

## **Avis CNC C105/1 - Avantages fiscaux différés résultant de pertes à reporter**

La Commission a été saisie d'une demande d'avis concernant la possibilité d'activer, dans les comptes consolidés, des avantages fiscaux différés (latences actives), compte tenu de l'existence de pertes disponibles à reporter.

La Commission a examiné cette question à la lumière de la réglementation belge et européenne, qui, par opposition aux normes comptables étrangères et internationales, ne prévoit pas de dispositions particulières en matière d'activation d'avantages fiscaux différés.

### **I. La réglementation européenne**

Bien que les directives européennes en matière de comptes annuels ne traitent pas spécifiquement de l'information à des fins fiscales, elles prévoient certaines exigences dont il y a lieu de tenir compte. En ce qui concerne les comptes consolidés, la septième directive du Conseil du 13 juin 1983 impose les exigences pertinentes suivantes.

L'article 29, paragraphe 4, de la septième directive prévoit qu'il est tenu compte au bilan et au compte de résultats consolidés de la différence apparaissant lors de la consolidation entre la charge fiscale imputable à l'exercice et aux exercices antérieurs et la charge fiscale déjà payée ou à payer au titre de ces exercices, dans la mesure où il est probable qu'il en résultera pour une des entreprises consolidées une charge effective dans un avenir prévisible.

L'article 29, paragraphe 5, prévoit que des éléments d'actif ne peuvent être repris dans les comptes consolidés qu'après élimination des corrections de valeur effectuées pour la seule application de la législation fiscale. Les États membres peuvent toutefois autoriser que ces éléments soient repris dans les comptes consolidés sans élimination de ces corrections, à condition que le montant dûment motivé de celles-ci soit indiqué dans l'annexe.

Par ailleurs, l'article 34, paragraphe 11, stipule que l'annexe doit mentionner la différence entre la charge fiscale imputée aux comptes de résultats consolidés de l'exercice et des exercices antérieurs et la charge fiscale déjà payée ou à payer au titre de ces exercices, dans la mesure où cette différence est d'un intérêt certain au regard de la charge fiscale future. Ce montant peut également figurer cumulativement dans le bilan sous un poste particulier à intitulé correspondant.

L'on peut déduire de ces dispositions de la septième directive qu'il n'y a pas d'interdiction explicite d'activer les avantages fiscaux différés pour pertes à reporter. Ce point de vue a été confirmé par le Comité de contact européen pour les directives comptables.

Dans le cadre de la stratégie européenne visant une concordance maximale entre les directives européennes et les normes IAS, le Comité de contact a examiné la concordance entre les directives comptables européennes et l'IAS 12 Income Taxes<sup>1</sup>.

En ce qui concerne les pertes reportées, l'IAS 12 stipule qu'il y a lieu d'activer un avantage fiscal différé dans la mesure où il est probable que l'on disposera d'un bénéfice imposable avec lequel les pertes pourront être compensées. Les critères de comptabilisation d'un actif d'impôt différé pour pertes reportées sont les mêmes que dans le cas de différences temporelles déductibles: pour toutes les pertes temporelles déductibles, il y a lieu d'activer un avantage fiscal différé à concurrence du montant pour lequel il est probable que l'on disposera d'un bénéfice imposable sur lequel imputer les déductions.

Il est toutefois supposé que l'existence de pertes reportées disponibles constituent une indication forte que des bénéfices imposables futurs risquent de ne pas être disponibles<sup>2</sup>. Une entreprise qui, sur les derniers exercices, a constamment subi des pertes, ne peut dès lors activer un avantage fiscal différé du chef de pertes reportées<sup>3</sup> disponibles que dans la mesure où elle dispose de suffisamment de différences temporelles imposables, ou s'il y a assez d'éléments sérieux pour avancer qu'à l'avenir elle disposera d'un bénéfice imposable suffisant pour réaliser l'avantage éventuel.

Il convient de considérer les critères suivants pour déterminer s'il est probable ou non qu'un bénéfice imposable suffisant sera disponible :

- a) l'entreprise dispose de différences temporelles imposables suffisantes à l'égard de la même autorité et entité fiscale, différences qui produiront des montants imposables sur lesquels opérer la compensation des pertes ;
- b) il est probable que l'entreprise disposera de bénéfices imposables avant l'échéance de la compensation des pertes ;
- c) la compensation des pertes disponible a des causes identifiables dont on peut dire qu'il est improbable qu'elles se

reproduiront à l'avenir ;

- d) il est possible de planifier le bénéfice imposable de sorte que la personne morale puisse créer un bénéfice fiscal au cours de l'exercice pendant lequel la compensation des pertes disponible peut être réalisée.

L'avantage fiscal différé n'est pas activé lorsque la disponibilité d'un bénéfice imposable est improbable. A chaque date de clôture, l'entreprise réévalue l'avantage fiscal différé non activé. Un avantage fiscal qui par le passé n'a pas été activé, est activé dans la mesure où il est probable que le bénéfice imposable futur rendra possible la réalisation de l'avantage fiscal différé, par exemple à la suite d'une amélioration de la compétitivité.

En ce qui concerne l'activation dans les comptes consolidés d'un avantage fiscal différé pour perte à reporter, le Comité de contact européen est parvenu à la conclusion qu'en regard du postulat de going concern, l'IAS 12 est compatible avec les directives européennes. En effet, si une entreprise s'avérait ne plus être à même de produire suffisamment de bénéfices imposables futurs desquels déduire les différences temporaires, cela signifierait qu'elle n'est probablement plus en situation de going concern.

