COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2020/06 – Les surcoûts d'emprunts (article 194sexies et article 198/1, CIR 92)

Avis du 27 mai 2020[1]

I. Introduction
II. Traitement comptable
A. Report du surcoût d'emprunt non déductible
1. Dans les comptes statutaires belges
2. Dans les comptes consolidés
B. Convention de déduction d'intérêts21
1. Transfert de la partie non utilisée de la capacité de déduction
2. Possibilité pour les parties de convenir du paiement d'une indemnité dans la convention de déduction d'intérêts26
2.1. Les parties ont convenu d'une indemnité dans la convention de déduction d'intérêts
2.1.1. Dans le chef du débiteur de l'indemnité
2.1.2. Dans le chef du bénéficiaire de l'indemnité
2.2. La convention de déduction d'intérêts ne prévoit pas d'indemnité
III. Exemple38
A. Indemnité prévue dans la convention de déduction d'intérêts
1. Convention conclue lors de l'exercice N
1.1. Dans le chef de la société X (débiteur de l'indemnité)
1.2. Dans le chef de la société Y (bénéficiaire de l'indemnité)
2. Convention conclue lors de l'exercice N+1
2.1. Dans le chef de la société X (débiteur de l'indemnité)
2.1.1. Première méthode
2.2. Dans le chef de la société Y (bénéficiaire de l'indemnité)
B. Silence de la convention de déduction d'intérêts concernant l'indemnité
1. Convention ou accord de principe conclu avant la clôture de l'exercice
1.1. Dans le chef de la société X
1.2. Dans le chef de la société Y
2. Convention conclue après la clôture de l'exercice
2.1. Dans le chef de la société X
2.2. Dans le chef de la société Y

I. Introduction

1. Le 12 juillet 2016, le Conseil de l'Union européenne a adopté la directive ATAD (« Anti-Tax Avoidance Directive ») s'inscrivant dans le cadre de la mise en œuvre du plan d'action BEPS (« Base Erosion and Profit Shifting »). L'objectif de cette directive est de lutter contre les pratiques d'évasion fiscale[2] et contient notamment une règle relative à la limitation de la déduction des intérêts[3].

2. L'implémentation d'une telle disposition était nécessaire. En effet, « soucieux de réduire leur charge fiscale globale, les groupes d'entreprises ont de plus en plus recours à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices sous la forme de paiements d'intérêts excessifs »[4]. Afin de décourager de telles pratiques, le législateur européen a trouvé nécessaire d'instaurer une règle relative à la limitation de la déduction des intérêts.

3. Depuis le 25 décembre 2017, le législateur belge a transposé cette directive et a introduit un article relatif à la limitation de la déduction des intérêts dans le Code des impôts sur le revenu (article 198/1, CIR 92)[5].

4. L'article 198/1 CIR 92[6] prévoit que les surcoûts d'emprunts ne sont déductibles qu'à concurrence d'un certain montant, appelé montant limite[7]. Par surcoûts d'emprunts, il y a lieu d'entendre la différence positive entre les intérêts payés[8] et les intérêts reçus[9]. Cette différence positive sera non déductible lorsque le surcoût d'emprunt est supérieur au montant limite le plus élevé des deux, à savoir 3.000.000[10] EUR ou 30 % de l'EBITDA fiscal[11] (Earnings before interests, taxation, depreciation and amortization avec sa propre définition dans le CIR 92).

5. Les surcoûts d'emprunts non déductibles au cours d'une période imposable précédente en application de l'article 198/1, CIR 92 sont, en vertu de l'article 194sexies, CIR 92, imputables sur les bénéfices au cours d'une période imposable ultérieure, sans limite de temps[12].

6. Par ailleurs, le Code des impôts sur le revenu prévoit la possibilité pour une société ou un établissement belge d'un groupe de transférer leur capacité de déduction non utilisée à une autre société ou un autre établissement belge du même groupe[13].

7. Dans le présent avis, la Commission se limite à l'analyse de la question du traitement comptable de ce surcoût d'emprunt non déductible imputable sur les bénéfices d'une période imposable ultérieure ainsi que de celui relatif au transfert de la partie non utilisée de la capacité de déduction.

