

Recommandation 07 Revenus fiscaux

Recommandation

- 1 Les revenus fiscaux sont régularisés entre les exercices au minimum selon le principe de l'échéance des impôts. Dans la mesure du possible, ils doivent être régularisés selon le principe de la délimitation des impôts.

Notes explicatives

Concernant le Point 1

- 2 Afin de respecter les principes régissant la présentation des comptes, il est nécessaire de régulariser tous les revenus fiscaux entre les exercices concernés.
- 3 Quel que soit l'impôt ou la redevance, la question-clé est de savoir dans quelle mesure l'information sur le montant définitif de la créance fiscale relative à l'exercice est disponible à temps. Cela est nécessaire pour pouvoir établir le bilan (et l'évaluation des postes concernés) et procéder aux régularisations conformément aux exigences des normes IPSAS. De manière générale, trois méthodes sont actuellement utilisées et doivent être distinguées :
 - *Principe de caisse* : Les revenus fiscaux sont comptabilisés lorsque l'argent est encaissé. Seuls les revenus fiscaux perçus sont comptabilisés à la fin de l'année. Par conséquent, ce ne sont pas les revenus fiscaux dus pour l'année qui sont comptabilisés. Par ailleurs, aucune estimation n'est effectuée pour régulariser les impôts. Ainsi, le principe de la comptabilité de caisse ne permet pas une comptabilisation cohérente dans le temps.
 - *Principe de l'échéance des impôts* : Le principe de l'échéance des impôts représente le mode de comptabilisation préconisé par le MCH1. Selon ce principe et contrairement au principe de caisse, les revenus fiscaux sont comptabilisés au moment de leur facturation plutôt qu'au moment de leur encaissement. Ceci signifie qu'à la fin de l'année toutes les créances fiscales relatives à l'année sont facturées et comptabilisées (1012 créances fiscales), même si elles ne sont pas encore payées. En cas de trop-payé, le compte débiteur du contribuable concerné est négatif à hauteur de la différence entre l'impôt dû et le montant reçu. Au 31 décembre, les montants correspondant à ce type de contribuables constituent un engagement courant. Ils doivent donc être viré au compte Impôts (2002). Alternativement à la comptabilisation individuelle, une comptabilisation sommaire est possible. Cela étant, le principe de l'échéance des impôts ne permet pas une comptabilisation parfaitement cohérente dans le temps. En effet, la différence entre l'impôt facturé et l'impôt définitivement dû ne fait l'objet d'aucune estimation. Le Tableau 07-1 montre comment s'opère la comptabilisation selon le principe de l'échéance des impôts.

- *Principe de la délimitation des impôts* : Comptabiliser les revenus fiscaux selon le principe de la délimitation des impôts permet de mieux respecter le principe de la comptabilité d'exercice (voir Recommandation 02). Les décomptes fiscaux établis à la fin de l'année sont souvent provisoires. En effet, ils sont établis sur la base des données de l'année précédente. Ils diffèrent donc de la taxation définitive qui, quant à elle, n'intervient qu'ultérieurement, lorsque les données de l'année seront connues.

Lorsque le principe de la délimitation des impôts est appliqué, les revenus fiscaux spécifiquement dus pour l'année concernée sont comptabilisés. Mais comme à ce moment-là on ne dispose pas encore de données précises, il faut recourir à des estimations ou des approximations. Se faisant une certaine imprécision existe au sujet des revenus fiscaux qui résulteront de l'année considérée. Cependant, par le biais d'une estimation, les revenus fiscaux peuvent être attribués le plus fidèlement possible à l'exercice concerné. Ainsi, le principe de la délimitation des impôts permet une comptabilisation cohérente dans le temps. Si, pour chaque type d'impôt, les revenus fiscaux estimés conformément au principe de l'échéance des impôts sont supérieurs au total des montants facturés pour l'année fiscale concernée, alors la différence est comptabilisée comme un actif de régularisation dans le compte Impôts (1042). En revanche, si les montants facturés sont supérieurs aux revenus estimés, alors la différence est comptabilisée comme un passif de régularisation dans le compte Impôts (2042). Ainsi, les opérations de régularisation des impôts peuvent avoir un effet positif ou négatif sur les revenus fiscaux. Le Tableau 07-2 montre comment s'opère la comptabilisation selon le principe de la délimitation des impôts.

- 4 Les créances et engagements courants découlant des impôts comptabilisés selon le principe de l'échéance des impôts ne peuvent pas faire l'objet d'une compensation avec les régularisations découlant des impôts qui eux sont comptabilisées selon le principe de la régularisation des impôts. Dans le premier cas, cela découle de bordereaux fiscaux déjà établis individuellement pour certains assujettis. Dans le second cas, la régularisation fiscale découle d'une estimation effectuée pour l'ensemble des assujettis et cela n'a pas de conséquence sur les créances fiscales individuelles. De la même manière, les régularisations concernant différents types d'impôts ne peuvent mutuellement se compenser.
- 5 Idéalement et conformément au principe de la comptabilité d'exercice, la régularisation des revenus fiscaux devrait toujours s'effectuer en suivant les principes économiques de gestion et être dénuée de considérations de politique budgétaire. Cela garantirait une comptabilisation cohérente dans le temps. La comptabilisation et la régularisation des revenus fiscaux selon le principe de l'échéance des impôts (comme dans le MCH1) constituent la norme minimale.
- 6 En cas de passage du principe de l'échéance des impôts au principe de la délimitation des impôts, la plus-value qui en résulte doit être comptabilisée dans la réserve liée au retraitement.

