

Comptabilité Créative

Numéro **18** Année 13 semaines et 2009

Publication bimensuelle, ne paraît pas les semaines 27 – 31 Bureau de dépôt 2800 Mechelen 1 P2A9390

contenu

Comptabilité

150 pages de doctrine comptable en 18 mois! (Quatrième et dernière partie) 1

Les plus-values de réévaluation: exemple chiffré 4

Bon à savoir

Le formulaire de déclaration INR (sociétés) Ex.imp. 2009 est publié 7

Comptabilité

150 pages de doctrine comptable en 18 mois! (Quatrième et dernière partie)

Alexandre STREEL

Réviseur d'Entreprises (BDO Atrio Réviseurs d'Entreprises)

Professeur de comptabilité et gestion financière à l'IFAPME

Depuis le 1^{er} janvier 2008, pas moins de 15 avis, totalisant environ 150 pages, ont été publiés sur le site Internet de la Commission des Normes Comptables. Malgré la portée limitée de certains d'entre eux, ces 15 avis constituent indiscutablement une nouvelle source de référence comptable, à l'heure où les normes IFRS ne sont appliquées qu'à un nombre réduit de sociétés belges.

Dans cette chronique composée de 4 articles, nous exposons de manière synthétique les lignes de force de 9 avis qui nous semblent revêtir un intérêt relativement général, eu égard au thème de l'avis en lui-même ou à l'argumentation du traitement comptable qui en a été donnée par la Commission. Ce quatrième et dernier numéro est consacré, d'une part, à l'avis relatif à «la condition de rentabilité liée à la comptabilisation de plus-values de réévaluation» (avis CNC 2009/5 du 11/3/09), et d'autre part, à l'important avis relatif au «traitement comptables des fusions» (avis CNC 2009/6 du 1/4/09), qui remplace l'avis 166-1 de 1994.

Plus-values de réévaluation (avis CNC 2009/5 du 11/3/09)

Cet avis porte sur l'interprétation d'une partie de l'article 57, §1^{er} de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 relatif à la comptabilisation des plus-values de réévaluation. Cette interprétation de la Commission s'est notamment fondée sur le Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 12 septembre 1983 modifiant l'arrêté royal du 8 octobre 1976, à la base de notre droit comptable.

Par rapport à l'article susvisé, cet avis fournit nombre de commentaires utiles qu'il n'est cependant pas facile de lier aux différentes conditions de comptabilisation des plus-values de réévaluation contenues dans le paragraphe premier. Pour notre part, nous retiendrons trois enseignements majeurs relatifs à trois conditions de comptabilisation.

Premièrement, rappelons que les immobilisations corporelles et les actions et parts figurant sous la rubrique des immobilisations financières doivent, pour être réévaluées, présenter une valeur d'utilité excédant, de façon certaine et durable, leur valeur comptable. A la lecture de l'avis de la Commission, nous comprenons que cette valeur d'utilité doit s'apprécier sur base d'une approche par le rendement (*Income*



Valorisation sur base du rendement

Approach). Il s'indiquerait par exemple de valoriser les immobilisations corporelles au départ d'une méthode d'actualisation des cash flows (*Discounted Cash Flow*), appliquée le cas échéant à l'unité (de trésorerie) à laquelle appartient l'actif. Quant aux immobilisations financières, la Commission recommande de se référer à l'actualisation des dividendes (*Dividend Discount Model*) ou au cours de bourse le cas échéant.

Pas pour des actifs désaffectés ou à vendre

Deuxièmement, la Commission apporte des précisions utiles quant au lien nécessaire que doit avoir l'actif à réévaluer avec l'exercice de l'activité de l'entreprise. De l'avis de la Commission, les immobilisations corporelles désaffectées, retirées de l'exploitation ou détenues en vue de leur vente devraient s'avérer en général non nécessaires à la poursuite de l'activité. En ce qui concerne les immobilisations financières, la Commission précise que les participations significatives détenues par des sociétés holding devraient, sauf exceptions, tomber dans le champ d'application de cette condition.

