

PACIOLI



FLASH

Tax-on-web : Forfait agriculteur

Le Ministre des Finances a décidé de prolonger jusqu'au 15 janvier 2008 la date ultime de rentrée des déclarations à l'impôt des personnes physiques « forfait agriculteur » pour l'exercice d'imposition 2007 (revenus de 2006), introduites par mandataire via Tax-on-web.



ASBL & TVA : exonérations, cotisations et subsides

L'assujettissement à la TVA des ASBL est un sujet délicat sur lequel il n'est pas inutile d'apporter quelques précisions et éclaircissements.

L'absence de lucre et le caractère souvent bénévole de ces associations peuvent en effet laisser croire à un non-assujettissement automatique. Les termes « avec ou sans but de lucre » de la notion d'assujetti reprise à l'article 4 du Code de la TVA viennent pourtant contredire cette conclusion quelque peu hâtive.

Principe d'exonération de la TVA pour les ASBL

Bien entendu, la plupart des ASBL qui perçoivent des cotisations sont exonérées de la TVA en raison de la nature de leurs activités sur la base de l'art. 44, § 2, 11° du Code de la TVA qui « exempte les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectuées par des organismes n'ayant aucun but lucratif, moyennant le paiement d'une cotisation fixée conformément aux statuts, au profit de et dans l'intérêt collectif de leurs membres, à condition que ces organismes poursuivent des objectifs de nature politique, syndicale, religieuse, humanitaire, patriotique, philanthropique ou civique ».

Pour que cette exemption s'applique, il doit s'agir :

1° d'organismes (ASBL et tout autre groupement ou union) qui ne poursuivent pas un but lucratif (ce qui n'exclut évidemment pas la réalisation de bénéfices qui ne pourront cependant être distribués) ;

- 2° de prestations de services et de livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectuées au profit et dans l'intérêt collectif des membres ; les services à caractère privé fournis à des membres à titre particulier sont toujours imposables ;
- 3° d'organismes qui poursuivent des objectifs de nature politique, syndicale, religieuse, humanitaire, patriotique, philanthropique ou civique tels que :
- les groupements professionnels et les associations patronales d'employeurs qui se chargent, moyennant cotisation, de la représentation et de la défense des intérêts collectifs de leurs membres ;
 - les organismes qui animent, pour leurs membres étrangers établis en Belgique, un centre d'activités philanthropiques, sociales et culturelles ;
 - les organismes qui ont pour objet de guider, d'accueillir ou de réintégrer dans la société certains groupes sociaux ;
 - les organismes qui s'occupent essentiellement des problèmes environnementaux ;

SOMMAIRE

• Flash	1
• ASBL & TVA : exonérations, cotisations et subsides	1
• Les provisions internes pour pension	4
• Charges portées à l'actif	6

4° le service doit être effectué au profit des membres de l'organisme, c'est-à-dire les personnes physiques ou morales qui ont participé à sa constitution et celles que les associés ont ultérieurement admises comme membres. Aucune distinction ne doit être faite entre les membres effectifs et les membres adhérents ;

5° le service doit être effectué dans l'intérêt collectif des membres ; tel est le cas lorsqu'on se trouve en présence d'un avantage direct normalement procuré à tous les membres de l'organisme qui se sont engagés les uns envers les autres à supporter en commun le coût total des avantages procurés.

Dès lors, les services qu'un organisme fournit à ses membres dans l'intérêt **particulier** de ceux-ci (par exemple permettre à un membre d'acheter des produits à un prix plus bas que celui qui lui aurait été facturé s'il s'était adressé directement au fournisseur) sortent du champ de l'exemption et sont soumis à la TVA, pour autant qu'il ne s'agisse pas d'opérations exonérées en vertu d'une autre disposition de l'art. 44 du Code TVA.

En effet, des opérations normalement taxables peuvent être exonérées pour le motif qu'elles sont réalisées par des ASBL ; de même, des opérations réalisées hors du cadre de l'activité d'une ASBL peuvent être exonérées parce qu'exemptées par l'art. 44 (par ex., la location immobilière).

6° l'organisme ne peut toucher pour ce service et les livraisons de biens qui lui sont étroitement liées qu'une **cotisation** fixée conformément aux statuts.

Les cotisations et les subsides constituent les principales sources de financement de ces associations.

