

Bulletin
67 CNC
COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

janvier | 2014

Création et mission

La Commission a été créée par l'arrêté royal du 21 octobre 1975 portant création de la Commission des Normes Comptables.

Elle a pour mission :

- de donner tout avis au gouvernement et aux Chambres à la demande de ceux-ci ou d'initiative, dans le domaine de la comptabilité et des comptes annuels;
- de développer la doctrine comptable et de formuler les principes d'une comptabilité régulière par la voie d'avis ou de recommandations.
- donner des avis motivés concernant des demandes individuelles en vue d'obtenir une dérogation à la législation, introduites par des entreprises soit au ministre des Affaires économiques soit au ministre des Classes moyennes.

Composition

Président

M. JAN VERHOEYE

Nommé sur proposition du ministre de l'Economie

Membres

Mme DAISY VERVENNE

DHR. DOMINIQUE DARTE

Nommés sur proposition du Ministre des Finances

M. THIERRY LHOEST

Nommé sur proposition de l'Autorité des services et marchés financiers

M. MICHEL DE WOLF

Nommé sur proposition du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'entreprises

M. LODEWIJK GOUBERT

Nommé sur proposition du Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux

Mme MARIA PLOUMEN

Nommée sur proposition du Conseil de l'Institut professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés

Mme CHRISTINE COLLET

Nommée sur proposition de la ministre des Classes moyennes choisi sur des listes doubles présentées par les organisations représentatives des Classes moyennes

Mme LAURENCE PINTÉ

M. HENRI OLIVIER

M. JOSÉ VILLAIN

Mme BERGIE VAN DEN BOSSCHE

Nommés sur proposition du Conseil central de l'Economie

M. ARIEL GONZALEZ RUIZ

M. JAN VERHOEYE

Nommés sur proposition du Ministre de l'Economie

M. GUY GIROULLE

Nommé sur proposition du Ministre de la Justice

Mme VÉRONIQUE TAI

Nommée sur proposition du Ministre du Budget

Mme CATHERINE DENDAUW

Nommée sur proposition du Ministre des Classes moyennes

M. MICHEL COLINET

Nommé sur proposition de la Banque Nationale de Belgique

Secrétariat technique

Mme SADI PODEVIJN

Secrétaire générale

Mme ELS GOSSÉ

Secrétaire scientifique

M. IGNACE BOGAERT

Secrétaire scientifique

Mme ANNE-LAURE LOSSEAU

Secrétaire scientifique

Mme SABINE GRAZIOSI

Secrétaire scientifique

M. FILIP HENDRICKX

Secrétaire scientifique

Traductrice

Mme FREIJA VAN DRIESSCHE

Secrétariat administratif

M. MARC VAN DER HAEGEN

Secrétaire administratif

Sommaire

BULLETIN 67

avis 2013/12	5
<i>Reconnaissance des produits et des charges correspondant à des intérêts et des redevances, de l'affectation de résultats au titre de dividendes et tantièmes et des produits correspondant à des dividendes et tantièmes</i>	
<i>Avis du 4 septembre 2013</i>	
I. OBJET DE L'AVIS	5
II. INTÉRÊTS ET REDEVANCES	5
A. <i>Traitement comptable des intérêts et des redevances, au titre de produits, dans le chef du bénéficiaire</i>	5
B. <i>Traitement comptable des intérêts et redevances, au titre de charges, dans le chef du débiteur</i>	7
III. DIVIDENDES ET TANTIÈMES	7
A. <i>Traitement comptable des dividendes et tantièmes, au titre de produits, dans le chef du bénéficiaire</i>	7
B. <i>Traitement comptable de l'affectation de résultats au titre de dividendes ou de tantièmes, dans le chef de la société distributrice</i>	8
IV. PARTICULARITÉ EN CAS D'ENCAISSEMENT INCERTAIN DU PRODUIT	8
avis 2013/13	9
<i>L'emploi du compte de liaison entre une société étrangère et sa succursale belge</i>	
<i>Avis du 4 septembre 2013</i>	
I. INTRODUCTION	9
II. OBLIGATION DE PUBLICATION	9
III. PRÉSENTATION DES COMPTES ANNUELS INTERNES D'UNE SUCCURSALE BELGE	9

IV. CAPITAL SOUSCRIT	10
V. AFFECTATION DES RÉSULTATS DE LA SUCCURSALE	11
VI. EXEMPLE	11
avis 2013/14	14
<i>Le traitement comptable des impôts différés sur des plus-values réalisées bénéficiant du régime de la taxation différée et sur des subsides en capital</i>	
<i>Avis du 23 octobre 2013</i>	
I. INTRODUCTION	14
II. TRAITEMENT COMPTABLE DES IMPÔTS DIFFÉRÉS	15
A. Évaluation initiale des impôts différés	15
B. Prise en résultats échelonnée des impôts différés	16
C. Ajustements ultérieurs à l'évaluation des impôts différés	16
III. EXEMPLE	17
A. Données	17
B. Schéma des écritures	17
avis 2013/15	22
<i>Le traitement comptable de la déduction majorée de certains frais qui a été fiscalement admise au-delà du montant des frais réellement faits ou supportés moyennant le respect de la condition d'intangibilité</i>	
<i>Avis du 27 novembre 2013</i>	
I. INTRODUCTION	22
II. RÉGIME FISCAL	22
III. TRAITEMENT COMPTABLE	23
IV. EXEMPLE	24
avis 2013/16	26
<i>Indications à publier dans l'annexe en cas de non-utilisation des règles de l'évaluation à la juste valeur pour les instruments financiers</i>	
<i>Avis du 27 novembre 2013</i>	
I. INTRODUCTION	26
II. DÉFINITION DE LA JUSTE VALEUR	27
III. ÉVALUATION À LA JUSTE VALEUR OU À LA VALEUR RÉELLE DANS LE CAS DES OPÉRATIONS CONCLUES À DES FINS SPÉCULATIVES	28
IV. INDICATIONS À PUBLIER EN CAS DE NON-UTILISATION DES RÈGLES DE L'ÉVALUATION À LA JUSTE VALEUR POUR LES INSTRUMENTS FINANCIERS	29

avis 2013/17	31
<i>Le traitement comptable relatif à l'application de la procédure transitoire visée à l'article 537 CIR 92</i>	
<i>Avis du 27 novembre 2013</i>	
I. INTRODUCTION	31
II. DISTRIBUTION DE DIVIDENDES	31
III. APPORT DU DIVIDENDE AU CAPITAL	32
A. <i>Apport immédiat en nature</i>	32
B. <i>Apport immédiat en numéraire</i>	32
IV. DISPOSITIONS ANTI-ABUS PRÉVUES PAR L'ARTICLE 537 CIR 92	33
V. EXEMPLES	33

» **Reconnaissance des produits et des charges correspondant à des intérêts et des redevances, de l'affectation de résultats au titre de dividendes et tantièmes et des produits correspondant à des dividendes et tantièmes (avis 2013/12)**
Avis du 4 septembre 2013¹

MOTS CLÉS

dividendes – intérêts – principe de prudence – principe de réalisation – reconnaissance des produits – redevances – tantièmes

I. OBJET DE L'AVIS

1. La Quatrième directive européenne relative aux comptes annuels de certaines formes de sociétés² précise, en son article 31, § 1^{er}, que: « c) le principe de prudence doit en tout cas être observé et notamment: aa) seuls les bénéfices réalisés à la date de clôture du bilan peuvent y être inscrits » et que « d) il doit être tenu compte des charges et des produits afférents à l'exercice auquel les comptes se rapportent, sans considération de la date de paiement ou d'encaissement de ces charges ou produits ».

L'article 33, al. 2, de l'arrêté royal d'exécution du Code de sociétés (AR C.Soc.) dispose qu' « Il doit être tenu compte des charges et des produits afférents à l'exercice ou à des exercices antérieurs, sans considération de la date de paiement ou d'encaissement de ces charges et produits, sauf si l'encaissement effectif de ces produits est incertain ».

La directive ne définit toutefois pas ce qu'il convient d'entendre par « bénéfices réalisés » et « charges et produits afférents à l'exercice » et le droit comptable belge ne le fait pas davantage.

2. Le présent avis a pour objet de définir les règles qui, selon la Commission des Normes Comptables, doivent présider à l'enregistrement comptable (c'est-à-dire le rattachement à un exercice comptable donné) des produits et des charges correspondant à des intérêts et des redevances, ainsi que de l'affectation de résultats au titre de dividendes et tantièmes et des produits correspondant à des dividendes et tantièmes.

II. INTÉRÊTS ET REDEVANCES

A. Traitement comptable des intérêts et des redevances, au titre de produits, dans le chef du bénéficiaire

3. Le présent avis de la Commission ne porte que sur les intérêts d'emprunts qui ne comportent pas d'incertitude quant au rendement escompté.

4. Les intérêts visés par le présent avis sont des fruits civils qui sont réputés s'acquérir jour par jour, conformément à l'article 586 du Code civil. L'entreprise bénéficiaire doit enregis-

¹ Le présent avis a été établi après la publication pour consultation publique d'un projet d'avis sur le site de la CNC le 29 mai 2013.

² Quatrième Directive 78/660/CEE du 25 juillet 1978 fondée sur l'article 54, paragraphe 3, point g), du traité et concernant les comptes annuels de certaines formes de sociétés.

trer au titre de produits le prorata d'intérêts courus à la date de clôture de l'exercice³, sans attendre la date d'échéance des intérêts. On débitera dans ce cadre le compte de régularisation de l'actif 491 *Produits acquis*.

L'article 73⁴ de l'AR C.Soc. détermine les règles destinées à la prise en résultat des intérêts de titres à revenus fixes calculés sur la base de leur rendement actuariel. Ces règles s'appliquent en principe tant pour le souscripteur ou l'acheteur des titres (créancier) que pour l'émetteur du titre (débiteur)⁵.

La Commission a notamment commenté ces règles dans son avis 148/5 Rendement actuariel de titres à revenu fixe⁶ – adaptation des avis 137/5⁷ et 148/4⁸ et dans son avis 147/2 – Prise en résultats du rendement actuariel des titres à revenu fixe⁹.

L'article 67, § 2¹⁰ de l'AR C.Soc. détermine par ailleurs les règles relatives à la prise en résultats d'intérêts sur créances et dettes¹¹ selon la méthode des intérêts composés.

³ Ainsi qu'au titre de charge, le précompte mobilier dû, le cas échéant, sur ces intérêts.

⁴ En ce qui concerne les titres à revenus fixes, l'article 73 de l'AR C.Soc. dispose que lorsque leur rendement actuariel calculé à l'achat en tenant compte de leur valeur de remboursement à l'échéance, diffère de leur rendement facial, la différence entre la valeur d'acquisition et la valeur de remboursement est prise en résultat *pro rata temporis* sur la durée restant à courir des titres, comme élément constitutif des intérêts produits par ces titres et est portée, selon le cas, en majoration ou en réduction de la valeur d'acquisition des titres. La prise en résultats de cette différence est effectuée sur base actualisée, compte tenu du rendement actuariel à l'achat. Les sociétés ont toutefois la faculté : 1° de prendre en résultats, *pro rata temporis*, mais sur une base linéaire, la différence entre la valeur d'acquisition et la valeur de remboursement; 2° de maintenir au bilan les titres à revenu fixe à leur valeur d'acquisition lorsque la prise en résultat du rendement actuariel des titres n'aurait qu'un effet négligeable par rapport à la prise en résultat du seul rendement facial. Ce qui précède est également applicable aux titres dont le rendement est constitué exclusivement, d'après les conditions d'émission, par la différence entre le prix d'émission et la valeur de remboursement. L'article 77 de l'AR C.Soc. renvoie à l'article 73 de l'AR C.Soc. en ce qui concerne les dettes correspondantes.