II. Traitement comptable

A. Report du surcoût d'emprunt non déductible

1. Dans les comptes statutaires belges

8. L'article 194sexies CIR 92 autorise le report de manière illimitée du surcoût d'emprunt non déductible sur les bénéfices des exercices ultérieurs. Ce surcoût d'emprunt non déductible n'est autre qu'une latence fiscale active. En effet, une latence fiscale active est « un avantage fiscal obtenu par une société pendant un exercice en cours ou un exercice antérieur, mais qui n'a pas pu encore être imputé sur le bénéfice de l'exercice en cours ou d'un exercice antérieur et qui est dès lors reportable et imputable sur le bénéfice taxable d'un exercice ultérieur »[14].

9. S'agissant d'une latence fiscale active, ce report ne peut pas être repris à l'actif du bilan dans les comptes statutaires belges[15]. Selon la Commission, cela se justifie par le caractère fictif de la créance sur l'administration fiscale[16]. De plus, ce report ne donnera pas droit à un remboursement effectif de la part de l'administration. « La comptabilisation d'une latence fiscale active implique que des bénéfices futurs et donc une base imposable future sont attendus, ce qui présente en règle un caractère trop incertain au regard de la place centrale du principe de prudence dans le droit comptable belge »[17].

10. Toutefois, doivent figurer dans l'annexe des comptes annuels statutaires belges les latences fiscales actives qui existent à la date de clôture du bilan, dans la mesure où ces indications sont importantes pour l'appréciation de la situation financière de la société[18].

2. Dans les comptes consolidés

11. Quant aux sociétés établissant des comptes consolidés[19], elles peuvent comptabiliser leurs latences fiscales actives à l'actif du bilan[20].

B. Convention de déduction d'intérêts[21]

12. En vertu de l'article 198/1, § 4, CIR 92, une société disposant d'une capacité de déduction non utilisée peut décider de la transférer à une société ou un établissement belge faisant partie du même groupe disposant de surcoûts d'emprunt non déductibles[22].

13. Ce transfert permettra à la société ou l'établissement qui reçoit la capacité de déduction non utilisée de l'autre société de réduire ses surcoûts d'emprunt. Par conséquent, la société ou l'établissement paiera, en raison de ce transfert, moins d'impôt que ce qu'elle aurait dû payer si elle n'avait pas reçu la capacité de déduction non utilisée de l'autre société.

14. En outre, les parties peuvent[23] prévoir le paiement d'une indemnité dans le chef du bénéficiaire du transfert qui doit être égale à l'économie d'impôt résultant du transfert.

1. Transfert de la partie non utilisée de la capacité de déduction

15. Ce transfert a uniquement une implication au niveau de la déclaration fiscale. Les parties imputeront le montant limite transféré dans la déclaration à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des non-résidents de la période imposable qui se rattache à l'exercice d'imposition auquel se réfère la convention.[24] Par conséquent, ce transfert fiscal se déroule en dehors de la comptabilité. Cela ne nécessite aucune explication complémentaire[25] de la part de la Commission.

2. Possibilité pour les parties de convenir du paiement d'une indemnité dans la convention de déduction d'intérêts[26]

16. Dans la convention de déduction d'intérêt, les parties peuvent prévoir le paiement d'une indemnité par la société ou l'établissement belge bénéficiaire du transfert. En effet, cette société ou cet établissement belge réalise une économie d'impôt.

17. S'agissant d'un choix laissé à l'appréciation des parties (contrairement aux transferts intra-groupe), une distinction doit être établie entre l'hypothèse où une indemnité est prévue dans la convention de déduction et l'hypothèse où les parties n'ont pas prévu le paiement d'une telle indemnité.

La Commission clarifie ci-après le traitement comptable de cette indemnité ainsi que l'impact d'une convention de déduction d'intérêts sur les charges fiscales estimées lorsqu'une indemnité n'est pas prévue[27].

2.1. Les parties ont convenu d'une indemnité dans la convention de déduction d'intérêts

2.1.1. Dans le chef du débiteur de l'indemnité

18. Dans la convention, les parties peuvent prévoir le paiement d'une indemnité. Cette indemnité sera égale à l'économie d'impôt qui résulte du transfert.

19. Le compte 67 Impôts sur le résultat reprend tous les montants pris en charge, en vue du paiement des impôts sur le résultat et qui sont imputables sur ces impôts[28] .

