



COMMISSION
DES NORMES COMPTABLES

58

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'Économie

Membres

Mme V. TAI
M. L. VAN BRANTEGEM
Nommés sur proposition du ministre des Finances

M. R. QUINART
Nommé sur proposition du ministre du Budget

M. H. VAN PASSEL
Nommé sur proposition de l'Institut
des Réviseurs d'Entreprises

Mme M. CLAES
Nommée sur proposition du Conseil de l'Institut
des Expert-comptables et des Conseils Fiscaux

Mme V. SLEEUWAGEN
Nommée sur proposition du Conseil de l'Institut
professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés

Mme C. COLLET
Nommée sur proposition du ministre des Classes moyennes, choisie sur des listes doubles présentées par les organisations représentatives des Classes moyennes

Mme L. PINTE
M. B. COLMANT
Mme V. GODDEERIS
M. I. DIERICKX
Nommé sur proposition du Conseil Central
de l'Économie

M. B. AMEYE
Nommés sur proposition du ministre de l'Économie

M. G. GIROULLE
Nommé sur proposition du ministre de la Justice

Mme C. DENDAUW
Nommée sur proposition du ministre des Classes moyennes

M. T. LHOEST
Nommé sur proposition de la Commission bancaire,
financière et des assurances

Secrétariat technique

Mme SADI PODEVIJN
Secrétaire générale

Mme ELS GOSSÉ
Secrétaire scientifique

Mme MARIEKE BRES
Secrétaire scientifique

M. IGNACE BOGAERT
Secrétaire scientifique

M. DIDIER BEBWA KABAROLE
Secrétaire scientifique

Mme ANNE-LAURE LOSSEAU
Secrétaire scientifique

Traductrice

Mme NATASA IVACIC

Secrétariat administratif

Mme MICHELINE LAVENDOMME
Secrétaire



SOMMAIRE

58

avis 2011/4

Traitement comptable de la fourniture/la réception des marchandises à titre gratuit
Avis du 12 janvier 2011

5

I. LA FOURNITURE DES MARCHANDISES À TITRE GRATUIT

5

II. LA RÉCEPTION DES MARCHANDISES À TITRE GRATUIT

5

avis 2011/5

Périmètre de consolidation: interprétation de la cause d'exclusion reprise à l'article 107,
4° de l'AR C.Soc.
Avis du 25 février 2011

6

INTRODUCTION

6

I. L'OBLIGATION DE CONSOLIDATION ET LA DÉTERMINATION
DE PÉRIMÈTRE DE CONSOLIDATION

6

II. INTERPRÉTATION DE LA CAUSE D'EXCLUSION

6

A. *Actions souscrites en vue de leur rétrocession*

7

B. *Les actions qui, en vertu d'une décision de la société,*
sont destinées à être cédées dans un an

7

avis 2011/6

Traitement comptable de l'achat d'or et d'œuvres d'art
Avis du 16 mars 2011

8

INTRODUCTION

8

I. L'ACHAT D'OR

8

A. *Inscription parmi les actifs circulants*

8

1. Stocks

8

2. Placements de trésorerie

9

B. *Inscription parmi les immobilisations*

10

II. L'ACHAT D'ŒUVRES D'ART	10
A. <i>Inscription parmi les actifs circulants</i>	10
1. Stocks	10
2. Placements de trésorerie	11
B. <i>Inscription parmi les immobilisations</i>	11
 avis 2011/7	
<i>Fonds affectés</i>	
<i>Avis du 6 avril 2011</i>	12
 avis 2011/8	
<i>Reddition de comptes en cas de dissolution et de liquidation</i>	
<i>Avis du 6 avril 2011</i>	15
INTRODUCTION	15
I. DISSOLUTION (MISE EN LIQUIDATION)	15
A. <i>La dissolution volontaire</i>	15
B. <i>La dissolution judiciaire des sociétés qui ne sont plus actives</i>	16
II. LIQUIDATION	17
III. CLÔTURE DE LA LIQUIDATION	17
 avis 2011/9	
<i>Influence de l'accord amiable extrajudiciaire et de la réorganisation judiciaire sur les dettes et les créances</i>	
<i>Avis du 6 avril 2011</i>	19
INTRODUCTION	19
I. TRAITEMENT COMPTABLE DE L'ABANDON DE CRÉANCE	20
A. <i>Dans le chef du débiteur</i>	20
B. <i>Dans le chef du créancier</i>	21
II. TRAITEMENT COMPTABLE DE DETTES NON PRODUCTIVES D'INTÉRÊT DANS LE CADRE DE LA LCE	23
A. <i>Dans le chef du débiteur</i>	23
1. Conversion d'une dette résultant de la livraison de biens et services ou d'une autre dette en une dette non productive d'intérêt, remboursable sur plusieurs années ou non	23
2. Obtention d'un prêt non productif d'intérêt	23
B. <i>Dans le chef du créancier</i>	23
1. Conversion d'une créance résultant de la livraison de biens et services ou d'une dette productive d'intérêt en une créance non productive d'intérêt, remboursable sur plus d'un an ou non	23
2. Attribution d'un prêt non productif d'intérêt	23



III. TRAITEMENT COMPTABLE DE LA CONVERSION (D'UNE PARTIE) DE LA CRÉANCE EN CAPITAL	24
A. <i>Dans le chef du débiteur</i>	24
B. <i>Dans le chef du créancier</i>	26
 avis 2011/12	
<i>Dérogation relative à la monnaie fonctionnelle: implications pratiques et procédure</i>	
<i>Avis du 4 mai 2011</i>	27
INTRODUCTION	27
I. CONVERSION DES ACTIFS, DES PASSIFS, DES CHARGES ET DES PRODUITS SUITE À L'OBTENTION DE LA DÉROGATION EN MATIÈRE DE MONNAIE FONCTIONNELLE AU COURS DE L'EXERCICE	27
II. DEMANDES DE DÉROGATION INTRODUITES PAR DES SOCIÉTÉS QUI N'ONT PAS ENCORE DÉPOSÉ DE COMPTES ANNUELS	28
III. DEMANDES RELATIVES À LA PROLONGATION DE LA DÉROGATION EN MATIÈRE DE MONNAIE FONCTIONNELLE	29
 avis 2011/13	
<i>Subsides des pouvoirs publics</i>	
<i>Avis du 4 mai 2011</i>	30
INTRODUCTION	30
I. CHAMP D'APPLICATION	30
II. GÉNÉRALITÉS	31
A. <i>Moment auquel le subside doit être comptabilisé</i>	31
B. <i>Subsides en nature</i>	33
III. SUBSIDES À L'INVESTISSEMENT	33
A. <i>Subsides en capital</i>	34
1. Notion et présentation dans les comptes annuels (article 95 AR C.Soc.)	34
2. Imputation du subside au compte de résultats	35
3. Remboursement	36
4. Cas particuliers	38
B. <i>Subsides en intérêts</i>	38
1. Notion et présentation dans les comptes annuels	38
2. Traitement comptable	39
IV. SUBSIDES D'EXPLOITATION	39
A. <i>Notion et présentation dans les comptes annuels</i>	39
B. <i>Traitement comptable</i>	40
C. <i>Application</i>	40
1. L'exemption partielle du paiement du précompte professionnel	40
2. Cas particulier: Subsides des pouvoirs publics pour le financement du fonds de roulement	40
V. SUBSIDES POUR LES FRAIS DE RECHERCHE ET DE DÉVELOPPEMENT	41
A. <i>Octroi de subsides pour les frais de recherche et de développement</i>	41
B. <i>Remboursement des subsides pour les frais de recherche et de développement</i>	42

» **Traitement comptable de la fourniture/la réception des marchandises à titre gratuit (avis 2011/4)**
Avis du 12 janvier 2011

Mots-clés

fourniture des marchandises à titre gratuit – marchandises gratuites – réception à titre gratuit – réception des marchandises à titre gratuit – stock – variation du stock

I. La fourniture des marchandises à titre gratuit

Une entreprise qui fournit des marchandises à titre gratuit à un tiers, est tenue de mentionner dans l'annexe que ces biens ont quitté son stock.

Exemple

Une entreprise fournit gratuitement des marchandises d'une valeur de 500 euros¹ à son client.

A la date d'inventaire, le compte 340 *Marchandises* sera influencé à concurrence de 500 euros par la comptabilisation de la variation des stocks.

La Commission ne se prononce pas sur les implications relatives à la TVA en ce qui concerne la fourniture des biens à titre gratuit.

II. La réception des marchandises à titre gratuit

La Commission constate qu'en pratique la réception des marchandises à titre gratuit est souvent liée à une obligation d'achat.

Une entreprise qui reçoit «à titre gratuit», à l'achat d'une quantité déterminée de marchandises, des marchandises de son fournisseur, ne doit pas passer d'écriture additionnelle.

Exemple

A l'achat de 100 marchandises, une entreprise en reçoit 10 «à titre gratuit». Le prix individuel s'élève à 110 euros. L'achat de 100 pièces sera comptabilisé de la manière suivante:

604 Achat de marchandises	11.000,00	
à 440 Fournisseurs		11.000,00

L'entreprise ne passera pas d'écriture additionnelle à la réception des 10 pièces «gratuites».

A cet égard, la Commission tient à souligner que le prix individuel de ces marchandises lors de l'évaluation des stocks s'élèvera à 100 euros (11.000 euros/110 pièces) et non à 110 euros.

La Commission ne se prononce non plus sur les implications relatives à la TVA en ce qui concerne la réception des biens à titre gratuit.

¹ La valeur du stock sortant sera déterminée conformément à l'article 43 AR C.Soc.

» **Périmètre de consolidation: interprétation de la cause d'exclusion reprise à l'article 107, 4° de l'AR C.Soc. (avis 2011/5)**
Avis du 25 février 2011

Mots-clés

actions – actions détenues exclusivement en vue de leur cession ultérieure – cause d'exclusion – cession – comptes annuels consolidés – contrôle – filiale – immobilisations financières – interprétation – interprétation stricte – obligation de consolidation – périmètre de consolidation – placements de trésorerie – vente des actions

Introduction

En vertu de l'article 107, 4° de l'arrêté royal portant exécution du Code des sociétés (ci-après: l'AR C.Soc.), une filiale peut être laissée en dehors du périmètre de consolidation si ses actions sont détenues exclusivement en vue de leur cession ultérieure.

Dans cet avis, la Commission examine la portée de cette cause d'exclusion dans le chef des sociétés belges non-cotées.

I. L'obligation de consolidation et la détermination de périmètre de consolidation

Conformément à l'article 110 du Code des sociétés, toute société mère est tenue d'établir des comptes consolidés et un rapport de gestion sur les comptes consolidés si, seule ou conjointement, elle contrôle une ou plusieurs filiales.

On fait appel à la notion de contrôle reprise dans le Code des sociétés¹. L'article 5 du Code des sociétés stipule qu'une société contrôle une autre société lorsqu'elle peut exercer une influence décisive sur la désignation de la majorité des administrateurs ou gérants de celle-ci ou sur l'orientation de sa gestion. Ce contrôle peut être de droit ou de fait et il peut être exercé exclusivement ou ensemble avec une ou plusieurs entreprises non liées.