⁵ Avis de la CNC 148/5 – Rendement actuariel de titres à revenu fixe – adaptation des avis 137/5 et 148/4, *Bulletin CNC*, n° 31, décembre 1993, 26-30, cité ci-après.

⁶ *Bulletin CNC*, n°31, décembre 1993, 26-30.

⁷ Avis de la CNC 137/5 – Créances et dettes dont l'intérêt est constitué exclusivement par la différence entre la valeur nominale (ou de remboursement) et le prix d'émission, *Bulletin CNC*, n° 19, juillet 1986, 17-18.

⁸ Avis de la CNC 148/4 – Comptabilisation du prorata d'intérêt couru sur obligations et bons de caisse, *Bulletin CNC*, n° 25, juin 1990, 16-23.

⁹ *Bulletin CNC*, n° 27, février 1992, 21-26.

¹⁰ L'article 67, § 2 de l'AR C.Soc. dispose ainsi que l'inscription au bilan des créances à leur valeur nominale s'accompagne de l'inscription en comptes de régularisation du passif et de la prise en résultats *pro rata temporis* sur la base des intérêts composés : a) des intérêts inclus conventionnellement dans la valeur nominale des créances; b) de la différence entre la valeur d'acquisition et la valeur nominale des créances; c) de l'escompte de créances qui ne sont pas productives d'intérêt ou qui sont assorties d'un intérêt anormalement faible, lorsque ces créances : 1° sont remboursables à une date éloignée de plus d'un an, à compter de leur entrée dans le patrimoine de la société, et 2° sont afférentes soit à des montants actés en tant que produits au compte de résultats, soit au prix de cession d'immobilisations ou de branches d'activités. L'escompte visé sous c) est calculé au taux du marché applicable à de telles créances au moment de leur entrée dans le patrimoine de la société. Pour les créances payables ou remboursables par versements échelonnés, dont le taux d'intérêt ou de chargement s'applique durant toute la durée du contrat sur le montant initial du financement ou du prêt, les montants respectifs des intérêts et chargements courus à prendre en résultats et des intérêts et chargements non courus à reporter sont déterminés par application du taux réel au solde restant dû en début de chaque période; ce taux réel est calculé compte tenu de l'échelonnement et de la périodicité des versements. Une autre méthode ne peut être appliquée que pour autant qu'elle donne, par exercice social, des résultats équivalents. Les intérêts et chargements ne peuvent être compensés avec les frais, charges et commissions exposés à l'occasion de ces opérations.

¹¹ L'article 77 de l'AR C.Soc. renvoie à l'article 67 de l'AR C.Soc. en ce qui concerne les dettes correspondantes.

Pour le surplus, la Commission renvoie notamment à son avis 137/7 – Intérêts sur créances¹².

5. Par le terme « redevances » (ou royalties), on entend dans le présent avis les sommes payées ou reçues pour l'usage de droits intellectuels (brevets, marques, dessins, modèles, etc.).

Les produits provenant de redevances doivent également être comptabilisés, en principe, au fur et à mesure que les redevances sont courues. On utilisera également dans ce cadre le compte de régularisation de l'actif 491 *Produits acquis*.

La CNC renvoie pour le reste à son avis 104 – Royalties¹³.

B. Traitement comptable des intérêts et redevances, au titre de charges, dans le chef du débiteur

6. L'entreprise débitrice des intérêts doit comptabiliser ceux-ci au titre de charge au fur et à mesure qu'ils sont courus, sans attendre leur date d'échéance. A la fin de l'exercice, elle enregistrera la charge d'intérêts, *pro rata temporis* (elle créditera pour ce faire le compte de régularisation du passif 492 *Charges à imputer*).

Les articles 67, § 2, et 73 de l'AR C.Soc.¹⁴ (voir ci-avant, n°4) déterminent les règles spécifiques destinées à la prise en résultat des intérêts respectivement, de créances et dettes et de titres à revenus fixes. Comme dit ci-avant, ces règles s'appliquent en principe tant pour le souscripteur ou l'acheteur des titres (créancier) que pour l'émetteur des titres (débiteur).

7. En ce qui concerne les redevances, elles doivent en principe, à l'instar des intérêts, être comptabilisées au titre de charges au fur et à mesure qu'elles sont courues, sans attendre leur date d'échéance. On utilisera également dans ce cadre le compte de régularisation du passif 492 *Charges à imputer*.

La Commission renvoie également à son avis 104 – Royalties¹⁵, précité.

III. DIVIDENDES ET TANTIÈMES

A. Traitement comptable des dividendes et tantièmes, au titre de produits, dans le chef du bénéficiaire

8. Les produits correspondant à des dividendes doivent, dans la rigueur des principes, être enregistrés comptablement au moment où l'assemblée générale (ou le conseil d'administration, en cas d'acomptes sur dividendes) décide de leur distribution.

C'est en effet à ce moment que naît la créance des actionnaires vis-à-vis de la société.

9. En ce qui concerne les produits provenant de tantièmes, ils doivent également être enregistrés comptablement au moment où l'assemblée générale de la société distributrice décide de leur distribution.

¹² *Bulletin CNC*, n°22, juin 1988, 14 et 15.

¹³ *Bulletin CNC*, n°1, août 1977, 15.

¹⁴ Auxquels renvoie, pour les dettes correspondantes, l'article 77 de l'AR C.Soc.

¹⁵ *Bulletin CNC*, n°1, août 1977, 15.

B. Traitement comptable de l'affectation de résultats au titre de dividendes ou de tantièmes, dans le chef de la société distributrice

10. Les dividendes et les tantièmes constituent, pour la société débitrice de ceux-ci, une affectation de bénéfice.

Les comptes annuels sont établis après affectation: dès lors, les dividendes et tantièmes à décréter par l'assemblée générale seront comptabilisés, au moment de l'établissement des comptes annuels, respectivement par le débit des comptes d'affectation 694 *Rémunération du capital* et 695 *Allocation aux administrateurs ou gérants* et le crédit d'un compte de dettes 47 *Dettes découlant de l'affectation du résultat*.

La CNC renvoie pour le surplus à son avis 133/3 – Dettes découlant de l'affectation du résultat¹⁶.

IV. PARTICULARITÉ EN CAS D'ENCAISSEMENT INCERTAIN DU PRODUIT

11. L'article 33, al. 2, de l'AR C.Soc. dispose qu' « *Il doit être tenu compte des charges et des produits afférents à l'exercice ou à des exercices antérieurs, sans considération de la date de paiement ou d'encaissement de ces charges et produits, sauf si l'encaissement effectif de ces produits est incertain* » (nous soulignons).

Il découle de ce texte que si l'encaissement effectif d'un produit est, dès l'origine et pour sa totalité, incertain – sur la base des critères de prudence, de sincérité et de bonne foi – il peut ne pas être acté en tant que résultat, aussi longtemps que l'encaissement effectif reste incertain. Il peut toutefois *également être acté en tant que résultat; en ce cas, l'incertitude qui affecte son encaissement se traduira par la constitution, à charge du compte de résultats, d'une réduction de valeur*¹⁷.

Pour le surplus, la Commission renvoie notamment à son avis 137/7 – Intérêts sur créances, précité¹⁸.

¹⁶ Bulletin CNC, n° 16, avril 1985, 14-15.

¹⁷ Voir l'avis de la CNC 107/11 Produits faisant l'objet d'un litige, Bulletin CNC, n°24, septembre 1989, 3-4.

¹⁸ Bulletin CNC, n°22, juin 1988, 14-15.

» *L'emploi du compte de liaison entre une société étrangère et sa succursale belge (avis 2013/13)*
*Avis du 4 septembre 2013*¹

MOTS CLÉS

compte de liaison – comptes annuels internes – obligation de publication – société étrangère – succursale

I. INTRODUCTION

1. Pour le traitement comptable des opérations effectuées entre un siège et sa succursale², la Commission renvoie en premier lieu à son avis 172/1 – Intégration des comptes d'une succursale étrangère³. Le présent avis vise à préciser le fonctionnement du compte de liaison entre une succursale belge et son siège étranger.

II. OBLIGATION DE PUBLICATION

2. Une société de droit étranger est tenue de publier ses comptes annuels et, le cas échéant, ses comptes consolidés en Belgique, lorsqu'elle dispose d'une succursale en Belgique (articles 81, 82, 83 et 107 du Code des sociétés, ci-après: C.Soc.). Cette publication est effectuée par le dépôt des comptes auprès de la Banque Nationale de Belgique, dans la forme sous laquelle ces comptes ont été établis, contrôlés et publiés selon le droit de l'État dont la société relève.

3. Une société étrangère est tenue de publier pour sa succursale belge des comptes annuels internes distincts. Cette obligation découle d'une lecture conjointe de l'article 1^{er}, alinéa 2 et de l'article 9 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises. Depuis 1991, cette obligation de publication de ces comptes annuels distincts a été supprimée.

4. Lorsqu'il s'agit de la succursale d'une personne morale étrangère non dotée d'une forme juridique entraînant, en Belgique, une obligation de publication, cette personne morale étrangère n'est pas tenue au dépôt de ses comptes annuels en Belgique⁴. En revanche, lorsque l'entité étrangère ne serait pas tenue de déposer ses comptes dans son pays d'origine, mais qu'eu égard à sa forme juridique, celle-ci ne saurait pas prétendre à être exemptée de l'obligation de publication en Belgique, elle est tenue à publier ses comptes en Belgique.

III. PRÉSENTATION DES COMPTES ANNUELS INTERNES D'UNE SUCCURSALE BELGE

5. Comme précisé par l'avis 172/1 – Intégration des comptes d'une succursale étrangère, le compte de liaison entre un siège et sa succursale présente une fonction différente pour dans

¹ Le présent avis a été établi après la publication à la consultation publique d'un projet d'avis sur le site de la CNC au 29 mai 2013.

² Pour une définition de la notion *succursale*, voir l'avis 1/5 *Succursales et sièges d'opérations en Belgique d'entreprises de droit étranger – Notion* (Bull. CNC, n° 3, juillet 1978, 12).

³ Bull. CNC, n° 35, octobre 1995, 18-39.

⁴ En application de l'article 18 de l'arrêté royal du 4 août 1996 relatif au bilan social (MB 30 août 1996), la succursale sera toutefois tenue de publier et déposer un bilan social.

le chef du siège et de sa succursale. Du point de vue d'un siège belge, le compte de liaison présente plutôt le caractère d'un compte d'attente. Dans sa comptabilité, le siège belge procédera périodiquement à l'inscription des opérations de sa succursale. Ceci implique qu'en principe il inclura toutes les opérations de la succursale dans sa propre comptabilité et qu'en suite toutes les opérations entre le siège et ses succursales seront éliminées. Après l'inscription périodique au sens susvisé, les comptes annuels du siège ne présenteront plus de compte d'attente.

