COMMISSION DES NORMES COMPTABLES
Avis CNC 112-4 - Reprise d'amortissements et de réductions de valeur

Le schéma de compte de résultats annexé à l'arrêté royal du 8 octobre 1976 comporte sous les produits exceptionnels des postes distincts relatifs aux reprises d'amortissements d'une part, aux reprises de réductions de valeur, d'autre part. Le contenu de ces rubriques est défini dans le chapitre II de l'annexe à l'arrêté.

Il en résulte que lorsqu'au vu d'éléments nouveaux, des amortissements ou réductions de valeur actés au cours d'exercices antérieurs à charge du compte de résultats s'avèrent excédentaires ou sans objet et sont repris, c'est au compte de résultats, sous les rubriques prévues à cet effet, que la reprise - obligatoire ou le cas échéant, facultative - de ces amortissements ou réductions de valeur doit être actée.

A cette règle, l'arrêté du 8 octobre 1976 apporte au titre des dispositions diverses et transitoires, une exception (article 44). En vertu de celle-ci, «peuvent être portées directement à la rubrique V du passif «Plus-value de réévaluation» et y être maintenues jusqu'à la date de réalisation des biens auxquels elles sont afférentes :

1° les reprises d'amortissements ou de réductions de valeur actés sur les participations, les titres et autres valeurs de portefeuille avant le 1er janvier 1976;

2° les reprises d'amortissements ou de réductions de valeur actés sur les immobilisations incorporelles et sur les immobilisations corporelles.»

Cette disposition est l'une des mesures prises par le Gouvernement pour assurer la neutralité fiscale de l'arrêté sur les comptes annuels. Dans le rapport au Roi précédant l'arrêté, elle est justifiée dans les termes suivants : «Par ailleurs, une disposition a été introduite dans l'arrêté (article 44) visant à éviter que l'obligation de reprendre les amortissements et réductions de valeur qui s'avèrent excédentaires, ait pour conséquence de les rendre immédiatement taxables, alors qu'en vertu de la législation fiscale, elles ne le deviendraient qu'à un moment ultérieur, notamment lors de la réalisation des biens en cause.»

On notera :

1° que cette disposition revêt manifestement le caractère d'une exception au principe général de l'inscription en résultats des reprises d'amortissements et de réductions de valeur;
2° qu'il s'agit d'une faculté accordée aux entreprises destinée à assurer la neutralité fiscale, mais que celles-ci peuvent ne pas s'en prévaloir;
3° qu'il n'y a d'obligation, en vertu de l'arrêté d'octobre 1976, de reprendre des réductions de valeur qui s'avèrent excédentaires ou sans objet, qu'en ce qui concerne les réductions de valeur actées sur :

a) les immobilisations corporelles et incorporelles dont l'utilisation n'est pas limitée dans le temps;
b) les immobilisations financières;
c) les actifs circulants;

4° qu'en revanche, une telle obligation de reprise n'est pas imposée par l'arrêté en ce qui concerne les amortissements sur les immobilisations corporelles et incorporelles dont la durée d'utilisation est limitée.

Il s'ensuit que, lors même que le texte de l'article 44, 2° ne comporte pas cette limitation, le régime d'exception prévu par cette disposition n'est, quant aux immobilisations corporelles et incorporelles, justifié - et ne pourra dès lors trouver application - que s'il s'agit de reprises de réductions de valeur actées sur de telles immobilisations corporelles ou incorporelles dont la durée d'utilisation n'est pas limitée.

La Commission a fait application de ces principes dans deux espèces qui lui ont été soumises pour avis.

Dans la première, une entreprise qui, en vertu de la loi fiscale du 29 novembre 1977, avait pratiqué un amortissement intégral sur les installations qu'elle avait acquises au cours de l'exercice 1977, envisageait de reprendre l'année suivante les amortissements pratiqués mais estimés excédentaires et de les porter en compte de plus-value.

Sans préjudice des observations qu'une telle modification de politique appellerait sur le plan de la permanence des règles d'évaluation, la Commission a fait valoir que s'agissant de biens amortissables, l'article 44 ne pouvait trouver à s'appliquer; sinon le prix d'acquisition d'un bien pourrait être amorti plusieurs fois successivement.

La seconde concernait un immeuble, partiellement amorti, qui présentait une plus-value durable par rapport à la valeur (prix d'acquisition moins amortissements actés) pour laquelle il figurait au bilan. L'expression de cette plus-value impliquait-elle la reprise des amortissements actés et l'inscription d'une somme correspondante au compte de plus-value du passif du bilan, ou fallait-il maintenir inchangés les amortissements actés et procéder à une réestimation de la valeur d'acquisition par inscription de la plus-value au passif ? La Commission s'est prononcée en faveur de cette seconde méthode; elle a écarté la première pour les motifs mentionnés ci-dessus.