Cependant, en vertu de l'article 107, 4° de l'AR C.Soc. une filiale peut être laissée en dehors du périmètre de consolidation si ses actions sont détenues exclusivement en vue de leur cession ultérieure. Selon le Rapport au Roi de l'arrêté royal du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés des entreprises², cette exception doit être interprétée de manière stricte. En effet, les exceptions ne peuvent jamais être utilisées pour influencer l'image donnée par les comptes consolidés de l'ensemble du groupe.

II. Interprétation de la cause d'exclusion

La Commission tient tout d'abord à rappeler que, sur la base de l'article 95, § 1, VIII.B. de l'AR C.Soc, les actions et parts détenues dans des sociétés liées ou dans des sociétés avec lesquelles il existe un lien de participation, qui ont été acquises ou souscrites en vue de leur rétrocession ou qui, en vertu d'une décision de la société, sont destinées à être réalisées dans

¹ Voir les articles 5 et suivants du C.Soc.

² MB du 27 mars 1990.



les douze mois, peuvent, mais ne doivent pas, être portées sous la rubrique des placements de trésorerie³.

Sur la base d'une interprétation stricte de la cause d'exclusion, la Commission estime que l'exclusion prévue à l'article 107, 4° de l'AR C.Soc., dans le cas où une filiale est reprise parmi les immobilisations financières, doit se limiter à des cas spécifiques.

A. Actions souscrites en vue de leur rétrocession

En ce qui concerne les actions qui ont été souscrites en vue de leur rétrocession, la Commission estime que ces participations ne peuvent être laissées en dehors du périmètre de consolidation que si les conditions suivantes ont été remplies:

1. il doit tout d'abord s'agir d'une participation acquise et détenue exclusivement en vue de sa cession ultérieure. Ceci implique que la décision ou l'obligation de cession soit déjà certaine au moment de l'acquisition de la participation et que l'organe compétent mette en œuvre un plan opérationnel afin de trouver un acheteur;
2. la cession doit en outre être réalisée dans les douze mois qui suivent l'acquisition. De l'avis de la Commission, cette condition implique que l'acquisition des actions et de la décision de cession, aient pour résultat un contrat d'achat et de vente avec un effet effectif dans les douze mois. Si la cession n'est pas réalisée dans les douze mois qui suivent l'acquisition, la participation doit être incluse dans le périmètre de consolidation;
3. enfin, la Commission tient à souligner que l'entreprise doit justifier l'usage de l'article 107, 4° de l'AR C.Soc. dans l'annexe.⁴

B. Les actions qui, en vertu d'une décision de la société, sont destinées à être cédées dans un an

En revanche, dans le cas où l'organe d'administration de la société décide de vendre une participation qu'elle a détenue durablement pendant plusieurs années, cette participation doit être consolidée jusqu'à la date de la vente. Dans ce cas, il ne peut pas être fait appel à la cause d'exclusion de l'article 107, 4° de l'AR C.Soc.

De l'avis de la Commission, en ce qui concerne les participations qui ne répondent pas aux conditions citées ci-dessus, la date de la consolidation doit en effet être déterminée de la même manière que la date d'entrée dans le périmètre de consolidation. En cette matière, la réglementation impose de retenir la date d'acquisition des titres (et donc du contrôle) de la filiale, ou une date proche de celle-ci. Pour autant que le contrôle soit exercé, et donc jusqu'à la date de la cession des actions ou jusqu'à une date proche de celle-ci, elle doit être consolidée.⁵

³ Si la société procède quand même à cette inscription, la possession de ces actions et parts n'entraînera pas de présomption de contrôle et les entreprises dans lesquelles ces participations sont détenues temporairement ne feront probablement pas partie du périmètre de consolidation.

⁴ Article 107, alinéa 2 AR C.Soc.

⁵ En ce qui concerne les sociétés cotées qui établissent leurs comptes consolidés conformément au droit belge, la CBFA adopte le même point de vue: voir *le Rapport annuel de la Commission bancaire et financière et des Assurances, 1996-1997*, 107.

» **Traitement comptable de l'achat d'or et d'œuvres d'art (avis 2011/6)**
Avis du 16 mars 2011

Mots-clés

achat d'œuvres d'art – achat d'or – actifs circulants – actifs immobilisés – condition de rentabilité – évaluation des stocks – marché liquide – œuvres d'art – or – peinture – placements de trésorerie – placements en biens – placements en or – réduction de valeur – réévaluation – réserve d'or – stock permanent minimum – stocks

Introduction

Les entreprises qui achètent de l'or ou des œuvres d'art sont confrontées à la question de savoir sous quelle rubrique ces éléments de l'actif doivent être comptabilisés.

Selon le schéma du bilan repris à l'article 88 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés (ci-après: AR C.Soc.), les actifs sont ventilés en actifs immobilisés et en actifs circulants. Cependant, l'AR C.Soc. ne donne pas de description plus détaillée de ces catégories.

Conformément à la Quatrième Directive, l'inscription des éléments du patrimoine à l'actif immobilisé ou à l'actif circulant est déterminée par la destination de ces éléments.¹ L'actif immobilisé ne comprend que les éléments du patrimoine qui sont destinés à servir de façon durable à l'activité de l'entreprise.²

De l'avis de la Commission, c'est le motif sous-jacent à l'acquisition d'or ou à l'acquisition d'une œuvre d'art qui déterminera leur inscription sous les immobilisations (autres immobilisations corporelles) ou comme actifs circulants (stocks ou placements de trésorerie). La comptabilisation entraînera des conséquences pour l'application des règles d'évaluation.

I. L'achat d'or

A. Inscription parmi les actifs circulants

Il résulte des dispositions de la Quatrième Directive citées ci-dessus que l'achat d'or doit être inscrit parmi les actifs circulants lorsque l'or est acquis sans qu'il soit destiné à servir de façon durable à l'activité de l'entreprise.

1. STOCKS

Lorsque l'activité d'une entreprise consiste à acheter, traiter et vendre de l'or, il s'indique de comptabiliser l'acquisition d'or comme des achats de marchandises (compte 60 du plan comptable minimum normalisé³).

L'or détenu en stock par l'entreprise, peut, d'une part, être acheté chez un tiers afin de l'utiliser comme un élément important dans un processus de transformation ou de production

¹ Article 15, alinéa 1^{er} de la Directive 78/660/CEE concernant les comptes annuels de certaines formes de sociétés.

² Article 15, alinéa 2 de la Directive 78/660/CEE concernant les comptes annuels de certaines formes de sociétés.

³ Tel qu'introduit par l'AR du 12 septembre 1983.



(matière première). D'autre part, l'or peut être acquis en vue de l'utiliser lors du processus de production, mais comme élément accessoire (fourniture). Les entreprises peuvent également acheter de l'or en vue de le revendre sans l'avoir fait subir de transformation ou après une très légère transformation (marchandise). Enfin, il se peut que l'entreprise, suite à un certain processus de production en son sein, vienne à purifier l'or lui-même.

La Commission est d'avis qu'un stock permanent minimum, nécessaire à la poursuite du processus de production, doit être enregistré parmi les actifs circulants.

L'article 95 de l'AR C.Soc. stipule que les matières premières et les fournitures sont portées sous la rubrique VI.A.1 du schéma complet du bilan. Il convient d'enregistrer les achats d'or comme marchandises sous le poste VI.A.4. Les en-cours de fabrication seront enregistrés sous le poste VI.A.2.

En vertu de l'article 69, § 1^{er} AR C.Soc., les approvisionnements ainsi que les marchandises sont évalués à leur valeur d'acquisition ou à leur valeur de marché à la date de clôture de l'exercice, lorsque cette dernière est inférieure (notion de *lower of cost or market*). En l'espèce, la valeur d'acquisition est exprimée par le prix d'acquisition, c'est-à-dire, le prix d'achat, augmenté des frais accessoires (par exemple, le transport, les impôts non remboursables, ...). Par prix de marché, il faut entendre le prix sur le marché d'achat de l'or. Ce prix doit être considéré de manière normale, c'est-à-dire, auprès des fournisseurs habituels et selon les quantités habituellement commandées.⁴ L'évaluation à cette valeur de marché inférieure ne peut être maintenue si, ultérieurement, la valeur de marché excède la valeur inférieure de marché retenue préalablement⁵.

L'article 69, § 2 AR C.Soc. prévoit que les en-cours de fabrication sont, sans préjudice de l'application de l'article 70 AR C.Soc., évalués à leur coût de revient.⁶

Pour un aperçu détaillé des principes d'évaluation applicables aux stocks, la Commission fait référence à l'avis révisé 132/7 «Comptabilisation et valorisation des stocks».⁷

2. PLACEMENTS DE TRÉSORERIE

Par contre, si une entreprise utilise des liquidités excédentaires pour acheter de l'or, dans l'espoir de le revendre à court ou à moyen terme en vue de la réalisation d'une plus-value, cet achat répond plutôt à la définition de placements de trésorerie. En effet, les placements de trésorerie peuvent être définis comme des fonds temporairement disponibles que l'entreprise a affectés de la meilleure manière possible en fonction des possibilités de rentabilité et de réalisation.⁸ Les placements en or peuvent donc s'inscrire au bilan sous la rubrique VIII.B Autres placements du schéma complet du bilan.

Par opposition aux titres à revenu fixe, aux dépôts à terme et aux actions, les placements en or ne produisent pas de revenus périodiques. Dès lors, les placements en or sont comptabilisés, par préférence, dans un sous-compte de la rubrique 51 Actions. Dans l'avis CNC 2010/7 «Traitement comptable du Tax shelter dans le chef de l'investisseur», la Commission avait déjà

⁴ E. De Lembre, *Handboek Boekhouden: grondige studie van de jaarrekening naar Belgisch recht*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 548.

⁵ Article 69, § 1^{er}, alinéa 2 AR C.Soc.

⁶ Article 69, § 2. En vertu de l'article 37 AR C.Soc., le coût de revient s'obtient en ajoutant au prix d'acquisition des matières premières, des matières consommables et des fournitures, les coûts de fabrication directement imputables au produit ou au groupe de produits considéré ainsi que la quote-part des coûts de production qui ne sont qu'indirectement imputables au produit ou au groupe de produits considéré, pour autant que ces frais concernent la période normale de fabrication.

⁷ Avis CNC 132/7 «Comptabilisation et valorisation des stocks», *Bulletin CNC*, n° 36, novembre 1996, révisé le 6 octobre 2010.

⁸ E. De Lembre, *Handboek Boekhouden: grondige studie van de jaarrekening naar Belgisch recht*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 618.

annoncé qu'elle envisageait de proposer au Gouvernement une adaptation de la dénomination et de la ventilation dudit compte 51 en Actions, parts et placements de trésorerie autres que placements à revenu fixe.

Les placements de trésorerie sont soumis à des règles d'évaluation spécifiques. Les placements en biens ou titres repris parmi les placements de trésorerie sont évalués à leur valeur d'acquisition.⁹ Les frais accessoires relatifs à l'acquisition ne doivent pas nécessairement être incorporés au prix d'acquisition, mais ils peuvent être pris en charge par le compte de résultats de l'exercice au cours duquel ils ont été exposés.¹⁰

Les réductions de valeur sont actées lorsque leur valeur de réalisation à la date de clôture de l'exercice est inférieure à leur valeur d'acquisition.¹¹ Les réductions de valeur doivent répondre aux critères de prudence, de sincérité et de bonne foi.¹² Elles doivent faire l'objet d'une reprise si les raisons qui ont conduit à leur constitution viennent à disparaître.¹³

L'AR C.Soc. n'admet pas la réévaluation des placements de trésorerie. Par conséquent, la comptabilisation pour les placements en or d'une plus-value de réévaluation est interdite.¹⁴ L'augmentation de la valeur de ces placements, laquelle est inhérente à la motivation d'acquiescer ce type de produit, n'est donc pas reprise dans la comptabilité. Une augmentation éventuelle du prix de l'or ne sera donc inscrite dans la comptabilité qu'au moment de la réalisation effective de la plus-value. Entre-temps, il peut, néanmoins, être fait mention dans l'annexe de l'évolution de la valeur de ces actifs.

