COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

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

Avis du 23 octobre 2013

I. Introduction
II. Traitement comptable des impôts différés
A. Évaluation initiale des impôts différés
B. Prise en résultats échelonnée des impôts différés
C. Ajustements ultérieurs à l'évaluation des impôts différés
III. Exemple12
A. Données
B. Schéma des écritures
1. Année 20X1
1.1. Plus-value sur immobilisation corporelle
1.2. Subside en capital
1.3. Bilan au 31 décembre 20X1
1.3.1. Dans le cas d'une plus-value
1.3.2. Dans le cas d'un subside en capital
1.4. Compte de résultats au 31 décembre 20X1
2. Année 20X2
2.1. Bilan au 31 décembre 20X2
2.1.1. Dans le cas d'une plus-value
2.1.2. Dans le cas d'un subside en capital
2.2. Compte de résultats au 31 décembre 20X2
3. Année 20X4

I. Introduction

1. Dans le Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) le législateur a prévu pour les entreprises la possibilité de faire étaler la taxation des plus-values réalisés par celles-ci sur des immobilisations corporelles et incorporelles.[1] Sous condition de réinvestissement[2] du prix de réalisation et de maintien de la plus-value dans le patrimoine de l'entreprise, les entreprises peuvent opter pour un étalement de la taxation de la plus-value au rythme de l'amortissement fiscalement reconnu des immobilisations acquises.

Il en résulte que si une entreprise opte pour le régime de taxation différée, elle subira la majeure partie, voire la totalité des impôts afférents à la plus-value réalisée au cours d'une année déterminée, au cours d'exercices ultérieurs. Ainsi le patrimoine de ces entreprises sera grevé d'une dette fiscale qui, tout en n'étant pas immédiatement certaine ni liquide, le deviendra toutefois au cours des années subséquentes, sauf intervention d'éléments extrinsèques, telles que l'existence ou la survenance de pertes fiscales[3].

Par l'arrêté royal du 30 décembre 1991 modifiant l'article 12, § 2 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises ainsi que certains arrêtés d'exécution de cette loi, le gouvernement a estimé à l'époque nécessaire de tenir compte, dans les schémas des comptes annuels, de ce régime fiscal et de la nécessité de mentionner ces impôts différés sous un poste séparé, distinct des fonds propres et des dettes.

Eu égard au régime similaire, sous l'angle fiscal, des subsides en capital afférents aux immobilisations amortissables, le gouvernement avait à l'époque estimé souhaitable de classer sous cette même rubrique des Impôts différés les charges fiscales afférentes à ces subsides, qui grèveront l'entreprise, conformément au Code des impôts sur les revenus, au rythme de l'amortissement des immobilisations en cause. Afin de donner une image correcte et fidèle dans les comptes annuels, les subsides en capital obtenus des pouvoirs publics seront ventilés entre la rubrique Subsides en capital figurant sous les capitaux propres de l'entreprise d'une part, et la rubrique Impôts différés d'autre part.[4]

2. À l'occasion de la publication de l'arrêté du 30 décembre 1991 précité, la Commission a publié en février 1992 son avis 165/1 - Plus-values réalisées bénéficiant du régime de la taxation différée - Subsides en capital[5] dans lequel elle a précisé le traitement comptable de ce nouveau poste de bilan Impôts différés à l'aide d'un exemple chiffré élaboré par le Conseil central de l'Économie.

Le présent avis de la Commission remplace l'avis 165/1 précité. L'exemple chiffré est maintenu sous une forme actualisée dans le présent avis. En outre la Commission précisera dans le présent avis le traitement comptable du poste de bilan Impôts différés et ce principalement sur la base de l'article 76 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du code des sociétés (AR C.Soc.)[6] et du Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 30 décembre 1991 précité.

