COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

AVIS RELATIF AU TRAITEMENT COMPTABLE DU MONTANT A CONCURRENCE DUQUEL LA VALEUR DU STOCK DES DIAMANTAIRES AGREES EST MAJOREE PAR LA REEVALUATION OPEREE EN APPLICATION DE LA LOI DU 26 NOVEMBRE 2006

Avis du 21 juin 2007

A. Rappel des dispositions fiscales

La loi du 26 novembre 2006 portant une mesure d'accompagnement pour l'actualisation des stocks par les diamantaires agréés (MB, 5 décembre 2006, pp. 67.689-67690)[1] prévoit notamment que :

« **Art. 2.** Les diamantaires agréés qui tombent dans le champ d'application de l'exemption de la TVA prévue par l'article 42, § 4, 1°, du Code de la TVA, peuvent en ce qui concerne la période imposable relative à l'exercice d'imposition 2007, procéder, en application de la présente loi, à une actualisation de la valeur des stocks de diamants bruts et taillés, dans les comptes annuels constituant la base de calcul de la cotisation à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des non résidents - sociétés, ou dans la comptabilité constituant la base de calcul de la cotisation à l'impôt des personnes physiques ou à l'impôt des non-résidents - personnes physiques.

Le montant à concurrence duquel la valeur des stocks est majorée en application de cette actualisation est exclusivement soumis à :

- une cotisation de 4,5 pour cent pour les contribuables soumis à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des non-résidents - sociétés;
- une cotisation de 16,5 pour cent pour les contribuables soumis à l'impôt des personnes physiques ou à l'impôt des non-résidents - personnes physiques, et ce à l'exclusion, pour ce qui concerne ce montant, respectivement de l'impôt des personnes physiques, de l'impôt des sociétés ou de l'impôt des non-résidents, et de la taxe communale additionnelle.

L'application de la cotisation visée à l'alinéa 2 sur le montant de l'actualisation de la valeur du stock de diamants repris dans la comptabilité effectuée en application de la présente loi, ne fait pas obstacle à l'application des taux normaux en matière de l'impôt des personnes physiques, l'impôt des sociétés ou l'impôt des non-résidents, y compris les accroissements fiscaux et amendes prévus par le Code des impôts sur les revenus 1992, ainsi que, le cas échéant, la cotisation distincte prévue par les articles 219 et 233 du même Code, pour ce qui concerne les stocks de diamants qui soit ne sont pas repris dans la comptabilité ou qui sont ajoutés au nombre de carats en diamants présents dans la comptabilité, ensemble avec l'actualisation de la valeur des stocks en diamants visée dans la présente loi ou non.

L'actualisation de la valeur des stocks peut être effectuée à toute date à partir de la date de publication de la présente loi dans le Moniteur belge et au plus tard le 18 décembre 2006 et porte sur le volume de stock, exprimé en carats, présent le jour de l'actualisation de la valeur, sans que le volume de stock sur lequel peut porter l'actualisation de la valeur ne puisse être supérieur au volume de stock, exprimé en carats, dont l'entreprise fournit la preuve qu'elle en disposait au moins à un moment donné entre le premier janvier 2005 et le 31 décembre 2005."

La valeur des stocks ainsi actualisée dans les comptes est prise en considération du point de vue fiscal pour les périodes imposables suivantes.

L'actualisation de la valeur du stock en application de la présente loi requiert :

- le paiement de la cotisation prévue par le présent article, pour le 20 décembre 2006 au plus tard suivant les modalités de paiement définies par arrêté pris par le ministre des Finances;
- l'introduction d'une déclaration spéciale dont le modèle est déterminé par arrêté pris par le Ministre des Finances.

Art. 3. Les contribuables soumis à l'impôt des sociétés et à l'impôt des non-résidents - sociétés sont tenus lors de la première clôture des comptes suivante, de reprendre dans un compte de réserve indisponible distinct au passif du bilan, le montant à concurrence duquel la valeur du stock est majorée par l'actualisation opérée en application de la présente loi.
En l'absence de constitution de réserve indisponible ou si cette condition d'indisponibilité n'est plus remplie lors d'une période imposable ultérieure, une cotisation supplémentaire est due dans le cadre de l'impôt des sociétés et de l'impôt des non-résidents - sociétés, au taux de :

- 25 pour cent en cas d'absence de constitution de réserve indisponible ou si la condition d'indisponibilité n'est plus remplie en ce qui concerne une période imposable relevant des exercices d'imposition 2008, 2009 ou 2010;
- 15 pour cent si la condition d'indisponibilité n'est plus remplie en ce qui concerne une période imposable relevant de l'exercice d'imposition 2011 ou 2012,

- 10 pour cent si la condition d'indisponibilité n'est plus remplie en ce qui concerne une période imposable relevant des exercices d'imposition 2013 à 2017 compris.

La condition d'indisponibilité n'est plus remplie si la réserve:

- n'est plus comptabilisée comme une réserve indisponible distincte, autrement que dans le cas d'une incorporation de la réserve dans le capital social de la société;
- est affectée à une répartition aux actionnaires, que ce soit à titre de dividende, à la suite du rachat d'actions, ou d'un partage total ou partiel de l'avoir social.

En cas d'incorporation de la réserve indisponible dans le capital de la société, cette réserve conserve son caractère de réserve indisponible obligatoire pour l'application du présent article.

