

## COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

### Avis CNC 2024/XX – Traitement comptable d'une opération de scission de société – actif net fiscal négatif – plus-value de réévaluation (addendum aux avis CNC 2022/01 et 2022/12)

Projet d'avis du 15 mai 2024

#### I. Introduction

1. Le présent projet d'avis fait suite à une question posée à la Commission portant sur le traitement comptable d'une opération décrite aux numéros 211/57 et 211/58 du Comm. IR 92. Il s'agit d'une scission par constitution de nouvelles sociétés visée à l'article 12:5 du Code des sociétés et des associations (ci-après : CSA) présentant les caractéristiques suivantes :

- l'actif net comptable transféré à chacune des sociétés bénéficiaires est positif;
- l'actif net fiscal transféré à l'une des sociétés est négatif en raison de l'existence d'une plus-value de réévaluation dépassant le montant de la valeur nette comptable transférée à cette société.

2. La Commission a été plus précisément interrogée quant à l'existence d'un traitement comptable alternatif à celui décrit aux numéros 211/57 et 211/58 du Commentaire administratif du code des impôts sur les revenus (ci-après : Comm. IR 92) pour ce qui concerne la répartition des composantes de fonds propres entre les sociétés bénéficiaires.

3. Le présent projet d'avis est structuré comme suit :

- description de l'opération visée<sup>1</sup> (sous le titre II. Description de l'opération visée) ;
- position de la Commission sur base des avis CNC 2022/01 – *Fusions et scissions impliquant des sociétés dont l'actif net est négatif* et 2022/12 – *Traitement comptable des opérations de scission de sociétés* (sous le titre IV. Position de la Commission)<sup>2</sup>.

#### II. Description de l'opération visée

4. Le bilan de la société à scinder, A, se présente comme suit préalablement à la scission<sup>3</sup> :

Société A (société scindée)			
Actif 1	130	Capital/Apport	60
Actif 2	150	Réserves disponibles	40
		Plus-values de réév. sur l'actif 2	120
		Dettes	60
Total	280	Total	280

<sup>1</sup> Suivant les informations fournies au n° 211/58 Comm. IR 92.

<sup>2</sup> Cette position diffère de celle exprimée au n°211/58 Comm. IR 92.

<sup>3</sup> Les bilans repris au présent titre ont été reconstitués sur base de données mentionnées au n° 211/58 Comm. IR 92.

On suppose que les montants repris ci-dessus au titre du capital comptable et des réserves disponibles correspondent respectivement au capital fiscal<sup>4</sup> et aux réserves taxées.

La valeur fiscale nette de la société A, scindée en deux nouvelles sociétés à capital B et C, s'élève à 100<sup>5</sup>, tandis que sa valeur comptable nette s'élève à 220<sup>6</sup>.

5. Si l'actif 1 est attribué à la société B et l'actif 2 qui a fait l'objet de la réévaluation est attribué à la société C en même temps que les dettes, les bilans des sociétés bénéficiaires post-scission (avant répartition des fonds propres) sont les suivants :

Société B			
Actif 1	130	Capitaux propres	130
Total	130	Total	130

  

Société C			
Actif 2	150	Capitaux propres	90
		Dettes	60
Total	150	Total	150

6. Il reste à déterminer comment les fonds propres peuvent (ou doivent) se répartir d'un point de vue comptable.

### III. Position de la Commission

#### A. Rappel des principes

7. Les éléments de capitaux propres transférés lors d'une scission (ou opération y assimilée) sont en principe enregistrés dans le chef des sociétés bénéficiaires à la valeur pour laquelle ils étaient enregistrés chez la société (partiellement) scindée<sup>7</sup>. Ce faisant, le principe de continuité comptable requiert que « la somme des valeurs comptables des éléments de fonds propres transférés à chacune des sociétés bénéficiaires [soit] égale aux fonds propres totaux de la société scindée<sup>8</sup> ».

8. Pour ce qui concerne la répartition des composantes des capitaux propres entre les sociétés, l'avis CNC 2012/11 du 5 septembre 2012 confirme l'interprétation littérale à donner à l'article 3:56, § 4 de l'AR CSA :

« 15. L'article 78, § 8, de l'AR C.Soc. confirme aussi, en combinaison avec les articles 80 et 80bis de l'AR C.Soc., que, dans le cas des scissions et scissions partielles, on suit au niveau comptable la répartition des fonds propres opérée au niveau fiscal (conformément à l'article 213 du Code des impôts sur les revenus 1992, CIR 1992) lorsque l'opération est réalisée en neutralité fiscale ».

<sup>4</sup> Art. 184 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après: CIR 92).

<sup>5</sup> Conformément à l'article 184ter, § 3 du CIR 92, la valeur fiscale nette de la société A s'obtient comme suit : 130 (actif 1) + 150 (actif 2) – 120 (plus-value de réévaluation) – 60 (dettes) = 100.

<sup>6</sup> Soit 130 (actif 1) + 150 (actif 2) – 60 (dettes) = 220.

<sup>7</sup> Article 3:56, § 1<sup>er</sup>, AR CSA.