Exemples et illustrations

Tableau 07-1 Principe de l'échéance des impôts

Lorsque le principe de l'échéance des impôts est appliqué, aucune régularisation des impôts n'est effectuée. Conformément à cela, les créances fiscales doivent être comptabilisées sur la base des bordereaux envoyés et des montants encaissés avant la fin de l'année. Le trop-payé global ¹ est comptabilisé comme un engagement courant.			
Opération	Comptabilisation		
	Débit	Crédit	Montant
Bordereaux fiscaux envoyés au cours de l'année n concernant les impôts dus pour l'année n	Créances fiscales (1012)	Revenus fiscaux (40XX)	300
Cas 1 (pas de trop-payé global) : Paiements des contribuables = 300			
Paiement des bordereaux	Disponibilités et placements à court terme (100x)	Créances fiscales (1012)	300
Cas 2 (trop-payé global) : Paiements des contribuables = 320			
Paiement des bordereaux	Disponibilités et placements à court terme (100x)	Créances fiscales (1012)	320
Virement du trop-payé global	Créances fiscales (1012)	Impôts (2002)	20

Tableau 07-2 Principe de la délimitation des impôts

Lorsque le principe de la délimitation des impôts est appliqué, les comptes de régularisation 1042 et 2042 sont utilisés. Les régularisations ne s'effectuent pas de manière individualisée, par rapport à chaque contribuable, mais globalement par rapport à l'ensemble des contribuables. Les écritures comptables mentionnées ci-dessous concernent différents cas qui se différencient les uns des autres en fonction des estimations globales concernant l'ensemble des revenus fiscaux présumés et en fonction du total des montants encaissés venant des contribuables. Dans tous les cas, le total des bordereaux provisoires envoyés en cours d'année s'élève à 300. Les bordereaux finaux avec les montants définitifs n'ont par définition pas été envoyés à la clôture : ils seront envoyés lorsque les décomptes fiscaux seront établis, c'est-à-dire en cours d'année n+1, voire plus tard encore.			
Opération	Comptabilisation		
	Débit	Crédit	Montant
Bordereaux fiscaux envoyés au cours de l'année n concernant les impôts dus pour l'année n	Créances fiscales (1012)	Revenus fiscaux (40XX)	300

¹ Le trop-payé correspond soit à des avances de la part des contribuables pour la période fiscale suivante, soit à des versements de la part des contribuables qui dépassent les montants leur ayant été facturés. Il s'agit donc de montants en faveur des contribuables.

<p>Cas 1 (pas de régularisation, pas de trop-payé global) : Paiement des contribuables = 300 Revenus fiscaux présumés = 300 Globalement, les contribuables paient un montant équivalant au montant total des bordereaux provisoires. Et globalement l'estimation faite à la clôture concernant le total de l'impôt dû s'avère correspondre au total du montant des bordereaux provisoires.</p>			
Paiement des bordereaux	Disponibilités et placements à court terme (100x)	Créances fiscales (1012)	300
<p>Cas 2 (pas de régularisation, avec trop-payé global) : Paiements des contribuables = 320 Revenus fiscaux présumés = 300 Les contribuables paient globalement 20 de plus que le montant total des bordereaux provisoires. Et l'estimation faite à la clôture concernant l'impôt dû globalement s'avère correspondre au montant total des bordereaux provisoires.</p>			
Paiement des bordereaux	Disponibilités et placements à court terme (100x)	Créances fiscales (1012)	320
Virement du trop-payé global	Créances fiscales (1012)	Impôts (2002)	20
<p>Cas 3 (actif de régularisation, pas de trop-payé global) : Paiements des contribuables = 300 Revenus fiscaux présumés = 400 Globalement, les contribuables paient un montant équivalant au montant total des bordereaux provisoires. Et l'estimation faite à la clôture concernant l'impôt dû globalement s'avère supérieure de 100 au montant total des bordereaux provisoires.</p>			
Paiement des bordereaux	Disponibilités et placements à court terme (100x)	Créances fiscales (1012)	300
Impôts probablement dus pour l'année n et pour lesquels aucun bordereau final n'a encore été envoyé à la fin de l'année n	Actifs de régularisation : Impôts (1042)	Revenus fiscaux (40XX)	100
<p>Cas 4 (passif de régularisation, pas de trop-payé global) : Paiements des contribuables = 300 Revenus fiscaux présumés = 200 Globalement, les contribuables paient un montant équivalant au montant total des bordereaux provisoires. Et l'estimation faite à la clôture concernant l'impôt dû s'avère globalement inférieure de 100 au montant total des bordereaux provisoires.</p>			
Paiement des bordereaux	Disponibilités et placements à court terme (100x)	Créances fiscales (1012)	300
Impôts probablement dus pour l'année n et pour lesquels aucun bordereau final n'a encore été envoyé à la fin de l'année n	Revenus fiscaux (40XX)	Passifs de régularisation Impôts (2042)	100

Cas 5 (actif de régularisation, avec trop-payé global) :

Paielements des contribuables = 320

Revenus fiscaux présumés = 400

Les contribuables paient globalement 20 de plus que le montant total des bordereaux provisoires. Et l'estimation faite à la clôture concernant l'impôt dû s'avère globalement supérieure de 100 au montant total des bordereaux provisoires.

Paielement des bordereaux	Disponibilités et placements à court terme (100x)	Créances fiscales (1012)	320
Virement du trop-payé global par rapport au total des bordereaux provisoires	Créances fiscales (1012)	Impôts (2002)	20
Impôts probablement dus pour l'année n et pour lesquels aucun bordereau final n'a encore été envoyé à la fin de l'année n	Actifs de régularisation : Impôts (1042)	Revenus fiscaux (40XX)	100