20. La convention de déduction sera conclue après la clôture de l'exercice (N) . En règle générale, cette convention sera par conséquent traitée dans les comptes annuels qu'au cours de l'exercice N+1. A la date de clôture de l'exercice N, il est procédé à l'évaluation des charges fiscales sans tenir compte d'une convention de déduction d'intérêts qui serait conclue au cours d'un exercice ultérieur[29].

Cependant, les parties peuvent avoir conclu la convention de déduction d'intérêts avant la clôture de l'exercice N. Dans ce cas, il faudra en tenir compte dans l'évaluation des charges fiscales estimées de l'exercice N.

21. Selon la Commission, l'indemnité peut être comptabilisée de deux manières différentes lorsque la convention de déduction d'intérêts est conclue lors de l'exercice N+1. Tout d'abord, à la clôture de l'exercice N, la société estimera ses charges fiscales et comptabilisera cette dette fiscale estimée de l'exercice N en débitant le compte 6702 Charges fiscales estimées avec pour contrepartie le compte 4500 Impôts belges sur le résultat[30]. Ensuite, au cours de l'exercice suivant (N+1)[31], le compte 4500 Impôts belges sur le résultat doit être débité avec pour contrepartie la comptabilisation d'une dette envers la société du groupe avec laquelle la convention de déduction d'intérêts a été conclue.

Cette indemnité peut également être comptabilisée selon la méthode suivante : l'indemnité va être comptabilisée lors de l'exercice N+1 en débitant le compte 668 Autres charges financières non récurrentes avec pour contrepartie le compte 489 Dettes diverses[32]. En outre, elle comptabilisera également une « réduction d'impôt »[33] en débitant le compte 4500 Impôts belges sur le résultat avec pour contrepartie le compte 769 Autres produits financiers non récurrents: transfert de surcoûts d'emprunts.

22. Si la convention est conclue lors de l'exercice N, la société bénéficiaire de la capacité de la déduction non utilisée tiendra compte immédiatement de la réduction d'impôt dans ces charges fiscales estimées. L'indemnité sera comptabilisé au cours de ce même exercice (N) sur le compte 668 Autres charges financières non récurrentes avec pour contrepartie un compte 489 Dettes diverses.

2.1.2. Dans le chef du bénéficiaire de l'indemnité

23. Dans le chef du bénéficiaire de l'indemnité, le montant reçu représente en principe la compensation de la consommation d'une latence fiscale active. Comme déjà mentionné, une latence fiscale active n'est jamais comptabilisée à l'actif du bilan.

24. Cette indemnité n'est pas le résultat d'impôts déjà payés et ne peut pas être qualifiée d'impôt. L'indemnité reçue ne peut pas être comptabilisée comme une régularisation d'impôts déjà payés et n'est donc pas reprise au compte 77 Régularisation d'impôts et reprises de provisions fiscales. L'indemnité est comptabilisée au compte 769 Autres produits financiers non récurrents : transfert de surcoûts d'emprunts[34].

25. Comme susmentionné, la convention de déduction d'intérêts peut être conclu tant lors de l'exercice N que lors de l'exercice N+1. La comptabilisation de l'indemnité dans les comptes annuels de l'exercice N ou de l'exercice N+1 dépendra de l'exercice au cours duquel la convention a été conclue.

2.2. La convention de déduction d'intérêts ne prévoit pas d'indemnité

26. En vertu de l'article 198/1, §4, alinéa 5, CIR 92, les parties peuvent décider de ne pas prévoir dans la convention de déduction d'intérêts le paiement d'une compensation par la société bénéficiaire du transfert.

27. Comme susmentionné, le transfert de la capacité de déduction non utilisée a lieu par une reprise adéquate dans les déclarations d'impôts de l'exercice d'imposition concerné des sociétés en question. Ce transfert est purement fiscal et se déroule en dehors de la comptabilité.

Cependant, ce transfert de la capacité de déduction non utilisée entraîne pour la société bénéficiaire une diminution de ses charges fiscales.

28. Selon la Commission, une distinction doit être établie selon que la convention de déduction d'intérêts ou un accord de principe[35] est conclue avant la clôture de l'exercice ou après la clôture de l'exercice.

