

## COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

### Avis CNC 2017/XX – Amortissements des immobilisations corporelles en cours et des acomptes versés - Prise en résultat des subsides en capital

#### Projet d'avis du 5 juillet 2017

1. La Commission des normes comptables a été interrogée sur le traitement comptable de l'opération suivante : une entreprise décide de faire construire un bâtiment pour un montant d'investissement total de 800.000 euros (l'immeuble). L'immeuble sera amorti sur 33 ans. Au 31 décembre 200X, 120.000 euros de travaux sont déjà facturés, soit 15 % du montant total de l'investissement. A cet égard, l'entreprise est éligible à l'obtention de subsides accordés par le Fonds flamand de l'infrastructure affectée aux matières personnalisables (VIPA), pour un montant total de 500.000 euros.<sup>1</sup> Une première tranche de 125.000 euros est reçue en 200X, soit 25 % du montant total des subsides qui seront éventuellement accordés par le VIPA.

2. Le présent avis analyse le traitement comptable de la partie déjà facturée des travaux et la prise en résultat du subside reçu en 200X.<sup>2</sup>

La Commission renvoie pour le surplus à ses avis 2011/13 relatif aux subsides des pouvoirs publics<sup>3</sup> et 2009/3 relatif au traitement comptable des subsides en capital dont l'octroi et/ou le paiement sont échelonnés sur plusieurs années<sup>4</sup>.

3. Lors de la réception du subside de 125.000 euros, l'entreprise doit le comptabiliser sous le compte 15 *Subsides en capital*. A la date de clôture de l'exercice 200X, l'entreprise doit enregistrer les travaux inachevés mais déjà facturés au cours de l'exercice (120.000 euros) sous le compte 27 *Immobilisations corporelles en cours et acomptes versés*.

A la clôture de l'exercice 200X, le subside reçu (125.000 euros) est donc supérieur au montant de l'investissement comptabilisé (120.000 euros). Toutefois, lorsque la totalité du subside sera reçue (500.000 euros) et la totalité de l'investissement réalisée (800.000 euros), le subside ne représentera que 62,5 % de la valeur d'acquisition de l'immobilisation pour laquelle il a été obtenu (l'immeuble).

4. L'entreprise a le choix d'amortir la partie déjà facturée des travaux dès sa comptabilisation en compte 27 ou d'amortir globalement l'immeuble une fois achevé.<sup>5</sup>

---

<sup>1</sup> Le droit à l'obtention des subsides VIPA étant un droit éventuel, l'entreprise ne peut comptabiliser aucune créance éventuelle relative aux subsides à recevoir (avis CNC 2009/3 - Traitement comptable des subsides en capital dont l'octroi et/ou le paiement sont échelonnés sur plusieurs années).

<sup>2</sup> Pour la facilité de l'exposé, (i) nous supposons que l'entreprise n'est pas soumise à l'impôt des sociétés de telle sorte que la ventilation entre subside en capital et impôts différés ne doit pas être opérée et (ii) nous n'appliquons pas *pro rata temporis* la prise en résultat du subside et l'amortissement de l'immobilisation.

<sup>3</sup> Avis CNC 2011/13 – Subsides des pouvoirs publics, 4 mai 2011.

<sup>4</sup> Avis CNC 2009/3 – Traitement comptable des subsides en capital dont l'octroi et/ou le paiement sont échelonnés sur plusieurs années, 11 février 2009.

<sup>5</sup> Arrêté royal du 12 septembre 1983 déterminant la teneur et la présentation d'un plan comptable minimum normalisé, M.B., 29 septembre 1983, Annexe, Chapitre I, Bilan, note de bas de page 6 ; C. Fischer, « Immobilisations corporelles en

Par hypothèse, lors de la clôture de l'exercice 200X, l'entreprise opte pour l'amortissement immédiat des travaux déjà facturés (120.000 euros) sur une durée de 33 ans, soit à concurrence de 3.636 euros.

5. Conformément à l'article 95, § 2, VI., alinéa 2, de l'AR C.Soc.,

« [les subsides en capital] font l'objet d'une réduction échelonnée, par imputation à la rubrique 'IV. C. Autres produits financiers', au rythme de la prise en charge des amortissements afférents aux immobilisations pour l'acquisition desquelles ils ont été obtenus [...] ».

De l'avis de la Commission, l'entreprise doit prendre en résultat le subside au rythme de la prise en charge des amortissements, soit sur une durée de 33 ans, mais également en proportion de ce que représente le montant comptabilisé en compte 27 par rapport à l'investissement total, soit 15 %<sup>6</sup>.

Lors de la clôture de l'exercice 200X, l'entreprise doit donc prendre en résultat le subside à concurrence de 568 euros (3.788 euros<sup>7</sup> multipliés par 15 %<sup>8</sup>).

6. L'avis de la Commission repose sur les motifs suivants :

- L'article 95, § 2, VI., alinéa 2, de l'AR C.Soc., prévoit expressément que le subside doit être pris en résultat au rythme de la prise en charge des amortissements afférents à l'immobilisation pour l'acquisition de laquelle il a été obtenu. Or en l'espèce, le subside a été octroyé pour l'acquisition de l'immeuble, une immobilisation d'une valeur de 800.000 euros, et non pour l'acquisition d'une immobilisation en cours d'une valeur de 120.000 euros.
- La *ratio legis* de cette disposition montre que la prise en résultat progressive du subside ne peut excéder le montant des amortissements actés sur l'immobilisation pour l'acquisition de laquelle il a été obtenu.

