COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2020/11 – Exonération d'impôt des sociétés en vue de renforcer la solvabilité et les fonds propres des sociétés à la suite de la pandémie de COVID-19

Avis du 9 septembre 2020[1]

I. Introduction
II. Description de la mesure
III. Analyse en droit comptable
A. Dans l'exercice au cours duquel les bénéfices réservés imposables sont diminués
B. Dans l'exercice suivant l'exercice au cours duquel les bénéfices réservés imposables sont diminués

I. Introduction

1. La loi du 23 juin 2020[2] portant des dispositions fiscales afin de promouvoir la liquidité et la solvabilité des entreprises dans le contexte de la lutte contre les conséquences économiques de la pandémie de COVID-19 (ci-après : la loi du 23 juin 2020), lue conjointement avec la loi du 15 juillet 2020[3] portant diverses mesures fiscales urgentes en raison de la pandémie du COVID-19 (CORONA III) (ci-après : la loi du 15 juillet 2020), permet aux sociétés d'imputer anticipativement des pertes fiscales sur un exercice d'imposition précédent par le biais d'une exonération temporaire.

II. Description de la mesure

2. La loi du 23 juin 2020, lue conjointement avec la loi du 15 juillet 2020, prévoit que pour l'exercice d'imposition 2019 ou 2020 correspondant à un exercice comptable clôturé entre le 13 mars 2019 et le 31 juillet 2020, une société peut revendiquer l'exonération temporaire[4] de tout ou partie du résultat de la période imposable[5] en raison des pertes éventuelles supportées au cours de la période imposable suivante qui se rattache, selon le cas, à l'exercice d'imposition 2020 ou 2021. Le montant de l'exonération est plafonné. Les éventuelles pertes peuvent au maximum être exonérées à hauteur du résultat de la période imposable (également appelé « résultat fiscal », qui équivaut à la somme du mouvement des réserves, des dépenses non admises et des dividendes distribués), sans tenir compte de la demande d'exonération, diminuée des revenus déductibles visés aux art. 202 (revenu définitivement taxé) à 205/1 (déduction pour revenus d'innovation) et 543 (régime transitoire de déduction pour revenus de brevets), CIR 92 qui ont été perçus au cours de la période imposable. Cette exonération est opérée par la constitution d'une réserve exonérée temporaire qui est déduite du montant total des bénéfices réservés imposables de la période imposable qui se clôture au cours de la période allant du 13 mars 2019 au 31 juillet 2020. Cette réserve exonérée temporaire ne peut être constituée que pour une seule période imposable clôturée dans l'intervalle allant du 13 mars 2019 au 31 juillet 2020.[6]

3. A titre d'exemple et en partant du principe que l'exercice coïncide avec l'année civile, une société peut déduire les pertes fiscales estimées pour l'exercice comptable 2020 des bénéfices réservés imposables de l'exercice comptable 2019. Un autre exemple est celui d'une société dont l'exercice se clôture au 30 juin, qui déduira les pertes fiscales estimées de l'exercice se clôturant le 30 juin 2020 des bénéfices réservés imposables de l'exercice comptable se clôturant le 30 juin 2019. Cette société peut également choisir de déduire les pertes fiscales estimées de l'exercice se clôturant le 30 juin 2021 des bénéfices réservés imposables de l'exercice se clôturant le 30 juin 2020.

4. Cette mesure ne peut pas être appliquée par toutes les sociétés. En effet, cette exonération ne concerne pas les sociétés qui ont effectué durant la période du 12 mars 2020 jusqu'au jour de l'introduction de la déclaration se rattachant à l'exercice d'imposition 2021, un rachat d'actions ou de parts propres, une attribution ou distribution de dividendes, une diminution de capital, ou toute autre diminution ou distribution de capitaux propres.[7]

5. Si la société a, au moment de l'entrée en vigueur de la loi précitée, déjà introduit la déclaration à l'impôt des sociétés pour l'exercice au cours duquel la réserve exonérée temporaire est déduite du résultat de la période imposable, elle doit faire parvenir complémentairement à la déclaration un relevé au plus tard le 30 novembre 2020, selon les modalités déterminées par le Roi.

6. Lors de l'exercice qui suit l'imputation du montant estimé, la base imposable doit être majorée de la réserve exonérée lors de l'exercice précédent. A cela peuvent s'ajouter deux imputations. Si, d'une part, le taux de l'impôt des sociétés pour l'exercice au cours duquel la réserve exonérée est déduite des bénéfices réservés imposables n'est pas identique au taux de l'exercice consécutif, l'écart de taux doit être imputé sur le montant de la réserve exonérée.[8] Si, par exemple, une société est soumise au taux unique (flat tax) et que cette réserve exonérée temporaire est déduite au cours de l'exercice 2019 qui coïncide avec l'année civile, l'écart de taux de 4,58 pour cent[9] devra être payé sur le montant de la réserve exonérée temporaire lors de l'exercice suivant (2020). Si, d'autre part, les pertes effectivement enregistrées s'avèrent

inférieures à la réserve temporaire déduite, une cotisation distincte devra être payée, avec un taux d'intérêt de 2 à 40 pour cent en fonction de l'importance de l'écart.[10]

III. Analyse en droit comptable

7. D'un point de vue comptable, il convient de se demander tout d'abord s'il y a lieu d'inscrire cette réserve temporaire fiscale[11] dans les comptes annuels correspondant aux exercices comptables concernés, et puis si, dans l'exercice au cours duquel les pertes estimées sont déduites de la base imposable, il faut tenir compte de cette déduction lors du calcul de l'impôt qui doit en principe être comptabilisé en tant que charge dans les comptes annuels correspondants.