Si la convention est conclue avant la clôture de l'exercice, cette société tiendra compte de cette réduction d'impôt lors de l'estimation des impôts afin que les comptes annuels donnent une image fidèle[36] de la société. De cette manière, la charge fiscale reprise dans les comptes annuels de la société sera alignée avec celle qui ressort de la déclaration fiscale. De même, si les parties ont passé un accord de principe avant la clôture de l'exercice dans lequel elles ont convenu qu'elles concluront une convention de déduction d'intérêts après la clôture de l'exercice, peut être pris en compte dans la détermination des charges fiscales estimées cette diminution d'impôt[37].

Dans l'hypothèse où la convention est conclue après la clôture de l'exercice, cette société procédera dans ce cas dans ces comptes annuels de l'exercice suivant à une régularisation d'impôt égale à la diminution de la charge fiscale de la société résultant du transfert de la capacité

de déduction non utilisée.

III. Exemple[38]

A. Indemnité prévue dans la convention de déduction d'intérêts

1. Convention conclue lors de l'exercice N

29. Avant la clôture de son exercice (31/12/N), la société X constate qu'elle dispose de surcoûts d'emprunts non déductibles. La société Y, faisant partie du même groupe que X, dispose d'une capacité de déduction non utilisée.

30. En effet, la société X a un EBITDA fiscal de 30.000.000 euros et a des charges nettes d'intérêt d'un montant de 20.000.000 euros. Le montant limite de la société X est de 9.000.000 euros[39]. Par conséquent, la société X a un surcoût d'emprunt non déductible de 11.000.000 euros. Quant à la société Y, son EBITDA fiscal s'élève à 100.000.000 euros[40] et ses charges nettes d'intérêt à 10.000.000 euros.

Pour réduire le surcoût d'emprunt non déductible de la société X, les deux sociétés concluent une convention de déduction d'intérêts (avant la clôture de l'exercice N) dans laquelle elles ont par ailleurs convenu qu'une indemnité[41] serait due par la société X à la société Y. La société Y s'engage à « transférer[42] » à la société X le montant de 11.000.000 euros puisque la société Y dispose d'une capacité de déduction non utilisée de 20.000.000[43] euros.

31. La société X a réalisé au cours de l'exercice se terminant au 31/12/N un résultat fiscal de 34.000.000[44] euros.

1.1. Dans le chef de la société X (débiteur de l'indemnité)

Lors des opérations de fin d'exercice au 31/12/N et de la conclusion de la convention de déduction d'intérêts

6702	Charges fiscales estimées			8.500.000[45]	
	à	4500	Impôts belges sur le résultat		8.500.000
668	Autres charges financières non récurrentes			2.750.000[46]	
	à	489	Dettes diverses		2.750.000

1.2. Dans le chef de la société Y (bénéficiaire de l'indemnité)

Lors de la conclusion de la convention de déduction d'intérêts

2810	Créances en compte			2.750.000	
	à	769	Autres produits financiers non récurrents : transfert de surcoûts d'emprunts		2.750.000

2. Convention conclue lors de l'exercice N+1

32. Nous reprenons les données de l'exemple développé figurant au point III.A.1., à l'exception que la convention est conclue lors de l'exercice N+1.

Puisque la convention est conclue lors de l'exercice N+1, la société n'a pas pu tenir compte du transfert de la capacité de déduction non utilisée de la société Y lors de l'estimation de ses charges fiscales. Le résultat fiscal de la société X s'élève à la clôture de l'exercice se clôturant au 31/12/N à 45.000.000 euros.

2.1. Dans le chef de la société X (débiteur de l'indemnité)

2.1.1. Première méthode

Lors des opérations de fin d'exercice le 31/12/N

6702	Charges fiscales estimées			11.250.000[47]	
	à	4500	Impôts belges sur le résultat		11.250.000

A la conclusion de la convention de déduction d'intérêts (au cours de l'exercice N+1)

4500	Impôts belges sur le résultat			2.750.000	
	à	489	Dettes diverses		2.750.000

2.1.2. Deuxième méthode

Lors des opérations de fin d'exercice le 31/12/N

6702	Charges fiscales estimées			11.250.000	
	à	4500	Impôts belges sur le résultat		11.250.000

A la conclusion de la convention de déduction d'intérêts (au cours de l'exercice N+1)