II. Traitement comptable des impôts différés

A. Évaluation initiale des impôts différés

3. L'article 76, § 1 AR C.Soc. prévoit que les impôts différés sur les subsides en capital et les plus-values réalisées sont initialement évalués au montant normal de taxation qui les aurait frappés, si ces subsides et plus-values avaient été taxés à charge de l'exercice au cours duquel ils ont été actés. Ils le sont cependant sous déduction de l'effet des réductions et immunisations dont il est probable, au moment où ces subsides et ces plus-values sont actés, qu'ils impliqueront, dans un avenir prévisible, une diminution de la charge fiscale afférente à ces subsides et ces plus-values. Dans le cas où le subside en capital est définitivement exonéré d'impôts,[7] aucun impôt différé n'est enregistré au passif du bilan.

4. Le Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 30 décembre 1991 révèle que le gouvernement a tenté par l'article 76, § 1, AR C.Soc. d'éviter la survenance dans la pratique des difficultés relatives à l'évaluation des impôts différés, principalement lorsque la taxation effective des subsides en capital reçus ou des plus-values réalisées est échelonnée sur une période forte longue.

5. Pour rencontrer ou éviter ces difficultés, le gouvernement a opté à l'époque de consacrer comme méthode de base que l'évaluation initiale des impôts différés, c'est-à-dire l'évaluation au moment où le subside ou la plus-value réalisée est acté, s'effectuera au montant normal de taxation qui aurait frappé le subside ou la plus-value, si elle n'avait pas été différée (voir également la première phrase de l'article 76, § 1, AR C.Soc.).[8]

6. Dans la deuxième phrase de l'article 76, § 1 AR C.Soc le gouvernement a toutefois apporté un correctif à cette approche de base afin de tenir compte de la charge fiscale effective probable sur le subside en capital reçu ou les plus-values réalisées. Si au moment où ces subsides et plus-values sont actés, il est probable que dans un avenir prévisible la charge fiscale effective sera moindre par l'effet de réductions ou d'immunisations (telles que des pertes reportées déductibles, des déductions pour capital à risque, etc.), l'impôt différé doit être évalué après déduction de l'effet de ces réductions ou immunisations. Le Rapport au Roi précédant l'AR du 30 décembre 1991 mentionne encore qu'une telle correction de l'évaluation des impôts différés ne doit être opérée que pour des montants significatifs, c'est-à-dire au cas où, à défaut de correction, le montant figurant au passif au titre d'impôts différés serait susceptible d'induire en erreur. Le Rapport au Roi mentionne enfin que la prise en compte d'une charge fiscale effective estimée à un montant moindre ne pourra être effectuée que dans le respect du principe de prudence.[9]

B. Prise en résultats échelonnée des impôts différés

7. L'article 76, § 2, 1er alinéa de l'AR C.Soc. prévoit que les impôts différés afférents aux subsides reçus en capital font l'objet d'une réduction échelonnée par imputation au compte de résultats à la rubrique Prélèvements sur les impôts différés au rythme de la réduction des subsides en capital figurant à la rubrique VI du passif auxquels ils sont afférents.

8. Dans le cas où le subside en capital se rapporte à un élément de l'actif qui ne fait pas l'objet d'amortissements, le montant du subside en capital reste au passif du bilan, pour partie sur le compte 15 Subsides en capital et pour partie sur le compte 1680 Impôts différés afférents à des subsides en capital, et ceci tant que et dans la mesure où l'actif concerné est maintenu au bilan. Dans le cas où l'actif concerné fait l'objet d'une réduction de valeur, le subside en capital et les impôts différés seront également pris en résultat de façon proportionnelle.

9. Les impôts différés afférents aux plus-values réalisées font également l'objet d'une réduction échelonnée par imputation au compte de résultats à la rubrique Prélèvements sur les impôts différés au rythme de l'inclusion dans le résultat imposable des plus-values en cause.[10]

C. Ajustements ultérieurs à l'évaluation des impôts différés

10. L'article 76, § 3 de l'AR C.Soc. prévoit enfin pour les entreprises la possibilité d'ajuster, après l'évaluation initiale des impôts différés sur les subsides en capital ou les plus-values réalisées, le montant de ceux-ci. Ainsi l'article précité prévoit que sauf application de l'article 76, § 2, AR C.Soc. (voir supra) le montant des impôts différés inscrits au passif ne fait l'objet d'une correction que dans la mesure où, à la suite d'une modification de la situation fiscale de l'entreprise, il est probable que le montant effectif de la charge fiscale estimée afférente, dans un avenir prévisible, à ces subsides et plus-values s'écartera de manière significative du montant figurant au passif.

