

COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 113-1 - Latence d'impôt sur plus-values - Ajustement de réévaluation, critères - Comptabilisation de réductions de valeur sur créances (1)

Les articles 34 et 35 dudit arrêté royal permettent aux entreprises de réévaluer leurs immobilisations, cela donne une idée plus exacte de l'entreprise.

L'application donne lieu à de nombreuses difficultés. La loi fiscale prévoit que les plus-values non réalisées, qui sont exprimées, ne sont pas imposables si elles ont été reprises à un ou plusieurs comptes du passif et ne servent pas de base au calcul de la dotation annuelle de la réserve légale ou d'une gratification ou attribution (article 105 du Code des impôts sur les revenus). Les sociétés doivent dès lors faire face aux problèmes suivants :

1. LATENCES D'IMPOTS SUR PLUS-VALUES

Certains auteurs affirment que lors de la comptabilisation de réserves de réévaluation, il faut tenir compte de la taxe frappant ces plus-values en cas de réalisation.

Si l'on distingue les plus-values nettes et les impôts latents, l'administration fiscale estime que la société a procédé ainsi à un prélèvement, taxable en vertu de l'article 105. Seul le montant net de cette réserve pourrait être comptabilisé. Cela fait intervenir de facto dans le compte des immobilisations une compensation entre la réévaluation brute de la charge fiscale latente sur la plus-value, ce que l'article 6 de l'arrêté royal précité semble interdire.

L'honorable Ministre voudrait-il me faire savoir comment il convient de résoudre ce problème ?

2. CORRECTION DES REEVALUATIONS

a) Si à un moment donné, la réévaluation est trop élevée, l'entreprise doit en adapter le montant.

Or, l'administration fiscale y verrait, en principe, un prélèvement taxable, sauf si le contribuable peut apporter la preuve d'une réduction de la valeur des immobilisations.

Si cette adaptation devait être considérée comme un prélèvement taxable, l'arrêté aurait des retombées fiscales imprévues, alors qu'on avait annoncé que, fiscalement, il s'agissait d'une opération blanche. En outre, comment peut-on prouver que la valeur des actifs a diminué ?

L'honorable Ministre n'estime-t-il pas que des mesures s'imposent sur ce point ?

b) Si les biens réévalués sont réalisés, la plus-value doit normalement être décomptée (article 35, alinéa 2).

Comment faut-il procéder : par annulation des actifs ou par transfert de la plus-value au compte de résultats ? Applique-t-on le tarif réduit si l'entreprise a détenu les actifs pendant plus de cinq ans ?

3. CALCUL DE LA REEVALUATION

Il existe plusieurs méthodes de calcul.

Certains auteurs affirment que le coefficient d'inflation doit être appliqué au coût des actifs et au montant des amortissements. Les entreprises intégrées dans un concern doivent appliquer cette méthode respectée dans toutes les filiales, en vue de la consolidation des comptes annuels du concern.

Certaines entreprises ont l'intention de comptabiliser cette opération de façon précise :

- a) Réévaluation des immobilisations par l'application d'un coefficient d'inflation et en reprenant un même montant dans la plus-value de réévaluation;
- b) Correction de ces montants par l'application du même coefficient aux amortissements; cette correction serait déduite de la plus-value.

Cette correction serait également considérée comme un prélèvement imposable.

Il n'y aurait pas de problème si le seul résultat net était repris à la réserve de réévaluation : réévaluation des immobilisations, moins celle des amortissements. On pourrait toutefois y voir une compensation interdite.

4. COMPTABILISATION DES PROVISIONS POUR CREANCES IRRECOUVRABLES

L'article 4, 3°, de l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus prévoit que les provisions pour pertes probables doivent figurer à un ou plusieurs comptes distincts du passif.

Or, d'après l'arrêté royal du 8 octobre 1976, on ne peut inclure au passif que les provisions pour risques et charges qui n'ont pas pour objet de corriger la valeur des éléments de l'actif.

Comment résoudre cette contradiction ?

CONCLUSION

Sur le plan fiscal, ces problèmes pourraient être résolus par un assouplissement de l'application de l'article 105 du Code des impôts sur les revenus. S'il est compréhensible que l'on taxe des plus-values exonérées, lorsqu'elles sont utilisées pour l'octroi de gratifications, l'Etat ne subit aucun préjudice du fait de la correction ou de l'adaptation d'une plus-value. Une attitude compréhensible se justifie donc.

L'honorable Ministre voudrait-il me communiquer son point de vue en cette matière ?