Pas dans une entreprise en pertes

Troisièmement, rappelons que l'article 57 susmentionné conditionne la comptabilisation d'une plus-value de réévaluation à sa justification par la rentabilité générale de l'activité. En synthèse, la rentabilité de la société doit permettre de supporter l'accroissement d'amortissement qui résultera de la comptabilisation de la plus-value de réévaluation. Aussi la Commission est-elle d'avis qu'une telle réévaluation est difficilement concevable dans une entreprise en pertes, sauf à démontrer un redressement possible. En cas de réévaluation d'un bien non amortissable, il convient d'apprécier cette condition au regard de l'impact de cette réévaluation sur le rendement des actifs ou des fonds propres, ceux-ci étant *de facto* majorés, pour une base de résultat équivalente.

Fusions (avis CNC 2009/6 du 1/4/09)

Cet avis relatif au traitement comptable des fusions annule l'avis 166-1 de 1994. Par rapport à ce premier avis d'une vingtaine de pages, seules quelques lignes ont été modifiées. La publication d'un nouvel avis a cependant été préférée à un simple «update», vraisemblablement pour des raisons d'harmonisation de la nouvelle numérotation (*cf.* Première partie de cette chronique dans la lettre n° 15).

Cet avis illustre à l'aide de nombreux cas pratiques les lignes directrices du traitement comptable des fusions par absorption, étant donné que cette forme de fusion sert de modèle pour les autres formes de fusion, tant dans le droit des sociétés que dans le droit comptable. En outre, seules les opérations de fusion entre sociétés belges sont traitées dans cet avis. Les fusions transfrontalières devraient faire l'objet d'un avis particulier ultérieur.

Continuité comptable... sauf...

Après un bref rappel du principe de continuité comptable qui caractérise les opérations de fusion, la Commission s'étend sur les quatre exceptions que souffre ce principe, lesquelles sont sommairement rappelées ci-dessous.

Actions avec valeur nominale dans la société absorbante

Le fait que le capital de la société absorbante soit composé d'actions avec valeur nominale constitue la première exception. Très souvent, il n'y aura pas concordance entre le capital de la société absorbée et le montant de l'augmentation de capital dans la société absorbante. Cela nécessitera, si le premier terme est inférieur au second, de prélever la différence, selon les modalités décidées par l'assemblée générale de fusion, sur les autres éléments des capitaux propres de la société absorbée, et dans le cas inverse, de porter la différence en prime d'émission.

Actions propres dans la société absorbée

La deuxième exception réside dans la détention d'actions propres par la société absorbée. Dans ce cas, ces actions propres sont annulées au moment de la fusion avec la réserve indisponible. Si, en violation du Code des sociétés, une telle réserve n'a pas été constituée, l'imputation s'effectue sur les réserves disponibles, et à défaut, sur le capital social.

Soulte en espèces

Le paiement d'une soulte en espèces (ne dépassant pas 10% de la valeur nominale ou du pair comptable des actions) constitue la troisième exception au principe de continuité comptable. En pareil cas, la soulte attribuée est prélevée sur les capitaux propres de la société absorbée selon les modalités décidées par l'assemblée générale de fusion. A défaut d'une telle décision, le prélèvement s'opère, dans l'ordre, sur le bénéfice reporté, sur les réserves disponibles et sur les autres réserves que la loi et/ou les statuts permettent de distribuer.

Actions de la société absorbée dans la société absorbante...

Enfin, la quatrième exception réside dans la détention, fréquente, par la société absorbante d'actions de la société absorbée. Trois cas de figure peuvent alors se présenter selon que la valeur comptable des titres détenus par la société absorbante est égale, supérieure ou inférieure à la quote-part que ces titres représentent dans les capitaux propres de la société absorbée.

Pour une valeur équivalente aux fonds propres...