Les cotisations

Par cotisation, on entend la quote-part que chacun des membres s'est engagé à supporter dans les dépenses communes à tous les membres. Elle se distingue du prix d'une prestation de services en ce qu'elle est due en raison de l'adhésion au pacte social, et qu'elle est attachée à la qualité d'associé, tandis que le prix est dû en raison d'une convention particulière distincte du pacte social, conclue entre l'association et le membre.

Le lien étroit qui existe toujours entre le prix d'un bien ou d'un service et la fourniture du bien ou du service n'existe pas en matière de cotisation.

Cotisations soumises ou non à la TVA ?

L'exemption de TVA accordée à certaines ASBL pose le problème de l'application de la TVA sur les cotisations. En effet, pour qu'il y ait impossibilité d'une livraison de biens ou d'une prestation de services, il faut tout d'abord qu'il existe un bien ou un service fourni à titre onéreux

à un bénéficiaire bien précis qui en retire un avantage. Or, dans le cas d'un paiement de cotisation à une ASBL, il est souvent difficile de distinguer de manière précise si cette cotisation constitue ou non la contrepartie individuelle et directe d'un avantage consommable obtenu grâce à cette contrepartie.

Ainsi, lorsqu'une ASBL effectue des opérations au profit de ses membres individuellement, qu'elle perçoit des cotisations de la part de ceux-ci et qu'il existe un lien direct entre ces prestations ou livraisons et lesdites cotisations, celles-ci constituent tout ou partie de la contrepartie des opérations taxables effectuées, et doivent en principe être soumises à la TVA.

Les services à caractère privé fournis à des membres à titre particulier sont donc toujours imposables, même s'ils sont couverts par une cotisation statutaire ⁽¹⁾.

On peut dès lors prendre pour principe que :

– N'est pas soumise à la TVA la cotisation payée à une ASBL, dans la mesure où elle exprime l'adhésion à son objectif social et où elle couvre les frais entraînés par la défense effective de cet objectif social (par ex., protection de la nature, promotion du sport canin ou de la spéléologie, etc.), ou encore dans la mesure où elle couvre la représentation et la défense des intérêts collectifs des membres ⁽²⁾.

Il en va ainsi par exemple, pour les cotisations diverses versées par les clubs sportifs à leur fédération, vu que les prestations réalisées par les fédérations au profit des clubs affiliés, en contrepartie des cotisations versées, ne constituent en principe pas des prestations individualisables, mais bien des prestations communes à tous les membres et qui ont principalement pour but, d'une manière générale, l'organisation avec ou sans compétition, de la pratique d'un sport ;

– Est imposable à la TVA (mais éventuellement exonérée par l'art. 44, § 2, 11° du Code TVA) toute somme payée à l'ASBL, en ce compris la cotisation destinée à couvrir les autres activités qui procurent un avantage individuel à une personne qui a payé une somme à l'organisme, quelle que soit la qualification de cette somme.

En ce qui concerne l'exemption éventuelle par l'art. 44, § 2, 11° du Code TVA, il faut remarquer que seules les prestations effectuées par le groupement au profit et dans l'intérêt collectif des membres sont exemptées par cette disposition. L'exemption n'est donc applicable qu'aux prestations fournies à l'ensemble des membres, dans le cadre d'un pacte social où, dans leur intérêt collectif, ils

(1) Q.P. n° 1465 du 15/03/1995, FLAHAUT - Rev. TVA. 1995, n° 115, p. 771, n° 9.

(2) Q.P. n° 67 du 11/08/1988, DE CLIPPELE - Rev. TVA, n° 83, p. 488, n° 19.

acceptent de contribuer au coût de l'action commune développée à leur profit.

L'exemption n'est donc pas applicable lorsque, en dehors du pacte social générateur des cotisations, le groupement effectue des prestations pour compte de tout ou partie de ses membres, moyennant un prix convenu.

Exemples :

- participation à des foires ou expositions, voyages et conférences ;
- consultations et informations en matière juridique, fiscale, sociale, etc. ;
- défense d'intérêts particuliers liés à l'intérêt collectif ;
- cotisation complémentaire que les adhérents paient à une mutuelle en vue d'obtenir certains avantages spéciaux⁽³⁾.

