COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2016/23 - Plus-values de réévaluation : implications des modifications à l'article 57 de l'AR C.Soc. introduites par l'arrêté royal du 18 décembre 2015

Avis du 7 septembre 2016[1]

I. Introduction
II. Incorporation au capital de plus-values de réévaluation (article 57, § 3, alinéa 1er, 2° in fine, AR C.Soc.)
III. Affectation de plus-values de réévaluation incorporées au capital à la compensation de pertes (article 57, § 3, alinéa 1er, 2° AR C.Soc.)19
A. Partie de la plus-value de réévaluation n'ayant pas encore fait l'objet d'un amortissement
B. Partie de la plus-value de réévaluation ayant fait l'objet d'un amortissement
IV. Distribution des plus-values de réévaluation actées (article 57, § 3, alinéa 2 AR C.Soc.)
V. Mention dans l'annexe
VI. Régime transitoire

I. Introduction

1. Tant le schéma complet que le schéma abrégé des comptes annuels prévoient au passif du bilan le poste III. Plus-values de réévaluation. Il y a lieu d'entendre par plus-values de réévaluation les plus-values non réalisées, inscrites en comptes d'actifs immobilisés, conformément à l'article 57 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés (ci-après : AR C.Soc.). Les reprises de réductions de valeur visées à l'article 100 de l'AR C.Soc. et les plus-values de réévaluation mentionnées à l'article 44, alinéa 4 du même arrêté[2] sont également portées à la rubrique Plus-values de réévaluation.[3] Les principes généraux applicables aux plus-values de réévaluation et leur traitement comptable ont déjà été examinés en profondeur dans l'avis CNC 2011/14 - Plus-values de réévaluation.

2. L'arrêté royal du 18 décembre 2015 transposant la directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil[4] a introduit un certain nombre de modifications à la comptabilisation de plus-values de réévaluation.[5] Il impose notamment des limitations à l'incorporation au capital de plus-values de réévaluation[6] (voir le point II du présent avis) et clarifie l'interdiction de distribution relative aux plus-values de réévaluation actées (voir le point IV de cet avis).

3. Étant donné que la plus grande prudence s'impose en cas de comptabilisation de plus-values de réévaluation, le Gouvernement a jugé utile de préciser à l'article 57 de l'AR C.Soc., à l'occasion de la transposition de la directive précitée, qu'une plus-value de réévaluation incorporée au capital ne peut pas être affectée à la compensation des pertes reportées en ce qui concerne la partie de la plus-value de réévaluation qui n'a pas encore fait l'objet d'un amortissement (voir le point III de cet avis). Il va de soi que les plus-values de réévaluation imputées directement à la rubrique III du passif Plus-values de réévaluation en vertu de l'article 57 de l'AR C.Soc. sont toujours des montants bruts comprenant l'impôt estimé.[7]

4. La Commission entend clarifier au moyen du présent avis l'application de l'article 57 de l'AR C.Soc. dans sa version modifiée aux exercices débutant après le 31 décembre 2015.

II. Incorporation au capital de plus-values de réévaluation (article 57, § 3, alinéa 1er, 2° in fine, AR C.Soc.)

5. En vertu de l'article 57, § 3 de l'AR C.Soc., les plus-values actées sur certaines immobilisations peuvent être incorporées au capital. Étant donné que la nouvelle directive reprend le principe de la Quatrième directive selon lequel la réserve de réévaluation peut être convertie en capital pour tout ou partie à tout moment,[8] ce principe est également maintenu dans l'article 57 actuel de l'AR C.Soc.

6. La version modifiée du paragraphe 3, alinéa 1er, 2° de l'article 57 de l'AR C.Soc. introduit une limitation en précisant qu'une plus-value de réévaluation ne peut être incorporée au capital qu'à concurrence de la partie de la plus-value de réévaluation diminuée du montant estimé des impôts à payer lors de la réalisation de cette plus-value de réévaluation. Cette limitation, déjà recommandée par la Commission dans son avis 2011/14 - Plus-values de réévaluation, s'impose maintenant aux plus-values de réévaluation incorporées au capital à partir du 1er janvier 2016.[9]