Dans le premier et rare cas, la valeur comptable de la participation est annulée avec la quote-part qu'elle représente dans les fonds propres de la société absorbée, dont les différents postes disparaissent proportionnellement de la même façon. Sous l'angle du droit comptable, il peut être dérogé à ce principe d'intégration proportionnelle des différentes catégories de réserves, afin de reconstituer dans la société absorbante les réserves immunisées de la société absorbée. A cet égard, la nouveauté suivante a été introduite dans cet avis : dans la mesure où les réserves autres que les réserves immunisées de la société absorbée seraient insuffisantes pour compenser entièrement la diminution des réserves immunisées, la partie des réserves immunisées qui, après imputation aux autres réserves de la société absorbée, n'est toujours pas reconstituée, pourra l'être après la fusion par le débit du compte de résultats (compte 689). Pour des raisons pratiques, la Commission est d'avis que la reconstitution des réserves immunisées peut également être mise directement à charge du compte de résultats sans prélèvement préalable sur les autres réserves.

Ou supérieure...

Dans le second cas, où la valeur comptable de la participation est supérieure à la quote-part qu'elle représente dans les capitaux propres de la société absorbée, il convient en premier lieu d'examiner si les dispositions du droit comptable commun n'imposent pas un ajustement des capitaux propres de la société absorbée (reprise d'amortissements, reprise de réduction de valeur, plus-value de réévaluation...). La différence qui subsiste doit ensuite être imputée, dans la mesure du possible, aux éléments de l'actif qui ont une valeur supérieure à leur valeur comptable ou aux éléments du passif qui ont une valeur inférieure à leur valeur comptable. Enfin, après ces deux opérations, la différence résiduelle est, selon le cas, soit portée à l'actif au titre de goodwill, soit prise en charge par la société absorbante.

Ou inférieure

Dans le troisième cas, où la valeur comptable des titres détenus est inférieure à la quote-part qu'ils représentent dans les capitaux propres de la société absorbée, il convient d'examiner si les capitaux propres de la société absorbée ne sont pas surévalués, à la lumière des dispositions du droit comptable commun (amortissements ou réductions de valeur complémentaires, provisions pour risques et charges...). L'écart de fusion résiduel est ensuite porté au compte de résultats de la société absorbante.

Bibliographie

- *BRANSON J.* : «Avis CNC : quand comptabiliser une plus-value de réévaluation?», Bilan 583, 31 mars 2009, p. 1-3.
- *Commission des Normes Comptables* : «Avis CNC 2009/5 : La condition de rentabilité liée à la comptabilisation de plus-values de réévaluation», 11 mars 2009, www.cnc-cbn.be.
- *Commission des Normes Comptables* : «Avis CNC 2009/6 : Traitement comptables des fusions», 1^{er} avril 2009, www.cnc-cbn.be.
- *VINCKE J.P.* : «L'avis 2009/5 relatif à la condition de rentabilité liée à la comptabilisation des plus-values de réévaluation», Accountancy & Fiscalité n°17, 7 mai 2009, p. 1-3.

Les plus-values de réévaluation: exemple chiffré

Olivier Colot, Chargé de cours, Université de Mons-Hainaut

Dans la continuité de l'article paru dans le n°17 de *Comptabilité Créative*, portant sur les plus-values de réévaluation, cet article s'intéresse également à ce thème au moyen d'un exemple chiffré.

Il existe effectivement trois possibilités de comptabilisation : amortir simplement la plus-value (si on est en présence d'un actif amortissable), l'amortir et transférer la partie amortie en réserves disponibles ou encore incorporer la plus-value au capital.

Exemple de comptabilisation

Au bilan initial de l'exercice comptable 2010 de la société IREWA figurent les actifs immobilisés suivants :

- une construction acquise en 2000 pour 350.000 € et amortissable en 25 ans (linéaire), réévaluée en 2005 de 50.000 €;
- une machine acquise en 2004 pour 48.000 €, amortie en dégressif (au taux double) en 10 ans, réévaluée en 2008 de 12.000 €.