A. Dans l'exercice au cours duquel les bénéfices réservés imposables sont diminués

8. Le cadre légal n'impose pas de condition d'intangibilité pour la réserve fiscalement exonérée de la période imposable au cours de laquelle les bénéfices réservés imposables sont diminués. En d'autres termes, la réserve fiscalement exonérée temporaire concernée doit seulement être portée en déduction dans la déclaration à l'impôt des sociétés correspondante ; elle ne doit pas être comptabilisée parmi les capitaux propres de la société.

De plus, la Commission a estimé dans sa réponse du 14 mai 2020 adressée au ministre MUYLLE[12] que cette exonération conditionnelle ne peut pas déjà être prise en compte dans le calcul fiscal de l'exercice au cours duquel la réserve fiscalement exonérée choisie est portée en déduction des bénéfices réservés imposables. L'économie d'impôt n'est comptabilisée dans le compte de résultat que lors de l'exercice au cours duquel la perte est effectivement réalisée. Ce n'est qu'une fois la période imposable suivante écoulée que l'économie peut être considérée comme définitivement acquise, car ce n'est qu'à ce moment que la perte effective est établie, avec un éventuel ajustement si cette perte s'avère moins élevée que celle estimée initialement.

9. Il ressort de cette analyse que cette exonération conditionnelle ne peut pas déjà être prise en compte dans le calcul fiscal de l'exercice précédant l'exercice visé. L'économie d'impôt n'est comptabilisée dans le compte de résultat que lors de l'exercice au cours duquel la perte est effectivement réalisée.

10. Cette approche est également conforme au principe de prudence inscrit dans le droit des comptes annuels belge. Les évaluations doivent répondre aux critères de prudence, de sincérité et de bonne foi, conformément à l'article 3:10, AR CSA.

11. La position adoptée implique que les comptes annuels concernant l'exercice précédant l'exercice au cours duquel les pertes sont encourues, ne peuvent pas être adaptés. Sont concernés plus précisément les comptes annuels qui ont déjà été déposés à la Centrale des bilans, les comptes annuels qui ont déjà été approuvés par l'assemblée générale compétente ainsi que les comptes annuels qui ont déjà été arrêtés par l'organe d'administration en vue de leur approbation par l'assemblée générale.

B. Dans l'exercice suivant l'exercice au cours duquel les bénéfices réservés imposables sont diminués

12. Dans l'exercice suivant l'exercice au cours duquel les bénéfices réservés imposables sont diminués, l'impôt des sociétés finalement dû devra être comptabilisé, en traitant l'économie d'impôt conjointement ou non avec le coût de l'écart de taux susmentionné et la cotisation distincte éventuellement due[13].

Exemple 1

Prenons pour exemple une petite société dont l'exercice comptable coïncide avec l'année civile, qui est soumise au taux unique[14] et qui est dispensée d'effectuer des versements anticipés[15]. Sa base imposable pour l'exercice comptable 2019 s'élève à 2 millions d'euros. Pour l'exercice 2020, elle estime ses pertes à 1,2 millions d'euros et déduit ce montant des bénéfices réservés imposables de l'exercice d'imposition 2020. Les pertes effectivement réalisées lors de l'exercice 2020 - exercice d'imposition 2021 - s'élèvent à 1 million d'euros.

Exercice comptable 2019

- A l'estimation de la dette fiscale pour l'exercice comptable 2019

6702	Charges fiscales estimées			591.600,00[16]	
	à	4500	Impôts belges sur le résultat estimés		591.600,00

Exercice comptable 2020

- A la réception de l'extrait de rôle pour l'exercice d'imposition 2020

4500	Impôts belges sur le résultat estimés			236.640,00[17]	
	à	4520	Impôts belges sur le résultat à payer		236.640,00

- A l'estimation de la dette fiscale pour l'exercice comptable 2020

4500	Impôts belges sur le résultat estimés			354.960,00	
	à	4500	Impôts belges sur le résultat estimés		111.676,64[18]
		7711	Régularisation des impôts belges sur le résultat estimés		243.283,36[19]

Exemple 2

Prenons de nouveau pour exemple une petite société dont l'exercice comptable coïncide avec l'année civile, qui est soumise au taux unique[20] et qui est dispensée d'effectuer des versements anticipés[21]. Sa base imposable pour l'exercice comptable 2019 s'élève également à 2 millions d'euros. Par contre, pour l'exercice 2020, elle estime ses pertes à 0,8 millions d'euros et déduit ce montant des bénéfices réservés imposables de l'exercice d'imposition 2020. Les pertes effectivement réalisées lors de l'exercice 2020 - exercice d'imposition 2021 - s'élèvent à 1 million d'euros.