B. Inscription parmi les immobilisations

A la question de savoir si l'achat d'or peut être inscrit à l'actif comme une immobilisation corporelle et si l'achat doit être traité dans la comptabilité en cette qualité, la Commission a répondu par la négative. Les entreprises ne possèdent de réserves d'or qui peuvent être considérées comme des éléments du patrimoine destinés à être utilisés de façon durable pour l'activité de l'entreprise, que dans des situations exceptionnelles.

II. L'achat d'œuvres d'art

N'est traité dans le présent avis que l'achat d'objets d'art corporels. Les œuvres d'art éphémères (performances, ...) ne relèvent dès lors pas du champ d'application du présent avis.

A. Inscription parmi les actifs circulants

1. STOCKS

En principe, les peintures et les autres œuvres d'art achetées par les marchands d'objets d'art, font partie de leur stock de marchandises. En effet, les stocks comportent des biens qui font l'objet des activités professionnelles de l'entreprise. Par marchandises on entend les biens corporels acquis par l'entreprise en vue de leur revente tels quels ou sous le bénéfice de conditionnements mineurs.

Lorsque l'œuvre d'art est donnée en location, dans l'attente d'être vendue définitivement, il reste également inscrit parmi les stocks.

⁹ Article 35 AR C.Soc.

¹⁰ Article 41, § 2 AR C.Soc.

¹¹ Article 74 AR C.Soc.

¹² Article 46 AR C.Soc.

¹³ Article 49 AR C.Soc.

¹⁴ Article 57, § 1^{er} AR C.Soc.



En ce qui concerne les règles d'évaluation applicables, la Commission fait référence à l'avis révisé 132/7 « Comptabilisation et valorisation des stocks ».

2. PLACEMENTS DE TRÉSORERIE

A partir du moment où l'œuvre d'art est acquise comme placement, c'est-à-dire en vue d'être revendue à court ou à moyen terme, afin qu'une plus-value puisse être réalisée, la Commission estime qu'elle doit être reprise parmi les placements de trésorerie, à condition qu'un marché liquide existe pour ces œuvres d'art, et ce sont les règles d'évaluation relatives aux placements de trésorerie qui s'appliqueront.¹⁵

B. Inscription parmi les immobilisations

La Commission est d'avis que, si une entreprise acquiert des œuvres d'art dans l'intention de les affecter durablement au fonctionnement de l'entreprise, par exemple pour décorer ses locaux, elle réalise un investissement dans des immobilisations corporelles. De l'avis de la Commission, les œuvres d'art, achetées en tant qu'investissement mais pour lesquelles il n'existe pas de marché liquide, font également partie des immobilisations corporelles. L'inscription parmi les actifs immobilisés est conforme à l'article 15 de la Quatrième Directive.

Les œuvres d'art achetées par l'entreprise constituent des biens corporels qui ne sont pas directement nécessaires pour le fonctionnement de l'entreprise et elles sont dès lors reprises dans la rubrique III.E Autres immobilisations corporelles, la rubrique résiduelle des actifs corporels. De l'avis de la Commission, les œuvres d'art qui sont utilisées durablement en vue d'être données en location doivent également être qualifiées comme autres immobilisations corporelles.

Les immobilisations corporelles sont évaluées à leur prix d'acquisition et sont portées au bilan pour cette même valeur, déduction faite des amortissements et réductions de valeurs y afférents.¹⁶ Le prix d'acquisition comprend, outre le prix d'achat, les frais accessoires tels que les impôts non récupérables et les frais de transport.¹⁷

Les œuvres d'art ont, généralement, une durée de vie économique illimitée. Par conséquent, elles ne peuvent pas faire l'objet d'un amortissement. Par contre, les immobilisations corporelles dont l'utilisation n'est pas limitée dans le temps font l'objet de réductions de valeur en cas de moins-value ou de dépréciation durable.¹⁸

Conformément à l'article 57 AR C.Soc., les immobilisations corporelles peuvent être réévaluées lorsque la valeur de celles-ci, déterminée en fonction de leur utilité pour la société, présente un excédent certain et durable par rapport à leur valeur comptable. Dans la mesure où les œuvres d'art ne constituent pas des actifs nécessaires pour la poursuite de l'activité de l'entreprise, une plus-value de réévaluation éventuelle peut être exprimée sans qu'il soit tenu compte de la condition générale de rentabilité¹⁹. Cependant, de l'avis de la Commission, la plus-value latente doit avoir un caractère durable afin qu'elle puisse être exprimée dans la comptabilité. Il relève de l'organe d'administration d'évaluer ce caractère durable. La valeur réévaluée retenue pour ces immobilisations est justifiée dans l'annexe des comptes annuels dans lesquels la réévaluation est actée pour la première fois.²⁰

¹⁵ Voir *supra*.

¹⁶ Article 35 AR C.Soc.

¹⁷ Article 36, alinéa 1^{er} AR C.Soc.

¹⁸ Article 64, § 1^{er} AR C.Soc.

¹⁹ Article 57, § 1^{er}, alinéa 1^{er} AR C.Soc. ; voir également l'avis CNC 2009/5 « La condition de rentabilité liée à la comptabilisation de plus-values de réévaluation », *Bulletin CNC*, n° 52, mars 2010, 9-17.

²⁰ Article 57, § 1^{er}, alinéa 2 AR C.Soc.

» **Fonds affectés (avis 2011/7)**
Avis du 6 avril 2011

Mots-clés

affectations et prélèvements – association sans but lucratif – fondation – fonds affectés – fonds affectés pour investissements – fonds affectés pour passif social

Introduction

Les fonds affectés d'une grande ou très grande association ou fondation représentent des fonds propres de l'association ou de la fondation. Ils sont constitués du résultat positif à affecter que l'association ou la fondation a réalisé et auquel elle souhaite donner une affectation spécifique¹.

Le bilan d'une grande ou très grande association ou fondation s'établit après répartition, c'est-à-dire compte tenu des décisions d'affectation du solde du compte de résultats de l'exercice et du résultat reporté².

Si, à la fin de l'exercice, l'association ou la fondation a un résultat positif, elle peut décider de le transférer aux fonds affectés³. Cette écriture fait partie des affectations et prélèvements.

Écriture

691 Transfert aux fonds affectés
à 13 Fonds affectés

L'association ou la fondation peut également décider d'utiliser (partiellement) le résultat positif reporté des années précédentes pour la constitution d'un fonds affecté.

Exemple 1

Supposons qu'au terme de l'exercice précédent, l'association ait réalisé un résultat positif de 5.000 euros. Une affectation spécifique n'a pas été donnée à ce résultat, qui a été inscrit au compte 140 Résultat positif reporté. Au cours du présent exercice, l'association réalise un résultat positif de 14.000 euros. Le résultat de l'exercice à affecter se compose de ce résultat positif de l'exercice augmenté du résultat positif reporté de l'exercice précédent (14.000 + 5.000). Le résultat à affecter est attribué dans son entièreté à un fonds affecté aux investissements.

¹ Les fonds affectés peuvent être assimilés aux « réserves » des entreprises. La création de la rubrique *Fonds affectés* pour les associations et fondations s'explique par le souci d'adapter les obligations comptables résultant de la loi du 17 juillet 1975 à la nature spécifique et au statut légal des associations (Rapport au Roi 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).

² Article 9 AR du 19 décembre 2003 et l'article 26, § 1^{er} AR C.Soc.

³ Les affectations et prélèvements s'opèrent à l'initiative du conseil d'administration mais, pour les associations, l'assemblée générale doit approuver ces affectations et prélèvements (articles 17, § 1^{er} et 37 de la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations).



14 Résultat reporté	5.000	
à 790 Prélèvements sur le résultat reporté ⁴		5.000

691 Transfert aux fonds affectés	19.000	
à 130 Fonds affectés pour investissements		19.000

Il est important de distinguer clairement la constitution des fonds affectés de la constitution de provisions.

Les provisions pour risques et charges ont pour objet de couvrir des pertes ou charges nettement circonscrites quant à leur nature, mais qui, à la date de clôture de l'exercice, sont ou probables ou certaines mais indéterminées quant à leur montant⁵. Les provisions doivent être constituées systématiquement⁶ et elles font l'objet d'une reprise lors de leur utilisation⁷.

Les fonds affectés sont en revanche constitués en fonction de «l'affectation du résultat» de l'association ou de la fondation et peuvent être constitués afin de couvrir des risques ou projets de manière générale. Les fonds affectés font partie des fonds propres de l'association ou de la fondation.

La constitution des fonds affectés n'est pas obligatoire, mais la Commission conseille toutefois de constituer de tels fonds.

Le plan comptable prévoit la constitution des Fonds affectés pour investissements (compte 130), des Fonds affectés pour passif social (compte 131) et des Autres fonds affectés (compte 132).

La Commission recommande de reprendre comptablement les fonds affectés lors de leur utilisation. Elle est d'avis que ceci est obligatoire lorsqu'il s'agit des fonds spécifiques.

Exemple 2

Supposons que des fonds affectés à l'investissement soient constitués à concurrence de 25.000 euros pour l'achat d'une camionnette. Au moment de l'achat de cette camionnette (pour un prix de 24.000 euros), ces fonds doivent, de l'avis de la Commission, faire l'objet d'une reprise.

– Achat de la camionnette:

241 Mobilier & matériel roulant appartenant à l'association en pleine propriété	24.000	
à 440 Fournisseurs		24.000

440 Fournisseurs	24.000	
à 550 Etablissements de crédit: comptes courants		24.000

⁴ La Commission proposera l'adaptation de la dénomination du compte 790 en «Résultat positif reporté de l'exercice précédent».

⁵ Article 6 AR du 19 décembre 2003 et l'article 50 AR C.Soc.

⁶ En d'autres termes, elles ne peuvent dépendre du résultat de l'exercice (article 6 AR du 19 décembre 2003 et l'article 53 AR C.Soc).

⁷ Article 6 AR du 19 décembre 2003 et l'article 55 AR C.Soc.

– Reprise du fonds affecté constitué à cet effet:

130 Fonds destinés à l'investissement	25.000	
à 791 Prélèvement sur les fonds affectés		25.000

Conformément à l'avis CNC 121/3 «Mouvement des capitaux propres»⁸, les fonds affectés peuvent éventuellement être directement transférés vers d'autres fonds affectés.

Si, à la clôture de l'exercice, le résultat est négatif, l'association ou la fondation peut décider d'apurer la perte par un prélèvement sur les fonds affectés. Le prélèvement sur les fonds affectés en vue de l'apurement des pertes doit toujours passer par les affectations et prélèvements⁹.