Comptabilisation des plus-values de réévaluation

En 2005 :

22108	121	Constructions : +V actées à Plus-values de réévaluation sur IC	50.000	50.000
-------	-----	---	--------	--------

En 2008 :

23108	121	Machines : +V actées à Plus-values de réévaluation sur IC	12.000	12.000
-------	-----	--	--------	--------

Comptabilisation des écritures de fin d'exercice les concernant pour l'exercice comptable 2010, en prenant 3 hypothèses pour la construction

Hypothèse 1 : les amortissements sur la réévaluation n'ont pas été transférés aux réserves disponibles

6302		Dotations aux amortissements sur IC	23.300	
	22109	à Constructions: amortissements actés		14.000
	221089	Constructions: amortissements actés sur +V		2.500
	23109	Machine : amortissements actés		4.800
	231089	Machine : amortissements actés sur +V		2.000

Amortissement de la construction : $350.000 : 25 = 14.000$

Amortissement de la plus-value de réévaluation sur la construction sur les 20 an-

nées restantes : $50.000 : 20 = 2.500$

Amortissement de la machine :

Année	Valeur initiale	Taux	Annuité	VCN
2004	48000	dégr 20%	9600	38400
2005	38400		7680	30720
2006	30720		6144	24576
2007	24576		4912,2	19660,8
2008	19660,8	linéaire	4800	14860,8
2009	14860,8		4800	10060,8
2010	10060,8		4800	5260,8
2011	5260,8		4800	460,8
2012	460,8		460,8	0
2013	0		0	0

Amortissement de la plus-value de réévaluation sur la machine :

Année	Valeur initiale	Taux	Annuité	VCN
2008	12000	lin 6 ans	2000	100000
2009	10000		2000	8000
2010	8000		2000	6000
2011	6000		2000	4000
2012	4000		2000	2000
2013	2000		2000	0

Hypothèse 2 : les amortissements sur la réévaluation ont été transférés aux réserves disponibles

6302		Dotations aux amortissements sur IC		23.300	
	22109	à Constructions: amortissements actés			14.000
	221089	Constructions : amortissements actés sur +V			2.500
	23109	Machine : amortissements actés			4.800
	231089	Machine : amortissements actés sur +V			2.000
121	133	Plus-values de réévaluation sur IC		2.500	
		à Réserves disponibles			2.500

Hypothèse 3 : la plus-value de réévaluation comptabilisée est incorporée dans le capital à concurrence de 50 %

6302		Dotations aux amortissements sur IC		23.300	
	22109	à Constructions: amortissements actés			14.000
	221089	Constructions: amortissements actés sur +V			2.500
	23109	Machine : amortissements actés			4.800
	231089	Machine : amortissements actés sur +V			2.000
121	100	Plus-values de réévaluation sur IC		25.000	
		à Capital			25.000

Durant 2011, la plus-value sur la machine ne se justifie plus et la construction est revendue 275.000 €

Comptabilisation de la plus-value excédentaire sur la machine

Début 2011, la valeur comptable nette (VCN) de la plus-value de réévaluation sur la machine est égale à 6.000 € (cf. tableau d'amortissement ci-dessus) :

121	23108	Plus-values de réévaluation sur IC à Machines : +V actées	6.000	6.000
-----	-------	---	-------	-------

Comptabilisation de la revente de la construction selon les 3 hypothèses

Pour une immobilisation qui a été réévaluée, la revente s'effectue en 2 étapes :

- tous les comptes relatifs à la plus-value de réévaluation doivent être extournés. La valeur de l'immobilisation redevient ainsi égale à la valeur comptable initiale;
- la réalisation doit être comptabilisée par rapport à la valeur comptable initiale.