6. Dans le cas d'une succursale belge, toutes les opérations enregistrées entre la succursale et son siège étranger, seront traduites dans les comptes annuels internes de la succursale. En effet, la comptabilité de la succursale ne subira aucune correction du chef des opérations effectuées entre la succursale et son siège étranger. Dans les comptes de la succursale, le compte de liaison fonctionne généralement comme un compte courant et traduit les ressources mises à la disposition de la succursale par le siège, soit au titre de financement durable de son infrastructure, soit pour ses besoins courants de trésorerie. Dans la comptabilité de la succursale, le compte de liaison peut présenter un solde tant débiteur que créditeur.

7. Lorsque le compte courant présente un solde créditeur à la date d'inventaire, ce solde peut être inscrit dans les comptes annuels internes de la succursale belge, soit au compte 489 *Autres dettes diverses*; soit au compte 179 *Dettes diverses*; soit au compte 100 *Capital souscrit*. Dans ce cas, il s'indique d'adapter l'intitulé de ces comptes, par exemple, comme suit:

489	<i>Dettes internes envers le siège</i>
179	<i>Dettes internes envers le siège</i>
100	<i>Moyens propres mis durablement à disposition par le siège</i>

8. Lorsque le compte courant présente un solde débiteur, notamment lorsque la succursale belge détient une créance sur le siège étranger, ce solde débiteur constitue un élément d'actif de la succursale belge. De l'avis de la Commission, et par analogie avec les créances sur les entreprises liées, le traitement le plus indiqué pour cette créance sur le siège étranger est son inscription au compte 2810 *Créances en comptes*. Dans ce cas également, il conviendrait de donner à ce compte un intitulé plus approprié, par exemple 2810 *Créances internes envers le siège*.

IV. CAPITAL SOUSCRIT

9. En ce qui concerne les moyens mis à disposition par le siège étranger, la question se pose de savoir comment déterminer, au niveau des comptes annuels internes, les montants à inscrire au compte 100 *Capital souscrit* et ceux à reprendre sous un compte de dettes.

10. En ce qui concerne l'emploi de la rubrique du passif I.A. *Capital souscrit*, l'article 95, § 2 de l'arrêté royal portant exécution du code des sociétés (ci-après: AR C.Soc.) prévoit qu'on entend, pour des succursales, par *capital souscrit*, les moyens propres affectés durablement par la personne physique à l'activité de son entreprise ou par l'entreprise étrangère à l'activité de ses succursales en Belgique, dans la mesure où ces moyens propres ne résultent pas de bénéfices mis en réserve ou reportés et inscrits sous les rubriques IV. et V. L'intitulé du poste *Capital souscrit* est adapté en conséquence.

11. La Commission fait observer que, pour une succursale, la définition de la rubrique *capital souscrit* est peu appropriée puisqu'elle fait présumer que les fonds propres de la succursale comporteraient également des résultats réservés ou reportés, ce qui n'est pas le cas.

Le recours à ce type de compte de réserve peut, par exemple, avoir pour objet de satisfaire à la condition d'intangibilité visée à l'article 190 du Code des impôts sur les revenus 1992.

12. Lors de l'établissement des comptes annuels internes de la succursale belge, il appartient à l'organe d'administration de déterminer le montant des moyens propres de l'entreprise étrangère qui sont mis *durablement* à la disposition de la succursale. Quant aux moyens de l'entreprise étrangère mis à la disposition de la succursale belge, une distinction est dès lors opérée entre :

- les moyens propres affectés durablement par l'entreprise étrangère à l'activité de ses succursales ou sièges d'opérations en Belgique; et
- les moyens propres autres que ceux qui sont mis durablement à disposition par l'entreprise étrangère. Ces positions créditrices du siège étranger sur sa succursale sont généralement des positions à court terme et sont dès lors généralement enregistrées sur un compte courant.

V. AFFECTATION DES RÉSULTATS DE LA SUCCURSALE

13. Le fait que le résultat de la succursale est réalisé au nom et pour compte du siège fait présumer que l'affectation d'un résultat au niveau de la succursale est limitée. En effet, l'affectation ou l'imputation du résultat de la succursale ne peut être effectuée que pour le compte du siège. Sous l'angle comptable, les comptes 694 et 794 sont utilisés à cet effet, moyennant adaptation de leur intitulé. Comme observé ci-avant, la Commission estime que la définition de la rubrique *Capital souscrit* peut faire présumer que les fonds propres de la succursale comporteraient également des résultats réservés ou reportés, ce qui n'est strictement parlant pas le cas. On peut l'éviter par exemple lorsque l'affectation du résultat au niveau du siège est opérée par l'utilisation du compte courant au lieu du compte 14 *Bénéfice reporté*.

VI. EXEMPLE

14. Une entreprise étrangère a créé une succursale belge. Lors de la création de cette succursale, un montant de 1.000 est versé sur un compte courant belge. Ce montant est mis durablement à la disposition de la succursale belge.

ÉCRITURE DANS LE CHEF DE LA SUCCURSALE BELGE

5500 Établissements de crédit: comptes courants	1.000	
à 100 Moyens propres mis durablement à disposition par le siège		1.000

Au cours de l'exercice, la succursale a effectué les opérations suivantes :

Il y a eu prestation de service au profit du siège pour un montant de 30 imputé en interne au siège. Par ailleurs, la succursale a acheté au siège étranger des biens pour un montant de 500. La succursale a vendu ces biens à un tiers pour un montant de 600. Dans un souci de simpli-

cité, on suppose dans le présent exemple que la succursale n'a pas effectué d'autres opérations. Les effets au niveau de la tva ne sont pas non plus pris en considération.

ÉCRITURES EN COURS D'EXERCICE DANS LE CHEF DE LA SUCCURSALE BELGE

2810 Créances internes envers le siège	30	
à 70 Chiffre d'affaires		30
60 Achats de marchandises	500	
à 489 Dettes internes envers le siège		500
400 Créances commerciales	600	
à 70 Chiffre d'affaires		600

OPÉRATIONS D'INVENTAIRE DANS LE CHEF DE LA SUCCURSALE BELGE

À la date d'inventaire il s'avère qu'une position débitrice ainsi qu'une position créditrice entre la succursale et le siège sont reprises dans la comptabilité. Sous l'angle comptable, une seule position de dette existe à concurrence du solde. Pour cette raison, l'écriture suivante sera passée dans le chef de la succursale :

489 Dettes internes envers le siège	30	
à 2813 Créances internes envers le siège		30

L'emploi du compte 14 *Résultat reporté*, permet de suivre le résultat réalisé par la succursale. En fait, le compte 14 *Résultat reporté* de la succursale présente également les caractéristiques d'un compte de liaison avec le siège, et le montant repris sous ce compte représente une dette interne envers le siège.

Première option : comptabilisation comme résultat reporté

694 Résultat reporté	130	
à 14 Résultat reporté		130

BILAN EN FIN D'EXERCICE

Activa			Passifs		
55	Banque	1.000	100	Moyens propres mis durablement à disposition par le siège	1.000
400	Créances commerciales	600	14	Résultat reporté	130
			489	Dettes internes envers le siège	470

Deuxième option: comptabilisation comme dette interne envers le siège

694 Résultat reporté	130	
à 489 Dette interne envers le siège		130

BILAN EN FIN D'EXERCICE

Activa			Passifs		
55	Banque	1.000	100	Moyens propres mis durablement à disposition par le siège	1.000
400	Créances commerciales	600	489	Dettes internes envers le siège	600

15. La Commission estime que le traitement développé ci-dessus correspond à la définition actuelle du contenu de la rubrique I.A. *Capital souscrit* pour (les personnes physiques et) les succursales en Belgique d'entreprises de droit étranger, telle que reprise dans l'article 95, § 2, I. A, 1^{er} alinéa, e) de l'AR C.Soc.

16. La Commission estime toutefois que la formulation actuelle dans l'article 95, § 2, I. A, 1^{er} alinéa, e) de l'AR C.Soc. est peu appropriée et, à l'occasion d'une modification future de l'AR C.Soc., elle proposera d'adapter le texte de l'article 95, § 2, I. A, 1^{er} alinéa, e) comme suit: « e) en ce qui concerne les personnes physiques et les succursales en Belgique d'entreprises de droit étranger, le compte de liaison contenant respectivement le patrimoine de l'exploitant et du siège. » Cette adaptation aura pour effet que ce compte fonctionnera, pour une succursale, comme la liaison entre la succursale et le siège. Il va de soi que, pour les besoins d'un suivi interne, chaque entreprise pourra décomposer à son gré ce compte de liaison en sous-comptes.

» *Le traitement comptable des impôts différés sur des plus-values réalisées bénéficiant du régime de la taxation différée et sur des subsides en capital (avis 2013/14)*
Avis du 23 octobre 2013

MOTS CLÉS

impôts différés – plus-values réalisées – subsides en capital

I. INTRODUCTION

1. Dans le Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après: CIR 92) le législateur a prévu pour les entreprises la possibilité de faire étaler la taxation des plus-values réalisés par celles-ci sur des immobilisations corporelles et incorporelles.¹ Sous condition de réinvestissement² du prix de réalisation et de maintien de la plus-value dans le patrimoine de l'entreprise, les entreprises peuvent opter pour un étalement de la taxation de la plus-value au rythme de l'amortissement fiscalement reconnu des immobilisations acquises.

Il en résulte que si une entreprise opte pour le régime de taxation différée, elle subira la majeure partie, voire la totalité des impôts afférents à la plus-value réalisée au cours d'une année déterminée, au cours d'exercices ultérieurs. Ainsi le patrimoine de ces entreprises sera grevé d'une dette fiscale qui, tout en n'étant pas immédiatement certaine ni liquide, le deviendra toutefois au cours des années subséquentes, sauf intervention d'éléments extrinsèques, telles que l'existence ou la survenance de pertes fiscales³.

Par l'arrêté royal du 30 décembre 1991 modifiant l'article 12, § 2 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises ainsi que certains arrêtés d'exécution de cette loi, le gouvernement a estimé à l'époque nécessaire de tenir compte, dans les schémas des comptes annuels, de ce régime fiscal et de la nécessité de mentionner ces impôts différés sous un poste séparé, distinct des fonds propres et des dettes.

Eu égard au régime similaire, sous l'angle fiscal, des subsides en capital afférents aux immobilisations amortissables, le gouvernement avait à l'époque estimé souhaitable de classer sous cette même rubrique des *Impôts différés* les charges fiscales afférentes à ces subsides, qui grèveront l'entreprise, conformément au Code des impôts sur les revenus, au rythme de l'amortissement des immobilisations en cause. Afin de donner une image correcte et fidèle dans les comptes annuels, les subsides en capital obtenus des pouvoirs publics seront ventilés entre la rubrique *Subsides en capital* figurant sous les capitaux propres de l'entreprise d'une part, et la rubrique *Impôts différés* d'autre part.⁴

2. À l'occasion de la publication de l'arrêté du 30 décembre 1991 précité, la Commission a publié en février 1992 son avis 165/1 – Plus-values réalisées bénéficiant du régime de la

¹ Article 47, CIR 92.

