COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 113-5 - Réévaluations d'actifs immobilisés opérées antérieurement au début de l'exercice prenant cours après le 31 décembre 1983

Effets de l'arrêté royal du 12 septembre 1983

L'arrêté royal du 12 septembre 1983 a modifié sensiblement le régime des réévaluations d'actifs immobilisés en remplaçant par un texte nouveau l'article 34 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976. Par ailleurs, il a supprimé, pour les motifs et avec les conséquences mentionnés dans le rapport au Roi qui le précède, le régime de l'évaluation de ces immobilisations à leur valeur de remplacement qui faisait l'objet de l'article 35 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976. Ces modifications prennent effet à dater de l'exercice prenant cours après le 31 décembre 1983.

Les modifications apportées à l'article 34 de l'arrêté du 8 octobre 1976, portent en premier lieu sur l'exclusion des immobilisations incorporelles des actifs susceptibles de réévaluation, sur la modification des critères en considération desquels la réévaluation doit être justifiée et sur le renforcement des conditions auxquelles l'expression d'une réévaluation est subordonnée.

En ce qui concerne les plus-values actées antérieurement en conformité avec la réglementation en vigueur au moment où elles ont été actées, qui ne répondent plus aux critères et conditions prévues par l'article 34 amendé, se posent deux questions :

a) Ces plus-values peuvent-elles être maintenues ?

b) Ces plus-values peuvent-elles être annulées ?

La réponse à la première question est donnée par le texte de l'arrêté lui-même[1] aux termes duquel «les entreprises ont la faculté de maintenir à la rubrique III Plus-values de réévaluation, les plus-values actées antérieurement au début de l'exercice prenant cours après le 31 décembre 1983». Cette disposition est applicable tant aux plus-values exprimées sur immobilisations incorporelles[2], qu'aux plus-values exprimées en valeur de remplacement et aux plus-values sur immobilisations corporelles, lors même que ces dernières ne répondraient pas aux conditions plus strictes introduites par l'arrêté du 12 septembre 1983. Elle vise à éviter que l'introduction de cette disposition emporte, obligatoirement et dans l'immédiat, un bouleversement des structures bilantaires de nombre d'entreprises.

En ce qui concerne la seconde question portant sur le point de savoir si les plus-values actées sur les actifs immobilisés peuvent, à raison de la modification par l'arrêté du 12 septembre 1983 de l'article 34 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976, être annulées, il y a lieu de distinguer divers cas :

1) Si la réévaluation portait sur des immobilisations corporelles et si la plus-value actée dépasse la valeur susceptible d'être attribuée à ces avoirs sur la base des conditions et critères prévus par l'article 34 nouveau, il n'y a pas plus de plus-value existante ou justifiée, il n'y pas d'objection à annuler simultanément à l'actif et au passif[3], la plus-value actée; l'arrêté prévoit explicitement une telle hypothèse en régime organique en cas de disparition ultérieure de la plus-value[4].

2) Si la réévaluation a été opérée en application de l'article 35 ancien de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 en vertu de l'adoption d'une méthode d'évaluation à la valeur de remplacement et si, conformément à cet article, les amortissements ont été calculés sur cette valeur de remplacement ou encore si l'entreprise avait adopté pour règle d'amortir les immobilisations à durée limitée d'utilisation, réévaluées en application de l'article 34 ancien, il pourra se recommander, sur base du principe de la continuité des méthodes d'évaluation, de ne pas annuler la plus-value exprimée, lors même qu'elle ne répondrait pas aux critères de l'article 34 nouveau et d'en poursuivre l'amortissement sur la durée résiduelle d'utilisation probable.

3) Si la réévaluation portait sur des immobilisations financières ou sur des immobilisations incorporelles, l'annulation de la plus-value ne se justifiera que si, au regard des critères nouveaux prévus par l'article 34 de l'arrêté du 8 octobre 1976, la plus-value dégagée à cessé d'exister.

Les modifications apportées à l'article 34 de l'arrêté du 8 octobre 1976 par l'arrêté du 12 septembre 1983 portent en second lieu sur l'obligation de procéder à l'amortissement de cette plus-value lorsque la réévaluation porte sur une immobilisation dont l'utilisation est limitée dans le temps. Aux termes de l'alinéa 3 dudit article, la valeur réévaluée fait en ce cas l'objet d'amortissements calculés selon un plan, aux fins d'en répartir la prise en charge sur la durée résiduelle d'utilisation probable de l'immobilisation.

Quant à l'application de cette obligation d'amortissement aux réévaluations opérées avant le début de l'exercice prenant cours après le 31 décembre 1983, et qui n'auraient pas été annulées, diverses questions se posent :

1°) L'obligation d'amortir sur base réévaluée s'applique-t-elle aux réévaluations opérées avant cette date ?

2°) Dans l'affirmative, l'amortissement peut-il être réparti sur la durée résiduelle d'utilisation probable, à compter de l'exercice prenant cours après le 31 décembre 1983 ou faut-il procéder à charge de cet exercice à la prise en compte des amortissements afférents à la période écoulée ?

De l'avis de la Commission la réponse à la première question est affirmative; à défaut, en effet, s'agissant d'actifs dont l'utilisation est limitée dans le temps, la réévaluation actée se transformerait progressivement en une surévaluation de l'actif en cause. Ce principe trouve à s'appliquer également aux immobilisations incorporelles dont l'utilisation est limitée dans le temps, qui auraient fait l'objet d'une réévaluation[5].

Quant à la seconde question, la Commission est d'avis que la modification de l'arrêté du 8 octobre 1976 par l'arrêté du 12 septembre 1983 n'a pas d'effet rétroactif et ne peut avoir pour conséquence d'imposer un amortissement de rattrapage relatif à une période écoulée. Elle se réfère en cela à l'avis parallèle qu'elle a publié sous le n° 112/2, dans son Bulletin n° 3 de juillet 1978, p. 21, relatif aux immobilisations à durée d'utilisation limitée pour lesquelles l'amortissement sur la base de la valeur d'acquisition n'avait pas été effectué ou avait été insuffisant au cours de la période précédant l'entrée en vigueur de l'arrêté royal du 8 octobre 1976.

---

1 Art. 46 de l'arrêté du 8 octobre 1976, introduit par l'article 42 de l'arrêté du 12 septembre 1983.

2 En ce qui concerne les plus-values exprimées sur des immobilisations incorporelles avant le début de l'exercice prenant cours après le 31 décembre 1983, cf. également l'alinéa 2 de l'état II de l'annexe relatif à ces immobilisations ainsi que le maintien, dans le plan comptable minimum normalisé, d'un compte distinct (120) pour ces plus-values.

3 En ce qui concerne le cas où la plus-value aurait été incorporée au capital, cf. avis publié par la Commission dans son Bulletin n° 10, sous le n° 113/4. Si la plus-value ne figurait plus au passif - en raison de son affectation à l'apurement de pertes, l'annulation à l'actif de la plus-value exprimée grèverait nécessairement le compte de résultats.

4 Article 34, al. 4, 3°.

5 Cf. l'alinéa 3 de la note (6) relative au plan comptable minimum normalisé.