



L'ann(u)alité de l'impôt - définitions et conséquences en matière comptable et fiscale

Edoardo Traversa,
professeur à l'UCL, Avocat (Liedekerke)

Michel De Wolf,
professeur à l'UCL et à l'ULg, reviseur d'entreprises (DGST)

IFA
20 novembre 2012



Université catholique de Louvain
Faculté de droit



Plan

- I. Cadre constitutionnel et légal du principe de l'ann(u)alité
- II. Applications en matière comptable et fiscale



Université catholique de Louvain
Faculté de droit



Université catholique de Louvain **UCL** Plan

I. Cadre constitutionnel et légal du principe de l'ann(u)alité

- Le principe constitutionnel d'annualité de l'impôt
- Le principe légal d'annalité des impôts sur les revenus dans le CIR
- L'incidence du droit comptable



Université catholique de Louvain
Faculté de droit

3



Université catholique de Louvain **UCL**

Cadre constitutionnel et légal du principe de l'ann(u)alité

Art. 171 de la Constitution

« Les impôts au profit de l'État, de la communauté et de la région sont votés annuellement. Les règles qui les établissent n'ont force que pour un an si elles ne sont pas renouvelées. »



Université catholique de Louvain
Faculté de droit



C.const., 26 avril 2006, n° 59/2006

« B.7.4. L'article 171 de la Constitution institue une tutelle et un contrôle du pouvoir législatif sur le pouvoir exécutif. Le principe de l'annualité des impôts implique seulement que le pouvoir exécutif ne peut procéder à la perception des impositions réglées par ou en vertu d'une loi qu'après y avoir été habilité par le pouvoir législatif, dans une loi budgétaire ou une loi de financement. En raison de l'annualité du budget des voies et moyens, cette habilitation ne vaut que pour un an et doit être renouvelée chaque année. »



Université catholique de Louvain
Faculté de droit

5



Annualité de l'impôt et application *ratione temporis* des lois fiscales

C.const., 26 avril 2006, n° 59/2006

« B.7.5. L'article 171 de la Constitution n'empêche toutefois nullement que les lois fiscales soient instaurées pour une durée supérieure à un an, voire pour une durée illimitée. »



Université catholique de Louvain
Faculté de droit

6



Loi annuelle adoptée en vertu du principe constitutionnel d'annualité

- ⇒ facteur déclencheur de la « naissance » de la dette fiscale dont le fait générateur est prévu par les lois fiscales particulières (Cass., 18 février 1958, *Pas.*, I, p. 661 ; Cass., 17 mai 1985, *J.D.F.*, 1986, p. 151, *F.J.F.*, n° 85/168)
- => Pas applicable pour les cotisations sociales (*a contrario* C.const., 16 décembre 2010, n° 142/2010- cotisation annuelle due par les sociétés)



Université catholique de Louvain
Faculté de droit



Incidence du principe constitutionnel d'annualité en matière d'impôts sur les revenus?

Jugé que le principe constitutionnel de l'annualité de l'impôt ne fait pas obstacle à ce que, pour un exercice fiscal, la matière imposable soit constituée par des revenus recueillis au cours d'une période antérieure, ni à ce que des revenus distincts, définis par la loi, recueillis à des époques différentes, soient néanmoins frappés par l'impôt pour un même exercice d'imposition (Cass., 1.12.1939, De Beukelaer, Bull. 150, p. 151).



Université catholique de Louvain
Faculté de droit



Importance de la distinction

Principe constitutionnel d'annualité de l'impôt (art. 171 Const.)

≠

principe légal d'annualité (ou annualité) de l'impôt (art. 360 C.I.R./92)



Université catholique de Louvain
Faculté de droit

9



Art. 360 CIR/92

« L'impôt dû pour un exercice d'imposition est établi sur les revenus que le contribuable a recueillis pendant la période imposable.

Le Roi détermine la période imposable et les revenus qui s'y rapportent. »

Exécution : art. 199 à 206 de l'AR.CIR/92



Université catholique de Louvain
Faculté de droit

10



Art. 199 à 203 de l'AR.CIR/92 : définition de la période imposable selon le type d'impôt.