² Sur la méthode et dans le délai mentionné dans l'article 47 CIR 92.

³ Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 30 décembre 1991 modifiant l'article 12, § 2 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises ainsi que certains arrêtés d'exécution de cette loi, MB 31 décembre 1991, 30093 et suiv.

⁴ Rapport au Roi précédant l'AR du 30 décembre 1991, MB 31 décembre 1991, 30094.

taxation différée – Subsidés en capital⁵ dans lequel elle a précisé le traitement comptable de ce nouveau poste de bilan *Impôts différés* à l'aide d'un exemple chiffré élaboré par le Conseil central de l'Économie.

Le présent avis de la Commission remplace l'avis 165/1 précité. L'exemple chiffré est maintenu sous une forme actualisée dans le présent avis. En outre la Commission précisera dans le présent avis le traitement comptable du poste de bilan *Impôts différés* et ce principalement sur la base de l'article 76 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du code des sociétés (AR C.Soc.)⁶ et du Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 30 décembre 1991 précité.

II. TRAITEMENT COMPTABLE DES IMPÔTS DIFFÉRÉS

A. Évaluation initiale des impôts différés

3. L'article 76, § 1 AR C.Soc. prévoit que les impôts différés sur les subsidés en capital et les plus-values réalisées sont initialement évalués au montant normal de taxation qui les aurait frappés, si ces subsidés et plus-values avaient été taxés à charge de l'exercice au cours duquel ils ont été actés. Ils le sont cependant sous déduction de l'effet des réductions et immunisations dont il est probable, au moment où ces subsidés et ces plus-values sont actés, qu'ils impliqueront, dans un avenir prévisible, une diminution de la charge fiscale afférente à ces subsidés et ces plus-values. Dans le cas où le subside en capital est définitivement exonéré d'impôts,⁷ aucun impôt différé n'est enregistré au passif du bilan.

4. Le Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 30 décembre 1991 révèle que le gouvernement a tenté par l'article 76, § 1, AR C.Soc. d'éviter la survenance dans la pratique des difficultés relatives à l'évaluation des impôts différés, principalement lorsque la taxation effective des subsidés en capital reçus ou des plus-values réalisées est échelonnée sur une période forte longue.

5. Pour rencontrer ou éviter ces difficultés, le gouvernement a opté à l'époque de consacrer comme méthode de base que l'évaluation initiale des impôts différés, c'est-à-dire l'évaluation au moment où le subside ou la plus-value réalisée est acté, s'effectuera au montant normal de taxation qui aurait frappé le subside ou la plus-value, si elle n'avait pas été différée (voir également la première phrase de l'article 76, § 1, AR C.Soc.)⁸

6. Dans la deuxième phrase de l'article 76, § 1 AR C.Soc le gouvernement a toutefois apporté un correctif à cette approche de base afin de tenir compte de la charge fiscale effective probable sur le subside en capital reçu ou les plus-values réalisées. Si au moment où ces subsidés et plus-values sont actés, il est probable que dans un avenir prévisible la charge fiscale effective sera moindre par l'effet de réductions ou d'immunisations (telles que des pertes reportées déductibles, des déductions pour capital à risque, etc.), l'impôt différé doit être évalué après déduction de l'effet de ces réductions ou immunisations. Le Rapport au Roi précédant l'AR du 30 décembre 1991 mentionne encore qu'une telle correction de l'évaluation des impôts différés ne doit être opérée que pour des montants significatifs, c'est-à-dire au cas où, à défaut de correction, le montant figurant au passif au titre d'impôts différés

⁵ Bull. CNC, n° 27, février 1992, 27-32.

⁶ MB 6 février 2001.

⁷ Conformément à la réglementation mentionnée dans les articles 193bis CIR 92 et 193ter CIR 92, par exemple.

⁸ Rapport au Roi précédant l'AR du 30 décembre 1991, MB 31 décembre 1991, 30095.

serait susceptible d'induire en erreur. Le Rapport au Roi mentionne enfin que la prise en compte d'une charge fiscale effective estimée à un montant moindre ne pourra être effectuée que dans le respect du principe de prudence.⁹

B. Prise en résultats échelonnée des impôts différés

7. L'article 76, § 2, 1^{er} alinéa de l'AR C.Soc. prévoit que les impôts différés afférents aux subsides reçus en capital font l'objet d'une réduction échelonnée par imputation au compte de résultats à la rubrique *Prélèvements sur les impôts différés* au rythme de la réduction des subsides en capital figurant à la rubrique VI du passif auxquels ils sont afférents.

8. Dans le cas où le subside en capital se rapporte à un élément de l'actif qui ne fait pas l'objet d'amortissements, le montant du subside en capital reste au passif du bilan, pour partie sur le compte 15 *Subsides en capital* et pour partie sur le compte 1680 *Impôts différés afférents à des subsides en capital*, et ceci tant que et dans la mesure où l'actif concerné est maintenu au bilan. Dans le cas où l'actif concerné fait l'objet d'une réduction de valeur, le subside en capital et les impôts différés seront également pris en résultat de façon proportionnelle.

9. Les impôts différés afférents aux plus-values réalisées font également l'objet d'une réduction échelonnée par imputation au compte de résultats à la rubrique *Prélèvements sur les impôts différés* au rythme de l'inclusion dans le résultat imposable des plus-values en cause.¹⁰

C. Ajustements ultérieurs à l'évaluation des impôts différés

10. L'article 76, § 3 de l'AR C.Soc. prévoit enfin pour les entreprises la possibilité d'ajuster, après l'évaluation initiale des impôts différés sur les subsides en capital ou les plus-values réalisées, le montant de ceux-ci. Ainsi l'article précité prévoit que sauf application de l'article 76, § 2, AR C.Soc. (voir *supra*) le montant des impôts différés inscrits au passif ne fait l'objet d'une correction que dans la mesure où, à la suite d'une modification de la situation fiscale de l'entreprise, il est probable que le montant effectif de la charge fiscale estimée afférente, dans un avenir prévisible, à ces subsides et plus-values s'écartera de manière significative du montant figurant au passif.

11. Le Rapport au Roi précédant l'AR du 30 décembre 1991 précise encore que les ajustements ultérieurs du montant des impôts différés afférents aux subsides en capital seront imputés directement au poste *Subsides en capital* et que les ajustements ultérieurs du montant des impôts différés afférents aux plus-values réalisées seront imputés directement au poste *Réserves immunisées*.

12. Ces ajustements ultérieurs du montant des impôts différés ne doivent être opérés que pour des montants significatifs, c'est-à-dire au cas où, à défaut de correction, le montant figurant au passif au titre d'impôts différés serait susceptible d'induire en erreur. Au sujet de ces ajustements ultérieurs, il est en outre évident que la prise en compte d'une charge fiscale effective estimée à un montant moindre ne pourra être effectuée que dans le respect du principe de prudence.¹¹

⁹ Rapport au Roi précédant l'AR du 30 décembre 1991, MB 31 décembre 1991, 30094-30095.

¹⁰ Art. 76, § 2, alinéa 2 AR C.Soc.

¹¹ Rapport au Roi précédant l'AR du 30 décembre 1991, MB 31 décembre 1991, 30096.

III. EXEMPLE¹²

A. Données

13. Le 1^{er} février 20X1, la société A a réalisé une plus-value (sur une machine entièrement amortie avec une valeur d'acquisition initiale de 5.000 EUR) ou obtient un subside en capital de 1.000 EUR.

Le 1^{er} mars 20X1, le prix de vente est réinvesti dans (ou le subside en capital est utilisé pour) l'acquisition d'une immobilisation corporelle qui sera amortie linéairement sur une période de 10 ans.¹³ Le taux de l'impôt des sociétés s'élève à ce moment à 34 % et les impôts différés sont également évalués à ce taux par la société A.

En 20X4, le législateur réduit le tarif d'imposition à 29 % avec effet au 1^{er} janvier 20X5. Cet ajustement du taux de l'impôt est une modification substantielle et permanente de la situation fiscale de la société de sorte qu'elle adaptera conformément à l'article 76, § 3 AR C.Soc. l'évaluation du poste *Impôts différés*.

B. Schéma des écritures

1. ANNÉE 20X1

1.1 Plus-value sur immobilisation corporelle

14. Réalisation de la plus-value au 1^{er} février 20X1 :

416 Créances diverses	1.000	
23.9 Amortissements actés sur installations, machines et outillage		5.000
à 763 ¹⁴ Plus-values sur réalisation d'actifs immobilisés	1.000	
23.0 Installations, machines et outillage : valeur d'acquisition		5.000

15. Transfert de la plus-value réalisée en réserves immunisées et impôts différés :

689 Transferts aux réserves immunisées	660	
à 132 Réserves immunisées		660
680 Transferts aux impôts différés	340	
à 1682 Impôts différés afférents à des plus-values réalisées sur immobilisations corporelles		340

¹² Le présent exemple est une reprise actualisée de l'exemple donné par la CNC dans son avis 165/1 et élaboré à l'origine par le Conseil central de l'Économie à l'occasion de la publication de l'arrêté du 30 décembre 1991 modifiant l'article 12, § 2 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises ainsi que certains arrêtés d'exécution de cette loi, MB 31 décembre 1991. Abstraction est faite des aspects de la TVA dans l'exemple.

¹³ Dans un souci de simplicité, on suppose dans l'exemple que la société amortit déjà une annuité intégrale dans l'année d'acquisition.

¹⁴ Soit le compte 741 *Plus-values sur réalisation courantes d'immobilisations corporelles*.

16. Réinvestissement au 1^{er} mars 20X1 du prix de vente réalisé :

23.0 Installations, machines et outillage : valeur d'acquisition	1.000	
à 440 Fournisseurs		1.000

17. Au 31 décembre 20X1, le réinvestissement est amorti :

6302 Dotations aux amortissements sur immobilisations corporelles	100	
à 23.9 Amortissements actés sur installations, machines et outillage		100

18. Au 31 décembre 20X1 également, au rythme de l'amortissement de l'investissement faisant l'objet d'un subside, les postes *Réserves immunisées* et *Impôts différés* sont transférés en résultat :

1682 Impôts différés afférents à des plus-values réalisées sur immobilisations corporelles	34	
à 780 Prélèvements sur les impôts différés		34
132 Réserves immunisées	66	
à 789 Prélèvements sur les réserves immunisées		66

19. En faisant abstraction de toute autre opération, aucun impôt ne sera dû au 31 décembre 20X1, dès lors que le bénéfice taxable est, à concurrence d'un même montant, réduit de l'amortissement sur l'investissement faisant l'objet d'un subside et majoré du transfert en résultats.