Ecriture

13 Fonds affectés		
à 791 Prélèvement sur les fonds affectés		

Si l'association ou la fondation constitue des fonds affectés, elle est tenue de reprendre dans l'annexe un état des fonds affectés qui fait mention des règles d'évaluation utilisées pour déterminer le montant affecté¹⁰.

Ces règles d'évaluation doivent déterminer pour quelles raisons les fonds affectés sont constitués. Elles doivent également préciser de quelle manière ces fonds seront constitués. Par exemple, l'allocation annuelle aux fonds pourrait se faire à concurrence d'un pourcentage du résultat positif ou pour un montant fixe (moyennant un résultat positif suffisant), jusqu'à un montant déterminé.

Exemple 3

Une association craint de devoir mettre un terme à ses activités dans quelques années. Elle décide de constituer un fonds affecté pour passif social à concurrence des frais qu'elle devra supporter en cas de licenciement de ses employés (ces frais sont estimés à 240.000 euros). Les règles d'évaluation du fonds prévoient que, pour les exercices comptables prochains, 90 % du résultat positif à affecter de l'exercice sera alloué à ce fonds, jusqu'à ce que le fonds affecté atteigne un montant de 240.000 euros.

Supposons que l'association réalise un résultat positif de 50.000 euros lors de cet exercice, et qu'ensuite elle affecte 45.000 euros aux fonds affectés pour passif social.

691 Transfert aux fonds affectés	45.000	
à 131 Fonds affectés pour passif social		45.000

⁸ *Bulletin CNC*, n° 34, mars 1995, 3-10.

⁹ Les affectations et prélèvements s'opèrent à l'initiative du conseil d'administration mais, pour les associations, l'assemblée générale doit approuver ces affectations et prélèvements (articles 17, § 1^{er} et 37 de la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations).

¹⁰ Les articles 15, 6^o et 18, 3^o AR du 19 décembre 2003.



» **Reddition de comptes en cas de dissolution et de liquidation (avis 2011/8)**
Avis du 6 avril 2011

Mots-clés

discontinuité – dissolution – dissolution judiciaire – dissolution volontaire – liquidation – mise en liquidation

Introduction

Il a été posé à la Commission la question de savoir quelles sont les obligations à respecter, en matière de reddition de comptes, en cas de dissolution (mise en liquidation) d'une société pendant la période de liquidation et au moment de la clôture de la liquidation.

I. Dissolution (mise en liquidation)

A. La dissolution volontaire

La décision de dissolution d'une personne morale peut être prise purement volontairement. Conformément à l'article 181 du Code des sociétés¹ (ci-après: C.Soc.), la proposition de dissolution volontaire d'une société² fait l'objet d'un rapport justificatif établi par l'organe de gestion et annoncé dans l'ordre du jour de l'assemblée générale appelée à statuer.

A ce rapport est joint un état résumant la situation active et passive de la société, arrêté à une date ne remontant pas à plus de trois mois. Cet état est établi conformément aux règles d'évaluation fixées par l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés (ci-après: AR C.Soc.).

L'article 28, § 2 AR C.Soc. prévoit plus particulièrement que, dans les cas où la société renonce à poursuivre ses activités, les règles d'évaluation sont adaptées en conséquence³ et, notamment :

- a) les frais d'établissement doivent être complètement amortis;
- b) les immobilisations et les actifs circulants font, le cas échéant, l'objet d'amortissements ou de réductions de valeur additionnels pour en ramener la valeur comptable à la valeur probable de réalisation;
- c) des provisions sont formées pour faire face aux charges inhérentes à la cessation des activités, notamment au coût des indemnités à verser au personnel.

¹ Loi du 7 mai 1999 contenant le Code des sociétés, MB 6 août 1999.

² Une société coopérative à responsabilité limitée, une société en commandite par actions, une société privée à responsabilité limitée, une société européenne, une société coopérative européenne ou une société anonyme.

³ L'organe de gestion peut justifier que l'article 28, § 2 AR C.Soc. n'est pas appliqué sur l'ensemble ou une partie des postes comptables. Ceci pourrait par exemple être le cas si certaines parties des activités seraient poursuivies pendant plusieurs années. L'organe de gestion pourrait également justifier qu'aucune correction est apportée en vertu de l'article 28, § 2 AR C.Soc. lorsqu'il existe de réelles possibilités que la dissolution n'entraîne pas la discontinuité économique totale ou partielle de l'activité parce que des perspectives sérieuses existent de transfert de tout ou partie de l'exploitation, à une autre entreprise qui assumera la poursuite de cette exploitation. Il va de soi que cette dérogation à l'article 28, § 2 AR C.Soc. doit être justifiée dans l'annexe.

Le commissaire ou, à défaut, un réviseur d'entreprises ou un expert-comptable externe désigné par l'organe de gestion fait rapport sur cet état et indique, notamment, s'il reflète complètement, fidèlement et correctement la situation de la société⁴.

Bien qu'il n'existe pas d'obligations légales explicites à ce sujet, la Commission est d'avis que, pour distinguer clairement les responsabilités respectives des administrateurs et des liquidateurs et pouvoir leur accorder la décharge souhaitée, il est du plus haut intérêt d'établir des comptes dès le début de la liquidation pour la période «d'activité normale» de l'entreprise.

Pour rendre ces comptes opposables aux tiers, il s'indique que l'organe de gestion de la société concernée établit un bilan, un compte de résultats et une annexe pour la partie de l'exercice qui prend fin par la dissolution de la société⁵ et de soumettre ces documents établis sous la forme de comptes annuels à l'approbation de l'assemblée générale et de les publier conformément aux règles qui s'appliquent à la forme de société en cause.

B. La dissolution judiciaire des sociétés qui ne sont plus actives

A la demande de tout intéressé ou du ministère public, le tribunal peut prononcer la dissolution d'une société restée en défaut de satisfaire à l'obligation de déposer les comptes annuels conformément aux articles 98 et 100 C.Soc. pour trois exercices consécutifs, à moins qu'une régularisation de la situation ne soit possible⁶ et n'intervienne avant qu'il soit statué sur le fond⁷.

L'action en dissolution peut être introduite à l'expiration d'un délai de sept mois suivant la date de clôture du troisième exercice comptable⁸.

Après que l'action judiciaire en dissolution fût introduite, la société citée peut régulariser sa situation en déposant effectivement des comptes annuels pour les exercices concernés. De l'avis de la Commission, il ne suffit pas de déposer des comptes annuels pour un seul exercice afin d'empêcher une nouvelle dissolution judiciaire⁹.

L'article 182 C.Soc. n'exige pas que les comptes annuels déposés doivent refléter la situation financière réelle de la société afin qu'ils peuvent être pris en considération pour empêcher la dissolution¹⁰. La Commission tient, toutefois, à souligner que, dans le cas où les comptes annuels ne reflètent pas la situation financière réelle de la société, l'organe de gestion est responsable et passible de condamnation.

Le tribunal peut soit prononcer la clôture immédiate de la liquidation, soit déterminer le mode de liquidation et désigner un ou plusieurs liquidateurs. Lorsque la liquidation est terminée, le liquidateur fait rapport au tribunal et, le cas échéant, lui soumet une situation des valeurs sociales et de leur emploi. Le tribunal prononce la clôture de la liquidation¹¹.

⁴ Article 181, § 1^{er}, alinéa 3 C.Soc.

⁵ Il s'agit de la date de l'acte authentique de la décision de dissolution de la société.

⁶ La situation ne peut donc être régularisée que dans le cas où l'organe de gestion établit des comptes annuels et que l'assemblée générale les approuve.

⁷ Article 182, § 1^{er} C.Soc. La régularisation peut également être obtenue lors de la procédure d'appel (Cass. 23 mars 2006, TRV 2006, 417, avec note M.VANMEENEN).

⁸ Article 182, § 2 C.Soc. Ce délai de sept mois est le même que celui de l'article 98 C.Soc.

⁹ Cf. Bruxelles 30 janvier 2001, RW 2002-2003, 188.

¹⁰ Bruxelles 25 avril 2002, RPS 2003, 293, avec note W.DERIJCKE.

¹¹ Article 182, § 3 C.Soc.



II. Liquidation

Les liquidateurs transmettent au cours des sixième et douzième mois de la première année de la liquidation, un état détaillé de la situation de la liquidation au greffe du tribunal de commerce dans l'arrondissement duquel se trouve le siège de la société. Cet état détaillé, qui comporte notamment l'indication des recettes, des dépenses, des répartitions, ainsi que de ce qu'il reste à liquider, est versé au dossier de liquidation. A partir de la deuxième année de la liquidation, cet état détaillé n'est transmis au greffe et versé au dossier de liquidation que tous les ans¹².

Les liquidateurs sont en outre tenus d'établir annuellement les comptes annuels conformément à l'article 92 C.Soc. et de soumettre lesdits comptes annuels à l'assemblée générale avec l'indication des causes qui ont empêché la liquidation d'être achevée¹³.

Ce rapport annuel est imposé afin d'éviter que les opérations de liquidation durent de manière excessive et il est purement informatif. L'assemblée générale n'est pas appelée à discuter des comptes annuels, ni pour les approuver ou les rejeter, ni pour donner décharge sur base de ceux-ci aux liquidateurs¹⁴. Ce n'est que lorsque la liquidation est terminée que l'assemblée générale est appelée à se prononcer sur la façon dont les liquidateurs ont rempli leur mission et qu'il est voté sur la quittance.

L'article 193 C.Soc. prévoit, toutefois, que - dans l'intérêt des tiers - ces comptes annuels, établis conformément à l'AR C.Soc.¹⁵, doivent être publiés. Les comptes annuels, accompagnés de l'inventaire, doivent être déposés à la Banque nationale de Belgique, dans les trente jours de la date de l'assemblée et au plus tard sept mois après la date de clôture de l'exercice¹⁶.

A cet égard, la Commission souhaite souligner qu'en cas de dissolution (mise en liquidation) dans le courant de l'exercice, le premier compte de résultats établi par les liquidateurs couvrira la période prenant cours à la date de dissolution (mise en liquidation) pour prendre fin à la date de clôture de l'exercice fixée par les statuts¹⁷. En effet, la mise en liquidation ne modifie pas les statuts de la société concernée.

III. Clôture de la liquidation

Avant la clôture de la liquidation, les liquidateurs sont tenus de soumettre le plan de répartition de l'actif entre les différentes catégories de créanciers pour accord au tribunal de commerce dans l'arrondissement duquel se trouve le siège de la société¹⁸.

Après la liquidation et au moins un mois avant l'assemblée générale, les liquidateurs déposent un rapport sur l'emploi des valeurs sociales au siège de la société et soumettent les comptes et pièces à l'appui. Ces rapports sont contrôlés par le commissaire. A défaut d'un tel com-

¹² Article 189bis C.soc.

¹³ Article 192, alinéa 1^{er} C.Soc.

¹⁴ A l'appui de cette position, il peut être invoqué que, dans l'article 193 C.Soc., le législateur renvoie bien à l'article 92 C.soc. mais non à l'article 284, 411 ou 554 C.Soc. Ces articles règlent les pouvoirs et compétences de l'assemblée générale des sociétés qui ne se trouvent pas en état de liquidation. Il prévoit notamment que l'assemblée générale discute les comptes annuels en vue de leur approbation ou de leur rejet.

¹⁵ L'article 28, § 2 AR C.Soc. doit être respecté par les liquidateurs (voir également l'avis CNC 160/1 « Application de l'article 40 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 sur les comptes annuels des entreprises », *Bulletin CNC*, n° 25, juin 1990, 25-27.