Art. 204 de l'AR.CIR/92 : critères de rattachement matériel des revenus à une période imposable

- > Approche « cédulaire » : par type de revenu
- > Précision à l'article 205 de l'AR.CIR/92 (notamment, pour les bénéfices ou profits qui ressortent d'une comptabilité)
- > Particularités : art. 206 de l'AR.CIR/92 (notamment, pour ce qui concerne la cotisation spéciale sur commissions secrètes)



Université catholique de Louvain
Faculté de droit



Conséquence de l'annalité des IR sur la notion de rétroactivité

- Une mesure de droit fiscal ne peut être qualifiée de rétroactive que lorsqu'elle est applicable à des faits, des actes et des situations qui étaient définitifs au moment de son entrée en vigueur.
- En ce qui concerne l'impôt sur les revenus, la dette d'impôt naît définitivement à la date de clôture de la période pendant laquelle les revenus qui font partie de la base imposable sont obtenus. Il résulte de l'article 360 du CIR 92 qu'au point de vue de la loi fiscale, il n'y a pas de situation irrévocable existant avant la clôture de la période imposable (C Const., 16 novembre 2000, n° 115/2000, B6 et B.7.1.; C Const. 23 juin 2004, 109/2004, B.10 à B.13).



Université catholique de Louvain
Faculté de droit



Conséquence de l'annalité des IR sur la notion de rétroactivité

Principe constitutionnel de sécurité juridique

Mise en balance de l'intérêt (budgétaire) général et des intérêts des personnes concernées.

⇒ On ne peut porter atteinte de manière disproportionnée à des droits acquis ou à des attentes légitimes des contribuables.

V. projet de loi du 22 octobre 2012, Avis du Conseil d'Etat, p. 97, sur la modification du régime des dépenses de sécurisation (taux uniforme de 30% applicable pour les dépenses réalisées à partir du 1^{er} janvier 2012).



Université catholique de Louvain
Faculté de droit



Exception à l'annalité : l'art. 361 CIR

« Lorsque l'examen de la comptabilité d'une période imposable déterminée fait apparaître des sous-estimations d'éléments de l'actif ou des surestimations d'éléments du passif visées à l'article 24, alinéa 1^{er}, 4^o, celles-ci sont considérées comme des bénéfiques de cette période imposable, même si elles résultent d'écritures comptables se rapportant à des périodes imposables antérieures, sauf si le contribuable établit qu'elles ont été prises en compte pour déterminer les résultats fiscaux de ces dernières périodes. »



Université catholique de Louvain
Faculté de droit



Constitutionnalité de l'art. 361 CIR par rapport à l'annualité

« B.6. L'article 361 du CIR 1992 établit une exception à la règle fiscale de l'annualité de l'impôt énoncée par l'article 360 du même Code en vertu de laquelle les revenus de chaque année sont imposés séparément. Aucune disposition constitutionnelle n'interdit au législateur de prévoir des exceptions à cette règle, qui ne doit pas être confondue avec le principe de l'annualité de l'autorisation de lever l'impôt énoncé par l'article 171 de la Constitution. La Cour doit seulement examiner si la mesure en cause est contraire au principe d'égalité et de non-discrimination énoncé par les articles 10, 11 et, en matière fiscale, par l'article 172 de la Constitution. »



Université catholique de Louvain
Faculté de droit



Constitutionnalité de l'art. 361 CIR

« B.8. Par ailleurs, en prévoyant que, par exception à la règle de l'annualité de l'impôt, les bénéfices constitués par des sous-estimations de l'actif ou des surestimations du passif sont rattachés à l'année sur laquelle porte le contrôle fiscal qui les a révélés et qu'ils sont en conséquence imposés avec les autres bénéfices recueillis par le contribuable au cours de cette année-là, la disposition en cause n'emporte pas d'effets disproportionnés, même si elle est appliquée en l'absence de fraude » (CC, 7 juillet 2011, arrêt n° 124/2011).



Université catholique de Louvain
Faculté de droit



L'annalité des impôts sur les revenus et le droit comptable

Principe de primauté du droit comptable (Cass., 20 février 1997, F950097F)

Lorsque la société tient une comptabilité autrement que par année civile et que la période imposable coïncide dès lors avec l'exercice social clôturé pendant l'année dont le millésime désigne l'exercice d'imposition, l'impôt dû pour cet exercice d'imposition est établi sur les bénéfices qui proviennent de toutes les opérations traitées, qui sont réalisés ou recueillis pendant la période de l'exercice social précité, qui résultent de la comptabilité et qui sont déterminés conformément aux règles du droit comptable.