Exercice comptable 2019

- A l'estimation de la dette fiscale pour l'exercice comptable 2019

6702	Charges fiscales estimées			591.600,00[22]	
	à	4500	Impôts belges sur le résultat estimés		591.600,00

Exercice comptable 2020

- A la réception de l'extrait de rôle pour l'exercice d'imposition 2020

4500	Impôts belges sur le résultat estimés			354.960,00[23]	
	aan	4520	Impôts belges sur le résultat à payer		354.960,00

- A l'estimation de la dette fiscale pour l'exercice comptable 2020

4500	Impôts belges sur le résultat estimés			236.640,00	
	à	7711	Régularisation des impôts belges sur le résultat estimés		236.640,00[24]

---

1 Le présent avis a été élaboré après la publication pour consultation publique d'un projet d'avis le 24 juillet 2020 sur le site de la CNC.

2 MB, 1er juillet 2020.

3 MB, 23 juillet 2020.

4 Voir art. 194septies/1, § 1er, CIR : « Pour l'exercice d'imposition 2019 ou 2020 correspondant à un exercice comptable clôturé au cours de la période allant du 13 mars 2019 à 31 juillet 2020, une société peut revendiquer l'exonération temporaire de tout ou partie du résultat de la période imposable en raison des pertes éventuelles supportées au cours de la période imposable suivante qui se rattache, selon le cas, à l'exercice d'imposition 2020 ou 2021, dans les limites et aux conditions prévues ci-après.
L'exonération visée à l'alinéa 1er est opérée par la constitution d'une réserve exonérée temporaire qui est déduite du montant total des bénéfices réservés imposables de la période imposable visée à l'alinéa 1er qui se clôture au cours de la période allant du 13 mars au 31 juillet 2020.
La réserve exonérée temporaire ne peut être constituée que pour une seule période imposable clôturée dans l'intervalle allant du 13 mars 2019 au 31 juillet 2020. ».

5 Voir art. 27 de la loi du 23 juin 2020 : « Toute modification apportée à la date de clôture de l'exercice comptable à partir du 15 mai 2020, reste sans effet pour l'application des dispositions qui sont introduites dans le Code des impôts sur les revenus 1992 par le présent chapitre et de l'article 26 de la présente loi. ».

6 Art. 20 de la loi du 23 juin 2020, conformément à l'art. 194septies/1, CIR 92.

7 Pour de plus amples détails, voir art. 194septies/1, § 3, CIR 92.

8 Art. 185, § 5, CIR 92.

9 Art. 215, alinéa 1er, CIR 92 ; ce taux s'élève à 29,58 pour cent pour l'exercice d'imposition 2019 et à 25 pour cent pour l'exercice d'imposition 2020.

10 Art. 219ter, CIR 92.

11 La Commission fait remarquer qu'étant donné qu'il s'agit d'une exonération conditionnelle, il n'est pas nécessaire d'en faire mention parmi les latences fiscales.

12 Voir Chambre, DOC 55 1309/001, p. 17.

13 La reprise des pertes déjà imputées par le biais de la constitution de la réserve exonérée ne fera pas l'objet d'une écriture comptable. Cette reprise sera uniquement exprimée dans la déclaration fiscale et les formulaires fiscaux.

14 La société ne bénéficie pas du taux réduit visé à l'art. 215, alinéa 2, CIR 92.

15 Voir art. 218, § 2, CIR 92.

16 2.000.000,00 x 0,2958.

17 800.000,00 x 0,2958.

18 Impôts 104.960,00 (419.840,00 x 25 %) + cotisation distincte 6.716,64 (79.960,00 x 0,084).
Avec 79.960,00 = [419.840,00 (base imposable totale exercice 2020, à savoir : pertes effectives exercice 2020 (-1.000.000) + reprise réserve exonérée exercice 2020 (1.200.000) + correction à la suite de l'écart de taux (1.200,000 x 18,32 % = 219.840)) – 100.000,00 (10 % des pertes effectives exercice 2020)] x 0,25 (taux d'imposition exercice 2020) et avec 0,084 = 0.2 x 419.840,00 (base imposable totale exercice 2020) / 1.000.000,00 (pertes effectives exercice 2020).

19 354.960,00 – 111.676,64.

20 La société ne bénéficie pas du taux réduit visé à l'art. 215, alinéa 2, CIR 92.

21 Voir art. 218, § 2, CIR 92.

22 2.000.000,00 x 0,2958.

23 1.200.000,00 x 0,2958.

24 La base imposable est une perte de 53.440,00 (base imposable totale de l'exercice 2020, à savoir : pertes réelles de l'exercice comptable 2020 (-1.000.000) + exonération de la réserve exonérée de l'exercice comptable 2020 (800.000) + correction suite à la différence de taux (800.000 x 18,32 % = 146.560)). Dès lors, aucun impôt n'est dû.