11. Le Rapport au Roi précédant l'AR du 30 décembre 1991 précise encore que les ajustements ultérieurs du montant des impôts différés afférents aux subsides en capital seront imputés directement au poste Subsides en capital et que les ajustements ultérieurs du montant des impôts différés afférents aux plus-values réalisées seront imputés directement au poste Réserves immunisées.

12. Ces ajustements ultérieurs du montant des impôts différés ne doivent être opérés que pour des montant significatifs, c'est-à-dire au cas où, à défaut de correction, le montant figurant au passif au titre d'impôts différés serait susceptible d'induire en erreur. Au sujet de ces ajustements ultérieurs, il est en outre évident que la prise en compte d'une charge fiscale effective estimée à un montant moindre ne pourra être effectuée que dans le respect du principe de prudence.[11]

III. Exemple[12]

A. Données

13. Le 1er février 20X1 la société A a réalisé une plus-value (sur une machine entièrement amortie avec une valeur d'acquisition initiale de 5.000 EUR) ou obtient un subside en capital de 1.000 EUR.

Le 1er mars 20X1, le prix de vente est réinvesti dans (ou le subside en capital est utilisé pour) l'acquisition d'une immobilisation corporelle qui sera amortie linéairement sur une période de 10 ans.[13] Le taux de l'impôt des sociétés s'élève à ce moment à 34% et les impôts différés sont également évalués à ce taux par la société A.

En 20X4, le législateur réduit le tarif d'imposition à 29% avec effet au 1er janvier 20X5. Cet ajustement du taux de l'impôt est une modification substantielle et permanente de la situation fiscale de la société de sorte qu'elle adaptera conformément à l'article 76, § 3 AR C.Soc. l'évaluation du poste Impôts différés.

B. Schéma des écritures

1. Année 20X1

1.1. Plus-value sur immobilisation corporelle

14. Réalisation de la plus-value au 1er février 20X1:

416	Créances diverses			1.000	
23...9	Amortissements actés sur installations, machines et outillage			5.000	
	à	763[14]	Plus-values sur réalisation d'actifs immobilisés		1.000
		23...0	Installations, machines et outillage : valeur d'acquisition		5.000

15. Transfert de la plus-value réalisée en réserves immunisées et impôts différés:

689	Transferts aux réserves immunisées			660	
	à	132	Réserves immunisées		660
680	Transferts aux impôts différés			340	
	à	1682	Impôts différés afférents à des plus-values réalisées sur immobilisations corporelles		340

16. Réinvestissement au 1er mars 20X1 du prix de vente réalisé:

23...0	Installations, machines et outillage : valeur d'acquisition			1.000	
	à	440	Fournisseurs		1.000

17. Au 31 décembre 20X1, le réinvestissement est amorti:

6302	Dotations aux amortissements sur immobilisations corporelles			100	
	à	23...9	Amortissements actés sur installations, machines et outillage		100

18. Au 31 décembre 20X1 également, au rythme de l'amortissement de l'investissement faisant l'objet d'un subside, les postes Réserves immunisées et Impôts différés sont transférés en résultat:

1682	Impôts différés afférents à des plus-values réalisées sur immobilisations corporelles			34	
	à	780	Prélèvements sur les impôts différés		34
132	Réserves immunisées			66	
	à	789	Prélèvements sur les réserves immunisées		66

19. En faisant abstraction de toute autre opération, aucun impôt ne sera dû au 31 décembre 20X1, dès lors que le bénéfice taxable est, à concurrence d'un même montant, réduit de l'amortissement sur l'investissement faisant l'objet d'un subside et majoré du transfert en résultats.