1.2 Subside en capital

20. Obtention du subside au 1^{er} février 20X1 :

416 Créances diverses	1.000	
à 15 Subsides en capital		660
1680 Impôts différés afférents à des subsides en capital		340

21. Investissement faisant l'objet d'un subside au 1^{er} mars 20X1 :

23.0 Installations, machines et outillage : valeur d'acquisition	1.000	
à 440 Fournisseurs		1.000

22. Amortissement de l'investissement faisant l'objet d'un subside au 31^{er} décembre 20X1 :

6302 Dotations aux amortissements sur immobilisations corporelles	100	
à 23.9 Amortissements actés sur installations, machines et outillage		100

23. Au 31 décembre 20X1 également, au rythme de l'amortissement de l'investissement faisant l'objet d'un subside, les postes *Subsides en capital* et *Impôts différés* sont transférés en résultats :

15 Subsides en capital	66	
à 753 Subsides en capital et en intérêt		66
1680 Impôts différés afférents à des subsides en capital	34	
à 780 Prélèvements sur les impôts différés		34

24. En faisant abstraction de toute autre opération, aucun impôt ne sera dû au 31 décembre 20X1, dès lors que le bénéfice taxable est, à concurrence d'un même montant, réduit de l'amortissement sur l'investissement faisant l'objet d'un subside et majoré du transfert en résultats.

1.3 Bilan au 31 décembre 20X1

1.3.1. DANS LE CAS D'UNE PLUS-VALUE

Actif	Bilan	Passif	
Immobilisations corporelles	1.000	Réserves immunisées	594
Amortissements (-)	-100	Impôts différés	306
	-----		-----
	900		900

1.3.2 DANS LE CAS D'UN SUBSIDE EN CAPITAL

Actif	Bilan	Passif	
Immobilisations corporelles	1.000	Subsides	594
Amortissements (-)	-100	Impôts différés	306
	-----		-----
	900		900

1.4 Compte de résultats au 31 décembre 20X1

		Dans le cas d'une plus-value	Dans le cas d'un subside en capital
II. D.	Produits financiers	-100	-100
IV.	Financiële opbrengsten		66
VII. D.	Plus-values sur réalisation d'actifs immobilisés	1.000	
IX.	Bénéfice avant impôts	900	-34
IX. bis	Transferts aux impôts différés	-340	-
	Prélèvements sur les impôts différés	+34	+34
X.	Impôts sur le résultat	-	-

XI.	Bénéfice de l'exercice	594	
XII.	Transferts aux réserves immunisées	-660	
	Prélèvements sur les réserves immunisées	+66	
XIII.	Bénéfice de l'exercice à affecter	0	0

2. ANNÉE 20X2

25. Au cours de l'année 20X2, pour les opérations concernées, des écritures identiques à celles passées pour l'année 20X1 seront passées.

En ce qui concerne la plus-value, l'actif de réinvestissement fera l'objet d'un amortissement et un transfert en résultats des postes *Réserves immunisées* et des *Impôts différés sur plus-values réalisées sur immobilisations corporelles* sera également effectué.

En ce qui concerne le subside en capital, l'actif faisant l'objet d'un subside fera l'objet d'un amortissement et un transfert en résultats des postes *Subsides en capital* et des *Impôts différés en subsides en capital* sera également effectué.

2.1 Bilan au 31 décembre 20X2

2.1.1 DANS LE CAS D'UNE PLUS-VALUE

Actif		Bilan		Passif
Immobilisations corporelles	1.000	Réserves immunisées		528
Amortissements (-)	-200	Impôts différés		272
	-----			-----
	800			800

2.1.2 DANS LE CAS D'UN SUBSIDE EN CAPITAL

Actif		Bilan		Passif
Immobilisations corporelles	1.000	Subsides		528
Amortissements (-)	-200	Impôts différés		272
	-----			-----
	800			800

2.2 Compte de résultats au 31 décembre 20X2

		Dans le cas d'une plus-value	Dans le cas d'un subside en capital
II. D.	Amortissements	-100	-100
IV.	Produits financiers		66
IX.	Bénéfice avant impôts	-100	-34
IX. bis	Prélèvements sur les impôts différés	+34	+34
X.	Impôts sur le résultat	-	-
XI.	Bénéfice de l'exercice	-66	0

XII.	Prélèvements sur les réserves immunisées	+66	
XIII.	Bénéfice de l'exercice à affecter	0	0

3. ANNÉE 20X4

26. Au cours de l'année 20X4, pour les opérations concernées, des écritures identiques à celles passées pour les années 20X1, 20X2 et 20X3 seront passées.

Il y a toutefois lieu d'acter à fin 20X4 l'effet, sur le solde de la dette fiscale différée, de la réduction du taux de l'impôt des sociétés à dater du 1^{er} janvier 20X5. Cette réduction du taux se traduira, à la date de clôture de l'exercice, par l'écriture suivante:

– En ce qui concerne la plus-value¹⁵:

1682 Impôts différés afférents à des plus-values réalisées sur immobilisations corporelles	30	
à 132 Réserves immunisées		30

– En ce qui concerne les subsides¹⁶:

1680 Impôts différés afférents à des subsides en capital	30	
à 15 Subsides en capital		30

27. Pour les années suivantes, il conviendra d'augmenter de 5 le montant de la prise en résultats des réserves immunisées / du subside en capital, et de diminuer de 5 le montant de la prise en résultats des impôts différés.

Cet avis remplace l'avis CNC 165/1.

¹⁵ En fin de l'exercice 20X4, il est certain qu'il reste encore 600 de la plus-value réalisée en 20X1 qui doit être taxé au tarif réduit de 29 % de sorte que dans les exercices suivants 174 d'impôts au total doivent encore être payés (29 % de 600). Sous le poste *Impôts différés* un montant de 174 est comptabilisé à fin 20X4 de sorte qu'un montant de 30 doit être transféré des impôts différés aux réserves immunisées.

¹⁶ En fin de l'exercice 20X4, il est certain qu'il reste encore 600 du subside en capital reçu en 20X1 qui doit être taxé au tarif réduit de 29 % de sorte que dans les exercices suivants 174 d'impôts au total doivent encore être payés (29 % de 600). Sous le poste *Impôts différés* un montant de 174 est comptabilisé à fin 20X4 de sorte qu'un montant de 30 doit être transféré des impôts différés au poste *Subsides en capital*.

» ***Le traitement comptable de la déduction majorée de certains frais qui a été fiscalement admise au-delà du montant des frais réellement faits ou supportés moyennant le respect de la condition d'intangibilité (avis 2013/15)***
Avis du 27 novembre 2013¹

MOTS CLÉS

condition d'intangibilité – déduction majorée – frais professionnels – réserves immunisées

I. INTRODUCTION

1. En 2009² le législateur fiscal a modifié le taux de la déductibilité des frais professionnels faits pour l'acquisition et l'utilisation des véhicules émettant zéro gramme de CO₂ par kilomètre (entre autres, certaines voitures électriques). Afin d'encourager la composition la plus écologique du parc automobile des sociétés, un taux de déduction de 120 pour cent a été prévu pour les véhicules n'émettant pas de CO₂. Cette déduction fiscale majorée est reprise dans l'article 198*bis* du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92).

2. Outre la réglementation reprise dans l'article 198*bis*, l'article 64*ter* du CIR 92 prévoit une déduction à concurrence de 120 pour cent :

- pour certains frais faits ou supportés lorsqu'un employeur ou un groupe d'employeurs a organisé le transport collectif par minibus, autobus et autocars des membres du personnel entre le domicile et le lieu de travail ;
- pour certains frais faits ou supportés en matière de sécurisation ;
- pour certains frais faits ou supportés spécifiquement en vue de favoriser l'usage de la bicyclette par les membres du personnel de leur domicile à leur lieu de travail.

La Commission a été interrogée sur le traitement comptable de cette déduction fiscale de 120 pour cent. Étant donné que le régime fiscal sera en espèce décisif pour le mode de traitement comptable de cette déduction majorée, le premier chapitre esquissera les dispositions fiscales pertinentes. Ensuite, le chapitre suivant examinera le traitement comptable de cette déduction.

II. RÉGIME FISCAL

3. En principe, les frais professionnels afférents à l'acquisition et l'utilisation des véhicules³ visés à l'article 65 du CIR 92 ne sont déductibles qu'à concurrence de 75 pour cent⁴. Par la loi programme de 23 décembre 2009 (voir *supra*) ce taux a été majorée à concurrence de 120

¹ Le présent avis a été élaboré après la publication pour consultation publique d'un projet d'avis du 30 septembre 2013 sur le site de la CNC.

² Loi de programme du 23 décembre 2009, MB 30 décembre 2009.

³ Ceux-ci sont les voitures, voitures mixtes et minibus, autres que ceux utilisés exclusivement pour le transport rémunéré de personnes, tels que ces véhicules sont définis par la réglementation relative à l'immatriculation des véhicules à moteur, y compris les camionnettes visées à l'article 4, § 3, du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus.

⁴ Art. 66, CIR 92.

pour cent pour les frais professionnels déductibles afférents à l'acquisition et l'utilisation⁵ des véhicules visés ci-dessus qui émettent zéro gramme de CO₂ par kilomètre⁶. Aucune limitation spécifique de la déduction ne s'applique aux frais repris dans l'article 64ter CIR 92 (transport collectif, sécurisation et encouragement de l'usage de la bicyclette). Il s'applique à ces frais une déduction majorée jusqu'à 120 pour cent des frais faits ou supportés.

Lorsque ces frais professionnels précités se composent d'amortissements, le montant déductible par période imposable est obtenu en majorant de 20 pour cent le montant normal des amortissements de cette période⁷.

4. Ensuite, l'article 190bis CIR 92 prévoit que la déduction de 20 pour cent des frais visés ci-dessus qui a été admise au-delà du montant des coûts réellement faits ou supportés et son maintien sont subordonnés à la condition d'intangibilité visée à l'article 190, CIR 92. Cette partie de la déduction qui dépasse les coûts réellement faits ou supportés (20 pour cent) est dès lors enregistrée sur un compte distinct du passif et ne serve pas de base au calcul de la dotation annuelle de la réserve légale ou des rémunérations ou attributions quelconques. Pour autant que ces conditions ne soient plus respectées, cette partie de la déduction est considérée comme un bénéfice de la période imposable où les conditions n'ont plus été respectées. La condition reprise dans l'article 190bis du CIR 92 s'applique uniquement aux imposables soumis à l'impôt des sociétés et aux non-résidents imposables visés à l'article 227, 2° du CIR 92 (impôt des non-résidents – sociétés, ci-après: INR/Soc.).

III. TRAITEMENT COMPTABLE

5. Les restrictions fiscales applicables à la déduction des frais faits à l'acquisition et l'utilisation des véhicules ne s'appliquent pas au niveau comptable. Ceci implique que les frais qui ne sont en principe au niveau fiscal déductibles qu'à concurrence de 75 pour cent, sont toujours repris comme une charge dans la comptabilité à concurrence du montant réel des dépenses faites ou supportées (ainsi pour 100 pour cent). Ceci s'applique tant aux amortissements actés sur la valeur d'acquisition des véhicules qu'aux dépenses faites pour l'utilisation de la voiture qui est comptabilisée comme une charge de l'exercice.