<sup>8</sup> Avis CNC 2022/12, point 17, *in fine*.

9. En ce sens, l'avis 2022/12 – *Traitement comptable des opérations de scission de sociétés* du 20 avril 2022 énonce désormais en son point 19 ce qui suit :

« 19. Depuis l'entrée en vigueur de l'arrêté royal du 7 novembre 2011<sup>9</sup>, les règles particulières relatives aux éléments acquis dans le cadre d'une fusion, d'une scission ou d'une opération y assimilée prévoient qu'« *il est tenu compte, lors de la reprise des capitaux propres de la société [...] absorbée, scindée ou cédante dans les comptes de la société [...] absorbante ou bénéficiaire, de la composition et qualification fiscales des composantes des capitaux propres dans le chef de la société [...] absorbante ou bénéficiaire* ». <sup>10</sup>

Par conséquent, le transfert des fonds propres comptables (capital/apport, réserves disponibles, réserves indisponibles, réserves immunisées) doit être aligné sur celui des fonds propres fiscaux (capital fiscalement libéré, réserves taxées, réserves exonérées).<sup>11</sup> La Commission rappelle néanmoins que ces différentes sortes de fonds propres ne concordent pas nécessairement. »

10. Concernant les plus-values de réévaluation, elles n'ont pas de valeur fiscale<sup>12</sup> et ne sont donc pas fiscalement réparties sur base du ratio visé à l'article 213 du CIR 92, au contraire des réserves immunisées non exclues de la valeur fiscale, mais doivent être allouées fiscalement à la société obtenant l'actif réévalué sous-jacent<sup>13</sup>.

11. Lorsque le total des fonds propres transférés vers une société bénéficiaire tels qu'ils résultent de la répartition fiscale de ceux-ci ne correspond pas au montant de l'actif net comptable transféré à cette même société bénéficiaire, il convient de réaliser les ajustements nécessaires par le biais de la déclaration fiscale<sup>14</sup>. La CNC a, dans son avis 2022/01 – *Fusions et scissions impliquant des sociétés dont l'actif net est négatif* du 19 janvier 2022, préconisé l'imputation de cette différence sur le résultat reporté<sup>15</sup>.

12. De l'avis de la Commission, il ne devrait pas être possible de recourir à cette solution lorsque cette différence conduit à une augmentation du résultat reporté de l'une des sociétés. Une telle augmentation aurait en effet un impact sur le caractère distribuable de plus-value de réévaluation. La différence (positive) entre d'une part, le montant des fonds propres comptables tels qu'ils résultent de la répartition prévue par l'article 213 CIR 92, et d'autre part, le montant total des fonds propres permettant d'obtenir

---

<sup>9</sup> MB, 21 novembre 2011.

<sup>10</sup> Art. 3:56, § 4, AR CSA (anciennement art. 78, § 8, AR C.Soc.).

<sup>11</sup> Point 15 de l'avis CNC 2012/11 - *Transfert de fonds propres dans le cadre d'une fusion, scission ou scission partielle réalisée en continuité comptable et en continuité fiscale et article 78, § 8, de l'arrêté royal portant exécution du Code des sociétés*.

<sup>12</sup> Art. 184ter, § 3, al. 1, premier tiret, CIR 92.

<sup>13</sup> Comm. IR 92, n° 211/55 ; avis CNC 2022/12, point 20, al. 2 et 3 :

« [Les plus-values de réévaluation exonérées conformément à l'article 44, §1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup> du CIR 92] doivent être attribuées à la société bénéficiaire où se retrouvent les éléments apportés auxquels ces plus-values ont trait ». Avis CNC 2012/11, nr. 18 « Les plus-values de réévaluation exonérées conformément à l'article 44, §1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup> du CIR 92 sont fiscalement attribuées à la société bénéficiaire dans laquelle se trouve la plus-value. La répartition comptable des fonds propres s'aligne sur cette répartition fiscale. »

<sup>14</sup> Cette situation peut par exemple se produire lorsque la valeur nette fiscale de la société scindée est nulle, si le ratio de valeur fiscale des éléments d'actifs transférés visés à l'article 213, al. 2 du CIR 92 est différent du ratio des actifs nets comptables transférés (voyez sur ce point l'exemple 3 repris à l'avis CNC 2022/01 – point 21). Il pourra également se produire si la valeur nette fiscale de la société scindée est positive lorsque la valeur nette fiscale transférée à (au moins) une des sociétés bénéficiaires est nulle (ce qui est le cas dans l'exemple examiné dans cette note).

<sup>15</sup> La somme de ces écritures comptables au sein des différentes sociétés bénéficiaires devra être égale à 0, ce qui permet de respecter le prescrit de l'article 3:56, § 1<sup>er</sup> *in fine* de l'AR CSA. L'utilisation du résultat reporté semble en effet la meilleure solution étant donné qu'il permet l'imputation d'un montant négatif. Une correction fiscale technique dans la déclaration fiscale sera en principe requise en raison de la différence entre les fonds propres fiscaux (tels que répartis initialement) et les fonds propres comptables (correspondant à ces fonds propres fiscaux plus la correction du résultat reporté). Nous renvoyons également sur ce point à l'exemple 3 de l'avis CNC 2022/01.

l'égalité entre l'actif et le passif fera l'objet d'une réserve indisponible. En revanche, une telle différence peut être ajustée via le résultat reporté lorsqu'elle est négative. Dans ce cas, il n'y pas d'impact sur le caractère distribuable de la plus-value de réévaluation.