Précisons enfin que les conditions de l'exonération ne sont pas remplies lorsque la cotisation est proportionnelle au montant des opérations traitées avec l'association⁽⁴⁾.

Les subventions et subsides

La subvention peut se définir comme une aide pécuniaire accordée par l'État ou par une personne juridique morale publique ou privée, subventionnée directement ou indirectement par l'État, à une personne physique ou morale pour le financement d'activités jugées utiles à l'intérêt général, à charge de justifier de l'utilisation des fonds reçus et de se soumettre au contrôle de leur emploi. L'octroi de subventions n'a, en principe, pas de conséquences sur la qualité d'assujetti d'une personne.

Des subventions peuvent, notamment, être octroyées à des organismes ou à des établissements dont les recettes sont insuffisantes pour couvrir leurs frais parce que ces organismes ou ces établissements pratiquent volontairement des prix plus bas sur leurs prestations de services qui, de ce fait, non seulement restent accessibles d'un point de vue financier, mais exercent également un effet stimulant sur les consommateurs.

Le fait, par exemple, que des subventions sont accordées à l'exploitant d'une installation sportive, qu'il s'agisse d'un organisme sans but de lucre, d'une régie communale ou d'une intercommunale, et qu'à la suite de l'octroi de ces subventions, les recettes de cet exploitant dépassent ses coûts, n'a pas pour conséquence qu'il doit être considéré comme un organisme poursuivant un but de lucre, exclu de l'exemption de l'article 44, § 2, 3°, du Code TVA.

(3) Déc. n° ET 7.132 du 16/07/1971 - Rev. TVA. n° 4, p. 444, n° 109.

(4) Déc. n° T 6.773 du 21/06/1971 - Rev. TVA. n° 4, p. 444, n° 108 (texte actualisé).

L'octroi de subventions peut, au contraire, constituer une preuve que cet organisme ou cet établissement ne dispose pas lui-même de moyens suffisants pour couvrir ses dépenses, en d'autres termes que ses recettes ne sont pas en soi suffisantes pour couvrir ses frais d'exploitation. Un tel organisme ou établissement demeure par conséquent visé par l'article 44, § 2, 3°, 6°, 7° et 9° du Code TVA et reste un assujetti sans droit à déduction.

Subsides soumis ou non à la TVA ?

Conformément à l'art. 26 du Code TVA, pour les livraisons de biens et les prestations de services, la TVA est calculée sur tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur du bien ou par le prestataire du service de la part de celui à qui le bien ou le service est fourni, ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations⁽⁵⁾.

Pour que la subvention fasse partie de la base imposable, il faut qu'elle soit directement liée au prix. Il est satisfait à cette condition lorsqu'elle répond aux trois conditions suivantes :

- la subvention doit être versée au producteur, au fournisseur ou au prestataire de services ;
- la subvention doit être payée par un tiers ;
- la subvention constitue la contrepartie ou un élément de la contrepartie d'une livraison ou d'un service ; c'est notamment le cas lorsqu'elle est accordée à des entreprises pour lesquelles le prix de vente obtenu pour leurs produits se situe, pour des raisons sociales ou économiques, au-dessous du seuil de rentabilité, ou lorsque la subvention est accordée au fournisseur ou au prestataire en tant que compensation directe d'un prix de vente qui lui est imposé.

Dans une telle situation, la subvention est normalement calculée en fonction des prix des biens et services fournis par l'assujetti et du nombre d'opérations réalisées par celui-ci, le montant total alloué variant donc en fonction du chiffre d'affaires.

L'idée qui sous-tend la notion de subvention directement liée au prix est que celle-ci bénéficie en fin de compte aux clients et qu'elle constitue donc un élément du prix qui, à ce titre, et bien que supporté par un tiers, en l'occurrence le pouvoir subsidiant, est passible de la TVA.

Quant aux autres subventions, les plus fréquemment rencontrées dans la pratique, elles ne sont pas taxables parce qu'elles n'ont pas de lien direct avec le prix, bien qu'elles

(5) Q.P. n° 300 de M. FOURNAUX du 23/02/1996 - Q.R. Sess.ord. 1995-1996 p. 3860.

puissent avoir une influence sur le prix de revient final d'un produit ou d'un service.

