COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2018/12 - Interprétation du code 99084 dans l'annexe 5.14 des comptes consolidés

Avis du 30 mai 2018[1]

I. Introduction
II. Analyse de la législation belge et européenne
III. Contenu de l'annexe des comptes consolidés relative aux résultats de l'exercice et de l'exercice précédent comme prévu par l'article 165 AR C.Soc.
A. Latences fiscales actives
B. Latences passives

I. Introduction

1. La Commission a été saisie d'une demande d'avis concernant l'interprétation à donner au code 99084 repris dans l'annexe 5.14 du modèle des comptes consolidés de la Banque nationale de Belgique[2], intitulé :

> « Différence entre la charge fiscale imputée au compte de résultats consolidé de l'exercice et des exercices antérieurs, et la charge fiscale déjà payée ou à payer au titre de ces exercices, dans la mesure où cette différence est d'un intérêt certain au regard de la charge fiscale future. ».

II. Analyse de la législation belge et européenne

2. Le code 99084 est une reprise de l'article 165 XIV.D.1° de l'AR C.Soc.[3] qui est lui-même une reprise de l'article 34 § 11 de la Septième directive 83/349/CEE du Conseil du 13 juin 1983 concernant les comptes consolidés (ci-après : Septième directive).

La Septième directive a été abrogée par la directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative notamment aux états financiers consolidés.

Il ressort du tableau de correspondance de la directive 2013/34/UE (Annexe VII) que les anciens articles 29 § 4, 29 § 5 et 34 § 11 de la Septième directive ont été remplacés respectivement par les articles 24 § 13, 24 § 14, 17 § 1, f et 28 § 1 de la directive 2013/34/UE.

3. Bien que la directive 2013/34/UE ne reprenne pas littéralement l'obligation prévue à l'article 34 § 11 de la Septième directive, le gouvernement belge a décidé de ne pas modifier l'article 165 de l'AR C.Soc. concernant le contenu de l'annexe afférente aux comptes consolidés.

Le point 4 reprend un tableau comparatif entre les deux directives et leurs exigences respectives.

4.

Septième directive		Directive 2013/34/UE	
Bilan			
Art. 29 § 4	Il est tenu compte au bilan et au compte de profits et pertes consolidés de la différence apparaissant lors de la consolidation entre la charge fiscale imputable à l'exercice et aux exercices antérieurs et la charge fiscale déjà payée ou à payer au titre de ces exercices, dans la mesure où il est probable qu'il en résultera pour une des entreprises consolidées une charge effective dans un avenir prévisible.	Art. 24 § 13	Les soldes d'impôt différé sont comptabilisés dans la consolidation s'il est probable qu'il en résultera, dans un avenir prévisible, une charge fiscale pour une des entreprises consolidées.
Art. 29 § 5	Lorsque des éléments d'actif compris dans la consolidation ont fait l'objet de corrections de valeur exceptionnelles pour la seule application de la législation fiscale, ces éléments ne peuvent être repris dans les comptes consolidés qu'après élimination des corrections[4].	Art. 24 § 14	Lorsque des éléments d'actif compris dans les états financiers consolidés ont fait l'objet de corrections de valeur pour la seule application de la législation fiscale, ces éléments ne peuvent figurer dans les états financiers consolidés qu'après élimination de ces corrections[5].
Annexe			
Art. 34 § 11	L'annexe doit comporter des indications sur la différence entre la chèarge fiscale imputée aux comptes de profits et pertes consolidés de l'exercice et des exercices antérieurs et la charge fiscale déjà payée ou à payer au titre de ces exercices, dans la mesure où cette différence est d'un intérêt certain au regard de la charge fiscale future. Ce montant peut également figurer cumulativement dans le bilan sous un poste particulier à intitulé correspondant.	Art. 17 § 1, point f	Dans l'annexe, les moyennes et grandes entreprises et les entités d'intérêt public mentionnent, lorsqu'une provision pour impôt différé est comptabilisée dans le bilan, les soldes d'impôt différé à la fin de l'exercice, et les modifications de ces soldes durant l'exercice.
		Art. 28 § 1	L'annexe aux états financiers consolidés qui comporte les informations requises par les articles 16, 17 et 18 [de la présente directive].

III. Contenu de l'annexe des comptes consolidés relative aux résultats de l'exercice et de l'exercice précédent comme prévu par l'article 165 AR C.Soc.

5. Le code 99084 de l'annexe 5.14 n'est pas à confondre avec l'annexe 5.6 qui concerne les méthodes de calcul des latences fiscales reprises sous le code 168 des comptes consolidés, Impôts différés et latences fiscales.

L'article 129 de l'AR C.Soc.[6] exige en effet la prise en compte, dans les états consolidés, des latences fiscales passives, dans la mesure où il est probable qu'il en résultera pour la société consolidante ou une filiale comprise dans la consolidation, une charge effective dans un avenir prévisible.

Pour l'activation, dans les comptes consolidés, d'avantages fiscaux différés (latences actives), nous renvoyons à l'avis CNC C105/1[7] dans lequel la Commission est d'avis qu'une entreprise belge peut activer un avantage fiscal différé pour perte à reporter, moyennant le respect du principe de prudence, qui constitue l'un des principes de base du droit comptable belge et européen, et en application de la norme internationale (IAS 12) qui garantit que l'imputation des impôts différés se fait de manière cohérente et uniforme.