Le Comité de contact a en outre insisté sur l'application du principe de prudence tel que défini dans la quatrième directive. En vertu de ce principe, les actifs d'impôts différés ne peuvent être enregistrés dans les comptes annuels qu'au cas où il ne subsisterait aucun doute raisonnable quant à l'existence future d'un bénéfice imposable. Dans le cadre européen, le critère d'absence de doute raisonnable doit être compris de façon plus stricte que le critère de probabilité de l'IAS 12.

## **II. La réglementation belge**

Le rapport au Roi de l'arrêté "consolidation" du 6 mars 1990 comprend la déclaration d'intention suivante: "La notion de latence fiscale, la mesure dont il y a lieu d'en tenir compte et la manière dont les latences fiscales doivent être traitées dans les états financiers sont matière à controverse dans la doctrine. Aussi, l'arrêté se borne-t-il, dans l'état actuel des choses, à reproduire le texte de la directive en la matière. Il appartiendra à la Commission des Normes Comptables, dans le cadre de la mission qui lui est confiée (...), de dégager progressivement, à la lumière notamment de ce qui se fait à l'étranger en ce qui concerne, les principes d'une comptabilité régulière".

L'arrêté "consolidation" se limite dès lors à reprendre en ses articles 40 et 69 les dispositions de droit européen précitées.

Les conclusions évoquées pour la septième directive peuvent donc s'appliquer également à l'arrêté "consolidation" belge: d'une part, il n'y a pas d'interdiction explicite de l'activation des avantages fiscaux différés pour compensation de pertes reportées; d'autre part, l'on peut conclure que l'IAS 12 peut être appliqué pour ce faire, moyennant le respect du principe de prudence du droit européen.

## **La réglementation étrangère**

Tant les Etats-Unis qu'un nombre important d'Etats membres de l'Union européenne traitent de manière exhaustive, dans leur réglementation, de la problématique des impôts différés, en ce compris la question de savoir s'il est permis de comptabiliser un actif d'impôt différé pour compensation de pertes.

Ainsi, l'arrêté "consolidation" français<sup>4</sup> prévoit qu'un actif d'impôt différé pour pertes reportées peut être activé s'il est probable qu'il existera un bénéfice imposable au cours de la période de compensation des pertes. Sauf preuves contraires convaincantes, par exemple si les pertes résultent de circonstances exceptionnelles qui ne devraient pas se renouveler ou si des bénéfices exceptionnels sont attendus, il est présumé qu'un tel bénéfice n'existera pas lorsque l'entreprise a supporté des pertes au cours des deux derniers exercices.

Au Royaume-Uni, la SSAP 15<sup>5</sup> stipule qu'un avantage fiscal différé pour pertes reportées ne peut être activé qu'à condition que la cause de la perte soit identifiable et non récurrente, que l'entreprise soit rentable depuis un temps certain, et qu'il ne subsiste aucun doute raisonnable quant à l'existence future d'un bénéfice imposable suffisant au cours de la période durant laquelle les pertes peuvent être compensées.

En ce qui concerne les Etats-Unis, la FAS 109<sup>6</sup> prévoit qu'un avantage fiscal différé pour pertes reportées doit être activé, mais en appliquant une valuation allowance si, sur la base des données disponibles, l'on estime improbable (probabilité inférieure à 50%) que la compensation des pertes puisse être réalisée.

Compte tenu de ce qui précède, la Commission est d'avis qu'à la question de savoir si une entreprise belge peut activer un avantage fiscal différé pour perte à reporter, l'on peut répondre par l'affirmative, mais moyennant le respect du principe de prudence, qui constitue l'un des principes de base du droit comptable belge et européen, et en application d'une norme étrangère ou internationale qui garantisse que l'imputation des impôts différés se fait de manière cohérente et uniforme. En l'état actuel, la Commission est d'avis que l'IAS 12 Income Taxes est la norme la plus indiquée à cet égard, car elle traite de

manière exhaustive de la problématique des impôts différés, et la concordance de cette norme avec la réglementation européenne a fait l'objet d'un examen par le Comité de contact européen (*cf. supra*).

Enfin, la Commission communique qu'elle a fait de la problématique des impôts différés, tant dans les comptes annuels statutaires que dans les comptes consolidés, l'un de ses thèmes de travail prioritaires.

- 
1. "Examen de la concordance entre la norme IAS 12 et les directives comptables communautaires", Direction générale XV, Marché intérieur et services financiers, 1997.
  2. Dans l'optique de l'IAS 12, il ne peut en effet être question de compensation future de pertes (loss carry forward) que si, par le passé, il n'y a pas eu suffisamment de bénéfices pour appliquer la compensation des pertes (loss carry back).
  3. Dans l'optique de l'IAS 12, il ne peut en effet être question de compensation future de pertes (loss carry forward) que si, par le passé, il n'y a pas eu suffisamment de bénéfices pour appliquer la compensation des pertes (loss carry back).
  4. Voir "Arrêté du 22 juin 1999 portant homologation du règlement 99-02 du Comité de réglementation comptable, Section III, 31 Impôts sur le résultat".
  5. SSAP 15, Accounting for deferred tax.
  6. FAS 109, Accounting for Income Taxes.