C'est essentiellement le cas des subventions de fonctionnement, qui couvrent une partie des frais d'exploitation d'une association, telles que les aides à l'investissement et les participations dans les frais généraux ou les dépenses courantes (frais de personnel, etc.). Elles ne peuvent être

individualisées par rapport à un prix d'opération et ne profitent donc qu'indirectement au consommateur.

Compte tenu de ce qui précède, on peut conclure que la taxation des subventions ne constitue pas la règle, mais l'exception.

Michel CEULEMANS ⁽⁶⁾

Membre de la Commission de stage de l'IPCF



Les provisions internes pour pension

L'entreprise qui veut octroyer une pension complémentaire à l'un de ses dirigeants, a plusieurs possibilités pour financer cette promesse de pension :

1. comptabiliser des provisions internes afin d'obtenir, au jour de la mise à la retraite de son dirigeant, les fonds nécessaires au paiement de cette promesse ;
2. contracter une assurance dirigeant d'entreprise (ADE) auprès d'une compagnie d'assurance afin que cette assurance lui procure, à elle entreprise, les fonds nécessaires au paiement de cette promesse ;
3. contracter un engagement individuel de pension (EIP) auprès d'un organisme de pension afin que cet organisme de pension verse à la date prévue la pension promise.

La présente note est consacrée à débroussailler la première possibilité, à savoir la comptabilisation de provisions internes pour financer une promesse de pension complémentaire.

Depuis l'entrée en vigueur de la loi Vandebroucke ou LPC, cette possibilité est limitée aux promesses de pension complémentaire pour les dirigeants d'entreprise mandataires sociaux au sens de la loi fiscale (administrateur, gérant, liquidateur), car pour les autres dirigeants d'entreprise (non mandataires sociaux), seule la troisième possibilité est actuellement possible.

Le mécanisme mis en œuvre est le suivant :

1. L'entreprise s'engage à verser une pension de retraite à son dirigeant à un âge déterminé (en général 60 ou 65 ans) et éventuellement un montant déterminé si le dirigeant devait décéder avant cet âge. Cet engagement est souvent assorti d'une clause spécifiant que le dirigeant doit le rester jusqu'à cet âge. D'autres modalités, telles que l'indexation de la rente ou sa

réversibilité au conjoint ou autres héritiers, la possibilité de versement sous forme de capital, peuvent être convenues dans cet engagement.

2. L'entreprise constitue des provisions pour couvrir cet engagement (le droit comptable l'y oblige et d'autre part le droit fiscal prévoit leurs exonérations sous certaines conditions).
3. A partir de, ou à l'âge, prévu par la convention de pension, l'entreprise verse la rente ou le capital prévu.

Quelles sont les conditions pour que les provisions puissent être exonérées fiscalement ?

1. Il faut une obligation contractuelle de verser une pension et donc une convention de pension doit exister. Cependant, la convention de pension doit avoir un caractère occasionnel et non systématique, ce qui veut dire que l'entreprise ne peut normalement pas prévoir une même convention de pension pour tous ses dirigeants d'entreprise mandataires sociaux.
2. La pension de retraite (et non la pension de survie avant l'âge de la retraite) doit répondre à la règle fiscale des 80 %, c'est-à-dire que la somme des prestations légales et extralégales de retraite, à l'exception de celles qui résultent de contrats d'assurance vie individuelle ou d'épargne-pension, exprimées en rentes annuelles ne peut dépasser 80 % de la dernière rémunération brute annuelle normale. De plus, ces prestations doivent tenir compte d'une durée normale d'activité professionnelle.
3. Le dirigeant d'entreprise mandataire social doit être rémunéré régulièrement et au moins une fois par mois. Cette rémunération doit être allouée ou attribuée avant la fin de la période imposable au cours de laquelle l'activité rémunérée a été exercée et imputée par la société sur les résultats de cette période.
4. En général, l'administration fiscale n'admet pas une provision unique mais bien un étalement proportionnel de la provision sur le reste de la carrière du dirigeant.

(6) Michel Ceulemans est l'auteur de « ASBL & TVA » aux éditions EDIPRO – www.edipro.info

Quel est le régime fiscal du versement de la pension de retraite dans le chef de l'entreprise ?

Les prestations de pension directement versées par l'entreprise sont des prestations déductibles si des conditions similaires à celles nécessaires pour l'exonération des provisions sont remplies et à la condition que l'entreprise déclare les prestations sur les fiches fiscales individuelles et relevés récapitulatifs.