6. La Commission est d'avis que le code 99084 de l'annexe 5.14 du modèle des comptes consolidés vise à identifier la différence pouvant exister entre :

a. d'une part, la somme (au niveau consolidé) des charges fiscales affectées à l'exercice dans les états financiers statutaires des entreprises consolidées - i.e. la société mère et ses filiales (charge fiscale imputée au compte de résultats consolidé de l'exercice et des exercices antérieurs - on vise ici les impôts sur le résultat repris sous le code 670/3 des comptes consolidés ; p. 8/46[8]) ; et
b. d'autre part, la somme des charges fiscales effectivement payées ou à payer au titre de l'exercice ou d'un exercice précédent ;
c. dans la mesure où cette différence est d'un intérêt certain au regard de la charge fiscale future.

Exemple

Supposons une entreprise qui achète une machine pour une valeur de 100.

A. Latences fiscales actives

Un amortissement fiscal dégressif est comptabilisé pour 40 en application de l'art. 64 du CIR 92 et est amorti sur 5 ans du point de vue

comptable (amortissement limité à 20 dans les comptes annuels consolidés).

Amortissement comptable en 5 ans					
Années	X	X+1	X+2	X+3	X+4
Valeur (résiduelle)	100	80	60	40	20
Amortissement	20	20	20	20	20
Solde	80	60	40	20	0

Résultat comptable					
Années	X	X+1	X+2	X+3	X+4
Produits	50	50	50	50	50
Charges (amortissement)	20	20	20	20	20
Résultat avant impôts	30	30	30	30	30
Impôts (25%)	7,5	7,5	7,5	7,5	7,5

Amortissement fiscal en 4 ans					
Années	X	X+1	X+2	X+3	X+4
Valeur (résiduelle)	100	60	36	16	0
Amortissement	40	24	20	16	0
Solde	60	36	16	0	0

Résultat fiscal					
Années	X	X+1	X+2	X+3	X+4
Produits	50	50	50	50	50
Charges (amortissement)	40	24	20	16	0
Résultat avant impôts	10	26	30	34	50
Impôts (25%)	2,5	6,5	7,5	8,5	12,5

Latences fiscales actives					
Années	X	X+1	X+2	X+3	X+4
A[9]	7,5	7,5	7,5	7,5	7,5
B[10]	2,5	6,5	7,5	8,5	12,5
A-B	5	1	0	-1	-5

Code 99084	5	6	6	5	0

B. Latences passives

Un amortissement comptable dégressif est comptabilisé pour 40 et est amorti sur 5 ans du point de vue fiscal.

Amortissement comptable en 4 ans					
Années	X	X+1	X+2	X+3	X+4
Valeur (résiduelle)	100	60	36	16	0
Amortissement	40	24	20	16	0
Solde	60	36	16	0	0

Résultat comptable					
Années	X	X+1	X+2	X+3	X+4
Produits	50	50	50	50	50
Charges (amortissement)	40	24	20	16	0
Résultat avant impôts	10	26	30	34	50
Impôts (25%)	2,5	6,5	7,5	8,5	12,5

Amortissement fiscal en 5 ans					
Années	X	X+1	X+2	X+3	X+4
Valeur (résiduelle)	100	80	60	40	20
Amortissement	20	20	20	20	20
Solde	80	60	40	20	0

Résultat fiscal					
Années	X	X+1	X+2	X+3	X+4
Produits	50	50	50	50	50
Charges (amortissement)	20	20	20	20	20
Résultat avant impôts	30	30	30	30	30
Impôts (25%)	7,5	7,5	7,5	7,5	7,5

Latences fiscales passives					
Années	X	X+1	X+2	X+3	X+4
A	2,5	6,5	7,5	8,5	12,5
B	7,5	7,5	7,5	7,5	7,5
	-5	-1	0	1	5

Code 99084	-5	-6	-6	-5	0

1 Le présent avis a été élaboré après la publication pour consultation publique d'un projet d'avis le 20 février 2018 sur le site de la CNC.

2 Rappelons que l'utilisation de ce modèle n'est pas obligatoire pour le dépôt des comptes consolidés auprès de la Banque nationale de Belgique.

3 L'article 165 XIV.D.1° de l'AR C.Soc. est lui-même une reprise de l'article 69 XIV.D.1 de l'AR du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés des entreprises.

4 Les Etats membres pouvaient toutefois autoriser ou prescrire que ces éléments soient repris dans les comptes consolidés sans élimination de ces corrections, à condition que le montant dûment motivé de celles-ci soit indiqué dans l'annexe des comptes consolidés. L'article 39 de l'AR du 6 mars 1990 (remplacé par l'art. 128 AR C.Soc.) donnait la faculté aux entreprises de ne pas procéder à cette élimination à condition que son influence sur les résultats de l'exercice soit mentionnée dans l'annexe.

5 L'alinéa 2 de l'article 128 AR C.Soc. a été abrogé par l'AR du 18 décembre 2015 transposant la directive 2013/34/UE.

6 Cet article procède de l'article 40 de l'AR du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés des entreprises : il est tenu compte au bilan et au compte de résultats de la différence apparaissant lors de la consolidation entre la charge fiscale imputable à l'exercice et aux exercices

antérieurs et celle déjà payée ou à payer au titre de ces exercices, dans la mesure où il est probable qu'il en résultera pour une des entreprises consolidées une charge effective dans un avenir prévisible.

7 Avis CNC C105/1 concernant les avantages fiscaux différés résultant de pertes à reporter.

8 Modèle prévu par la Banque nationale de Belgique.

9 A = charge fiscale imputée au compte de résultats consolidé de l'exercice et des exercices antérieurs.

10 B = charge fiscale déjà payée ou à payer au titre de ces exercices.