de la Commission des Normes Comptables. Malgré la portée limitée de certains d'entre eux, ces 15 avis constituent indiscutablement une nouvelle source de référence comptable, à l'heure où les normes IFRS ne sont appliquées qu'à un nombre réduit de sociétés belges.**

**Dans cette chronique composée de 4 articles, nous exposons de manière synthétique les lignes de force de 9 avis qui nous semblent revêtir un intérêt relativement général, eu égard au thème de l'avis en lui-même ou à l'argumentation du traitement comptable qui en a été donnée par la Commission. Ce quatrième et dernier numéro est consacré, d'une part, à l'avis relatif à «la condition de rentabilité liée à la comptabilisation de plus-values de réévaluation» (avis CNC 2009/5 du 11/3/09), et d'autre part, à l'important avis relatif au «traitement comptables des fusions» (avis CNC 2009/6 du 1/4/09), qui remplace l'avis 166-1 de 1994.**

### Plus-values de réévaluation (avis CNC 2009/5 du 11/3/09)

Cet avis porte sur l'interprétation d'une partie de l'article 57, §1<sup>er</sup> de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 relatif à la comptabilisation des plus-values de réévaluation. Cette interprétation de la Commission s'est notamment fondée sur le Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 12 septembre 1983 modifiant l'arrêté royal du 8 octobre 1976, à la base de notre droit comptable.

Par rapport à l'article susvisé, cet avis fournit nombre de commentaires utiles qu'il n'est cependant pas facile de lier aux différentes conditions de comptabilisation des plus-values de réévaluation contenues dans le paragraphe premier. Pour notre part, nous retiendrons trois enseignements majeurs relatifs à trois conditions de comptabilisation.

Premièrement, rappelons que les immobilisations corporelles et les actions et parts figurant sous la rubrique des immobilisations financières doivent, pour être réévaluées, présenter une valeur d'utilité excédant, de façon certaine et durable, leur valeur comptable. A la lecture de l'avis de la Commission, nous comprenons que cette valeur d'utilité doit s'apprécier sur base d'une approche par le rendement (*Income*



**Valorisation sur base du rendement**

*Approach*). Il s'indiquerait par exemple de valoriser les immobilisations corporelles au départ d'une méthode d'actualisation des cash flows (*Discounted Cash Flow*), appliquée le cas échéant à l'unité (de trésorerie) à laquelle appartient l'actif. Quant aux immobilisations financières, la Commission recommande de se référer à l'actualisation des dividendes (*Dividend Discount Model*) ou au cours de bourse le cas échéant.

**Pas pour des actifs désaffectés ou à vendre**

Deuxièmement, la Commission apporte des précisions utiles quant au lien nécessaire que doit avoir l'actif à réévaluer avec l'exercice de l'activité de l'entreprise. De l'avis de la Commission, les immobilisations corporelles désaffectées, retirées de l'exploitation ou détenues en vue de leur vente devraient s'avérer en général non nécessaires à la poursuite de l'activité. En ce qui concerne les immobilisations financières, la Commission précise que les participations significatives détenues par des sociétés holding devraient, sauf exceptions, tomber dans le champ d'application de cette condition.

**Pas dans une entreprise en pertes**

Troisièmement, rappelons que l'article 57 susmentionné conditionne la comptabilisation d'une plus-value de réévaluation à sa justification par la rentabilité générale de l'activité. En synthèse, la rentabilité de la société doit permettre de supporter l'accroissement d'amortissement qui résultera de la comptabilisation de la plus-value de réévaluation. Aussi la Commission est-elle d'avis qu'une telle réévaluation est difficilement concevable dans une entreprise en pertes, sauf à démontrer un redressement possible. En cas de réévaluation d'un bien non amortissable, il convient d'apprécier cette condition au regard de l'impact de cette réévaluation sur le rendement des actifs ou des fonds propres, ceux-ci étant *de facto* majorés, pour une base de résultat équivalente.

**Fusions (avis CNC 2009/6 du 1/4/09)**

Cet avis relatif au traitement comptable des fusions annule l'avis 166-1 de 1994. Par rapport à ce premier avis d'une vingtaine de pages, seules quelques lignes ont été modifiées. La publication d'un nouvel avis a cependant été préférée à un simple «update», vraisemblablement pour des raisons d'harmonisation de la nouvelle numérotation (*cf.* Première partie de cette chronique dans la lettre n° 15).

Cet avis illustre à l'aide de nombreux cas pratiques les lignes directrices du traitement comptable des fusions par absorption, étant donné que cette forme de fusion sert de modèle pour les autres formes de fusion, tant dans le droit des sociétés que dans le droit comptable. En outre, seules les opérations de fusion entre sociétés belges sont traitées dans cet avis. Les fusions transfrontalières devraient faire l'objet d'un avis particulier ultérieur.