« Attendu que, *sauf dérogation expresse de la loi fiscale, les bénéfices imposables des entreprises sont déterminés conformément aux règles du droit comptable* »

Université catholique de Louvain
Faculté de droit

17



Confirmation, dans d'autres contextes, de ce que *sauf dérogation expresse de la loi fiscale, les bénéfices imposables des entreprises sont déterminés conformément aux règles du droit comptable.*

Cass., 22 juin 2000, F990141N : En vue de déterminer le bénéfice imposable des sociétés, il peut être procédé, en matière de terrains à une correction du prix d'acquisition; une correction consistant à déduire les frais accompagnant l'acquisition des terrains et inclus dans le prix d'acquisition du prix d'acquisition auquel les terrains ont été évalués, n'est pas contraire aux règles comptables fixées aux articles 20, 21, 28, §§ 3 et 12, alinéa 2, de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises, pour autant que ces frais ne représentent plus aucune valeur lors de la clôture de l'exercice comptable.



Cass., 2 octobre 2003, F.01.0084.N/1

Université catholique de Louvain
Faculté de droit

18

Université catholique de Louvain **UCL** II. Applications
en matière comptable et fiscale

1. Retour sur Cass., 20 février 1997: l'enregistrement comptable de « produits à reporter » peut légalement réduire les bénéfices imposables. D'une manière générale, les comptes de régularisation sont reconnus fiscalement. Voyez aussi C.I.R., art. 362bis, pour certains produits financiers courus mais non échus.



Université catholique de Louvain
Faculté de droit

Université catholique de Louvain **UCL**

2. Charges afférentes à des exercices antérieurs: à comptabiliser (A.R. 30.01.2001, art. 33) mais en principe non déductibles fiscalement (C.I.R., art. 49).



Université catholique de Louvain
Faculté de droit



3. Réductions de valeur sur créances: à acter comptablement même si le risque est né dans un exercice antérieur (A.R. 30.01.2001, art. 33) mais déductibles fiscalement uniquement sur la base de « circonstances particulières survenues au cours de la période imposable » (A.R./I.R., art. 22).



Université catholique de Louvain
Faculté de droit



4. Provisions pour grosses réparations *périodiques*: à acter le cas échéant comptablement en une fois (A.R. 30.01.2001, art. 33) mais déductibles fiscalement seulement en proportion de la durée de la période imposable par rapport à l'intervalle entre deux réparations (A.R./I.R., art. 25).



Université catholique de Louvain
Faculté de droit



5. Subsidés en capital: tant le droit comptable (A.R. du 30.01.200, art. 95, § 2, VI) que le droit fiscal (C.I.R., art. 362) prévoient une prise en résultat échelonnée selon le rythme d'amortissement du bien subsidié.



Université catholique de Louvain
Faculté de droit



6. Pécules de vacances: à comptabiliser et donc déductibles fiscalement l'année des prestations y ouvrant droit (avis C.N.C. 148/2).



Université catholique de Louvain
Faculté de droit



7. Moment de réalisation des produits: généralement au moment de la livraison d'un bien ou d'un service (avis C.N.C. n° 157/1), mais éventuellement à l'avancement pour un chantier (A.R. 30.01.2001, art. 71).



Université catholique de Louvain
Faculté de droit



8. Créances à plus d'un an assorties d'un intérêt nul ou faible: prise en résultat comptable et fiscal prorata temporis de l'escompte inclus dans la créance (A.R. 30.01.2001, art. 67, et C.I.R., art. 363), mais champ d'application plus large en matière fiscale. Le traitement des dettes similaires n'est organisé formellement que par le droit comptable (A.R. 30.01.2001, art. 77).



Université catholique de Louvain
Faculté de droit



9. Excédents des amortissements comptables par rapport aux amortissements fiscalement admissibles: mouvement de réserves (occultes).



Université catholique de Louvain
Faculté de droit