¹⁶ Article 193, alinéa 2 C.Soc.

¹⁷ Si, au cours de l'année de la dissolution, la liquidation est définitivement clôturée, les comptes annuels ne doivent plus être déposés à la Banque nationale de Belgique (*cf. infra*).

¹⁸ Article 190, § 1^{er}, alinéa 3 C.Soc.

missaire, les associés disposent d'un droit individuel d'investigation, pour lequel ils peuvent se faire assister d'un réviseur d'entreprises ou d'un expert-comptable externe¹⁹.

De l'avis de la Commission, il faut également entendre par la notion de «comptes» les comptes annuels de l'exercice concerné. Ces comptes annuels ne doivent toutefois pas être déposés à la Banque nationale de Belgique, étant donné que, conformément à l'article 193 C.Soc., l'obligation de publicité n'existe qu'aussi longtemps que la liquidation ne peut pas être terminée.

La clôture de la liquidation sera publiée aux Annexes du Moniteur belge²⁰.

Cet avis remplace l'avis CNC 110/6 «Publicité des comptes annuels de sociétés en liquidation (article 187 C.Soc.)» et l'avis CNC 110/7 «Reddition de comptes en cas de mise en liquidation».

¹⁹ Article 194 C.Soc.

²⁰ Article 195, § 1^{er}, alinéa 1^{er} et l'article 73 C.Soc.



» *Influence de l'accord amiable extrajudiciaire et de la réorganisation judiciaire sur les dettes et les créances (avis 2011/9)*
Avis du 6 avril 2011

Mots-clés

abandon de créance – accord amiable – accord collectif des créanciers – apport de la créance – condition résolutoire (de retour à meilleure fortune) – conversion de la créance en capital – dettes non productives d'intérêt – entreprise en difficulté financière – loi relative à la continuité des entreprises – moins-values sur réalisation de créances commerciales – plan de réorganisation – plus-values sur réalisation de créances commerciales – prêts non productifs d'intérêt – réductions de valeur sur les créances – remise de dette – réorganisation judiciaire – valeur d'acquisition – valeur d'apport – valeur économique de la créance – valeur nominale de la créance

Introduction

La loi relative à la continuité des entreprises¹ remplace la loi relative au concordat judiciaire et vise à offrir plus d'opportunités aux entreprises en difficulté afin de rétablir leur rentabilité. La loi prévoit la possibilité d'un accord amiable extrajudiciaire et d'une réorganisation judiciaire.

Un accord amiable extrajudiciaire implique que le débiteur propose à tous ses créanciers ou à deux ou plusieurs d'entre eux un accord amiable en vue de l'assainissement de sa situation financière ou de la réorganisation de son entreprise. Les parties conviennent librement de la teneur de cet accord, sans intervention du juge².

La procédure de réorganisation judiciaire a pour but de préserver, sous le contrôle du juge, la continuité de tout ou partie de l'entreprise en difficulté ou de ses activités. La procédure de réorganisation judiciaire vise à permettre la conclusion d'un accord amiable; à obtenir l'accord collectif des créanciers sur un plan de réorganisation ou à permettre le transfert sous autorité de justice, de tout ou partie de l'entreprise ou de ses activités³.

L'objectif essentiel de chaque accord est d'éviter la faillite. Dans ce but, tous ou partie des créanciers accorderont souvent au débiteur, que ce soit dans le cadre d'un accord amiable extrajudiciaire ou d'une réorganisation judiciaire, un délai de paiement et/ou la remise totale ou partielle de sa dette. Cet abandon de créance peut être soumis à la condition résolutoire de retour du débiteur à meilleure fortune⁴. Il peut également être convenu que le débiteur remboursera son prêt sans intérêt. Il peut encore être proposé aux créanciers de convertir (une partie de) leur créance en capital.

Vu la diversité des accords possibles, la portée réelle de l'accord devra être examinée dans chaque cas d'espèce et traduite dans la comptabilité et les comptes annuels. Par application de l'article 25 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés (ci-après: AR C.Soc.), la portée de l'accord est précisée dans l'annexe.

¹ La loi du 31 janvier 2009 relative à la continuité des entreprises (ci-après: LCE), MB du 9 février 2009.

² Article 15 LCE.

³ Article 16 LCE.

⁴ Un abandon de créance sous réserve de retour à meilleure fortune signifie que le créancier se réserve le droit de recouvrer sa créance à nouveau si la situation financière du débiteur s'améliore.

I. Traitement comptable de l'abandon de créance

A. Dans le chef du débiteur

Lorsque l'accord prévoit un abandon de créance total ou partiel, la dette cesse de grever effectivement le patrimoine du débiteur, même si cette remise est soumise à une condition résolutoire⁵. Par conséquent, la dette en question sera annulée du passif du débiteur, ce qui entraînera un accroissement patrimonial. Cette modification de la situation sera exprimée dans le compte de résultats sous le poste Autres produits exceptionnels; la nature de ce produit est précisée dans l'annexe.

44 ou 175 Dettes commerciales
à 764-769 Autres produits exceptionnels

Cette écriture doit être passée, lors d'un accord amiable extrajudiciaire, au moment de la conclusion de l'accord entre les parties, lors d'une réorganisation judiciaire au moment où le tribunal constate l'accord et, lors d'une réorganisation judiciaire par un accord collectif, à la date de l'homologation du plan de réorganisation par le tribunal.

L'article 48/1 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après: CIR 92) prévoit que sont exonérés selon les modalités d'application fixées par le Roi, les bénéfices provenant de moins-values actées par le débiteur sur des éléments du passif à la suite de l'homologation par le tribunal d'un plan de réorganisation ou à la suite de la constatation par le tribunal d'un accord amiable en vertu de la LCE⁶.

L'exonération visée à l'article 48/1 CIR 92 n'est accordée définitivement que pendant l'exercice d'imposition afférent à la période imposable au cours de laquelle le plan de réorganisation ou l'accord amiable est intégralement exécuté⁷. Par dérogation à ce principe, une exonération temporaire et conditionnelle peut être obtenue avant l'exécution intégrale du plan ou de l'accord pour les produits provenant de la créance, si certaines conditions sont remplies. Une des conditions est que les bénéfices exonérés soient et restent comptabilisés à un compte distinct du passif jusqu'à la date à laquelle le plan de réorganisation ou l'accord amiable est intégralement exécuté⁸.

Si le débiteur souhaite bénéficier de cette exonération temporaire, il devra, de l'avis de la Commission, constituer une réserve immunisée à concurrence du montant des produits exceptionnels.

689 Transfert aux réserves immunisées
à 132 Réserves immunisées

Si l'abandon de créance est soumis à une condition résolutoire, il en est fait mention dans l'annexe ainsi que dans la comptabilité sous la classe 0. Lors de la réalisation éventuelle de la condition résolutoire, la dette latente redevenue effective sera de nouveau inscrite au pas-

⁵ Cf. Circulaire n° Ci.RH.421/336.698 du 17.03.1983 (*Bull. contr.* 1983, n° 617, 1175).

⁶ L'article 48/1 a été introduit dans le Code des impôts sur les revenus 1992 par l'article 83 LCE. Les règles d'application plus détaillées ont été fixées par l'arrêté royal du 9 juillet 2010 relatif aux modalités d'application de l'exonération de moins-values visées à l'article 48/1 du Code des impôts sur les revenus 1992 (*MB* du 16 juillet 2010).

⁷ Article 27/1, § 1^{er} AR CIR 92.

⁸ Cf. article 42 LCE.



sif. Cette mutation patrimoniale sera exprimée dans le compte de résultats sous le poste Autres charges exceptionnelles; la nature de cette charge est précisée dans l'annexe.

664-668 Autres charges exceptionnelles
à 44 ou 175 Dettes commerciales

Si l'accord amiable extrajudiciaire ou l'accord amiable/collectif judiciaire est clôturé⁹ ou révoqué anticipativement, les écritures passées antérieurement seront, le cas échéant, également contre-passées.

Ces écritures sont contre-passées au moment où la condition se réalise ou au moment où l'accord est clôturé ou révoqué anticipativement.

B. Dans le chef du créancier

En général, l'accord entraînera pour le créancier, sauf si sa créance est suffisamment garantie, le transfert de sa créance vers le compte créances douteuses¹⁰.

2907 ou 407 Créances commerciales: créances douteuses
à 290 ou 40 Créances commerciales

Si le créancier a renoncé, totalement ou partiellement, à sa créance – que ce soit sous la condition résolutoire de retour à meilleure fortune ou pas – il devra, à concurrence du même montant, acter une réduction de valeur¹¹, pour autant que celle-ci n'ait pas déjà été actée précédemment.

6330 Réductions de valeur sur créances commerciales à plus d'un an: dotations
à 2909 Créances commerciales: réductions de valeur actées (-)

ou

6340 Réductions de valeur sur créances commerciales à un an au plus: dotations
à 409 Créances commerciales: réductions de valeur actées (-)

L'article 48, alinéa 2 CIR 92 prévoit une exonération fiscale explicite pour les réductions de valeur sur les créances sur les cocontractants pour lesquels un plan de réorganisation a été homologué ou un accord amiable a été constaté par le tribunal en vertu de la LCE¹².

⁹ Cf. article 42 LCE.

¹⁰ Pour autant que ce transfert n'ait pas déjà eu lieu.

¹¹ Si la créance comprend en partie la TVA calculée sur des services et biens livrés, la réduction de valeur ne concernera pas le montant de la TVA, étant donné que, dans le cadre de la LCE, conformément à l'article 3 AR TVA n° 4, une créance en restitution de la TVA prend naissance (article 81 LCE). En dehors du cadre de la LCE, une créance en restitution de la TVA naîtrait également dans le chef du créancier, conformément aux conditions déterminées dans l'article 77 Code TVA et l'AR n° 4.

¹² Article 82 LCE.

Lors du règlement définitif de la créance¹³, les créances et les réductions de valeur actées sortiront de la comptabilité. Selon les cas, le résultat sera acté dans les comptes 642 *Moins-values sur réalisation de créances commerciales* ou 742 *Plus-values sur réalisation de créances commerciales*¹⁴.

[550 Etablissements de crédit: comptes courants]	
[642 Moins-values sur réalisation de créances commerciales]	
409 Créances commerciales: réductions de valeur actées (-)	
	à 407 Créances commerciales: créances douteuses

ou

[550 Etablissements de crédit: comptes courants]	
409 Créances commerciales: réductions de valeur actées (-)	
	à 407 Créances commerciales: créances douteuses [742 Plus-values sur réalisation de créances commerciales]

Si la remise de la dette est soumise à une condition résolutoire, le droit du créancier de réclamer le paiement intégral de sa créance latente au moment de la réalisation de la condition résolutoire par le débiteur, est repris à l'annexe et mentionné dans la comptabilité sous la classe 0. Si la condition se réalise, l'abandon de créance prend fin et la réduction de valeur actée est reprise.

Si l'accord est clôturé ou révoqué anticipativement, la réduction de valeur actée sera maintenue, entièrement ou partiellement, selon que le remboursement de la créance à l'échéance est, en tout ou en partie, incertain¹⁵.