**Continuité comptable... sauf...**

Après un bref rappel du principe de continuité comptable qui caractérise les opérations de fusion, la Commission s'étend sur les quatre exceptions que souffre ce principe, lesquelles sont sommairement rappelées ci-dessous.

**Actions avec valeur nominale dans la société absorbante**

Le fait que le capital de la société absorbante soit composé d'actions avec valeur nominale constitue la première exception. Très souvent, il n'y aura pas concordance entre le capital de la société absorbée et le montant de l'augmentation de capital dans la société absorbante. Cela nécessitera, si le premier terme est inférieur au second, de prélever la différence, selon les modalités décidées par l'assemblée générale de fusion, sur les autres éléments des capitaux propres de la société absorbée, et dans le cas inverse, de porter la différence en prime d'émission.

**Actions propres dans la société absorbée**

La deuxième exception réside dans la détention d'actions propres par la société absorbée. Dans ce cas, ces actions propres sont annulées au moment de la fusion avec la réserve indisponible. Si, en violation du Code des sociétés, une telle réserve n'a pas été constituée, l'imputation s'effectue sur les réserves disponibles, et à défaut, sur le capital social.

**Soulte en espèces**

Le paiement d'une soulte en espèces (ne dépassant pas 10% de la valeur nominale ou du pair comptable des actions) constitue la troisième exception au principe de continuité comptable. En pareil cas, la soulte attribuée est prélevée sur les capitaux propres de la société absorbée selon les modalités décidées par l'assemblée générale de fusion. A défaut d'une telle décision, le prélèvement s'opère, dans l'ordre, sur le bénéfice reporté, sur les réserves disponibles et sur les autres réserves que la loi et/ou les statuts permettent de distribuer.

**Actions de la société absorbée dans la société absorbante...**

Enfin, la quatrième exception réside dans la détention, fréquente, par la société absorbante d'actions de la société absorbée. Trois cas de figure peuvent alors se présenter selon que la valeur comptable des titres détenus par la société absorbante est égale, supérieure ou inférieure à la quote-part que ces titres représentent dans les capitaux propres de la société absorbée.

**Pour une valeur équivalente aux fonds propres...**

Dans le premier et rare cas, la valeur comptable de la participation est annulée avec la quote-part qu'elle représente dans les fonds propres de la société absorbée, dont les différents postes disparaissent proportionnellement de la même façon. Sous l'angle du droit comptable, il peut être dérogé à ce principe d'intégration proportionnelle des différentes catégories de réserves, afin de reconstituer dans la société absorbante les réserves immunisées de la société absorbée. A cet égard, la nouveauté suivante a été introduite dans cet avis : dans la mesure où les réserves autres que les réserves immunisées de la société absorbée seraient insuffisantes pour compenser entièrement la diminution des réserves immunisées, la partie des réserves immunisées qui, après imputation aux autres réserves de la société absorbée, n'est toujours pas reconstituée, pourra l'être après la fusion par le débit du compte de résultats (compte 689). Pour des raisons pratiques, la Commission est d'avis que la reconstitution des réserves immunisées peut également être mise directement à charge du compte de résultats sans prélèvement préalable sur les autres réserves.

**Ou supérieure...**

Dans le second cas, où la valeur comptable de la participation est supérieure à la quote-part qu'elle représente dans les capitaux propres de la société absorbée, il convient en premier lieu d'examiner si les dispositions du droit comptable commun n'imposent pas un ajustement des capitaux propres de la société absorbée (reprise d'amortissements, reprise de réduction de valeur, plus-value de réévaluation...). La différence qui subsiste doit ensuite être imputée, dans la mesure du possible, aux éléments de l'actif qui ont une valeur supérieure à leur valeur comptable ou aux éléments du passif qui ont une valeur inférieure à leur valeur comptable. Enfin, après ces deux opérations, la différence résiduelle est, selon le cas, soit portée à l'actif au titre de goodwill, soit prise en charge par la société absorbante.

**Ou inférieure**

Dans le troisième cas, où la valeur comptable des titres détenus est inférieure à la quote-part qu'ils représentent dans les capitaux propres de la société absorbée, il convient d'examiner si les capitaux propres de la société absorbée ne sont pas surévalués, à la lumière des dispositions du droit comptable commun (amortissements ou réductions de valeur complémentaires, provisions pour risques et charges...). L'écart de fusion résiduel est ensuite porté au compte de résultats de la société absorbante.