Art. 4. La réserve indisponible constituée en application de l'article 3 est portée en déduction, pour ce qui concerne les exercices d'imposition 2007 à 2017 inclus, du montant des fonds propres constituant la base de calcul de la déduction pour capital à risque visée à l'article 205bis et suivants du Code des impôts sur les revenus 1992. La disposition qui précède n'est plus applicable si, et à compter de l'exercice d'imposition y afférent, cette réserve est soumise à la cotisation supplémentaire prévue à l'article 3, alinéa 2.

Art. 5. Les cotisations visées aux articles 2 et 3 ne sont pas déductibles au titre de frais professionnels pour l'application du Code des impôts sur les revenus 1992. ».

B. Approches possibles

La Commission des Normes comptables a été saisie à plusieurs reprises de la question du traitement comptable du montant à concurrence duquel la valeur du stock des diamantaires agréés est majorée par la réévaluation opérée en application de la loi du 26 novembre 2006 et que la loi prévoit, en son article 3, de reprendre dans un compte de réserve indisponible distinct au passif du bilan. Le respect de cette condition d'indisponibilité jusqu'à l'exercice d'imposition 2017 inclus permet d'éviter à la société le paiement d'une cotisation supplémentaire dans le cadre de l'impôt des sociétés et de l'impôt des non-résidents œ sociétés. Une fois cette période écoulée, le montant résultant de la réévaluation devient une réserve taxée.

Plus précisément, la question posée à la Commission concerne la classification du compte de réserve indisponible distinct susmentionné.

De l'avis de la Commission deux approches semblent possibles.
Selon la première approche, cette réserve devrait être reprise et maintenue au passif du bilan parmi les Réserves indisponibles - autres (rubrique IV. B. 2), dans un sous-compte qui pourrait être nommé Réserve immunisée temporaire d'actualisation de stocks.

Selon une seconde approche, le compte de réserve indisponible distinct prévu à l'article 3 de la loi devrait être repris et maintenu dans la rubrique IV.C. Réserves immunisées.

Selon la première approche qui s'appuie sur le texte de la disposition, il a, lors de la rédaction de la loi, été délibérément opté pour la formulation « compte de réserve indisponible distinct » plutôt que pour la formulation « réservés immunisées » parce que cette réserve a vocation à devenir une « réserve taxée » pour l'impôt des sociétés et ceci à partir de l'exercice 2018, qu'elle soit maintenue à ce moment, dans un compte indisponible ou non, avec pour conséquence que la distribution de cette réserve à titre de dividende pourra être effectuée à partir de cet exercice sans qu'un impôt ou une cotisation ne soit due.

Le caractère indisponible de la réserve découle de la prise de décision par les organes de la société de vouloir se conformer aux exigences de la loi du 26 novembre 2006.

La seconde approche s'appuie tout d'abord sur le fait que lors de l'élaboration du modèle de déclaration à l'impôt des sociétés 2007, le « compte de réserve indisponible distinct » a été repris dans l'annexe dans la rubrique Bénéfices réservés exonérés - Autres éléments exonérés, par l'adjonction d'un nouveau litt. k) « Le montant de l'actualisation du stock des diamantaires agréés tel que prévu à l'article 2 de la loi du 26 novembre 2006 qui est repris dans un compte de réserve indisponible distinct au passif du bilan ».

Par ailleurs, un autre argument en faveur de la classification du « compte de réserve indisponible distinct » dans la rubrique des réserves immunisées résiderait dans le fait que d'une part, les travaux préparatoires de la loi du 26 novembre 2006 précisent à diverses reprises que le montant de l'actualisation doit être traité comme une plus-value de réévaluation exceptionnelle distincte et que d'autre part, quoique le texte de la loi ne fasse expressément référence ni à l'article 190 du CIR 92 (régime des plus-values), ni au concept de « condition d'intangibilité » auquel l'exonération des plus-values est subordonné, il pourrait être déduit des alinéas 2 et 3 de l'article 3 de la loi du 26 novembre 2006 et des travaux préparatoires que l'on est en présence d'un régime qui y est fort similaire.

C. Rappel des dispositions de droit comptable

Conformément à l'article 95 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés,

1° IV.B. Réserves indisponibles, b) Autres :

Sont classées sous cette rubrique les réserves qui sont soustraites à la libre disposition de l'assemblée statuant aux majorités ordinaires ou sur lesquelles les associés n'ont pas droit en cas de démission ou d'exclusion.

2° IV. C. Réserves immunisées

Sont classés sous cette rubrique 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 la société, à l'exception des plus-values portées, en application de l'article 63, en comptes de régularisation.
Sont également classés sous cette rubrique, les amortissements actés sur des immobilisations corporelles ou incorporelles dans la mesure où ils sont établis sur une base dépassant le prix d'acquisition de celles-ci, lorsque l'amortissement sur cette base majorée constitue sous l'angle fiscal une charge déductible.

D. Avis de la Commission

A l'issue de l'analyse à laquelle elle a procédé, la Commission est d'avis que le compte de réserve indisponible dans lequel doit être repris le montant à concurrence duquel la valeur du stock des diamantaires agréés peut être réévalué en application de la loi du 26 novembre 2006 peut être classé aussi bien parmi les Réserves Indisponibles (IV.B.2) que parmi les Réserves Immunisées (IV.C.).

---

1 Documents de la Chambre des représentants : 51-2707 - 2006/2007 : N° 1 : Projet de loi. N° 2 : Rapport. N° 3 : Texte corrigé par la commission. N° 4 : Texte adopté en séance plénière et transmis au Sénat. Compte rendu intégral : 9 novembre 2006. Documents du Sénat : 3-1901 - 2006/2007 : N° 1 : Projet non évoqué par le Sénat.