6. En principe, il en est de même lorsqu'une déduction est admise au niveau fiscal au-delà des coûts réellement faits ou supportés par l'entreprise (en espèce, une déduction fiscale de 120 pour cent, ce qui est 20 pour cent plus que les coûts réellement faits ou supportés). Dans ce cas également, on ne tient pas compte au niveau comptable, de la partie de la déduction fiscale qui dépasse le montant des coûts réellement faits ou supportés. Dans la comptabilité, les amortissements s'effectueront toujours conformément à la réglementation comptable (ou les frais afférents à l'utilisation seront comptabilisés comme une charge de l'exercice) à concurrence du montant des coûts réellement exposés ou supportés.

7. Il s'applique toutefois aux imposables soumis à l'impôt des sociétés ou à l'INR/Soc. que la déduction fiscale majorée à concurrence de 120 pour cent des frais professionnels réellement faits ou supportés déductibles et son maintien sont subordonnés à la condition d'intangibilité visée à l'article 190, CIR 92. Pour pouvoir bénéficier de cette déduction fiscale, la partie de la déduction qui dépasse les coûts réellement faits ou supportés (20 pour cent) est dès lors enregistrée sur un compte distinct du passif.

⁵ À l'exception des frais de carburant.

⁶ Art. 198bis, alinéa 1er CIR 1992.

⁷ Art. 64ter, alinéa 3 CIR 92 et art. 198bis, alinéa 3 CIR 92.

Les imposables voulant bénéficier de cette déduction fiscale majorée enregistrent dès lors sur le compte de passif 132 *Réserves immunisées* un montant qui s'égale au montant qui dépasse les coûts réellement faits ou supportés et auxquels s'applique la déduction fiscale majorée (en espèce, 20 pour cent). Le compte de charge 689 *Transfert aux réserves immunisées* est débité à cet effet. Les imposables pour lesquels la déduction reprise dans l'article 64^{ter} CIR 92 n'est pas soumise aux conditions de l'article 190^{bis} CIR 92 ne seront pas tenus d'enregistrer cette écriture de fin de l'exercice pour pouvoir bénéficier de la déduction fiscale majorée. Pour ce type d'entreprise la déduction fiscale majorée s'opère de manière extracomptable.

689 Transfert aux réserves immunisées	X	
à 132 Réserves immunisées		X

IV. EXEMPLE⁸

8. La société A achète en janvier 20X0 une voiture de 25.000 euros qui émet zéro gramme de CO2 par kilomètre. La voiture est amortie sur une période de 5 ans. Durant l'année 20X0 la société expose encore des frais à concurrence de 1.100 euros pour l'utilisation de la voiture (à l'exception des frais de carburant). La société choisit d'utiliser la déduction fiscale majorée à concurrence de 120 pour cent pour ses frais professionnels déductibles afférents à l'acquisition et l'utilisation de la voiture.

Écritures durant l'exercice

9. En janvier 20X0 la société enregistre l'acquisition de la voiture :

24.0 Mobilier et matériel roulant : valeur d'acquisition	25.000	
à 440 Fournisseurs		25.000

10. Au cours de l'exercice les frais exposés pour l'utilisation sont enregistrés :

61 Services et bien divers	1.100	
à 440 Fournisseurs		1.100

Écritures en fin de l'exercice

11. Amortissement annuel sur la voiture :

6302 Dotations aux amortissements sur immobilisations corporelles	5.000	
à 24.9 Amortissement acté sur matériel roulant		5.000

⁸ Abstraction est faite des aspects relatifs à la TVA. En ce qui concerne les amortissements, on suppose que l'entreprise toujours enregistre une annuité d'amortissement intégrale dans l'année de l'acquisition.

12. Finalement, le montant de la déduction fiscale qui dépasse les coûts réellement supportés pour l'acquisition et l'utilisation de la voiture, est transféré aux réserves immunisés (en espèce, la somme de 20 % du montant de l'amortissement (à savoir, 1.000 euros) d'une part, et de 20 % du montant des frais afférents à l'utilisation (à savoir, 220 euros) d'autre part).

689 Transfert aux réserves immunisées	1.220	
	à 132 Réserves immunisées	1.220

» **Indications à publier dans l'annexe en cas de non-utilisation des règles de l'évaluation à la juste valeur pour les instruments financiers (avis 2013/16)**
Avis du 27 novembre 2013¹

MOTS CLÉS

instruments financiers – instruments financiers dérivés – juste valeur – valeur réelle

I. INTRODUCTION

1. La Commission a été interrogée sur les indications à publier dans l'annexe pour les instruments financiers qui ne sont pas évalués à la juste valeur. Ces indications doivent être reprises dans le modèle complet² des comptes annuels et des comptes consolidés³ des entreprises belges. Les associations sans but lucratif et les fondations belges doivent, elles aussi, inclure des indications similaires dans le modèle complet⁴ de leurs comptes annuels.
2. L'arrêté royal du 8 mars 2005⁵ a réalisé la transposition de la Directive 2001/65/CE⁶ en droit belge. Outre la Directive 2001/65/CE, les directives 2003/51/CE⁷ et 2006/46/CE⁸ prévoient la possibilité d'évaluer les instruments financiers à la juste valeur. Le gouvernement n'a toutefois pas fait usage de cette possibilité⁹.
3. Les articles 2 et 4 de l'arrêté royal du 8 mars 2005 modifient les articles 91 et 165 de l'AR C.Soc. Ces articles prévoient que, dans les comptes annuels et consolidés, en cas de non-utilisation de la méthode de l'évaluation à la juste valeur pour les instruments financiers, pour chaque catégorie d'instruments financiers dérivés, la juste valeur des instruments doit être

¹ Le présent avis a été élaboré après la publication pour consultation d'un projet d'avis du 3 octobre 2013 sur le site de la CNC.

² Article 91, A, XX de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du code des sociétés, MB 6 février 2001 (ci-après: AR C.Soc.).

³ Art. 165, XVIII, AR C.Soc.

⁴ Art. 15, 1er alinéa de l'arrêté royal du 19 décembre 2003 relatif aux obligations comptables et à la publicité des comptes annuels de certaines associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations, MB 30 décembre 2003.

⁵ MB 11 mars 2005.

⁶ Directive 2001/65/CE du Parlement européen et du Conseil du 27 septembre 2001 modifiant les directives 78/660/CEE, 83/349/CEE et 86/635/CEE en ce qui concerne les règles d'évaluation applicables aux comptes annuels et aux comptes consolidés de certaines formes de sociétés ainsi qu'à ceux des banques et autres établissements financiers.

⁷ Directive 2003/51/CE du Parlement européen et du Conseil du 18 juin 2003 modifiant les directives 78/660/CEE, 83/349/CEE et 91/674/CEE du Conseil sur les comptes annuels et les comptes consolidés de certaines catégories de sociétés, des banques et autres établissements financiers et des entreprises d'assurance.

⁸ Directive 2006/46/CE du Parlement européen et du Conseil du 14 juin 2006 modifiant les directives du Conseil 78/660/CEE concernant les comptes annuels de certaines formes de sociétés, 83/349/CEE concernant les comptes consolidés, 86/635/CEE concernant les comptes annuels et les comptes consolidés des banques et autres établissements financiers, et 91/674/CEE concernant les comptes annuels et les comptes consolidés des entreprises d'assurance.

⁹ Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 10 août 2009 portant modification de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés et de l'arrêté royal du 12 septembre 1983 déterminant la teneur et la présentation d'un plan comptable minimum normalisé.

mentionnée dans l'annexe, si cette valeur peut être déterminée grâce à l'une des méthodes prescrites à l'article 97, C et des indications sur le volume et la nature des instruments.

4. L'avis CNC 2012/12 – Principes comptables généraux applicables aux instruments financiers dérivés¹⁰, définit les instruments financiers dérivés comme suit: «Le droit comptable belge n'offre pas de définition conceptuelle des instruments financiers dérivés. Tout au plus, l'article 97, C AR C.Soc., sous C, indique que doivent être considérés comme instruments financiers dérivés les contrats sur produits de base que chacune des parties est en droit de dénouer en numéraire ou au moyen d'un autre instrument financier, à l'exception de ceux qui (a) ont été passés et sont maintenus pour satisfaire les besoins escomptés de la société en matière d'achat, de vente ou d'utilisation du produit de base, (b) ont été passés à cet effet dès le début, et (c) doivent être dénoués par la livraison du produit de base. Dans sa définition large, un dérivé est un contrat financier dont la valeur dépend des valeurs d'un ou plusieurs actifs ou indices sous-jacents. Les opérations sur ces instruments portent sur un large assortiment d'instruments financiers, allant des contrats à terme (*forwards* et *futures*) aux options en passant par les échanges financiers (*swaps*).

Le droit comptable belge ne disposant pas de définition conceptuelle d'instruments financiers dérivés, le présent avis s'applique donc, pour les contrats sans composante optionnelle, aux contrats de change à terme, aux contrats d'échange de taux d'intérêt (IRS) ou de devises et de taux d'intérêt (CIRS), aux contrats d'achat à terme de taux d'intérêt (FRA ou *futures* sur taux d'intérêt). Quant aux options, sont visés par le présent avis les contrats de vente ou d'achat de devises, de taux (*caps, floors, collars*), de titres (à revenus fixes ou variables) ou encore sur un contrat d'échange de taux d'intérêt (*swaptions*). Comme prévu par l'AR C. Soc., sont également visés ici certains contrats ayant comme sous-jacent des produits de base (*commodities*).

Ne sont, en revanche, pas visés par cet avis, les instruments émis ou acquis en faveur du personnel de la société, de même que les dérivés incorporés à d'autres instruments financiers ou opérations commerciales pour lesquels leur qualification juridique prime pour la détermination des règles comptables qui leur sont applicables.»

5. Se référant à la définition des instruments financiers dérivés reprise sous le point 4, la Commission est dès lors d'avis que l'utilisation de la juste valeur pour ces instruments doit, en application de l'article 91 ou 165 AR C.Soc., faire l'objet d'une mention appropriée dans l'annexe, dès lors que ces instruments financiers dérivés ne sont pas évalués à la juste valeur.

II. DÉFINITION DE LA JUSTE VALEUR

6. La définition de la notion de la *juste valeur* ou de la *valeur réelle* a été reprise dans l'article 97, C, AR C.Soc.: «Il y a lieu d'entendre par juste valeur: la valeur déterminée par référence à:

- a) une valeur de marché, dans le cas des instruments financiers pour lesquels un marché fiable est aisément identifiable. Lorsqu'une valeur de marché ne peut être aisément identifiée pour un instrument donné, mais qu'elle peut l'être pour les éléments qui le composent ou pour un instrument similaire, la valeur de marché peut être calculée à partir de celle de ses composants ou de l'instrument similaire, ou
- b) une valeur résultant de modèles et techniques d'évaluation généralement admis, dans le cas des instruments pour lesquels un marché fiable ne peut être aisément identifié. Ces

¹⁰ Avis CNC 2010/12 – Principes comptables généraux applicables aux instruments financiers dérivés, *Bulletin CNC* n° 55, novembre 2010, 31-38.

modèles et techniques d'évaluation garantissent une estimation raisonnable de la valeur de marché.»