668	Autres charges financières non récurrentes			2.750.000[48]	
	à	489	Dettes diverses		2.750.000
4500	Impôts belges sur le résultat			2.750.000	
	à	769	Autres produits financiers non récurrents : transfert de surcoûts d'emprunts		2.750.000

2.2. Dans le chef de la société Y (bénéficiaire de l'indemnité)

Lors des opérations de fin d'exercice le 31/12/N

Aucune écriture comptable

A la conclusion de la convention de déduction d'intérêts (au cours de l'exercice N+1)

2810	Créances en compte			2.750.000	
	à	769	Autres produits financiers non récurrents : transfert de surcoûts d'emprunts		2.750.000

B. Silence de la convention de déduction d'intérêts concernant l'indemnité

33. Nous reprenons les données de l'exemple figurant au point A. 1., à l'exception que les parties n'ont pas convenu du paiement d'une indemnité.

Le transfert de la capacité de déduction non utilisée étant une implication purement fiscale, il n'apparaîtra ni dans les comptes annuels de la société bénéficiaire de ce transfert (à savoir la société X) ni dans les comptes annuels de la société transférante (à savoir la société Y).

34. Ce transfert a tout de même une implication sur les charges fiscales de la société bénéficiaire du transfert. La société X devra par conséquent tenir compte de cette diminution d'impôt soit à la clôture de l'exercice si la convention est conclue ou si les parties ont passé un accord de principe avant la clôture de l'exercice, soit lors de l'exercice suivant si la convention est conclue après la clôture de l'exercice.

1. Convention ou accord de principe conclu avant la clôture de l'exercice

1.1. Dans le chef de la société X

35. Si la convention ou si un accord de principe est conclu avant la clôture de l'exercice N, les charges fiscales de la société X se présenteront à la clôture de cet exercice comme suit :

6702	Charges fiscales estimées			8.500.000[49]	
	à	4500	Impôts belges sur le résultat		8.500.000

36. Selon la Commission, cette comptabilisation reflète de manière fidèle les états financiers de la société X. En outre, la charge fiscale ressortant des comptes annuels correspond à la charge fiscale ressortant de la déclaration de la société X.

1.2. Dans le chef de la société Y

37. Aucune comptabilisation ne doit être enregistrée puisqu'aucune indemnité n'a été prévue. Le transfert de la capacité de déduction non utilisée de la société Y à la société X est une opération extracomptable.

2. Convention conclue après la clôture de l'exercice

2.1. Dans le chef de la société X

38. Puisqu'aucune convention ou aucun accord de principe n'est conclu avant la clôture de l'exercice, les charges fiscales de la société X se présenteront à la clôture de l'exercice N comme suit :

6702		Charges fiscales estimées		11.250.000	
	à	4500	Impôts belges sur le résultat		11.250.000

39. Lors de l'exercice N+1, les sociétés X et Y conviennent de conclure une convention de déduction d'intérêts.

Suite à ce transfert, la société X bénéficie d'une diminution d'impôt. Attendu que les comptes annuels de l'exercice comptable N de la société X sont clôturés, la société X procédera à une régularisation des impôts estimés[50]. Le traitement comptable se présente comme suit :

4500		Impôts belges sur le résultat		2.750.000[51]	
	à	7711	Régularisation d'impôts estimés		2.750.000

2.2. Dans le chef de la société Y

40. Aucune comptabilisation ne doit être enregistrée puisqu'aucune indemnité n'a été prévue. Le transfert de la capacité de déduction non utilisée de la société Y à la société X est une opération extracomptable.

---

1 Le présent avis a été élaboré après la publication pour consultation publique d'un projet d'avis le 7 février 2020 sur le site de la CNC.

2 « Les priorités politiques actuelles dans le domaine de la fiscalité internationale mettent en lumière la nécessité de veiller à ce que l'impôt soit payé là où les bénéfices et la valeur sont générés », directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur, J.O.U.E., L 193/1, 19 juillet 2016.

3 Article 4, Directive ATAD.

4 Directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur, J.O.U.E., L 193/1, 19 juillet 2016.

5 Applicable à partir de l'exercice d'imposition 2020 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1er janvier 2019 (art. 25 de la loi du 2 mai 2019 portant des dispositions fiscales diverses 2019-I, MB, 15 mai 2019, 46582).