## Bibliographie

- *BRANSON J.* : «Avis CNC : quand comptabiliser une plus-value de réévaluation?», Bilan 583, 31 mars 2009, p. 1-3.
- *Commission des Normes Comptables* : «Avis CNC 2009/5 : La condition de rentabilité liée à la comptabilisation de plus-values de réévaluation», 11 mars 2009, [www.cnc-cbn.be](http://www.cnc-cbn.be).
- *Commission des Normes Comptables* : «Avis CNC 2009/6 : Traitement comptables des fusions», 1<sup>er</sup> avril 2009, [www.cnc-cbn.be](http://www.cnc-cbn.be).
- *VINCKE J.P.* : «L'avis 2009/5 relatif à la condition de rentabilité liée à la comptabilisation des plus-values de réévaluation», Accountancy & Fiscalité n°17, 7 mai 2009, p. 1-3.

## Les plus-values de réévaluation: exemple chiffré

Olivier Colot, Chargé de cours, Université de Mons-Hainaut

Dans la continuité de l'article paru dans le n°17 de *Comptabilité Créative*, portant sur les plus-values de réévaluation, cet article s'intéresse également à ce thème au moyen d'un exemple chiffré.

Il existe effectivement trois possibilités de comptabilisation : amortir simplement la plus-value (si on est en présence d'un actif amortissable), l'amortir et transférer la partie amortie en réserves disponibles ou encore incorporer la plus-value au capital.

### Exemple de comptabilisation

Au bilan initial de l'exercice comptable 2010 de la société IREWA figurent les actifs immobilisés suivants :

- une construction acquise en 2000 pour 350.000 € et amortissable en 25 ans (linéaire), réévaluée en 2005 de 50.000 €;
- une machine acquise en 2004 pour 48.000 €, amortie en dégressif (au taux double) en 10 ans, réévaluée en 2008 de 12.000 €.

### Comptabilisation des plus-values de réévaluation

En 2005 :

22108	121	Constructions : +V actées à Plus-values de réévaluation sur IC	50.000	50.000
-------	-----	---	--------	--------

En 2008 :

23108	121	Machines : +V actées à Plus-values de réévaluation sur IC	12.000	12.000
-------	-----	--	--------	--------

Comptabilisation des écritures de fin d'exercice les concernant pour l'exercice comptable 2010, en prenant 3 hypothèses pour la construction

#### Hypothèse 1 : les amortissements sur la réévaluation n'ont pas été transférés aux réserves disponibles

6302		Dotations aux amortissements sur IC	23.300	
	22109	à Constructions: amortissements actés		14.000
	221089	Constructions: amortissements actés sur +V		2.500
	23109	Machine : amortissements actés		4.800
	231089	Machine : amortissements actés sur +V		2.000

Amortissement de la construction :  $350.000 : 25 = 14.000$

Amortissement de la plus-value de réévaluation sur la construction sur les 20 an-

nées restantes :  $50.000 : 20 = 2.500$

Amortissement de la machine :

Année	Valeur initiale	Taux	Annuité	VCN
2004	48000	dégr 20%	9600	38400
2005	38400		7680	30720
2006	30720		6144	24576
2007	24576		4912,2	19660,8
2008	19660,8	linéaire	4800	14860,8
2009	14860,8		4800	10060,8
<b>2010</b>	10060,8		<b>4800</b>	5260,8
2011	5260,8		4800	460,8
2012	460,8		460,8	0
2013	0		0	0

Amortissement de la plus-value de réévaluation sur la machine :

Année	Valeur initiale	Taux	Annuité	VCN
2008	12000	lin 6 ans	2000	100000
2009	10000		2000	8000
<b>2010</b>	8000		<b>2000</b>	6000
2011	6000		2000	4000
2012	4000		2000	2000
2013	2000		2000	0

**Hypothèse 2 : les amortissements sur la réévaluation ont été transférés aux réserves disponibles**

6302		Dotations aux amortissements sur IC		23.300	
	22109	à Constructions: amortissements actés			14.000
	221089	Constructions : amortissements actés sur +V			2.500
	23109	Machine : amortissements actés			4.800
	231089	Machine : amortissements actés sur +V			2.000
121	133	Plus-values de réévaluation sur IC		2.500	
		à Réserves disponibles			2.500

**Hypothèse 3 : la plus-value de réévaluation comptabilisée est incorporée dans le capital à concurrence de 50 %**

6302		Dotations aux amortissements sur IC		23.300	
	22109	à Constructions: amortissements actés			14.000
	221089	Constructions: amortissements actés sur +V			2.500
	23109	Machine : amortissements actés			4.800
	231089	Machine : amortissements actés sur +V			2.000
121	100	Plus-values de réévaluation sur IC		25.000	
		à Capital			25.000