Hypothèse 1 : les amortissements sur la réévaluation n'ont pas été transférés aux réserves disponibles

En cas de cession de l'actif, la plus-value latente doit être annulée à concurrence du montant non encore amorti à l'actif et le solde subsistant au passif doit être transféré en réserves (6 dotations aux amortissements de 2.500 € entre 2005 et 2010 = 15.000€). En effet, selon la CNC, la plus-value de réévaluation acquiert progressivement le caractère d'une réserve :

121 221089	133 22108	Plus-values de réévaluation sur IC Constructions: amortissements actés sur +V à Réserves disponibles Constructions: +V actées	50.000 15.000	15.000 50.000
---------------	--------------	---	------------------	------------------

L'écriture de revente est ensuite comptabilisée :

400 22109	22100 763	Créances commerciales Constructions: amortissements actés à Construction Plus-value sur réalisation d'actifs immobilisés	275.000 154.000	350.000 79.000
--------------	--------------	--	--------------------	-------------------

Hypothèse 2 : les amortissements sur la réévaluation ont été transférés aux réserves disponibles

121 221089	22108	Plus-values de réévaluation sur IC Constructions: amortissements actés sur +V à Constructions: +V actées	35.000 15.000	50.000
---------------	-------	---	------------------	--------

400 22109	22100 763	Créances commerciales Constructions: amortissements actés à Construction Plus-value sur réalisation d'actifs immobilisés	275.000 154.000	350.000 79.000
--------------	--------------	--	--------------------	-------------------

Hypothèse 3 : la plus-value de réévaluation comptabilisée est incorporée dans le capital à concurrence de 50 %

La différence entre la plus-value encore comptabilisée sur l'actif et la partie de la plus-value non incorporée dans le capital est comptabilisée comme une charge exceptionnelle au lieu d'effectuer une réduction de capital :

121 221089 668	22108	Plus-values de réévaluation sur IC Constructions: amortissements actés sur +V Autres charges exceptionnelles à Constructions: +V actées	25.000 15.000 10.000	50.000
400 22109	22100 763	Créances commerciales Constructions: amortissements actés à Construction Plus-value sur réalisation d'actifs immobilisés	275.000 154.000	350.000 79.000

Plus-values de réévaluation et norme IAS 16

Pour terminer l'étude des plus-values de réévaluation, voici ce qui est recommandé dans la normes IAS 16.

La norme autorise de comptabiliser une immobilisation corporelle à son montant réévalué, diminué du cumul des amortissements, sous certaines conditions (IAS-16/31) :

- la réévaluation doit être effectuée sur base de la juste valeur à la date de réévaluation (valeur de marché évaluée par expertise, IAS-16/32);
- le montant de la réévaluation doit être périodiquement revu (IAS-16/34);
- tous les actifs de la catégorie doivent être réévalués (IAS-16/36).

Les plus-values de réévaluation sont directement imputées dans les fonds propres sous le compte «Ecart de réévaluation» et y sont maintenues aussi longtemps que les biens auxquels elles se rapportent ne sont pas réalisés (IAS-16/39).

L'écart de réévaluation relatif à une immobilisation corporelle et compris dans les capitaux propres peut être transféré directement dans les résultats non distribués lors de la décomptabilisation de l'actif. Cela peut signifier le transfert intégral de l'écart de réévaluation lorsque l'actif est mis hors service ou sorti. Toutefois, une partie de cet écart peut être transférée au fur et à mesure de l'utilisation de l'actif par l'entité. Dans ce cas, le montant de l'écart transféré serait la différence entre l'amortissement basé sur la valeur comptable réévaluée de l'actif et l'amortissement basé sur le coût initial de l'actif. Les transferts de la rubrique "écart de réévaluation" à la rubrique "résultats non distribués" ne transitent pas par le compte de résultat (IAS-16/41).