7. Par cette adaptation de l'article 57 de l'AR C.Soc., le Gouvernement a entendu souligner que la plus grande prudence s'impose en cas de réévaluation et d'incorporation de plus-values de réévaluation au capital.[10] Le rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 12 septembre 1983

précisait déjà qu'il s'indique, sur la base du principe de prudence, de ne pas incorporer au capital la quotité de la plus-value de réévaluation qui correspond au montant estimé des impôts qui la grèverait effectivement lors de sa réalisation. La Commission l'a également souligné dans son avis CNC 2011/14 - Plus-values de réévaluation. Il est, en effet, fort probable qu'à l'occasion de la réalisation d'un actif réévalué, la plus-value réalisée soit taxée et qu'une fraction de la plus-value de réévaluation actée auparavant ne pourra dès lors pas être durablement affectée au patrimoine de la société.[11]

8. En cas d'incorporation au capital de la plus-value de réévaluation, la Commission recommande par prudence l'application du taux d'impôt applicable au moment de l'incorporation au capital de la plus-value de réévaluation.[12] En effet, une fois que l'augmentation de capital est effectuée, elle ne peut en règle générale pas être remise en cause. L'organe de gestion de la société doit donc veiller à ce que des impôts futurs faisant partie des capitaux propres[13] ne soient pas incorporés au capital de cette façon.

Exemple

Une société est propriétaire d'une construction d'une valeur comptable de 200.000 euros qui entre en ligne de compte pour une réévaluation. Une plus-value de réévaluation de 50.000 euros est exprimée sur le bâtiment. Lors du même exercice, cette plus-value de réévaluation est incorporée au capital à concurrence de 66,01%[14] (le pourcentage restant après la déduction du taux d'imposition actuel à l'impôt des sociétés de 33,99%[15]). Au moment de la réévaluation, la durée d'utilisation probable de la construction est de 10 ans. La société ne modifie pas le plan d'amortissement originel.

Enregistrement de la réévaluation :

2218		Constructions : Plus-values actées		50.000	
	à	121	Plus-values de réévaluation sur immobilisations corporelles		50.000

Enregistrement de l'incorporation au capital de la plus-value de réévaluation :

121		Plus-values de réévaluation sur immobilisations corporelles		33.005[16]	
	à	100	Capital souscrit		33.005

Écritures à enregistrer à la date d'inventaire :

6302		Dotations aux amortissements sur immobilisations corporelles		25.000	
	à	22109	Constructions : amortissements actés sur la valeur d'acquisition		20.000
		22189	Constructions : amortissements actés sur plus-values		5.000

Ecriture d'inventaire facultative :

121		Plus-values de réévaluation sur immobilisations corporelles		1.699,5[17]	
	à	133	Réserves disponibles[18]		1.699,5

III. Affectation de plus-values de réévaluation incorporées au capital à la compensation de pertes (article 57, § 3, alinéa 1er, 2° AR C.Soc.)[19]

9. L'article 57 actuel de l'AR C.Soc. précise explicitement qu'une plus-value de réévaluation incorporée au capital ne peut pas être affectée, ni directement, ni indirectement, à la compensation totale ou partielle des pertes reportées à concurrence de la partie de la plus-value de réévaluation qui n'a pas encore fait l'objet d'un amortissement. La Commission est d'avis que l'incorporation au capital d'une plus-value de réévaluation suivie d'une réduction de capital telle que visée à l'article 57, § 3, alinéa 1er, 2° de l'AR C.Soc. ne peut être utilisée en vue de contourner les règles de distribution de bénéfice prévues à l'article 617 du C.Soc.