Durant 2011, la plus-value sur la machine ne se justifie plus et la construction est revendue 275.000 €

### Comptabilisation de la plus-value excédentaire sur la machine

Début 2011, la valeur comptable nette (VCN) de la plus-value de réévaluation sur la machine est égale à 6.000 € (cf. tableau d'amortissement ci-dessus) :

121	23108	Plus-values de réévaluation sur IC à Machines : +V actées	6.000	6.000
-----	-------	---	-------	-------

### Comptabilisation de la revente de la construction selon les 3 hypothèses

Pour une immobilisation qui a été réévaluée, la revente s'effectue en 2 étapes :

- tous les comptes relatifs à la plus-value de réévaluation doivent être extournés. La valeur de l'immobilisation redevient ainsi égale à la valeur comptable initiale;
- la réalisation doit être comptabilisée par rapport à la valeur comptable initiale.

#### *Hypothèse 1 : les amortissements sur la réévaluation n'ont pas été transférés aux réserves disponibles*

En cas de cession de l'actif, la plus-value latente doit être annulée à concurrence du montant non encore amorti à l'actif et le solde subsistant au passif doit être transféré en réserves (6 dotations aux amortissements de 2.500 € entre 2005 et 2010 = 15.000€). En effet, selon la CNC, la plus-value de réévaluation acquiert progressivement le caractère d'une réserve :

121 221089	133 22108	Plus-values de réévaluation sur IC Constructions: amortissements actés sur +V à Réserves disponibles Constructions: +V actées	50.000 15.000	15.000 50.000
---------------	--------------	---	------------------	------------------

L'écriture de revente est ensuite comptabilisée :

400 22109	22100 763	Créances commerciales Constructions: amortissements actés à Construction Plus-value sur réalisation d'actifs immobilisés	275.000 154.000	350.000 79.000
--------------	--------------	--	--------------------	-------------------

#### *Hypothèse 2 : les amortissements sur la réévaluation ont été transférés aux réserves disponibles*

121 221089	22108	Plus-values de réévaluation sur IC Constructions: amortissements actés sur +V à Constructions: +V actées	35.000 15.000	50.000
---------------	-------	---	------------------	--------

400 22109	22100 763	Créances commerciales Constructions: amortissements actés à Construction Plus-value sur réalisation d'actifs immobilisés	275.000 154.000	350.000 79.000
--------------	--------------	--	--------------------	-------------------

**Hypothèse 3 : la plus-value de réévaluation comptabilisée est incorporée dans le capital à concurrence de 50 %**

La différence entre la plus-value encore comptabilisée sur l'actif et la partie de la plus-value non incorporée dans le capital est comptabilisée comme une charge exceptionnelle au lieu d'effectuer une réduction de capital :

121 221089 668	22108	Plus-values de réévaluation sur IC Constructions: amortissements actés sur +V Autres charges exceptionnelles à Constructions: +V actées	25.000 15.000 10.000	50.000
----------------------	-------	--	----------------------------	--------

400 22109	22100 763	Créances commerciales Constructions: amortissements actés à Construction Plus-value sur réalisation d'actifs immobilisés	275.000 154.000	350.000 79.000
--------------	--------------	---	--------------------	-------------------

## Plus-values de réévaluation et norme IAS 16

Pour terminer l'étude des plus-values de réévaluation, voici ce qui est recommandé dans la norme IAS 16.

La norme autorise de comptabiliser une immobilisation corporelle à son montant réévalué, diminué du cumul des amortissements, sous certaines conditions (IAS-16/31) :

- la réévaluation doit être effectuée sur base de la juste valeur à la date de réévaluation (valeur de marché évaluée par expertise, IAS-16/32);
- le montant de la réévaluation doit être périodiquement revu (IAS-16/34);
- tous les actifs de la catégorie doivent être réévalués (IAS-16/36).

Les plus-values de réévaluation sont directement imputées dans les fonds propres sous le compte «Ecart de réévaluation» et y sont maintenues aussi longtemps que les biens auxquels elles se rapportent ne sont pas réalisés (IAS-16/39).

L'écart de réévaluation relatif à une immobilisation corporelle et compris dans les capitaux propres peut être transféré directement dans les résultats non distribués lors de la décomptabilisation de l'actif. Cela peut signifier le transfert intégral de l'écart de réévaluation lorsque l'actif est mis hors service ou sorti. Toutefois, une partie de cet écart peut être transférée au fur et à mesure de l'utilisation de l'actif par l'entité. Dans ce cas, le montant de l'écart transféré serait la différence entre l'amortissement basé sur la valeur comptable réévaluée de l'actif et l'amortissement basé sur le coût initial de l'actif. Les transferts de la rubrique "écart de réévaluation" à la rubrique "résultats non distribués" ne transitent pas par le compte de résultat (IAS-16/41).