#### B. Application de l'article 3:56, § 4, AR CSA

13. La répartition des fonds propres de la société A devrait selon la Commission être réalisée comme suit en application de l'article 3:56, § 4 de l'AR CSA:

	Fonds propres de la société A	Fonds propres fiscalement transférés à la société B	Fonds propres fiscalement transférés à la société C
Capital/Apport	60	60 (1)	0 (1)
Réserves indisponibles	0	0(1)	0(1)
Réserves disponibles	40	40 (1)	0 (1)
Résultat reporté	0	0 (1)	0 (1)
Plus-values de réévaluation	<u>120</u>	<u>0 (2)</u>	<u>120 (2)</u>
Total fonds propres après répartition fiscale	220	100	120

- (1) Ratio article 213 CIR 92 : VNF transférée à la société B = 130. VNF transférée à la société C = 0 (- 30). Fonds propres (avec valeur fiscale – art. 213, CIR 92) transférés à la société B : 100% et à la société C : 0% ;
- (2) La plus-value de réévaluation est fiscalement attribuée à la société obtenant l'actif réévalué (actif 2) (Comm. IR 92, nr. 211/55, voir également l'avis CNC 2022/12 – *Traitement comptable des opérations de scission de sociétés*).

14. Sur base du tableau ci-avant, les fonds propres comptables octroyés à la société B ne permettent pas d'obtenir l'égalité entre l'actif et le passif. En effet, il existe une différence entre les fonds propres comptables tels qu'ils résultent de la répartition fiscale visée à l'article 213 du CIR 92 et l'actif net comptable transféré aux sociétés bénéficiaires.

	Fonds propres de la société B	Fonds propres de la société C
Fonds propres comptables après répartition fiscale	100	120
Fonds propres comptables attendus (voir <i>supra</i> point 5)	<u>130</u>	<u>90</u>
Différence	+ 30	- 30

15. Cette inégalité est corrigée comptablement via les réserves indisponibles dans le chef de B et via le résultat reporté. La répartition des fonds propres comptables après correction est résumée ci-après :

	Fonds propres de la société A	Fonds propres fiscalement transférés à la société B	Fonds propres fiscalement transférés à la société C
Capital/Apport	60	60	0
Réserves indisponibles		30(1)	0
Réserves disponibles	40	40	0
Résultat reporté	0	0 (1)	-30 (2)
Plus-values de réévaluation	<u>120</u>	<u>0</u>	<u>120</u>
Total fonds propres comptables	220	130	90
<i>pm : valeurs nettes fiscales</i>	<i>100</i>	<i>130</i>	<i>0 (-30)</i>

- (1) Soit 0 de réserve indisponible transférée sur base de l'article 213 du CIR92 et une correction comptable de + 30.
- (2) Soit 0 de résultat reporté transféré sur base de l'article 213 du CIR92 et une correction comptable de - 30.

La somme des valeurs comptables des éléments de fonds propres transférés à chacune des sociétés bénéficiaires reste bien égale aux fonds propres totaux de la société scindée, le principe de continuité comptable est donc bien respecté.

16. Conformément à la position prise dans l'avis CNC 2022/01, la différence entre les valeurs fiscales et comptables transférées donnera lieu à la reconnaissance d'une réserve taxée négative de 30 dans la déclaration fiscale de la société B et à la reconnaissance d'une réserve taxée positive dans celle de la société C.

17. Dans le chef de la société C, les fonds propres fiscaux reportés dans le cadre I.A. seront de -30 (résultat reporté) et 30 (réserve taxée), soit un total net de 0 qui correspond à la valeur des fonds propres fiscaux qui lui sont alloués sur base de l'article 213 du CIR92<sup>16</sup>.

	Fonds propres de la société A	Fonds propres fiscalement transférés à la société B	Fonds propres fiscalement transférés à la société C
Total fonds propres après répartition fiscale	220	100	120

<sup>16</sup> La plus-value de réévaluation de 120 étant elle reportée dans le cadre des réserves exonérées.

Total fonds propres comptables	220	130	90
Différence		- 30	+ 30

**C. Autres approches (comptabilisation de la plus-value de réévaluation ultérieurement à la scission)**

18. L'approche proposée sous le titre III permet également d'arriver aux mêmes situations bilantaires que si la plus-value de réévaluation n'avait pas été comptabilisée au moment de la scission mais après celle-ci<sup>17</sup>. La comptabilisation d'une plus-value de réévaluation n'étant (sauf exceptions) pas obligatoire, il serait anormal que le bilan des sociétés concernées diffèrent selon qu'une telle plus-value est ou non comptabilisée au moment de la scission.

---

<sup>17</sup> Le même raisonnement peut être fait en prenant l'hypothèse d'une reprise.