A. Partie de la plus-value de réévaluation n'ayant pas encore fait l'objet d'un amortissement

10. La Commission est d'avis que la partie de la plus-value de réévaluation incorporée au capital qui n'a pas encore fait l'objet d'un amortissement ne peut à aucune condition être affectée à la compensation de pertes reportées. En effet, l'article 57, § 3 de l'AR C.Soc. prévoit que les plus-values actées sont imputées directement à la rubrique III du passif Plus-values de réévaluation. Cette disposition souligne qu'une plus-value de réévaluation ne fait pas partie du « résultat » qui peut donner lieu à une affectation du résultat. Comme elle l'a déjà précisé dans son avis CNC 2011/14 - Plus-values de réévaluation, la Commission des normes comptables estime qu'il est dès lors, par principe, exclu que les montants inscrits au poste Plus-values de réévaluation soient affectés, directement ou indirectement à l'apurement partiel ou total de pertes subies, à titre d'exemple.[20]

11. La Commission est d'avis qu'il y a lieu d'opérer une distinction entre deux hypothèses. D'une part, il peut s'agir d'une société qui, si elle n'avait pas incorporé une plus-value de réévaluation dans son capital, n'aurait pas pu procéder à une réduction du capital. En autres termes, l'incorporation de la plus-value de réévaluation au capital aurait été nécessaire en l'espèce afin de pouvoir procéder à une réduction du capital par la suite. Dans cette hypothèse, la Commission est d'avis qu'il n'est pas admis d'affecter la plus-value incorporée au capital à l'apurement des pertes reportées.

12. D'autre part, il peut s'agir d'une société qui a incorporé une plus-value de réévaluation dans son capital et procède ensuite à une réduction du capital[21] qu'elle aurait néanmoins pu effectuer même sans avoir incorporé la plus-value de réévaluation au capital. La partie non encore amortie de la plus-value de réévaluation peut dans ce cas être considérée comme faisant toujours partie du capital après la réduction du capital. De cette façon, il n'y a pas violation de l'interdiction d'affecter une plus-value de réévaluation incorporée au capital à la compensation des pertes reportées à concurrence de la partie de la plus-value de réévaluation qui n'a pas encore fait l'objet d'un amortissement.

B. Partie de la plus-value de réévaluation ayant fait l'objet d'un amortissement

13. La partie de la plus-value de réévaluation ayant fait l'objet d'un amortissement peut en revanche toujours être affectée à la compensation des pertes reportées.

IV. Distribution des plus-values de réévaluation actées (article 57, § 3, alinéa 2 AR C.Soc.)

14. Enfin, conformément à l'article 7.2, troisième alinéa de la directive précitée, il a été rajouté au texte de l'article 57, § 3 de l'AR C.Soc. un alinéa disposant que les plus-values de réévaluation actées ne peuvent pas être distribuées, ni directement, ni indirectement, tant qu'elles ne correspondent pas à une plus-value réalisée ou à un amortissement acté sur la plus-value de réévaluation, transféré ou non à une réserve conformément à l'article 57, § 3, alinéa 1er, 1° de l'AR C.Soc.

15. Cette interdiction de distribution est, elle aussi, la conséquence logique du fait que les plus-values actées sont imputées directement à la rubrique III du passif Plus-values de réévaluation et y sont maintenues aussi longtemps que les biens auxquels elles sont afférentes ne sont pas réalisés, et du fait qu'elles ne peuvent être transférées aux réserves qu'à concurrence du montant des amortissements actés sur la plus-value de réévaluation.

V. Mention dans l'annexe

16. La Commission est d'avis qu'une mention appropriée dans l'annexe du montant de la plus-value de réévaluation après déduction de l'impôt estimé s'impose généralement dans la mesure où ces montants sont significatifs.

L'arrêté royal du 18 décembre 2015 précité a effectivement clarifié l'obligation pour l'annexe (au début des articles 91 et 94 de l'AR C.Soc.) de reprendre, outre les mentions visées à l'article 24 de l'AR C.Soc.,[22] les informations complémentaires mentionnées, si elles sont d'importance significative telle que définie à l'article 82, § 3/1, alinéa 2 de l'AR C.Soc. Cette obligation n'est pas explicitement reprise pour les microsociétés, mais il va de soi qu'elle s'applique également implicitement aux microsociétés.

VI. Régime transitoire

17. Les modifications introduites dans l'article 57 de l'AR C.Soc. s'appliquent aux exercices commençant après le 31 décembre 2015. La Commission souligne que le présent avis n'implique pas que l'impôt estimé afférent à des périodes clôturées soit recalculé et soit, le cas échéant, porté en déduction du montant de la plus-value de réévaluation incorporée au capital, pour autant que cela soit possible sous l'angle du droit des sociétés.

