

Avis CNC 131/2 - Alimentation et prélèvements - Traitement comptable

Aux termes de l'arrêté royal du 8 octobre 1976, les réserves immunisées, c'est-à-dire les plus-values réalisées et les bénéfices dont l'immunisation fiscale est subordonnée à leur maintien dans le patrimoine de l'entreprise, font l'objet d'une rubrique distincte au passif du bilan.

Le schéma du compte de résultats comporte, à la suite de la rubrique Bénéfice (perte) de l'exercice, une rubrique spéciale Transfert aux réserves immunisées. Les montants qui y sont inscrits viennent en déduction du montant du bénéfice (de la perte) de l'exercice pour déterminer le bénéfice (la perte) à affecter.

Deux questions ont été posées à ce sujet :

1. Quant à l'alimentation de la réserve immunisée

L'alimentation de la réserve immunisée doit-elle être opérée à l'intermédiaire de cette rubrique du compte de résultats ou peut-elle l'être également par la voie du compte d'affectations, au titre de Dotations aux réserves (rubrique C 2 du schéma), notamment dans le cas où l'alimentation de cette réserve par le compte d'affectations ne soulèverait pas de difficultés au regard de l'application de la réglementation fiscale ?

La Commission est d'avis que l'introduction de cette rubrique par l'arrêté du 12 septembre 1983 et la définition qui en est donnée impliquent que tout transfert à la réserve immunisée doit être opéré par utilisation de cette rubrique.

2. Quant aux prélèvements sur la réserve immunisée

Un prélèvement sur la réserve immunisée peut viser à donner à cette réserve une autre affectation, par exemple la couverture d'une perte ou la distribution d'un dividende aux associés; il peut également trouver sa source dans une préoccupation d'ordre exclusivement fiscal : renoncer au bénéfice de l'immunisation en transformant la réserve immunisée en réserve ayant subi le régime fiscal normal. Il peut aussi résulter d'une incorporation, en tout ou en partie, de la réserve immunisée au capital.

A défaut de rubrique spéciale prévue pour les prélèvements sur la réserve immunisée, la question s'est posée de savoir comment de tels prélèvements devaient être traduits dans les comptes.

De l'avis de la Commission, la solution la plus adéquate consiste, s'il est fait usage du schéma de compte de résultats sous la forme de liste, à remplacer la rubrique XII «Transfert aux réserves immunisées» (code 68), par la rubrique XII Prélèvement sur les réserves immunisées (code 78) et, s'il est fait usage du schéma de compte de résultats sous la forme de compte, d'ajouter aux produits une rubrique XII Prélèvement sur les réserves immunisées (code 78).

A l'appui de cette présentation, on retiendra les éléments suivants :

- elle traduit de la manière la plus claire la nature de l'opération en cause; l'imputation de ce prélèvement à un autre poste du compte de résultats donnerait une vue erronée des sources de résultats;
- une imputation au compte d'affectation - a fortiori un transfert direct à une réserve disponible - pourrait avoir pour effet qu'une partie des résultats n'aurait pas donné lieu à l'alimentation obligatoire - dans les limites prévues par la loi - de la réserve légale; par ailleurs, dans la mesure où ce prélèvement a une incidence sur le montant des impôts dus au titre de l'exercice, il s'indique que cet impact puisse être mis en relation avec la disparition de l'immunisation fiscale.

Si, au cours d'un même exercice, les réserves immunisées font l'objet d'opérations d'alimentation et de prélèvement, ces diverses opérations doivent faire l'objet, dans la comptabilité de l'entreprise, d'écritures distinctes mais peuvent, dans les comptes annuels, être regroupées sous une même rubrique.

Les arguments cités ci-dessus valent en principe également si l'intention est d'incorporer au capital tout ou partie des réserves immunisées. Il n'y aurait toutefois pas d'objection à ce que cette incorporation se traduise par un transfert direct du compte Réserves immunisées au compte Capital au cas où, autrement, les conditions du maintien de l'immunisation ne seraient plus respectées.