La règle fiscale des 80 % est évidemment recalculée sur base de la dernière rémunération brute annuelle normale qui est évidemment connue à ce moment là.

Quel est le régime fiscal du versement de la pension de retraite dans le chef du bénéficiaire ?

Même si ces retenues ne relèvent pas de la fiscalité mais bien de la Sécurité sociale, une retenue de 3,55 % au profit de l'I.N.A.M.I. et une retenue de 0 % à 2 % (selon la hauteur du total des pensions), calculées sur la totalité de la prestation (rente ou capital), devront être effectuées par l'entreprise.

1. Versement sous forme de rente.

Il y a lieu de distinguer selon que le versement de la rente est l'attribution prévue par la convention ou que le versement sous forme de rente provient de la conversion d'un capital en rente.

1.1. Versement « direct » en rente.

La rente est imposée en tant que pension, soit aux taux normaux progressifs avec application de la réduction pour pension.

1.2. Versement en rente, après conversion du capital.

D'après les travaux préparatoires à la loi Vandembroucke, même lorsque la promesse de pension est financée par des provisions internes (ceci n'a cependant pas été confirmé officiellement), lorsque la prestation est attribuée sous forme de capital, le bénéficiaire peut demander à ce que ce capital soit converti en rente et ainsi recevoir le versement d'une rente.

Au niveau fiscal, le capital est imposé distinctement au taux de 16,5 % sous les mêmes conditions que celles reprises au point 2 ci-après.

Après cette imposition, le capital net (capital moins l'impôt) sera imposé sous forme d'une taxation mobilière, distinctement, au taux de 15 % calculé sur 3 % du capital net.

Le travail de conversion du capital en rente est souvent confié à une société financière extérieure.

2. Versement sous forme de capital.

Le capital sera imposé distinctement au taux de 16,5 % s'il est attribué au bénéficiaire :

- Soit au plus tôt à l'occasion de sa mise à la retraite à la date normale (65 ans pour un homme et 64 ans jusqu'au 31 décembre 2008, puis 65 ans à partir du 1^{er} janvier 2009, pour une femme) ;

- Soit au plus tôt à l'occasion de sa mise à la retraite au cours d'une des cinq années qui précèdent la date normale de mise à la retraite ;
- Soit à l'occasion de sa mise à la prépension ;
- Soit à l'occasion du décès de la personne dont il est l'ayant droit ;
- Soit à l'âge normal auquel le bénéficiaire cesse complètement et définitivement l'activité professionnelle en raison de laquelle le capital est constitué.

Si au moins l'une de ces conditions n'est pas remplie, le capital sera imposé aux taux normaux progressifs.

3. Principe d'attraction.

Le versement étant effectué par l'entreprise directement au dirigeant, si celui-ci n'est pas effectivement pensionné et n'a donc pas arrêté ses activités d'indépendant (même si le mandat est gratuit), le principe d'attraction sera appliqué et la pension payée sera considérée comme des revenus et imposée comme telle.

Afin de ne pas voir le principe d'attraction mis en œuvre, la pension pourrait ne pas être payée au moment prévu (dans l'idée de la retarder au moment de la mise effective à la retraite), mais cela risque également d'être préjudiciable ! En effet, si la promesse de pension n'est pas payée au moment convenu, l'entreprise devra reprendre la provision constituée et sera imposée sur son montant.

Conclusions :

La constitution de provision interne pour pension est souvent utilisée parce qu'elle a l'avantage de permettre de conserver les fonds dans l'entreprise, d'éviter la taxe sur primes de 4,4 % et d'avoir une latitude plus grande quant à la date de paiement.

