

Avis CNC 147/3 - Plus-values sur titres émis ou garantis par des organismes publics et visés par l'article 513 du CIR (nouveau)

La loi du 22 décembre 1989 a introduit dans la législation fiscale un régime optionnel d'étalement de la taxation des plus-values réalisées sur immobilisations incorporelles ou corporelles¹, sous condition notamment de maintien de la plus-value réalisée dans l'entreprise (condition d'intangibilité). La même loi a instauré un régime similaire (mais transitoire) d'étalement (sur six ans) de la taxation (art. 513 du C.I.R. nouveau) des plus-values réalisées sur certains titres de la dette publique.

L'A.R. du 30 décembre 1991 modifiant l'A.R. du 8 octobre 1976 a réglé le traitement comptable de ces plus-values comme suit :

1. imputation au compte de résultats de la plus-value réalisée;
2. transfert, via le compte de résultats, à une (nouvelle) rubrique du passif VII. B Impôts différés, du montant des impôts qui grèveront l'entreprise au cours des exercices suivants en raison de cette plus-value réalisée;
3. transfert, avant affectation du résultat de l'exercice, à la rubrique XII. Transfert aux réserves immunisées, de la différence entre la plus-value réalisée et les impôts différés afférents à celle-ci;

au cours des exercices ultérieurs :
4. transfert, avant affectation du résultat, à la rubrique Prélèvements sur les réserves immunisées, de la fraction de ces réserves correspondant à la partie de la plus-value ajoutée au résultat imposable de l'exercice concerné;
5. transfert au compte de résultats (sous la rubrique Prélèvements sur les impôts différés), de la fraction des impôts différés afférente à la partie de la plus-value ajoutée au résultat imposable de l'exercice en question.

Le rapport au Roi précédant cet arrêté du 30 décembre 1991 précise que l'affectation à la rubrique Impôts différés est limitée aux impôts reportés en exécution des articles 47, 362, et 513 du (nouveau) Code des impôts sur les revenus.

Par ailleurs, l'A.R. du 8 octobre 1976 dispose que sont portés sous la rubrique «Réserves immunisées», sous déduction des impôts différés y afférents, les plus-values réalisées et les bénéfices dont l'immunisation fiscale ou la taxation différée est subordonnée à leur maintien dans le patrimoine de l'entreprise», et que la rubrique «Transfert aux réserves immunisées» est utilisée pour «le transfert aux réserves immunisées de certains produits ou d'une fraction du bénéfice lorsque leur immunisation fiscale est subordonnée à leur maintien dans le patrimoine de l'entreprise».

Dans le régime transitoire prévu par l'article 513 du C.I.R. (nouveau), l'avantage de la taxation échelonnée n'est pas lié au maintien de la plus-value dans le patrimoine de l'entreprise. La question se pose dès lors de savoir si les plus-values réalisées sur certains titres de la dette publique, visées dans cet article 513, doivent (peuvent) être traitées dans les comptes selon le schéma décrit ci-dessus prévu par l'A.R. du 30 décembre 1991 et, en particulier, si elles doivent (peuvent) être transférées aux «réserves immunisées» du passif par imputation à la rubrique du compte de résultats Transfert aux réserves immunisées.

Se fondant sur les dispositions de l'arrêté royal du 8 octobre 1976, tel que modifié par l'arrêté royal du 30 décembre 1991 précité, la Commission estime que ces plus-values et leur régime fiscal doivent être traités dans les comptes annuels selon les écritures mentionnées ci-dessus aux points (1), (2) et (5). En revanche, puisque dans leur cas aucune condition de maintien dans le patrimoine de l'entreprise n'est stipulée, les écritures mentionnées aux points (3) et (4) ne sont pas applicables. La plus-value réalisée sur ces titres émis ou garantis par des organismes publics fera dès lors partie, sous déduction des impôts différés y afférents, du résultat à effectuer de l'exercice au cours duquel la plus-value a été réalisée.

Si, dans le cadre des affectations et prélèvements, une partie du bénéfice est affectée aux réserves, cette réserve est, du point de vue fiscal, considérée à concurrence de la fraction temporairement immunisée de la plus-value, comme une réserve immunisée à inscrire au relevé des réserves immunisées (relevé 328 S) (Ci. D 19/416.334 - I.Soc. - 18.05.1992).

¹ Art. 47 et 362 du CIR (nouveau).