Sous le régime de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises, cette « réduction progressive [se faisait], selon un plan approprié, par imputation au compte de résultats, en déduction explicite [...] des amortissements afférents aux immobilisations pour l'acquisition desquelles [les subsides] ont été obtenus [...] »<sup>9</sup> (nous soulignons).

L'arrêté royal du 12 septembre 1983 modifiant l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises qui a introduit le régime actuel<sup>10</sup>, n'a pas entendu supprimer

---

cours et acomptes versés », in *La réglementation sur les comptes annuels et le plan comptable (grandes sociétés)*, Volume 2, nos 2155-2160 ; C. Fischer, « Règles fiscales relatives aux amortissements », in *La réglementation sur les comptes annuels et le plan comptable (grandes sociétés)*, Volume 3, nos 3198-3199 ; C. Fischer, « Acomptes, avances et paiements partiels », *C&FP*, 2011, n° 3, p. 20 ; X., « Acomptes sur immobilisations et immobilisations en cours : déduction pour investissement et début des amortissement », *Bilan*, 1986, n° 85, p. 2 ; Com.IR 1992, nos 61/83-86 et 68/17.

<sup>6</sup> 120.000 euros divisés par 800.000 euros.

<sup>7</sup> 125.000 euros divisés par 33 ans.

<sup>8</sup> 120.000 euros divisés par 800.000 euros.

<sup>9</sup> Arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises, *M.B.*, 19 octobre 1976, p. 13470, spéc. p. 13498, Annexe, Chapitre II, Section I, VI. Subsides reçus en capital.

<sup>10</sup> Réduction échelonnée des subsides, par imputation à la rubrique 'IV.C. Autres produits financiers', au rythme de la prise en charge des amortissements afférents aux immobilisations pour l'acquisition desquelles ils ont été obtenus.

cette limitation mais préciser que « *les subsides en capital sont dorénavant imputés aux résultats financiers, à l'instar des subsides en intérêts.* »<sup>11</sup>.

- La prise en résultat proportionnelle permet aux comptes annuels de l'exercice 200X de donner « *une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de [l'entreprise]* »<sup>12</sup> et de respecter les principes de matching<sup>13</sup> et de prudence<sup>14</sup>.

Si la prise en résultat du subside ne se faisait pas proportionnellement, elle excéderait le montant de l'amortissement acté :

Prise en résultat du subside : 3.788 euros (= 125.000 euros / 33 ans)
- Amortissement du montant comptabilisé en compte 27 : 3.636 euros (= 120.000 euros / 33 ans)
Résultat : 152 euros

Or, comme vu *supra*, le subside ne représentera que 62,5 % du montant total de l'investissement de sorte que l'amortissement acté sur l'immeuble devrait en règle compenser la prise en résultat du subside.

En effet, si l'entreprise prend proportionnellement en résultat le subside, elle obtient le résultat suivant :

Prise en résultat du subside : 568 euros (= [125.000 euros / 33 ans] * 15 %)
- Amortissement du montant comptabilisé en compte 27 : 3.636 euros (= 120.000 euros / 33 ans)
Résultat : - 3.068 euros

Et si l'entreprise achève l'immeuble en 200X+1<sup>15</sup>, elle enregistra à la clôture de cet exercice la prise en résultat du subside en proportion de 100 % de l'investissement réalisé :

Prise en résultat du subside : 3.788 euros (= [125.000 euros / 33 ans] * 100 %) <sup>16</sup>
- Amortissement acté sur l'immeuble : 24.242 euros (= 800.000 euros / 33 ans) <sup>17</sup>
Résultat : - 20.454 euros

<sup>11</sup> Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 12 septembre 1983 modifiant l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises, *M.B.*, 29 septembre 1983, p. 11893, spéc. p. 11906.

<sup>12</sup> AR C.Soc., art. 24, al. 1<sup>er</sup>.

<sup>13</sup> AR C.Soc., art. 33.

<sup>14</sup> AR C.Soc., art. 32.

<sup>15</sup> L'entreprise enregistra le solde des travaux réalisés sous le compte 2210 *Constructions – Valeur d'acquisition*, soit un montant de 680.000 euros (800.000 euros – 120.000 euros). Elle transféra ensuite les travaux comptabilisés en compte 270 et leurs amortissements comptabilisés en compte 279 vers respectivement les comptes 2210 et 2219.

<sup>16</sup> La prise en résultat du subside se déroule comme suit : (i) première prise en résultat de 568 euros (3.788 euros multipliés par 15 %) ; prises en résultat cumulées : 2/33) et (ii) deuxième prise en résultat de 3.220 euros (3.788 euros multipliés par 85 % ; prises en résultat cumulées : 1/33).

<sup>17</sup> L'amortissement de l'immeuble se déroule comme suit : (i) premier amortissement de 3.636 euros (120.000 euros divisés par 33 ans ; amortissements cumulés : 2/33) et (ii) deuxième amortissement de 20.606 euros (680.000 euros divisés par 33 ans ; amortissements cumulés : 1/33).