Ces avantages, certains pour l'entreprise, peuvent cependant se révéler être des inconvénients, surtout pour le dirigeant :

- Les fonds peuvent être peu ou difficilement libérables car réinvestis dans l'entreprise. Ceci est un réel inconvénient lorsque le dirigeant veut recevoir un capital de pension.
- Le dirigeant n'a, jusqu'au jour prévu par la convention, aucun droit acquis sur les provisions et donc les aléas de l'entreprise (faillite, cession, ...) sont autant de risques de non paiement de la pension.
- La latitude de choix du moment du paiement (tout en respectant les conditions d'âge minimum de mise à la retraite) peut s'avérer dangereuse si, à l'âge prévu, le dirigeant ne peut demander sa mise à la retraite. En effet, s'il n'y a pas de paiement de la pension complémentaire car le dirigeant ne peut prendre sa retraite, il y aura reprise de la provision constituée et imposition de celle-ci dans le chef de la société ou, si l'entreprise paie la pension complémentaire sans que

son dirigeant ne soit mis à la retraite, il y aura application du principe d'attraction et, donc, imposition de la pension complémentaire comme revenu dans le chef du dirigeant. De là, l'importance à apporter à la rédaction de la convention de pension afin de pallier à cette éventualité (par exemple : pension payable lors de la prise de pension et au plus tôt à 60 ans).

De ce fait, les avantages de la constitution de provision interne pour pension ne sont-ils pas moins attractifs qu'ils n'y paraissent par rapport aux autres moyens de financement de la pension complémentaire ?

En ce qui concerne l'ADE, les fonds sont reçus par l'entreprise au moment prévu par le contrat et donc il ne devrait pas y avoir de problème de paiement de la pension, sauf si l'entreprise devait avoir des dettes vis-à-vis de créanciers prioritaires par rapport au dirigeant.

D'autre part, comme le dirigeant n'est pas le bénéficiaire du contrat d'assurance et qu'il ne possède aucun droit acquis sur la réserve du contrat, en cas de faillite, le curateur pourra demander le rachat du contrat.

Quant au moment du paiement, celui-ci pourra être avancé ou retarder par rachat du contrat (par l'entreprise) ou modification du terme du contrat ; il faudra cependant prévoir ces éventualités dans la convention de pension et respecter les conditions d'âge minimum de mise à la retraite.

En ce qui concerne le nouvel engagement individuel de pension, le dirigeant est le bénéficiaire du contrat et donc il n'y aura pas de problème de paiement de la pension puisque celui-ci est effectué directement par l'organisme de pension au dirigeant.

De plus, le dirigeant possède un droit acquis sur les réserves du contrat et, mis à part l'arrêt du paiement des primes du contrat, la faillite ou la cession de l'entreprise n'aura aucun effet (pas de rachat possible par le curateur ou le cessionnaire de l'entreprise).

Quant au moment du paiement de la pension, comme le dirigeant est le bénéficiaire du contrat, c'est lui qui décidera du rachat éventuel avant le terme du contrat (à partir de l'âge de 60 ans), même s'il devait continuer à travailler. Cependant, le Pacte de solidarité vient de ramener le taux d'imposition de 16,5 % à 10 % sur le capital constitué par les cotisations patronales des engagements individuels de pension, lorsque la prestation est payée au plus tôt à l'âge légal de la retraite (65 ans pour un homme et 64 ans jusqu'au 31 décembre 2008, puis 65 ans à partir du 1^{er} janvier 2009, pour une femme) et que le bénéficiaire est resté actif jusqu'à cet âge, ce qui est souvent le cas pour le dirigeant mandataire.

Alors ? A chaque entreprise de choisir selon ses critères.

Jacques BOULET
Gérant Viaxis



Charges portées à l'actif

1. Production immobilisée

Il n'est pas rare de voir les dirigeants d'une société décider de produire des biens destinés à être utilisés comme moyens de production.

Il arrive fréquemment qu'en certaines circonstances, le personnel reste disponible pour mettre en œuvre des travaux restant en dehors de l'activité normale. On trouve souvent l'activation de charges. En comptabilité, le droit appelle cette opération "Production immobilisée". Elle peut porter sur des immobilisations corporelles ou des immobilisations incorporelles. Tel est le cas d'aménagements apportés aux immeubles pris en location, de fabrication d'un matériel approprié aux besoins techniques de l'entreprise, de l'installation de dispositifs techniques, de la création de son propre logiciel par le personnel de l'entreprise.

2. Raison de produire ses propres immobilisations

En général, les patrons et le personnel sont plus compétents qu'une firme extérieure pour exécuter les immobilisations souhaitées. Ainsi, la société dont l'objet social est de procéder à des installations de chauffage s'occupera de la propre installation de chauffage de ses établissements, et l'entrepreneur de construction sera qualifié pour aménager ses propres constructions.