Bon à savoir

Le formulaire de déclaration INR (sociétés) Ex.imp. 2009 est publié

Marie-Lise Pottier

Le modèle de la formule de déclaration en matière d'impôt des non-résidents (INR) (sociétés, associations...) pour l'exercice d'imposition 2009 est contenu dans un arrêté royal du 10 septembre 2009, publié au *Moniteur belge* du 16 septembre 2009.

La date ultime pour son introduction n'est pas encore fixée. La formule diffère sur quelques points, exposés ci-dessous, par rapport à la formule de déclaration de l'exercice d'imposition 2008.

Les modifications par rapport à l'année dernière se situent dans les cadres suivants.

Cadre A – Sociétés, associations, établissements ou organismes quelconques étrangers qui se livrent à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif

▪ *Cadre III - Détail des bénéfices*

Le point «8. Base imposable» voit son «b) Imposable au taux réduit: prélèvement sur certaines réserves et plus-values exonérées (voir ligne 074)» modifié. En effet, le code 117 est désormais imposable à 20,75% (au lieu de 16,5%) et le code 118 est imposable à 12% et non plus à 10%.

▪ *Cadre XI. – Précomptes imputables*

Un nouveau précompte non remboursable voit le jour dans le point 1: c) Crédit d'impôt pour recherche et développement.

Partie B – Personnes morales qui ne se livrent pas à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif

Cadre XIII. Avantages financiers ou de toute nature

Il s'agit d'un nouveau cadre inséré au sein de la partie B. La structure de cette partie a par conséquent été remodelée. Le cadre XIII contient le code 135 (montant imposable).

Partie C – Tous les contribuables

Cadre XVI. – Documents, relevés et renseignements divers

Un nouvel emplacement est désormais réservé pour indiquer l'adresse e-mail de la personne que peut contacter le service de taxation en ce qui concerne la déclaration.

Introduction de la déclaration

La déclaration d'impôt des non-résidents (sociétés, association...) peut être remplie grâce au système Finform, sur le site Internet du SPF Finances. Elle peut donc être complétée de façon électronique, mais ne peut cependant pas encore être envoyée d'une telle façon. Le modèle imprimé doit être certifié exact, daté et signé. Il doit contenir le même nombre de pages que le modèle contenu en annexe de l'arrêté royal du 10 septembre 2009. La formule de déclaration, qui doit uniquement être datée et signée et le modèle imprimé doivent être adressés conjointement auprès de l'Administration.

Il est à noter que le formulaire électronique pour l'INR (sociétés) n'est pas encore disponible sur le site internet du SPF Finances

Entrée en vigueur

L'arrêté royal du 10 septembre 2009 entre en vigueur le 26 septembre 2009, à savoir dix jours après sa publication au *Moniteur belge*.

Source : 10 septembre 2009 - Arrêté royal déterminant le modèle de la formule de déclaration en matière d'impôt des non-résidents (sociétés, associations, etc.) pour l'exercice d'imposition 2009 et les conditions qui permettent de fournir les données demandées dans ladite formule de déclaration au moyen d'imprimés informatiques, *MB* 16 septembre 2009, p. 62369;

<http://www.ejustice.just.fgov.be/>

colophon

Comité de rédaction: S. D'Hulster, M. Gilson, T. Litannie, W. Vandervelde. **Coordination:** Madeleine Piéron – madeleine.pieron@wkb.be. **Comptabilité Créative** est une publication de Kluwer – www.kluwer.be. **Editeur responsable:** Hans Suijkerbuijk, Waterloo Office Park, Drève Richelle 161 L, B-1410 Waterloo. **Service clientèle Kluwer:** tél. 0800 40 330 (appel gratuit) – +32 15 78 76 01 (de l'étranger), fax 0800 17 529, e-mail: contact@kluwer.be. © 2009 Wolters Kluwer Belgium SA. Hormis les exceptions expressément fixées par la loi, aucun extrait de cette publication ne peut être reproduit, introduit dans un fichier de données automatisé, ni diffusé, sous quelque forme que ce soit, sans l'autorisation expresse et préalable et écrite de l'éditeur.