18. La Commission projette d'examiner les implications de la modification de l'article 57 de l'AR C.Soc. pour les associations et fondations.

---

1 Le présent avis a été élaboré après la publication pour consultation publique d'un projet d'avis le 1er juin 2016 sur le site de la CNC.

2 L'article 44, alinéa 4 de l'AR C.Soc. est une disposition transitoire disposant que les plus-values actées antérieurement au début de l'exercice prenant cours après le 31 décembre 1983 peuvent être maintenues à la rubrique III. Plus-values de réévaluation.

3 Article 95 § 2, AR C.Soc.

4 MB 30 décembre 2015.

5 Le Ministre ayant la charge de l'économie a déjà affirmé dans son exposé d'orientation politique que la comptabilisation des plus-values de réévaluation en vue de donner une image flatteuse des capitaux propres sera contrée, voir http://www.dekamer.be/flwb/pdf/54/0020/54K0020007.pdf .

6 Conformément aux recommandations y afférentes formulées par la Commission dans son avis CNC 2011/14 - Plus-values de réévaluation.

7 L'article 57 de l'AR C.Soc. ne peut donc pas être interprété comme permettant que seule la partie de la plus-value de réévaluation diminuée de l'impôt estimé soit comptabilisée à titre de plus-value de réévaluation, pour que le montant total de cette plus-value de réévaluation actée soit incorporé au capital.

8 Article 33, 2. b) quatrième directive.

9 Article 50 de l'arrêté royal du 18 décembre 2015.

10 Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 18 décembre 2015 transposant la directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil.

Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 18 décembre 2015.

11

12 Cette méthode correspond à la méthode de base pour l'évaluation initiale des impôts différés sur subsides en capital et les plus-values réalisées (article 76, § 1er de l'AR C.Soc.), telle que prescrite par le point 5 de l'avis CNC 2013/14 - Le traitement comptable des impôts différés sur des plus-values réalisées bénéficiant du régime de la taxation différée et sur des subsides en capital.

13 Parce qu'ils sont comptabilisés au compte du passif Plus-values de réévaluation.

14 Le conseil d'administration décide du pourcentage à appliquer.

15 Le conseil d'administration décide du pourcentage à appliquer.

16 50.000 x 0,6601.

17 50.000 x 0,3399 x 0,1.

18 Conformément à l'article 57, § 3, 1° de l'AR C.Soc., une plus-value de réévaluation peut être transférée aux réserves à concurrence du montant des amortissements actés sur la plus-value de réévaluation.

19 Deux membres de la Commission ne marquent pas leur accord sur cette section. Selon eux, un arrêté royal ne pouvait pas réduire les droits que les entreprises tirent du Code des sociétés ou des usages en matière de composition de leur capital. Si la pratique de l'incorporation en capital de plus-values de réévaluation non encore amorties devait être éliminée, elle aurait dû l'être par une loi et non un simple arrêté royal. De plus, la nouvelle exigence d'un amortissement préalable est impossible à satisfaire quant aux plus-values de réévaluation actées sur des biens non amortissables, tels qu'un terrain. Or une condition impossible à satisfaire est nulle (voyez notamment l'article 1172 du Code civil). Enfin, la prohibition pourrait dans certaines circonstances être simplement contournée par l'amortissement immédiat de la quotité de la plus-value que l'assemblée générale souhaite incorporer au capital, et ce d'autant plus facilement que cet amortissement est de toute manière neutralisé fiscalement. Ceci aurait toutefois pour conséquence qu'une plus-value de réévaluation non réalisée peut être affectée à la compensation de pertes réellement subies, bien que cela ne soit pas possible sans avoir comptabilisé une plus-value de réévaluation au préalable.

20 Voir également le rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 18 décembre 2015 transposant la Directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la Directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les Directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil.

21 Dans l'acte de réduction de capital il sera généralement mentionné, et ce pour des raisons fiscales, les éléments du capital sur lesquels cette réduction de capital devra être imputée.

22 En effet, l'article 24 de l'AR C.Soc. prévoit que les comptes annuels doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de la société. Si l'application des dispositions de ce titre ne suffit pas pour satisfaire à ce prescrit, des informations complémentaires doivent être fournies dans l'annexe.