3. Fausses raisons

Dans les entreprises bénéficiaires, dont des immobilisations propres ont été réalisées, on a tendance à ne rien activer. En effet, les charges dépensées grevent le résultat comptable et de là, le résultat fiscal.

Dans le cas contraire, le résultat est déficitaire même si l'entreprise qui n'a pas réellement réalisé de biens économiques durables active des charges en vue d'améliorer artificiellement le résultat.

Il s'ensuit que cette somme immobilisée sera répartie sur les années ultérieures par l'effet de l'amortissement.

4. Processus comptable

A l'origine, au cours de l'exercice, les achats et les charges afférents à la production de biens durables, sont débités aux comptes de charges respectifs :

- aux comptes 60 : les achats pour stocks : matières premières, fournitures, pièces, matériaux, kits de montage ;
- aux comptes 61 : les biens et services divers, frais d'études, sous-traitance, locations de matériel, etc. ;
- aux comptes 62 : rémunérations, charges patronales et frais relatifs aux prestations faites par le personnel qui aura collaboré à cette opération.

En fin de prestation, lorsque la décision sera prise de porter ces éléments à l'actif, un document devra être établi, détaillant le coût de revient des immobilisations produites par la société. Ce document est établi dans le respect de l'article 37 de l'AR du 30/01/01 du Code des sociétés.

Cet article précise :

« Le coût de revient s'obtient en ajoutant au prix d'acquisition des matières premières, les fournitures, les coûts de fabrication directement imputables au produit, ainsi que la quote-part des coûts de production qui ne sont qu'indirectement imputables au produit, pour autant que ces frais concernent la période normale de fabrication. Les sociétés ont toutefois la faculté de ne pas inclure dans le coût de revient tout ou partie de ces frais indirects de production.. »

Notons que les dépenses relatives à l'entretien ou à la réparation d'un bien immobilisé ne peuvent être portées à l'actif, mais elles constituent des charges d'exploitation, à l'exclusion de toute grosse réparation amenant l'allongement de la durée d'utilisation du bien en question.

5. Enregistrement comptable

On pourrait résumer l'écriture comptable comme suit :

270	Immobilisations corporelles en cours
21 à 24	à Immobilisations
72	à Production immobilisée

Il faut cependant respecter les prescrits du Code TVA (art. 3 et 5). Pour constater le prélèvement, l'entreprise doit établir une facture avec application de la TVA. Cette TVA sera du même montant et enregistrée :

- au facturier des sorties avec la TVA due (cpt 451) ;

- au facturier des entrées avec la TVA à récupérer (cpt 411).

En ce qui concerne l'activation de charges pour frais de recherche et développement ou frais d'étude, la facturation s'établit sans application de la TVA (opération non soumise à l'application de la TVA).

6. Biens acquis gratuitement

En principe, lorsqu'un actif est acquis à titre onéreux, la valeur d'acquisition de cet actif correspond au prix convenu entre les parties. Cependant, lors de l'acquisition d'un actif en totalité ou partiellement à titre gratuit, le prix en fait défaut.

L'avis CNC n°126/17 détermine que s'il y a acquisition d'un actif à titre gratuit, la valeur d'acquisition de ce bien correspond à sa « juste valeur ». Cette juste valeur se définit comme étant le montant pour lequel ce bien peut être négocié entre les parties indépendantes, bien informées, qui concluent une transaction de leur plein gré.

Au cours de l'exercice où cet actif est acquis, l'entreprise réalise un bénéfice d'un même montant que celui porté à l'actif. Ce revenu est imposable.

Si le bien est acquis pour un prix dérisoire (donation déguisée), la société réalise un résultat qui se calcule par différence entre la juste valeur et le prix convenu entre parties.

Exemple

Monsieur Robert offre à son fils, exploitant d'une SPRL, un outillage utile pour sa production. La juste valeur de cet outillage est de 6 000,00 €.

232	Outillage	6 000,00	
7641	à Dons reçus		6 000,00

7. Frais de restructuration

L'article 58 de l'A.R. du 30/01/01 du Code des sociétés nous apprend que les charges engagées dans le cadre d'une restructuration ne peuvent être portées à l'actif que pour autant qu'il s'agisse de dépenses nettement circonscrites, relatives à une modification substantielle de la structure ou de l'organisation de la société. Il importe que ces dépenses soient destinées à avoir un impact favorable et durable sur la rentabilité de la société.

