

COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 113-4 - Incorporation au capital de plus-values de reevaluation

L'article 34, alinéa 2 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 permet l'incorporation au capital de plus-values actées sur certains éléments de l'actif immobilisé. La quatrième directive prévoit une faculté identique.

Diverses questions ont été posées à la Commission sur les conséquences d'une telle incorporation au capital.

Une première question concerne l'hypothèse où une plus-value estimée durable au moment où elle a été actée, vient par suite d'éléments nouveaux à disparaître.

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.

Une seconde question concerne le résultat de réalisation du bien réévalué.

Si la plus-value n'a pas été incorporée au capital, elle sera, au moment de la réalisation du bien en cause, annulée conformément à l'article 34, alinéa 2 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976. Le résultat de réalisation s'établira dès lors - sous réserve du jeu éventuel des amortissements actés - par référence à la valeur d'acquisition du bien en cause.

En revanche, si la plus-value a été intégrée au capital, la réalisation du bien n'entraîne aucune annulation de plus-value, de sorte que - sous réserve du jeu éventuel des amortissements actés - le

résultat de réalisation s'établira par référence à la valeur réévaluée. Dans la mesure où, ainsi déterminé, ce résultat de réalisation s'exprime par une perte, les problèmes évoqués ci-dessus en cas de disparition de la plus-value se posent dans les mêmes termes.

Par ailleurs, sous réserve du jeu des immunités, la réalisation du bien en cause pourra donner lieu à une imposition, lors même que par rapport à la valeur réévaluée, la réalisation donnerait naissance à une perte comptable. La taxation éventuelle pourra, elle aussi, donner naissance aux problèmes évoqués ci-avant. C'est à raison de cet impact que la Commission a proposé au Gouvernement de prévoir, lors de la modification de l'arrêté royal du 8 octobre 1976, que la plus-value de réévaluation ne pourra être incorporée au capital que déduction faite du montant estimé des impôts qui grèveraient effectivement sa réalisation.

Dans la mesure, enfin, où le bien réévalué fait l'objet d'amortissements calculés sur sa valeur réévaluée, - un tel amortissement est prescrit par la quatrième directive - la plus-value de réévaluation, simplement exprimée au départ, acquiert progressivement au rythme des amortissements actés, le caractère d'une réserve. La question a été posée de savoir s'il était loisible à une entreprise de transférer au fur et à mesure la plus-value à un compte de réserve.

De l'avis de la Commission une telle procédure est admissible et recommandable. Admissible, car on peut considérer que par le biais de l'amortissement la plus-value est effectivement réalisée à due concurrence; admissible aussi au regard des dispositions de la quatrième directive. Recommandable, car cette présentation donne une vue plus correcte de la situation patrimoniale de l'entreprise. Elle a dès lors proposé au Gouvernement d'explicitier cette faculté dans le texte de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 en prévoyant que les plus-values peuvent être transférées aux réserves immunisées à concurrence du montant des amortissements actés sur la réévaluation. Le transfert est prévu à la réserve immunisée pour assurer le maintien de l'immunité fiscale, sans préjudice des affectations qui pourraient ultérieurement être données à cette réserve immunisée. Ce transfert étant étranger à l'affectation du résultat, il peut être opéré par imputation directe, sans transiter par le compte d'affectation des résultats.

Source: Bulletin CNC, n° 10, avril 1983, p. 8-9