1.2. Subside en capital

20. Obtention du subside au 1er février 20X1:

416	Créances diverses			1.000	
	à	15	Subsides en capital		660
		1680	Impôts différés afférents à des subsides en capital		340

21. Investissement faisant l'objet d'un subside au 1er mars 20X1:

23...0	Installations, machines et outillage : valeur d'acquisition			1.000	
	à	440	Fournisseurs		1.000

22. Amortissement de l'investissement faisant l'objet d'un subside au 31 décembre 20X1:

6302	Dotations aux amortissements sur immobilisations corporelles			100	
	à	23...9	Amortissements actés sur installations, machines et outillage		100

23. Au 31 décembre 20X1 également, au rythme de l'amortissement de l'investissement faisant l'objet d'un subside, les postes Subsides en capital et Impôts différés sont transférés en résultats:

15	Subsides en capital			66	
	à	753	Subsides en capital et en intérêts		66
1680	Impôts différés afférents à des subsides en capital			34	
	à	780	Prélèvements sur les impôts différés		34

24. En faisant abstraction de toute autre opération, aucun impôt ne sera dû au 31 décembre 20X1, dès lors que le bénéfice taxable est, à concurrence d'un même montant, réduit de l'amortissement sur l'investissement faisant l'objet d'un subside et majoré du transfert en résultats.

1.3. Bilan au 31 décembre 20X1

1.3.1. Dans le cas d'une plus-value

	Actif	**Bilan Passif**	
Immobilisations corporelles	1.000	Réserves immunisées	594
Amortissements (-)	-100	Impôts différés	306
	900		900

1.3.2. Dans le cas d'un subside en capital

	Actif	**Bilan Passif**	
Immobilisations corporelles	1.000	Subsides	594
Amortissements (-)	-100	Impôts différés	306
	900		900

1.4. Compte de résultats au 31 décembre 20X1

		Dans le cas d'une plus-value	Dans le cas d'un subside en capital
II. D.	Amortissements	-100	-100
IV.	Produits financiers		66
VII. D.	Plus-values sur réalisation d'actifs immobilisés	1.000	
IX.	Bénéfice avant impôts	900	-34
IX. bis	Transferts aux impôts différés	-340	-
	Prélèvements sur les impôts différés	+34	+34
X.	Impôts sur le résultat	-	-
XI.	Bénéfice de l'exercice	594	
XII.	Transferts aux réserves immunisées	-660	
	Prélèvements sur les réserves immunisées	+66	
XIII.	Bénéfice de l'exercice à affecter	0	0

2. Année 20X2

25. Au cours de l'année 20X2, pour les opérations concernées, des écritures identiques à celles passées pour l'année 20X1 seront passées.

En ce qui concerne la plus-value, l'actif de réinvestissement fera l'objet d'un amortissement et un transfert en résultats des postes Réserves immunisées et des Impôts différés sur plus-values réalisées sur immobilisations corporelles sera également effectué.

En ce qui concerne le subside en capital, l'actif faisant l'objet d'un subside fera l'objet d'un amortissement et un transfert en résultats des postes Subsides en capital et des Impôts différés en subsides en capital sera également effectué.

2.1. Bilan au 31 décembre 20X2

2.1.1. Dans le cas d'une plus-value

Actif	**Bilan**	**Passif**	
Immobilisations corporelles	1.000	Réserves immunisées	528
Amortissements (-)	-200	Impôts différés	272
	800		800

2.1.2. Dans le cas d'un subside en capital

Actif	**Bilan**	**Passif**	
Immobilisations corporelles	1.000	Subsides	528
Amortissements (-)	-200	Impôts différés	272
	800		800

2.2. Compte de résultats au 31 décembre 20X2

		Dans le cas d'une plus-value	Dans le cas d'un subside en capital
II. D.	Amortissements	-100	-100
IV.	Produits financiers		66
IX.	Bénéfice avant impôts	-100	-34
IX. bis	Prélèvements sur les impôts différés	+34	+34
X.	Impôts sur le résultat	-	-
XI.	Bénéfice de l'exercice	-66	0
XII.	Prélèvements sur les réserves immunisées	+66	
XIII.	Bénéfice de l'exercice à affecter	0	0

3. Année 20X4

26. Au cours de l'année 20X4, pour les opérations concernées, des écritures identiques à celles passées pour les années 20X1, 20X2 et 20X3 seront passées.