## Bon à savoir

### Le formulaire de déclaration INR (sociétés) Ex.imp. 2009 est publié

Marie-Lise Pottier

Le modèle de la formule de déclaration en matière d'impôt des non-résidents (INR) (sociétés, associations...) pour l'exercice d'imposition 2009 est contenu dans un arrêté royal du 10 septembre 2009, publié au *Moniteur belge* du 16 septembre 2009.

La date ultime pour son introduction n'est pas encore fixée. La formule diffère sur quelques points, exposés ci-dessous, par rapport à la formule de déclaration de l'exercice d'imposition 2008.

Les modifications par rapport à l'année dernière se situent dans les cadres suivants.

***Cadre A – Sociétés, associations, établissements ou organismes quelconques étrangers qui se livrent à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif***

▪ *Cadre III - Détail des bénéficiaires*

Le point «8. Base imposable» voit son «b) Imposable au taux réduit: prélèvement sur certaines réserves et plus-values exonérées (voir ligne 074)» modifié. En effet, le code 117 est désormais imposable à 20,75% (au lieu de 16,5%) et le code 118 est imposable à 12% et non plus à 10%.

▪ *Cadre XI. – Précomptes imputables*

Un nouveau précompte non remboursable voit le jour dans le point 1: c) Crédit d'impôt pour recherche et développement.

***Partie B – Personnes morales qui ne se livrent pas à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif***

*Cadre XIII. Avantages financiers ou de toute nature*

Il s'agit d'un nouveau cadre inséré au sein de la partie B. La structure de cette partie a par conséquent été remodelée. Le cadre XIII contient le code 135 (montant imposable).

***Partie C – Tous les contribuables***

*Cadre XVI. – Documents, relevés et renseignements divers*

Un nouvel emplacement est désormais réservé pour indiquer l'adresse e-mail de la personne que peut contacter le service de taxation en ce qui concerne la déclaration.

***Introduction de la déclaration***

La déclaration d'impôt des non-résidents (sociétés, association...) peut être remplie grâce au système Finform, sur le site Internet du SPF Finances. Elle peut donc être complétée de façon électronique, mais ne peut cependant pas encore être envoyée d'une telle façon. Le modèle imprimé doit être certifié exact, daté et signé. Il doit contenir le même nombre de pages que le modèle contenu en annexe de l'arrêté royal du 10 septembre 2009. La formule de déclaration, qui doit uniquement être datée et signée et le modèle imprimé doivent être adressés conjointement auprès de l'Administration.

Il est à noter que le formulaire électronique pour l'INR (sociétés) n'est pas encore disponible sur le site internet du SPF Finances

***Entrée en vigueur***

L'arrêté royal du 10 septembre 2009 entre en vigueur le 26 septembre 2009, à savoir dix jours après sa publication au *Moniteur belge*.

**Source :** 10 septembre 2009 - Arrêté royal déterminant le modèle de la formule de déclaration en matière d'impôt des non-résidents (sociétés, associations, etc.) pour l'exercice d'imposition 2009 et les conditions qui permettent de fournir les données demandées dans ladite formule de déclaration au moyen d'imprimés informatiques, *MB* 16 septembre 2009, p. 62369;

<http://www.ejustice.just.fgov.be/>

---

**colophon**

**Comité de rédaction:** S. D'Hulster, M. Gilson, T. Litannie, W. Vandervelde. **Coordination:** Madeleine Piéron – [madeleine.pieron@wkb.be](mailto:madeleine.pieron@wkb.be). **Comptabilité Créative** est une publication de Kluwer – [www.kluwer.be](http://www.kluwer.be). **Editeur responsable:** Hans Suijkerbuijk, Waterloo Office Park, Drève Richelle 161 L, B-1410 Waterloo. **Service clientèle Kluwer:** tél. 0800 40 330 (appel gratuit) – +32 15 78 76 01 (de l'étranger), fax 0800 17 529, e-mail: [contact@kluwer.be](mailto:contact@kluwer.be). © 2009 Wolters Kluwer Belgium SA. Hormis les exceptions expressément fixées par la loi, aucun extrait de cette publication ne peut être reproduit, introduit dans un fichier de données automatisé, ni diffusé, sous quelque forme que ce soit, sans l'autorisation expresse et préalable et écrite de l'éditeur.