Les principes énoncés sous I.A. et I.B. trouvent également à s'appliquer, sous réserve des exonérations fiscales, lorsque l'abandon de créance (sous une condition résolutoire ou non) découle d'un accord bilatéral entre le débiteur et le créancier en difficulté financière, dans un autre cadre que celui de la LCE¹⁶.

¹³ Par exemple en cas d'exécution intégrale de l'accord amiable ou du plan de réorganisation.

¹⁴ Une plus-value sera réalisée si, lors de la remise partielle d'une dette, l'entreprise a comptabilisé une réduction de valeur trop importante. Par exemple, une entreprise, qui a abandonné la moitié de sa créance, estime que, vu la situation financière douteuse de son débiteur, la perte sera plus grande et comptabilise une réduction de valeur à concurrence de 80% de la créance. Si le débiteur rembourse comme convenu la moitié de la créance, une plus-value sera constatée sur la réalisation de la créance.

¹⁵ Article 68 AR C.Soc.

¹⁶ Les exonérations fiscales ne sont applicables que dans le cadre de la LCE.



II. Traitement comptable de dettes non productives d'intérêt dans le cadre de la LCE

A. Dans le chef du débiteur

1. CONVERSION D'UNE DETTE RÉSULTANT DE LA LIVRAISON DE BIENS ET SERVICES OU D'UNE AUTRE DETTE EN UNE DETTE NON PRODUCTIVE D'INTÉRÊT, REMBOURSABLE SUR PLUSIEURS ANNÉES OU NON

Le débiteur n'est plus tenu de comptabiliser ni les paiements d'intérêts, ni les charges. La dette ne doit pas faire l'objet d'un escompte, étant donné que les articles 77 et 67, § 2, c AR C.Soc. ne sont pas applicables. L'application d'un escompte conduirait à acter une charge à reporter qui ne représenterait pas une correction d'un prix d'acquisition injustifié ou d'une charge actée¹⁷.

2. OBTENTION D'UN PRÊT NON PRODUCTIF D'INTÉRÊT

Le débiteur doit comptabiliser le montant à rembourser comme une dette. Cette dette ne doit pas non plus faire l'objet d'un escompte, étant donné que les articles 77 et 67 de l'AR C.Soc. ne sont pas applicables dans ce cas. Etant donné que des intérêts ne sont pas dus, il va de soi que ceux-ci ne doivent pas être pris en résultat.

B. Dans le chef du créancier

1. CONVERSION D'UNE CRÉANCE RÉSULTANT DE LA LIVRAISON DE BIENS ET SERVICES OU D'UNE DETTE PRODUCTIVE D'INTÉRÊT EN UNE CRÉANCE NON PRODUCTIVE D'INTÉRÊT, REMBOURSABLE SUR PLUS D'UN AN OU NON

La créance qui a été convertie, en faveur du débiteur confronté à des difficultés financières, en une créance non productive d'intérêt, ne doit pas faire l'objet d'un escompte. En effet, l'article 67, § 2, c AR C.Soc. n'est pas applicable étant donné qu'au moment de son entrée dans le patrimoine de l'entreprise, la créance était productive d'intérêt¹⁸. Cependant, la créance peut être considérée comme douteuse, et en vertu de l'article 68 AR C.Soc. une réduction de valeur peut être actée.

2. ATTRIBUTION D'UN PRÊT NON PRODUCTIF D'INTÉRÊT

Si, dans le cadre d'un accord, le créancier renonce à la créance d'intérêts, l'article 67 AR C.Soc. n'est pas applicable, mais la comptabilisation d'une réduction de valeur sur cette créance peut raisonnablement être envisagée¹⁹.

¹⁷ Cf. l'avis CNC 137/8 « Conversion d'une créance résultant de la livraison de biens et services en un prêt à plus d'un an non productif d'intérêt », *Bulletin CNC*, n° 23, décembre 1988, 5-6.

¹⁸ Cf. l'avis CNC 137/8 « Conversion d'une créance résultant de la livraison de biens et services en un prêt à plus d'un an non productif d'intérêt », *Bulletin CNC*, n° 23, décembre 1988, 5-6.

¹⁹ Cf. le Rapport au Roi précédent l'AR du 6 novembre 1987: « Si l'absence - ou l'abandon d'intérêts - concerne une créance consolidée ou consentie dans le cadre d'un accord concordataire, l'article 27bis ne trouve pas à s'appliquer, mais la moins-value qui en résulte justifiera la prise en charge d'une réduction de valeur ».

III. Traitement comptable de la conversion (d'une partie) de la créance en capital

Le débiteur peut également convenir avec le créancier que sa créance sera convertie (en tout ou en partie) en capital. Si une partie de la dette est remise, cette partie devra être supprimée²⁰ du passif du débiteur et le créancier devra acter une réduction de valeur²¹.

A. Dans le chef du débiteur

La Commission observe qu'il n'y a pas d'unanimité dans la doctrine en ce qui concerne la valeur à laquelle la créance doit être apportée²².

Selon certains auteurs, l'apport doit être réalisé à la valeur économique réelle²³. En d'autres termes, la créance devrait être évaluée compte tenu de ses possibilités de remboursement. De l'avis de ces auteurs, l'apport à la valeur nominale pourrait entraîner une fausse image de rétablissement financier de la société bénéficiaire de l'apport.

D'autres auteurs estiment en revanche que la créance peut être apportée à sa valeur nominale²⁴. L'évaluation de l'apport ne devrait pas être réalisée d'un point de vue de liquidation, vis-à-vis des tiers, mais du point de vue de la société bénéficiaire de l'apport, et donc en se basant sur la valeur dite de «going concern».

De l'avis de la Commission et sur base de la doctrine, la créance peut être apportée à sa valeur nominale ainsi qu'à sa valeur économique. Il reviendra à l'organe d'administration de la société bénéficiaire de l'apport de déterminer la valeur de la créance dans l'acte d'apport²⁵.

L'opération aurait de toute façon pour conséquence que l'actif net de la société s'élève à concurrence de la valeur nominale de la créance, étant donné que la créance apportée ne constitue plus une dette exigible mais qu'elle a été convertie en fonds propres.

Exemple

Une entreprise connaît des difficultés financières et un de ses créanciers propose de convertir une dette avec une valeur nominale de 100.000 en capital.

²⁰ Voir point I.A.

²¹ Voir point I.B.

²² La plupart des auteurs se limitent à donner un aperçu des différentes opinions sur le sujet.

²³ M. MASSAGÉ, «Evaluation de l'apport à une société qui a perdu la totalité de son capital d'une créance sur cette société» Rec. Gén. Enr. Not. 1979, 41, nr. 22333 (G. KLEYNEN a réagi à l'article de Massagé dans l'« Evaluation de l'apport à une société qui a perdu la totalité de son capital d'une créance contre cette société», Rec. Gén. Enr. Not. 1979, nr. 22378, 161), P. Van Ommeslaghe, «Les liquidations volontaires et les concordats», in *L'entreprise en difficulté*, Brussel, Editions de jeune barreau, 1981, 458 et J. Van Ryn, *Principes de droit commercial*, I, Brussel, Bruylant, 1954, 492.

²⁴ B. VAN BRUYSTEGEM, *De vennootschappenwet 1984. Na de Tweede en de Vierde Richtlijn*, 1984, 41. J. Kirkpatrick, «Les procédures de récupération des pertes fiscales» in *L'entreprise en difficulté*, Brussel, Editions de jeune barreau, 1981, 258, G. Kleyen «Evaluation de l'apport à une société qui a perdu la totalité de son capital d'une créance contre cette société», *Rec. Gén. Enr. Not.* 1978, 169, nr. 22236 en M. Wyckaert, *Kapitaal in N.V. en B.V.B.A. Vermogens- en kapitaalvorming door inbreng*, Kalmthout, Biblio, 1995, 133. L'avocat général Tesaro estime également que la créance doit être évaluée du point de vue de la société bénéficiaire de l'apport, sans tenir compte de sa solvabilité, et qu'elle peut, par conséquent, être apportée à sa valeur nominale (Conclusion auprès de la Cour de Justice C-83/91, Meilicke, § 15-16).

²⁵ Il reviendra à l'assemblée générale d'approuver cette évaluation, sauf si le capital est augmenté dans les limites du capital admis (article 581 C.Soc.). Un commissaire ou un réviseur d'entreprises devra examiner l'existence et le bien-fondé de cette créance (article 602 C.Soc.)



Le bilan de l'entreprise en difficulté (avant l'apport de la créance) se présente comme suit:

Actifs	200.000	Capital	100.000
		Pertes	- 150.000
		Fonds de tiers	250.000

Hypothèse 1: la créance est apportée à sa valeur nominale

101 Capital non appelé (-)	100.000		
à 100 Capital souscrit			100.000 ²⁶

44 ou 175 Dettes commerciales	100.000		
à 101 Capital non appelé (-)			100.000

Après l'apport de la créance, le bilan de l'entreprise se présente comme suit:

Actifs	200.000	Capital	200.000
		Pertes	- 150.000
		Fonds de tiers	150.000

Hypothèse 2: la créance est apportée à sa valeur économique

La valeur économique de cette créance est estimée à 80.000 euros. Le créancier réalisera une augmentation de capital à concurrence de 80.000 et il devra comptabiliser un produit à concurrence de 20.000 euros restants.

101 Capital non appelé (-)	80.000		
à 100 Capital souscrit			80.000 ²⁷

44 ou 175 Dettes commerciales	80.000		
à 101 Capital non appelé (-)			80.000

44 ou 175 Dettes commerciales	20.000		
à 764-769 Autres produits exceptionnels ²⁸			20.000

²⁶ En pratique, il devra parfois être tenu compte d'une prime d'émission.

²⁷ En pratique, il devra parfois être tenu compte d'une prime d'émission.

²⁸ Si la conversion de la créance en capital s'inscrit dans le cadre de l'homologation par le tribunal d'un plan de réorganisation ou de la constatation par le tribunal d'un accord amiable en vertu de la loi du 31 janvier 2009 relative à la continuité des entreprises, les produits exceptionnels de 20.000 pourront être exonérés en vertu de l'article 48/1 CIR 92.

Après l'apport de la créance, le bilan de l'entreprise se présente comme suit (dans l'hypothèse où l'entreprise remplit la condition d'intangibilité visée à l'article 27/1, § 2 AR CIR 92):

Actifs	200.000	Capital	180.000
		Réserves immunisées	20.000
		Pertes	- 150.000
		Fonds de tiers	150.000

B. Dans le chef du créancier

L'article 41, § 1^{er} AR C.Soc. stipule que la valeur d'acquisition des participations, actions ou parts reçues en rémunération d'apports ne consistant pas en numéraire ou résultant de la conversion de créances, correspond à la valeur conventionnelle des biens et valeurs apportés ou des créances converties.

Supposons que le créancier avait déjà comptabilisé une moins-value de 10.000 sur sa créance et qu'il reçoit pour l'apport de sa créance des actions avec une valeur réelle de 80.000 euros. Par conséquent, il devra passer l'écriture suivante:

510 Placements de trésorerie (valeur d'acquisition des actions) ou 28 Immobilisations financières	80.000	
409 Créances commerciales: réductions de valeur actées (-)	10.000	
642 Moins-values sur réalisation de créances commerciales	10.000	
	à 407 ou 2907 Créances commerciales: créances douteuses	100.000

Cet avis remplace l'avis CNC 143/1 «Influence du concordat judiciaire sur les dettes et les créances».