7. D'une part, ceci implique la possibilité pour l'entreprise de se référer directement à la valeur de marché, sinon à une valeur calculée au départ de modèles dont les principaux paramètres se basent sur les données du marché. D'autre part, les instruments financiers dérivés pour lesquels il n'existe pas de données de marché fiables, peuvent être évalués à l'aide d'une technique d'évaluation généralement admise.

8. La Commission tient également à faire observer que la Directive 2001/65/CE prévoit qu'en cas d'utilisation de modèles et techniques d'évaluation¹¹, les principales hypothèses sous-jacentes doivent être explicitées. Dans la mesure où l'arrêté royal du 8 mars 2005 ne prévoit rien à ce sujet, les modèles normalisés des comptes annuels et des comptes consolidés ne comportent pas de rubrique pour ce type d'indications.

9. La Commission recommande dès lors que, si la détermination de la valeur réelle d'instruments financiers dérivés (*infra*) a été fondée sur des hypothèses non directement vérifiables, ces hypothèses soient, dans la mesure où elles sont significatives, explicitées dans les indications facultatives données dans l'annexe aux comptes annuels.

III. ÉVALUATION À LA JUSTE VALEUR OU À LA VALEUR RÉELLE DANS LE CAS DES OPÉRATIONS CONCLUES À DES FINS SPÉCULATIVES

10. Les règles d'évaluation qui s'appliquent de manière générale ainsi que la lecture conjointe des avis CNC 2010/12 – Principes comptables généraux applicables aux instruments financiers dérivés¹² et 2011/18 – Le traitement comptable du swap de taux d'intérêt (*interest rate swap*)¹³, permettent de conclure que, dans le contexte belge, la valeur réelle ne peut être prise en compte pour l'évaluation d'instruments financiers dérivés que si ces instruments font l'objet d'une *opération spéculative*¹⁴.

11. En effet, dans le cas d'une couverture efficace ou d'une position fermée (flux de trésorerie ou de juste valeur), quel que soit le type d'instrument financier dérivé, l'évaluation à la valeur réelle est exclue¹⁵.

12. Il découle de ce qui précède que l'obligation de publication des indications visées aux articles 91 et 165 de l'AR C.Soc. s'appliquera aux instruments financiers dérivés faisant

¹¹ Art. 42 *quinquies*, Directive 2001/65/CE du Parlement européen et du Conseil du 27 septembre 2001 modifiant les directives 78/660/CEE, 83/349/CEE et 86/635/CEE en ce qui concerne les règles d'évaluation applicables aux comptes annuels et aux comptes consolidés de certaines formes de sociétés ainsi qu'à ceux des banques et autres établissements financiers.

¹² Avis CNC 2010/12 – Principes comptables généraux applicables aux instruments financiers dérivés, *Bulletin* CNC n° 55, novembre 2010, 31-38.

¹³ Avis CNC 2011/18 – Le traitement comptable du swap de taux d'intérêt (Interest Rate Swap), *Bulletin* CNC n° 60, janvier 2012, 47-58.

¹⁴ Dans le paragraphe III, A., 1 de l'avis CNC 2011/18 la Commission affirme ainsi que: «Conformément à l'avis CNC 2010/12, et nonobstant la décomposition possible d'un IRS en un prêt et un emprunt, seules les pertes latentes seront prises en résultats, selon la méthode du *Lower of cost or market*. En effet, par prudence, les plus-values latentes ne disposant pas de la qualité de revenus certains, elles ne peuvent être enregistrées en résultats.»

¹⁵ Dans le paragraphe III, C., 1 de l'avis CNC 2011/18 la Commission affirme ainsi que: «En revanche, en application des principes de la comptabilité de couverture décrits dans l'avis CNC 2010/12, il n'y a pas lieu, en fin de période, de prendre en résultat une variation (même négative) de la valeur de marché de l'instrument de couverture.»

l'objet d'une position fermée, étant donné que ces instruments ne sont pas évalués à la valeur réelle et que l'annexe devra dès lors mentionner leur valeur de marché. Une mention similaire s'impose par ailleurs pour les instruments financiers dérivés qui font l'objet d'une opération spéculative, dans la seule hypothèse, cependant, que ces instruments présentent des plus-values latentes, puisqu'en raison du principe de précaution, ces plus-values ne peuvent être qualifiés de revenus certains ni, par conséquent, être pris en résultat¹⁶.

13. La Commission est consciente que la mention des indications visées aux articles 91 et 165 de l'AR C.Soc. est potentiellement susceptible d'induire l'utilisateur des comptes annuels en erreur. En effet, il est concevable qu'un instrument spéculatif présente, d'une part, une moins-value latente pour l'année N et ne doit par conséquent pas être explicité dans l'annexe, et d'autre part, une plus-value pour l'année N+1, entraînant dès lors une mention obligatoire dans l'annexe. L'utilisateur des comptes annuels pourrait à tort en déduire qu'un instrument spéculatif peut éventuellement faire partie d'une position fermée. Dans son avis CNC 2011/18, la Commission a déjà formulé une première proposition de mention à publier dans l'annexe pour les swaps de taux d'intérêt.

14. La Commission tient dès lors à établir, dans le présent avis, un cadre de rapportage qui s'appliquera de manière générale aux instruments financiers dérivés, que ces derniers fassent partie d'une position fermée ou non.

IV. INDICATIONS À PUBLIER EN CAS DE NON-UTILISATION DES RÈGLES DE L'ÉVALUATION À LA JUSTE VALEUR POUR LES INSTRUMENTS FINANCIERS

15. Les actuelles obligations d'information en cas d'utilisation de la valeur de marché pour les instruments financiers dérivés peuvent éventuellement susciter de fausses conclusions concernant l'usage d'instruments financiers dérivés par des entreprises (voir *supra*, point 13). Sans préjudice des obligations d'information spécifiquement applicables à chaque type d'instrument financier dérivé¹⁷, la Commission estime que, dans ce cadre également, l'établissement d'un aperçu comparatif se justifie. Cet aperçu, qui se limite exclusivement à indiquer la valeur, le volume et la nature des instruments, pourra ainsi être repris parmi les indications facultatives publiées dans l'annexe aux comptes annuels.

16. Ces indications complémentaires permettront à l'utilisateur des comptes annuels de mieux cerner les différents types d'instruments dérivés et de mieux saisir la finalité de leur usage au sein de l'entreprise. La Commission estime également utile de commenter de manière narrative dans l'annexe le risque couvert pour chaque type d'instrument. Plus particulièrement pour les instruments financiers dérivés spéculatifs, la comparaison entre la valeur comptable et la valeur de marché créera plus de clarté : les instruments spéculatifs enregistrés à la valeur comptable au cours d'un exercice déterminé, présenteront en effet une plus-value latente ; les instruments spéculatifs enregistrés à la valeur de marché, présenteront une moins-value latente qui aura déjà été imputée à la période.

¹⁶ En revanche, si ces instruments présentent une moins-value latente, celles-ci sont enregistrées selon la méthode du *Lower of cost or market* et ces instruments financiers dérivés sont enregistrés comme tels à la valeur de marché.

¹⁷ L'avis CNC 2011/18 détaille dans le paragraphe IV les conditions applicables à l'annexe qui s'appliquent spécifiquement aux *swaps de taux d'intérêts*.

<i>Exercice 31/12/20N1</i>					
Description de l'instrument	Instrument spéculatif	Instrument de couverture	Risque couvert	Valeur comptable	Valeur de marché
...					
<i>Exercice 31/12/20N0</i>					
Description de l'instrument	Instrument spéculatif	Instrument de couverture	Risque couvert	Valeur comptable	Valeur de marché
...					

17. La Commission tient en outre à rappeler les observations qu'elle a formulées sous les points 8 et 9: si la valeur de marché a été déterminée sur base de modèles et techniques d'évaluation spécifiques, les paramètres principaux retenus dans ces modèles doivent, du moins en vertu de la Directive 2001/65/CE, être décrits de manière narrative, pour autant que leur effet soit significatif.

» **Le traitement comptable relatif à l'application de la procédure transitoire visée à l'article 537 CIR 92 (avis 2013/17)**
Avis du 27 novembre 2013¹

MOTS CLÉS

apport en nature – apport en numéraire – augmentation de capital – boni de liquidation – distribution de dividendes – impôts sur le résultat – précompte mobilier – réserves taxées

I. INTRODUCTION

1. Le présent avis vise à élaborer un traitement comptable uniforme pour la procédure transitoire prévue à l'article 537, CIR 92. Cette procédure transitoire a fait l'objet d'une circulaire du Service Public Fédéral Finances Ci.RH.233/629.295 du 01.10.2013, complétée par un addendum du 13.11.2013.
2. La procédure reprise à l'article 537, CIR 92 consiste en une distribution de dividendes qui correspond à la diminution des réserves taxées² telles qu'elles ont été approuvées par l'Assemblée générale au plus tard le 31 mars 2013 à condition que et dans la mesure où au moins le montant reçu (i) soit immédiatement incorporé dans le capital et (ii) que cette incorporation se produise pendant le dernier exercice comptable qui se clôture avant le 1^{er} octobre 2014 (ci-après : l'Opération).
3. La Commission tient à souligner que le présent avis se limite strictement aux aspects comptables de l'Opération et ne concerne pas les aspects fiscaux.

II. DISTRIBUTION DE DIVIDENDES

4. La première étape de l'Opération consiste dans l'attribution d'un dividende. La société devra bien entendu tenir compte de toutes les limitations de droit des sociétés relatives à l'attribution d'un dividende (le respect des articles 617, C.Soc., 429, C.Soc. et 320, C.Soc. entre autres). Vu le peu de temps imparti aux sociétés pour effectuer l'Opération, il sera souvent procédé à une distribution qui n'aura pas été décidée durant l'Assemblée générale ordinaire annuelle.
5. Selon la forme juridique de la société, des acomptes sur dividende et/ou des dividendes intercalaires pourront être attribués en dehors de l'Assemblée générale annuelle. Il est renvoyé à ce sujet à l'avis CNC 2009/1 – L'acompte sur dividende face au dividende intercalaire. En dehors de la distinction entre un acompte sur dividende et un dividende intercalaire, une distinction est également faite selon que la distribution est effectuée en espèces ou sous la forme d'un dividende optionnel. Le traitement comptable du dividende optionnel est exposé par la Commission dans son avis CNC 2010/3 – Le traitement comptable des dividendes en actions.

¹ Le présent avis a été élaboré après la publication pour consultation publique d'un projet d'avis du 14 novembre 2013 sur le site de la CNC.

² La circulaire précise que les termes «réserves taxées» utilisés à l'article 537, alinéa 1er, CIR 92 renvoient à une notion fiscale, et non pas comptable et qu'il s'agit des réserves qui sont susceptibles d'être distribuées aux actionnaires ou associés.

6. A la suite de la distribution de dividendes, les actionnaires auront d'une manière ou d'une autre fait connaître, dans un délai approprié, s'ils souhaitent souscrire à l'augmentation de capital et le nombre d'actions avec lesquelles ils souhaitent souscrire. La circulaire recommande d'obtenir des actionnaires un élément probant qui démontre que l'actionnaire affectera le montant reçu à la libération d'un apport au capital opéré dans le cadre de l'article 537, CIR 92.