REPONSE DU MINISTRE DES AFFAIRES ECONOMIQUES ET DU MINISTRE DES FINANCES

1 - QUANT AUX LATENCES D'IMPOTS SUR LES PLUS-VALUES

a) L'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises n'impose pas la détermination et la mise en évidence dans les comptes annuels des impôts latents.

Les problèmes liés à l'évaluation et à l'inscription dans les comptes annuels des impôts latents sont complexes. En effet, ils ne concernent pas seulement les plus-values exprimées mais aussi, et notamment, les réserves, immunisées ou non, les amortissements et provisions, voire le capital. Par ailleurs, à côté des latences d'impôts passives, il en est d'actives, résultant notamment de la récupérabilité de pertes fiscales. Enfin, l'évaluation du montant de ces latences d'impôts actives et passives n'est pas sans poser nombre de difficultés.

b) Une information adéquate relative à l'influence des latences d'impôts actives et passives sur le patrimoine et sur les résultats de l'entreprise pourra être donnée dans l'annexe des comptes annuels.

c) Si la plus-value de réévaluation portée à la rubrique V du passif prévue par l'arrêté susvisé du 8 octobre 1976 est, dans le plan comptable de l'entreprise, subdivisée en deux comptes, l'un relatif à l'impôt qui serait dû en cas de réalisation de cette plus-value et l'autre relatif à la plus-value nette après imputation dudit impôt, cette subdivision reste sans effet sur le statut fiscal de cette plus-value.

2 - QUANT AUX AJUSTEMENTS DE REEVALUATION

a) En vertu de l'article 34 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976, un élément de l'actif immobilisé ne peut faire l'objet d'une réévaluation que s'il présente une plus-value certaine et durable par rapport à sa valeur d'acquisition.

Il s'ensuit que le montant de la réévaluation qui doit être portée au passif du bilan revêt le même caractère durable; il ne peut être annulé, en tout ou en partie, que dans la mesure où la plus-value comptabilisée par rapport au prix d'acquisition n'existe plus effectivement.

Dans une telle hypothèse, l'annulation au passif de la plus-value actée, symétrique à l'annulation à l'actif de la majoration comptabilisée antérieurement sur le même actif par rapport au prix d'acquisition, n'a pas de conséquence fiscale.

b) Dans le cas visé à l'article 34 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976, la plus-value actée au passif doit, par définition, disparaître du bilan en même temps que le bien ayant fait l'objet de la réévaluation, dès lors que celui-ci est réalisé ou désaffecté. La plus ou moins-value sur réalisation est portée aux résultats exceptionnels.

Le tarif réduit est applicable à ces plus-values réalisées, dans les limites prévues aux articles 93, § 1er, 2°, a), et 130 du Code des impôts sur les revenus.

3 - QUANT AUX CRITERES DE REEVALUATION

La question posée par l'honorable membre est, semble-t-il, relative à la comptabilité d'inflation, méthode qui n'est admise ni pour l'application des lois d'impôts, ni par l'arrêté du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises. Le gouvernement s'est largement expliqué, dans le Rapport au Roi précédant cet arrêté, sur les raisons pour lesquels il écartait, du moins à titre provisoire, cette méthode.

La valeur de remplacement à laquelle l'article 35 de l'arrêté susvisé fait référence est spécifique; elle n'est pas le montant résultant de l'application généralisée aux coûts d'acquisition ou aux valeurs comptables nettes d'un coefficient de dépréciation monétaire ou de hausse des prix.

La question est dès lors, à l'heure actuelle, sans objet.

N'est pas relevant pour l'application de la loi belge le fait que le groupe étranger auquel appartiendrait une entreprise établie en Belgique adopterait cette méthode pour la confection de ses comptes consolidés et entendrait imposer, à cet effet, l'adoption de cette méthode par son établissement ou par sa filiale en Belgique.

4 - QUANT A L'INSCRIPTION DANS LES COMPTES ANNUELS DES REDUCTIONS DE VALEUR SUR CREANCES

Les dispositions de l'article 4, 3°, de l'arrêté royal du 4 mars 1965 d'exécution du Code des impôts sur les revenus, aux termes desquelles les provisions pour pertes probables sur créances doivent, pour être fiscalement déductibles, être notamment portées au passif du bilan, seront prochainement mises en concordance avec les prescriptions de l'arrêté du 8 octobre 1976 qui prévoit que ces réductions de valeur sont déduites des postes correspondants de l'actif et sont mentionnées dans l'annexe.

Note

Question parlementaire du Sénateur Lindemans du 14 mars 1978, Questions et Réponses Sénat du 4 avril 1978.

Source: Bulletin CNC, n° 4, décembre 1978, p. 14-19