Il y a toutefois lieu d'acter à fin 20X4 l'effet, sur le solde de la dette fiscale différée, de la réduction du taux de l'impôt des sociétés à dater du 1er janvier 20X5. Cette réduction du taux se traduira, à la date de clôture de l'exercice, par l'écriture suivante:

- En ce qui concerne la plus-value[15]:

1682	Impôts différés afférents à des plus-values réalisées sur immobilisations corporelles			30	
	à	132	Réserves immunisées		30

- En ce qui concerne les subsides[16]:

1680	Impôts différés afférents à des subsides en capital			30	
	à	15	Subsides en capital		30

27. Pour les années suivantes, il conviendra d'augmenter de 5 le montant de la prise en résultats des réserves immunisées / du subside en capital, et de diminuer de 5 le montant de la prise en résultats des impôts différés.

Cet avis remplace l'avis CNC 165/1.

---

1 Article 47, CIR 92.

2 Sur la méthode et dans le délai mentionné dans l'article 47 CIR 92.

3 Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 30 décembre 1991 modifiant l'article 12, § 2 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises ainsi que certains arrêtés exécution de cette loi, MB 31 décembre 1991, 30093 et suiv.

4 Rapport au Roi précédant l'AR du 30 décembre 1991, MB 31 décembre 1991, 30094.

5 Bull. CNC, n° 27, février 1992, 27-32.

6 MB 6 février 2001.

7 Conformément à la réglementation mentionnée dans les articles 193bis CIR 92 et 193ter CIR 92, par exemple.

8 Rapport au Roi précédant l'AR du 30 décembre 1991, MB 31 décembre 1991, 30095.

9 Rapport au Roi précédant l'AR du 30 décembre 1991, MB 31 décembre 1991, 30094-30095.

10 Art. 76, § 2, alinéa 2 AR C.Soc.

11 Rapport au Roi précédant l'AR du 30 décembre 1991, MB 31 décembre 1991, 30096.

12 Le présent exemple est une reprise actualisée de l'exemple donné par la CNC dans son avis 165/1 et élaboré à l'origine par le Conseil central de l'Économie à l'occasion de la publication de l'arrêté du 30 décembre 1991 modifiant l'article 12, § 2 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises ainsi que certains arrêtés exécution de cette loi, MB 31 décembre 1991. Abstraction est faite des aspects de la TVA dans l'exemple.

13 Dans un souci de simplicité, on suppose dans l'exemple que la société amortit déjà une annuité intégrale dans l'année d'acquisition.

14 Soit le compte 741 Plus-values sur réalisation courantes d'immobilisations corporelles.

15 En fin de l'exercice 20X4, il est certain qu'il reste encore 600 de la plus-value réalisée en 20X1 qui doit être taxé au tarif réduit de 29 % de sorte que dans les exercices suivants 174 d'impôts au total doivent encore être payés (29 % de 600). Sous le poste Impôts différés un montant de 204 est comptabilisé à fin 20X4 de sorte qu'un montant de 30 doit être transféré des impôts différés aux réserves immunisées.

16 En fin de l'exercice 20X4, il est certain qu'il reste encore 600 du subside en capital reçu en 20X1 qui doit être taxé au tarif réduit de 29 % de sorte que dans les exercices suivants 174 d'impôts au total doivent encore être payés (29 % de 600). Sous le poste Impôts différés un montant de 204 est comptabilisé à fin 20X4 de sorte qu'un montant de 30 doit être transféré des impôts différés au poste Subsides en capital.