» **Dérogation relative à la monnaie fonctionnelle:
implications pratiques et procédure (avis 2011/12)
Avis du 4 mai 2011**

Mots-clés

acte constitutif – annexe – capital social – demande de dérogation – dérogation – différence de change – écart de conversion – établissement des comptes annuels – euro – irréversibilité des écritures – monnaie fonctionnelle – politique de dérogation – prolongation de la dérogation – taux de change – tenue de la comptabilité

Introduction

La procédure à suivre pour l'introduction d'une demande de dérogation est prévue par l'article 14 de la Loi comptable du 17 juillet 1975 et l'article 125, § 1^{er}, du Code des sociétés.

Dans certains cas exceptionnels, l'établissement des comptes annuels en euro peut s'avérer inadéquat car il implique, par le biais de différences de change ou de conversion, des distorsions importantes par rapport à la réalité économique.¹ Dans l'avis 117/3 "Tenue de la comptabilité et établissement des comptes annuels dans une monnaie autre que l'euro", la Commission a défini les conditions auxquelles devront répondre ces demandes de dérogation.² Cet avis a été complété par l'avis 2009/10 pour ce qui concerne la détermination de la monnaie fonctionnelle des sociétés de financement.³

Cependant, la Commission estime souhaitable de fournir des éclaircissements additionnels.

I. Conversion des actifs, des passifs, des charges et des produits suite à l'obtention de la dérogation en matière de monnaie fonctionnelle au cours de l'exercice

En 2010, la Commission a publié un avis relatif au traitement des écarts de conversion qui apparaissent lors de la conversion du capital suite à l'obtention d'une dérogation en matière de monnaie fonctionnelle.⁴

Dans cet avis, la Commission a déjà indiqué que les entreprises qui se voient octroyer une dérogation en matière de monnaie fonctionnelle peuvent tenir leur comptabilité dans la monnaie fonctionnelle à partir de la date de la conversion du capital social dans cette monnaie. Dans ce cas, la conversion du capital ainsi que des autres éléments du bilan et du compte de résultats est effectuée simultanément et au cours applicable à cette date.

Dans d'autres cas, les sociétés convertissent le capital social dans la monnaie fonctionnelle pendant l'exercice qui précède l'exercice au cours duquel la comptabilité sera tenue dans cette monnaie fonctionnelle. Dans ce cas, le capital social sera converti dans la monnaie

¹ Avis CNC 117/2 « Monnaie en laquelle la comptabilité doit être tenue et les comptes annuels doivent être dressés », *Bulletin CNC*, n° 7, juin 1980, 2-4.

² Avis CNC 117/3 « Tenue de la comptabilité et établissement des comptes annuels dans une monnaie autre que l'euro », *Bulletin CNC*, n° 49, juin 2009, 47-53.

³ Avis CNC 2009/10 « Détermination de la monnaie fonctionnelle des sociétés de financement », *Bulletin CNC*, n° 52, mars 2010, 19-22.

⁴ Avis CNC 2010/4 « Ecarts de conversion qui apparaissent lors de la conversion du capital suite à l'obtention d'une dérogation en matière de monnaie fonctionnelle », *Bulletin CNC*, n° 54, octobre 2010, 21-24.

fonctionnelle au taux de change applicable à la date de l'acte notarié. Les écarts de conversion qui apparaissent suite à cette situation sont traités conformément à ce qui est repris dans l'avis CNC 2010/4.

Il a par ailleurs été demandé à la Commission de fournir des éclaircissements en ce qui concerne la conversion des autres éléments de l'actif et du passif du bilan et des éléments du compte de résultats, lorsqu'une société, dont le capital social a déjà été converti, n'obtient la permission de tenir sa comptabilité dans une autre monnaie qu'au cours de l'exercice.

En ce qui concerne la conversion des autres éléments du bilan et du compte de résultats, la Commission est d'avis qu'en principe, les effets d'un changement de monnaie fonctionnelle doivent être comptabilisés de façon prospective. Les entreprises qui se voient octroyer une dérogation au cours de l'exercice doivent dès lors convertir tous les postes existants du bilan et du compte de résultats en une nouvelle monnaie fonctionnelle sur la base du taux de change applicable à la date à laquelle le changement de la monnaie fonctionnelle a eu lieu.⁵

La Commission autorise que la conversion ait lieu à la date du bilan d'ouverture et au taux en vigueur à ce moment (le cours de clôture), à condition qu'à cette date les conditions soient remplies pour l'obtention de la dérogation⁶ et compte tenu du principe de l'irréversibilité repris dans l'article 7, § 2 de la Loi comptable du 17 juillet 1975.⁷

Pour ce qui concerne les opérations de l'exercice courant qui ont déjà été effectuées dans la nouvelle monnaie fonctionnelle avant l'obtention de la dérogation, aucune conversion ne doit être opérée. Ces opérations sont enregistrées à leur valeur originale, étant donné que la Commission présume que la comptabilité est tenue dans la nouvelle monnaie fonctionnelle à partir du premier jour de l'exercice pour lequel la dérogation a été obtenue. Les autres opérations qui sont effectuées en euro au cours de l'exercice sont converties au taux de change applicable à la date de la transaction.⁸

II. Demandes de dérogation introduites par des sociétés qui n'ont pas encore déposé de comptes annuels

Pour ce qui concerne les demandes de dérogation introduites par des sociétés qui n'ont pas encore déposé de comptes annuels au moment où elles introduisent leur demande de dérogation relative à la tenue de la comptabilité et à l'établissement des comptes annuels dans une monnaie autre que l'euro, la Commission conseillera au gouvernement de n'accorder la dérogation que pour un seul exercice si les conditions sont remplies.

La Commission reçoit en particulier des demandes de dérogation introduites par des sociétés en formation qui souhaitent tenir leur comptabilité et établir leurs comptes annuels dans une monnaie autre que l'euro. Dans ce cas, l'avis de la Commission ne portera que sur le premier exercice de la société. Une condition supplémentaire dans ce cas est en outre que la

⁵ Voir également IAS 21, paragraphe 35.

⁶ Ceci implique notamment que, sur le plan du droit des sociétés, le capital social est déjà exprimé dans une monnaie étrangère. La conversion du capital dans la monnaie fonctionnelle a lieu par acte notarié et elle n'a dès lors pas d'effet rétroactif.

⁷ Voir également l'avis CNC 174/1 «Les principes d'une comptabilité régulière», *Bulletin CNC*, n° 38, février 1997, 2-32.

⁸ En effet, dès que la comptabilité d'une entreprise est tenue dans la monnaie fonctionnelle (c'est-à-dire au début de l'exercice au cours duquel la dérogation est accordée), l'avis 152/1 «Comptabilisation des opérations en devises et traitement des avoirs et engagements en devises dans les comptes annuels» sera applicable en ce qui concerne l'enregistrement et le traitement des transactions qui ne sont pas effectuées dans la monnaie fonctionnelle de l'entreprise.



demande de dérogation de la société en formation soit accompagnée d'une copie du projet de son acte constitutif.

III. Demandes relatives à la prolongation de la dérogation en matière de monnaie fonctionnelle

Si la société souhaite obtenir une prolongation, pour les exercices suivants, d'une dérogation obtenue, elle doit fournir au Ministre compétent les données permettant de juger si les conditions qui se trouvent à la base de la dérogation accordée sont encore satisfaites.

La Commission souhaite souligner l'importance en cette matière de renvoyer dans l'annexe des comptes annuels à la dérogation accordée à la société par le Ministre compétent. A l'occasion de ce renvoi, l'organe de gestion de la société confirmera que les motifs justifiant la dérogation s'appliquent intégralement aux comptes annuels en question.⁹ Si l'organe de gestion omet de faire ce renvoi, la Commission conseillera au Ministre de rendre un avis défavorable quant à la prolongation de la dérogation relative à la tenue de la comptabilité et à l'établissement des comptes annuels dans la monnaie fonctionnelle appliquée.

La demande de prolongation de la dérogation relative à la tenue de la comptabilité et à l'établissement des comptes annuels dans une autre monnaie que l'euro doit en outre être introduite au cours de l'exercice pour lequel la prolongation est demandée. Si la demande est introduite tardivement (c'est-à-dire après la date de clôture de l'exercice concerné), la Commission conseillera au Ministre de la rejeter.

⁹ Avis CNC 117/3 «Tenue de la comptabilité et établissement des comptes annuels dans une monnaie autre que l'euro», *Bulletin CNC*, n° 49, juin 2009, 47-53.

» **Subsides des pouvoirs publics (avis 2011/13)**
Avis du 4 mai 2011

Mots-clés

aide publique – autorité administrative – autorités publiques – condition suspensive – établissement public – frais de recherche et de développement – impôts différés – subside – subside à l’investissement – subside en capital – subside en intérêts – subside en intérêts – subsides d’exploitation – subsides des pouvoirs publics – subsides en nature – subsides liés à des frais de recherche et de développement

Introduction

Les subsides accordés par les pouvoirs publics peuvent résulter de différentes législations et poursuivre des objectifs divers. Les pouvoirs publics peuvent, aux conditions fixées préalablement, accorder des subsides qui incitent à investir ou qui influencent directement le résultat d’exploitation.

Le présent avis abordera la question du traitement comptable des subsides des pouvoirs publics dans le chef des sociétés¹.

De l’avis de la Commission, il y a lieu d’entendre par la notion de «subside», dans le cadre de cet avis, une intervention des pouvoirs publics sans compensation monétaire. Les subsides peuvent être accordés tant en espèces qu’en nature.

Les sommes, biens ou services accordés par les pouvoirs publics à la société peuvent prendre la forme d’un subside en capital, d’un subside en intérêts ou d’un subside d’exploitation. de vorm aannemen van een kapitaalsubsidie, een interestsubsidie of een exploitatiesubsidie.

I. Champ d’application

La notion de subsides des pouvoirs publics renvoie au soutien des autorités publiques aux entreprises si celles-ci remplissent certaines conditions.

Les subsides des pouvoirs publics excluent les formes d’aide publique dont la valeur ne peut pas être raisonnablement déterminée et les transactions avec une autorité publique qui ne peuvent pas être différenciées des transactions commerciales habituelles de l’entreprise.

Cet avis ne traite pas non plus de l’aide publique accordée à une entreprise sous forme d’avantages qui sont octroyés lors de la détermination du bénéfice imposable ou qui sont déterminés ou limités sur la base de mesures fiscales (tels que les exonérations fiscales, les crédits d’impôt pour investissement, les amortissements accélérés et les taux réduits d’impôt sur le résultat).

La Commission estime que la notion de «pouvoirs publics» désigne l’Etat, les régions, provinces et communes, et les établissements publics².

¹ En ce qui concerne le traitement comptable des subsides dans le chef des associations et fondations bénéficiaires, voir les avis CNC 2010/16 «Traitement comptable, dans les comptes annuels des grandes et très grandes associations et fondations bénéficiaires, des subsides, dons et legs octroyés en espèces», *Bulletin CNC*, n° 56, décembre 2010, 17-30 et 2010/17 «Traitement comptable, dans les comptes annuels des grandes et très grandes associations et fondations, des subsides, dons et legs reçus en nature», *Bulletin CNC*, n° 56, décembre 2010, 31-41.

² Cf. Com. IR 1992, numéro 362/2 et Circulaire n° Ci.RH.421/357.517 du 03.05.1985.