6 L'article 198/1 du CIR 92 fait référence à la notion de « groupe de sociétés ». L'article 2 du CIR 92 renvoie à la définition du CSA. Toutefois, à l'article 198/1 du CIR 92, le législateur a ajouté des conditions supplémentaires par rapport à la définition telle que prévue dans le CSA (article 1 :20, CSA). Ces conditions sont prévues à l'article 198/1, § 6, 14°, CIR 92. L'ajout de ces critères résulte de la directive ATAD (article 2, 4), Directive 2016/1164).

7 M. POSSOZ et B. BUYTAERT, « Déduction limitée des intérêts (ATAD) : précisions sur le régime transitoire », Fiscologue, 2019, n° 1627, p. 4.

8 Les coûts des intérêts de prêts sont comptabilisés au compte 6500 Intérêts, commissions et frais afférents aux dettes.

9 Les revenus des intérêts de prêts sont comptabilisés au compte 751 Produits des actifs circulants. En outre, si le contribuable fait partie d'un groupe de société, les intérêts et autres charges ou produits décrits par le Roi comme étant économiquement similaires à des intérêts et qui sont dus à ou par une société résidente ou un établissement belge qui fait partie de ce groupe et qui ne sont pas exclus de l'application du présent article, n'entrent pas en compte pour la détermination des surcoûts d'emprunts (article 198/1, § 2, alinéa 2 CIR 92). Voy. arrêté royal du 20 décembre 2019 portant adaptation de l'AR/CIR 92 suite à l'introduction de la déduction des transferts intra-groupe et de la limitation de la déduction des intérêts, MB, 27 décembre 2019, p. 118384. Cet arrêté royal donne une définition de ce qu'il faut entendre par coûts et produits étant économiquement similaire à des intérêts (art. 734/8, AR/CIR 92).

10 Le Roi a déterminé la manière dont il faut adapter les 3.000.000 euros lorsque le contribuable fait partie d'un groupe de société auquel au moins une société résidente ou un établissement belge d'une société étrangère appartient (art. 734/12, AR/CIR 92).

11 Article 198/1, § 3, CIR 92. Pour une définition plus approfondie de l'EBITDA, voy. note technique de la CNC 2017/01, Définitions d'EBIT/EBITDA après la transposition de la directive comptable 2013/34/UE. Le Roi a déterminé la manière dont il faut adapter les 30 % de l'EBITDA fiscal lorsque le contribuable fait partie d'un groupe de sociétés auquel au moins une société résidente ou un établissement belge d'une société étrangère appartient (art. 734/11, AR/CIR 92).

12 Proposition de loi portant réforme de l'impôt des sociétés, Développements, Doc. Parl., Ch. repr., sess. ord. 2017-2018, n° 54-2864/001, p. 60.

13 Article 198/1, § 4, CIR 92.

14 Avis CNC 2018/14 – Impôts, avis du 30 mai 2018.

15 Pour les comptes statutaires d'une société.

16 Avis CNC 2018/14 – Impôts, avis du 30 mai 2018.

17 Avis CNC 2018/14 – Impôts, avis du 30 mai 2018.

18 Article 3 :82, XV, D, AR CSA.

19 Article 3:23, alinéa 1er, CSA.

20 Article 3:119, AR CSA. ; voy. avis CNC C105/1 – Avantages fiscaux différés résultant de pertes à reporter, avis du 1er mai 2000.

21 Différentes conditions sont énoncées à l'article 198/1, § 4, CIR 92 afin que le transfert ait lieu, dont notamment la conclusion d'une convention entre les parties.

22 « En principe, le but est de ne prévoir la possibilité d'un transfert que pour la partie du montant limite qui n'est pas utilisée pour la déduction du surcoût d'emprunt. Cependant, le contribuable est également autorisé à transférer un montant limite plus important », Projet de loi portant des dispositions diverses en matière d'impôt sur les revenus, Exposé des motifs, Doc. Parl., Ch. repr., sess. ord. 2017-2018, n° 54-3147/001, p. 25.

23 Contrairement au transfert intra-groupe, l'indemnité est facultative (article 205/5, CIR/92 ; voy. avis CNC 2019/06 – Transfert intra-groupe).