III. APPORT DU DIVIDENDE AU CAPITAL

7. La deuxième étape de l'Opération consiste dans l'apport (d'une partie) des dividendes à la société qui les a décrétés, laquelle augmente son capital à due concurrence. La circulaire mentionne explicitement que l'apport peut être fait en nature (apport du droit de créance sur le dividende) ou en numéraire. La circulaire n'exige pas que les opérations de distribution des dividendes, d'une part, et d'augmentation de capital, d'autre part, surviennent au cours du même exercice. Les dividendes doivent par contre être immédiatement affectés à la libération d'un apport au capital de la société distributrice.

8. L'apport doit être intégralement libéré, et ce sans délai, en tenant compte, bien entendu, des règles impératives de droit des sociétés. Selon la procédure de droit des sociétés choisie par la société pour effectuer l'Opération, un certain temps peut s'écouler notamment entre l'attribution du dividende, d'une part, et l'augmentation de capital formelle, d'autre part (la présence éventuelle d'un droit de préférence, le laps de temps jusqu'à la perception des espèces sur un compte bancaire bloqué, l'établissement du rapport d'un réviseur d'entreprises en cas d'apport en nature, le passage devant un notaire, etc.). En outre, il n'est pas certain au moment de l'attribution du dividende, malgré le fait que l'actionnaire a déjà fait connaître sa décision (*supra*, point 6), qu'un actionnaire participera effectivement à l'augmentation de capital.

A. Apport immédiat en nature

9. La Commission est d'avis que la présence de l'élément probant mentionné ci-avant (voir *supra*, point 6) justifie le débit du compte 471 *Dividendes de l'exercice* et le crédit d'un sous-compte à créer sous le compte 489 *Autres dettes diverses* à concurrence du même montant. Ce dernier sous-compte recevra une dénomination appropriée, par exemple 489X *Acomptes reçus sur capital*.

10. Lors de l'augmentation de capital formelle ultérieure, le compte 489X *Acomptes reçus sur capital* sera débité et le compte 100 *Capital souscrit*³ sera crédité.

11. Le crédit immédiat du compte 489X *Acomptes reçus sur capital* est la traduction comptable de la décision inconditionnelle et irrévocable de l'actionnaire d'affecter le montant reçu à la libération d'un apport au capital.⁴

B. Apport immédiat en numéraire

12. La société peut, à la demande de et moyennant la décision inconditionnelle et irrévocable de l'actionnaire, verser, au nom et pour le compte de l'actionnaire, le montant net du

³ La société pourrait comptabiliser l'augmentation de capital effectuée dans le cadre de l'Opération sur un sous-compte distinct du compte 100 *Capital souscrit*.

⁴ Cette écriture sera la traduction comptable de « l'élément probant » visé dans la circulaire Ci.RH.233/629.295 du 01.10.2013.

dividende directement sur un compte bloqué de la société. Si le paiement est ainsi effectué par le versement sur un compte bancaire bloqué de la société, le compte 471 *Dividendes de l'exercice* sera débité et le compte 5500 Établissements de crédit: comptes courants sera crédité. Ensuite un compte 5500X Établissements de crédit: compte bancaire bloqué sera débité et un compte 489X *Acomptes reçus sur capital* sera crédité.

13. Lors de l'augmentation de capital formelle ultérieure, le compte 489X *Acomptes reçus sur capital* sera débité et le compte 100 *Capital souscrit*⁵ sera crédité.

14. Dans ce cas également, le crédit immédiat du compte 489X *Acomptes reçus sur capital* est la traduction comptable de la décision inconditionnelle et irrévocable de l'actionnaire d'affecter le montant reçu à la libération d'un apport au capital.

15. Si l'actionnaire ne fait pas connaître dans un délai approprié sa décision inconditionnelle et irrévocable d'affecter les dividendes attribués à l'augmentation de capital, aucune écriture ne sera passée au compte 489X *Acomptes reçus sur capital*.

IV. DISPOSITIONS ANTI-ABUS PRÉVUES PAR L'ARTICLE 537 CIR 92

16. La cotisation distincte de 15 p.c. prévue par l'article 537, quatrième alinéa CIR 92 est enrôlée avec l'impôt des sociétés et comptabilisée dans un compte 67.

17. Si, dans un certain délai suivant l'Opération, l'entreprise procède à une réduction de capital, cette réduction de capital sera censée, au plan fiscal, provenir en premier lieu du capital issu de l'Opération. Le cas échéant, cette réduction de capital sera considérée fiscalement comme une distribution de dividende (article 537, cinquième à septième alinéas CIR 92). Le précompte mobilier à retenir, le cas échéant, sera porté en déduction du montant à rembourser et ne constituera dès lors pas une charge pour la société. Toutefois, si la société décide de supporter elle-même ce précompte mobilier, celui-ci sera comptabilisé, après avoir été majoré pour tenir compte de son montant brut, sur un compte 64.

V. EXEMPLES

18. Ci-après sont présentés quelques exemples illustrant plusieurs situations. Les écritures font abstraction du prélèvement sur les capitaux propres précédant l'affectation effective du résultat⁶. Il s'agit des écritures du type:⁷

132 ⁷ /133/14 Réserves immunisées/Réserves disponibles/Bénéfice reporté
à 790/792 Bénéfice reporté de l'exercice précédent/Prélèvement sur les réserves

⁵ La société pourrait comptabiliser l'augmentation de capital effectuée dans le cadre de l'Opération sur un sous-compte distinct du compte 100 *Capital souscrit*.

⁶ Comme mentionné ci-dessus, l'attribution de dividendes dans le cadre de l'Opération surviendra souvent à un moment autre que l'Assemblée générale annuelle.

⁷ Ces réserves n'entrent pas en ligne de compte au niveau fiscal pour l'application de l'article 537, CIR 92. Ceci n'empêche toutefois pas que ces réserves peuvent être affectées au niveau comptable pour le traitement de l'Opération. Au niveau fiscal, pareille comptabilisation implique toutefois une violation de la condition d'intangibilité telle que reprise dans l'article 190, CIR 92.

A. PREMIER EXEMPLE

19. La société décide de procéder à une distribution en espèces. La société verse le montant après retenue du précompte mobilier sur un compte bancaire de la société bloqué au nom et pour le compte des actionnaires qui ont démontré par un élément probant qu'ils souscriront à l'augmentation de capital.

1. Attribution de dividendes pour la partie sans élément probant

Écriture lors de la décision de l'Assemblée générale

694 Rémunération du capital	
	à 471 Dividendes de l'exercice

Écriture lors de la mise en paiement⁸

471 Dividendes de l'exercice	
	à 453 Précomptes retenus

Écriture lors du paiement effectif

471 Dividendes de l'exercice	
453 Précomptes retenus	
	à 5500 Établissements de crédit : comptes courants

2. Attribution de dividendes pour la partie avec élément probant

Écriture lors de la décision de l'Assemblée générale

694 Rémunération du capital	
	à 471 Dividendes de l'exercice

Écriture lors de la mise en paiement

471 Dividendes de l'exercice	
	à 453 Précomptes retenus 471X Dividendes de l'exercice, destinés à être apportés au capital

Paiement effectif (réception de l'extrait de compte du débit du compte bancaire)

471X Dividendes de l'exercice, destinés à être apportés au capital	
	à 5500 Établissements de crédit : comptes courants

⁸ En ce qui concerne la comptabilisation des impôts résultant de l'affectation du bénéfice, il est renvoyé à l'avis CNC 133/3 – *Dettes découlant de l'affectation du résultat*. Le montant brut des dettes découlant de l'affectation du bénéfice est en principe inscrit au compte 47 du plan comptable lors de l'établissement des comptes annuels. Ce n'est qu'au moment de la mise en paiement qu'une dette fiscale à charge de la société survient.

Réception de l'extrait de compte du versement sur le compte bancaire bloqué

5500X Banque : compte bloqué	
	à 489X Acomptes reçus sur capital

Écriture lors de l'augmentation de capital formelle

489X Acomptes reçus sur capital	
	à 100 Capital souscrit

B. DEUXIÈME EXEMPLE

20. La société décide de procéder à la distribution d'un dividende optionnel.

21. Pour le traitement comptable des dividendes pour lesquels une distribution en espèces est choisie, il est renvoyé au premier exemple.

22. Dans le cas où le droit au dividende est apporté au capital, l'apport sera constitutif d'un apport en nature.

Écriture lors de la décision de l'Assemblée générale

694 Rémunération du capital	
	à 471 Dividendes de l'exercice

Écriture lors de la mise en paiement

471 Dividendes de l'exercice	
	à 453 Précomptes retenus

Écriture lors de l'obtention de l'élément probant aux termes duquel l'actionnaire prendra part à l'Opération

471 Dividendes de l'exercice	
	à 489X Acomptes reçus sur capital

Augmentation de capital effective

489X Acomptes reçus sur capital	
	à 100 Capital souscrit

C. TROISIÈME EXEMPLE

23. La circulaire mentionne que les termes "réserves taxées" utilisés à l'article 537, alinéa 1^{er}, CIR 92 renvoient à une notion fiscale et non pas comptable. Ces réserves peuvent dès lors se composer de réserves taxées qui ont été incorporées au capital social. Sans se prononcer sur l'opportunité et les aspects de droit des sociétés liés à cette hypothèse, la Commission estime utile de préciser le traitement comptable de l'Opération dans le cas où la société décide d'appliquer l'Opération aux réserves taxées incorporées au capital social.

24. Ces réserves étant incorporées au capital social, la société devra, préalablement à l'affectation du résultat, procéder à une réduction de capital, en tenant compte bien entendu, des obligations et limitations applicables à cette réduction. Conformément à l'avis CNC 121/3 – Mouvements des capitaux propres, la Commission est d'avis qu'en premier lieu, il y a lieu d'enregistrer un mouvement, au sein des capitaux propres, du capital à une réserve pour ensuite comptabiliser un prélèvement sur cette réserve.

100 Capital souscrit	
	à 133 Réserves disponibles
133 Réserves disponibles	
	à 792 Prélèvement sur les réserves

25. Toutefois, comme un certain de temps se sera écoulé entre, d'une part, la date du bilan approuvé par l'Assemblée générale au plus tard le 31 mars 2013 et, d'autre part, la date à laquelle l'Opération est réalisée, il se peut que la société dispose, au moment de l'Opération, d'un montant d'éléments de fonds propres disponibles⁹ suffisant pour réaliser l'Opération sans devoir procéder au préalable à une réduction de capital. Il est renvoyé pour la comptabilisation de l'Opération aux titres II. et III. ci-dessus.

⁹ Dans le cas d'une société tenant sa comptabilité par année civile, ces fonds peuvent provenir, par exemple, des bénéfices obtenus au cours de l'exercice qui se clôture au 31 décembre 2012. Il y a lieu de renvoyer, à ce sujet, à la réponse du Ministre des Finances à la question parlementaire numéro 20637, posée par M. Van Biesen du 19.11.2013.

Conception et mise en page
KARAKTERS, GENT