Dans la mesure où ces frais de restructuration consistent en charges qui relèvent des charges d'exploitation ou des charges exceptionnelles, leur transfert à l'actif s'opère par

déduction globale, respectivement du total des charges d'exploitation et des charges exceptionnelles.

L'avis de la CNC 123/1 précise qu'une restructuration peut comporter des dépenses et charges souvent considérables, de nature diverse.

- Amortissements exceptionnels, frais d'étude, frais de déménagements, indemnités de préavis, mise en place d'un régime de prépension conventionnelle, frais de recyclage du personnel, acquisition de matériel nouveau, etc.

Les charges et dépenses peuvent avoir été à l'origine imputées en comptes d'exploitation ou en charges exceptionnelles. Leur inscription à l'actif se fera dès lors par le compte crédit du compte 649 ou 669

204	Frais de restructuration	
649	à Charges d'exploitation portées à l'actif au titre de frais de restructuration	
669	à Charges exceptionnelles portées à l'actif au titre de frais de restructuration	

8. Intérêts intercalaires

1) Article 38 de l'AR du 31/01/01 du Code des sociétés. La valeur d'acquisition des immobilisations incorporelles et corporelles peut inclure les charges d'intérêt afférentes aux capitaux empruntés pour les financer, mais uniquement pour autant que ces charges concernent la période qui précède la mise en état d'exploitation effective de ces immobilisations.

Les intérêts payés sur l'emprunt sont comptabilisés en compte de charges CPT 6500.

30.09.05		
6500	Intérêts, commissions et frais afférents aux dettes	2 000,00
550	à Établissements de crédits	2 000,00

Et portées ensuite au compte de l'immobilisé concerné (2 000 x 16 %).

31.10.05		
2212	Constructions Intérêts intercalaires	1 680,00
6503	à Intérêts intercalaires portés à l'actif	1 680,00

La prise en cours de l'amortissement de ces intérêts coïncide avec l'amortissement du bien en cause, c'est-à-dire, à la date de sa mise en état d'exploitation.

2) Lorsque des charges financières sont incorporées au coût de revient des produits finis (Cpt 33) ou des commandes en cours d'exécution (Cpt 37) (délai d'exécution supérieur à 1 an) – l'écriture est :

37	Commandes en cours d'exécution	
7170	à Variation des stocks ou des commandes en cours d'exécution	

9. Matériel publicitaire ou de démonstration

Selon l'avis CNC 150/1, les appareils d'exposition qui conservent de manière générale une valeur résiduelle de vente élevée et qui restent destinés à être vendus, dont la vente a été différée et qui subiront une réduction de valeur (ex : meubles, voitures exposés en showroom, appareils de télévision exposés en vitrine...) doivent être considérés comme des éléments du stock.

La qualification comme immobilisé peut toutefois se justifier si certaines conditions sont remplies tenant à la durée d'utilisation de l'actif par l'entreprise (pendant plusieurs exercices) et à la valeur résiduelle réduite en cas de vente. La prise en charge se fait dès lors par voie d'amortissement sur la durée estimée d'utilisation (ex : matériel de démonstration utilisé en foire ou par des représentants etc.).

2340	Matériel publicitaire ou de démonstration	
720	à Production immobilisée	

Georges HONORE
Expert Comptable – Conseil Fiscal

Aucun extrait de cette publication ne peut être reproduit, introduit dans un système de récupération ou transféré électroniquement, mécaniquement, au moyen de photocopies ou sous toute autre forme, sans autorisation préalable écrite de l'éditeur. La rédaction veille à la fiabilité des informations publiées, lesquelles ne pourraient toutefois engager sa responsabilité. **Editeur responsable** : Roland SMETS, I.P.C.F. – av. Legrand 45, 1050 Bruxelles, Tél. 02/626.03.80, Fax. 02/626.03.90 e-mail : info@ipcf.be, URL : <http://www.ipcf.be> **Rédaction** : Gaëtan HANOT, Geert LENAERTS, Maria PLOUMEN, Roland SMETS. **Comité scientifique** : Professeur P. MICHEL, Ecole d'Administration des Affaires de l'Université de Liège, Professeur C. LEFEBVRE, Katholieke Universiteit Leuven.