24 Article 198/1, § 4, alinéa 4, CIR 1992.

25 Les sociétés établissant leurs comptes annuels selon le schéma complet doivent indiquer dans l'annexe les principales sources de la disparité entre le bénéfice avant impôts exprimé dans les comptes et le bénéfice imposable estimé, dans la mesure où le résultat de l'exercice est influencé de manière sensible par cette disparité (article 3:82, XV, B, AR CSA).

26 Contrairement au transfert intra-groupe, les parties ne sont pas obligées de prévoir une telle indemnité.

27 Le traitement comptable de cette indemnité est identique à celui de la compensation payée dans le cadre d'un transfert intra-groupe ; avis CNC 2019/06 – Transfert intra-groupe, avis du 5 juin 2019.

28 Avis CNC 2018/14 – Impôts, avis du 30 mai 2018.

29 Voy. également avis CNC 2019/06 – Transfert intra-groupe, avis du 5 juin 2019.

30 Les charges fiscales estimées ne tiennent pas compte de la réduction d'impôt puisque la convention est conclue après l'exercice N.

31 C'est-à-dire au moment de la conclusion de la convention de déduction d'intérêts.

32 De cette manière, la charge fiscale reprise dans les comptes annuels de cette société pour l'exercice N+1 correspond à celle ressortant de la déclaration fiscale.

33 En effet, le transfert d'une capacité de déduction non utilisée permet à une société de diminuer ces surcoûts d'emprunts non déductibles et par conséquent, de payer moins d'impôts.

34 Cette indemnité est exonérée dans le chef du bénéficiaire (article 194septies, CIR 92) et n'est pas déductible dans le chef du payeur (article 198, § 1er, 15°, CIR 92).

35 Un accord de principe est un accord conclu avant la clôture de l'exercice dans lequel les parties s'engagent à conclure après la clôture de l'exercice une convention de déduction d'intérêts.

36 Article 3:1, AR CSA.

37 Contrairement aux transferts intra-groupe et à l'hypothèse où une indemnité est prévue dans la convention de déduction d'intérêts.

38 Pour plus de facilité, la Commission a pris, pour les exemples qui suivent, un taux fiscal de 25 %.

39 30.000.000 x 30 % = 9.000.000 euros. Ce montant est plus élevé que la limite de 3.000.000 euros.

40 Le montant limite à ne pas dépasser est de 30.000.000 euros (100.000.000 x 30 %).

41 Le montant de l'indemnité est égal à l'économie d'impôt qui résulte du transfert, à savoir 11.000.000 euros x 25 %= 2.750.000 euros.

42 Ce transfert n'est pas comptabilisé puisqu'il s'agit d'une opération extracomptable.

43 30.000.000 – 10.000.000 = 20.000.000 euros.

44 Son résultat fiscal était au départ de 45.000.000 euros avant le transfert. Suite au transfert de 11.000.000 euros, son résultat n'est plus que de 34.000.000.

45 34.000.000 x 25 % = 8.500.000 euros.

46 Le transfert s'élève à 11.000.000 euros. La société X a par conséquent réalisé une économie d'impôt de 2.750.000 euros (11.000.000 euros x 25 % = 2.750.000 euros).

47 45.000.000 euros x 25 % = 11.250.000 euros.

48 Le transfert s'élève à 11.000.000 euros. La société X a par conséquent réalisé une économie d'impôt de 2.750.000 euros (11.000.000 euros x 25 % = 2.750.000 euros).

49 Le résultat fiscal s'élève à 34.000.000 euros. Avant la conclusion de la convention ou de l'accord de principe, le résultat fiscal s'élevait à 45.000.000 euros. Suite au transfert, le résultat fiscal de la société X est diminué de 11.000.000 euros. La charge fiscale d'impôt estimée est de 8.500.000 euros (34.000.000 euros x 25 %).

50 De cette manière, les charges fiscales estimées des comptes annuels sont alignées aux charges fiscales telles qu'elles ressortent de la déclaration fiscale à l'impôt des sociétés.

51 11.000.000 euros ont été transférés à la société X. Grâce à ce transfert, la société X voit sa charge fiscale diminuée de 2.750.000 euros (11.000.000 euros X 25 %).