Pour répondre à la définition d'établissement public, il doit être satisfait à des exigences tant organiques que fonctionnelles. Ces critères sont également imposés par le Conseil d'Etat et la Cour de Cassation (voir ci-dessous). Les critères organiques se rapportent aux organismes examinés dans leur totalité. Ainsi, les critères de « création par les pouvoirs publics », « contrôle administratif », « volonté du législateur » et « forme juridique » visent à considérer les personnes dans leur totalité comme une autorité administrative. Les critères fonctionnels se rapportent aux tâches et compétences des établissements examinés. Il s'agit de la réalisation d'une mission d'intérêt général ou d'un service public et de la compétence d'effectuer des actes d'autorité.

En se basant partiellement sur la jurisprudence du Conseil d'Etat et de la Cour de Cassation relative à la notion d'autorité administrative³, et donc compte tenu des exigences organiques et fonctionnelles citées ci-dessus, de l'avis de la Commission, les critères d'appréciation⁴ suivants sont importants:

- poursuivre, d'une manière continue et régulière, une mission d'intérêt général
- être créé et agréé comme tel⁵ par l'autorité fédérale, les communautés et les régions, les provinces ou les communes ;
- disposer de la personnalité juridique en vertu d'une loi, d'un décret, d'une ordonnance, etc.; et
- être soumis à un contrôle administratif et financier des pouvoirs publics.

La notion de « pouvoirs publics » renvoie aussi bien aux établissements nationaux que supranationaux de droit public si ceux-ci remplissent, *mutatis mutandis*, les mêmes exigences pour être qualifiés d'établissements publics .

II. Généralités

A. Moment auquel le subside doit être comptabilisé

Un subside ne doit pas être comptabilisé au moment de son paiement effectif mais au moment où le droit de l'entreprise à l'obtenir est certain et qu'il peut raisonnablement être évalué.

En effet, selon l'article 33 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés (ci-après AR C.Soc.), il doit être tenu compte des charges et 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.

La question de savoir quand le droit à l'obtention du subside acquiert un caractère certain, est une question de fait qui doit être tranchée au cas par cas. Cette appréciation relève en première instance de la compétence de l'organe d'administration.

C'est l'examen de la nature de l'engagement qui doit permettre à l'organe d'administration d'apprécier le caractère certain ou non du droit à l'obtention du subside. La naissance du

³ Pour un aperçu, voir F. VANDENDRIESSCHE, *Publieke en Private Rechtspersonen*, Brugge, Die Keure, 2004 et A. MAST, *Overzicht van het Belgisch administratief recht*, Antwerpen, Kluwer, 2006.

⁴ Dans la Circulaire n° Ci.RH.233/578.563 (AOIF 9/2008) du 14.03.2008, l'Administration s'est basée sur des critères qui sont pour la plupart comparables.

⁵ De l'avis de la Cour de Cassation, les personnes qui ne sont pas organiquement liées au pouvoir public peuvent néanmoins également être qualifiées d'autorité administrative. Elles doivent toutefois être reconnues par le pouvoir public, leur fonctionnement doit être déterminé et contrôlé par le pouvoir public et elles doivent être capables de prendre des décisions unilatérales, Cass. 6 septembre 2002, N.J.W. 2002-03, 130; voir également Cass. 14 février 1997 (l'arrêt Gimvindus), R.W. 1996-97, 1433, conclusion de l'avocat général DUBRULLE et Cass. 10 septembre 1999, A.J.T. 1999-2000, 504-506.

droit à l'obtention du subside peut en effet faire l'objet de modalités qui affectent son degré de réalisation⁶.

Si l'octroi d'un subside à l'investissement est subordonné à certaines conditions - par exemple en matière d'emploi - l'existence d'une telle condition suspensive empêche la comptabilisation du subside obtenu⁷. En revanche, si le maintien du subside obtenu par l'entreprise est subordonné à certaines conditions, une telle condition résolutoire n'empêche pas la comptabilisation dudit subside⁸.

En outre, le montant du subside doit pouvoir être raisonnablement évalué. L'organe d'administration doit pouvoir évaluer d'une manière fiable le montant qui peut certainement être considéré comme acquis. A cet égard, il convient de respecter le principe de prudence.

Dans le cas exceptionnel où des acomptes sont reçus avant que le subside puisse être considéré comme certain et être évalué raisonnablement, ces acomptes sont inscrits au passif (parmi les dettes à un an au plus) en tant qu'acomptes reçus.

Exemple 1

Le 1^{er} juin de l'année N, une entreprise reçoit une lettre des pouvoirs publics stipulant que, pour chaque employé embauché pendant l'année N, elle recevra pour l'année x un subside équivalant à 25% du salaire mensuel brut de l'employé en question. Le subside devra être remboursé si l'employé concerné ne reste pas employé pendant deux années.

Le 1^{er} juin de l'année N, l'entreprise a déjà embauché un nouvel employé. Celui-ci gagne 2.800 euros brut par mois. L'entreprise envisage d'embaucher un autre employé et la procédure d'embauche a déjà commencé.

Le 1^{er} juin de l'année N, l'entreprise est tenue d'enregistrer un subside de 700 euros. Le fait que le subside soit subordonné à la condition résolutoire que l'employé reste en service pendant deux ans doit être mentionné dans l'annexe. Etant donné que l'autre employé n'est pas encore embauché et compte tenu de ce que l'octroi du subside est soumis à la condition suspensive de l'embauche, un subside ne peut pas être acté le 1^{er} juin de l'année N pour cet autre employé.

Exemple 2

En avril de l'année N, une entreprise introduit une demande de subvention auprès des pouvoirs publics afin de financer l'investissement d'une installation de purification d'air prévu en août de l'année x. Le 1^{er} octobre de l'année N, l'entreprise reçoit une lettre des pouvoirs publics, stipulant qu'elle recevra un subside de 50.000 euros, si l'installation répond à certaines conditions (condition suspensive). L'investissement (qui est déjà réalisé fin août) répond aux normes. En février de l'année x+1, l'entreprise reçoit le paiement du subside. Le 1^{er} octobre de l'année N, l'entreprise est tenue de comptabiliser le subside en capital.

Si l'entreprise ne réalise l'investissement qu'après réception de la lettre, le subside en capital devra être comptabilisé dès que la condition suspensive est remplie.

⁶ En ce qui concerne l'appréciation du caractère certain ou non du droit à l'obtention d'un subside, voir l'avis CNC 2009/3 « Traitement comptable des subsides en capital dont l'octroi et/ou le paiement sont échelonnés sur plusieurs années », *Bulletin CNC*, n° 50, novembre 2009, 37-40.

⁷ Voir également l'avis CNC 148/6 « Traitement dans les comptes d'opérations assorties d'une condition suspensive », *Bulletin CNC*, n° 34, mars 1995, 24-26.

⁸ Le fait que le maintien du subside est subordonné à certaines conditions, doit être mentionné dans l'annexe parmi les *Droits et engagements hors bilan*.



S'il est certain que la condition suspensive n'est pas remplie avant la fin de l'exercice N et avant que les comptes annuels soient arrêtés par l'organe d'administration, le droit au subside ne peut pas être exprimé au cours de l'exercice N.

La Commission souhaite souligner qu', en premier lieu, il relève à l'organe d'administration d'évaluer le caractère certain ou non de la réalisation de la condition. On ne peut répondre de manière abstraite à cette question⁹.

B. Subsidés en nature

Les subsides obtenus sous la forme de biens sont évalués à la « juste valeur » de ceux-ci, la juste valeur étant le montant pour lequel un élément d'actif peut être négocié ou un passif réglé entre des parties indépendantes, bien informées, qui concluent une transaction de leur plein gré.

Les subsides obtenus sous la forme de services doivent en principe être évalués à leur valeur de réalisation probable¹⁰. La Commission est d'avis que, si les services obtenus ne peuvent pas être raisonnablement évalués, ils ne doivent pas être comptabilisés. L'obtention de ces services coïncide généralement avec leur utilisation immédiate, ce qui entraîne alors en toute hypothèse une compensation du résultat.

Les subsides en nature peuvent prendre la forme de subsides à l'investissement ou de subsides d'exploitation. Les subsides obtenus sous la forme d'une immobilisation corporelle doivent toutefois être comptabilisés comme subsides en capital¹¹.

III. Subsidés à l'investissement

Les subsides à l'investissement sont des subventions publiques dont la condition principale est qu'une entité répondant aux conditions d'obtention doit acheter, construire ou acquérir des immobilisations¹².

Selon le mode de financement de l'investissement, les pouvoirs publics interviennent :

- avec un montant fixe lors d'un investissement au moyen de fonds propres: subside en capital;
- en assumant les charges d'intérêt lors du financement de l'investissement avec des moyens externes: subside en intérêts.

Le montant des subsides en capital et des subsides en intérêts octroyé par les pouvoirs publics et imputé sur le résultat de l'exercice comptable doit être mentionné dans l'annexe.

⁹ Voir l'avis CNC 148/6 « Traitement dans les comptes d'opérations assorties d'une condition suspensive », *Bulletin CNC*, n° 34, mars 1995, 24-26.

¹⁰ Par analogie aux règles d'évaluation relatives aux dons et legs en nature des associations et fondations (article 8, § 2 AR du 19 décembre 2003).

¹¹ La Commission tient à faire observer que, pour les associations et fondations, seules les immobilisations corporelles à durée d'utilisation limitée peuvent être comptabilisées comme subsides en capital (avis CNC 2010/17 « Traitement comptable, dans les comptes annuels des grandes et très grandes associations et fondations, des subsides, dons et legs reçus en nature », *Bulletin CNC*, n° 56, décembre 2010, 31-41).

¹² Cf. la norme IAS 20.3: « Les subsides à l'investissement sont des subventions publiques dont la condition principale est qu'une entité répondant aux conditions d'obtention doit acheter, construire ou acquérir des immobilisations. Des conditions accessoires peuvent aussi être prévues pour restreindre le type ou l'implantation géographique des actifs ou les périodes pendant lesquelles ils doivent être achetés ou détenus ».

A. Subsidés en capital

1. NOTION ET PRÉSENTATION DANS LES COMPTES ANNUELS (ARTICLE 95 AR C.SOC.)

L'AR C.Soc. ne définit pas la notion de subside en capital. L'article 95 AR C.Soc. stipule seulement que sont portés sous la rubrique du passif VI. *Subsidés en capital*, les subsidés en capital obtenus des pouvoirs publics¹³ pour des investissements en immobilisations, sous déduction des impôts différés afférents à ces subsidés. Ces impôts différés sont portés, pour autant qu'il soit applicable¹⁴, sous la rubrique du passif VII. B. *Impôts différés*.

Avec la référence aux subsidés «reçus des pouvoirs publics», le Gouvernement a eu essentiellement en vue les subsidés octroyés dans le cadre de la législation sur l'expansion économique. Cependant, il va de soi que, dans la comptabilité, la notion de subside en capital ne peut être limitée au seul domaine de la législation sur l'expansion économique.

La Commission souhaite souligner que les subsidés en capital doivent provenir de l'autorité à laquelle le pouvoir législatif a confié la compétence de l'octroi des subsidés et qui exerce, en outre, le contrôle du respect des conditions liées à l'obtention du subside. Par conséquent, les subsidés en capital reçus par une entreprise faisant partie d'un groupe, et qui sont transmis à une autre entité de ce groupe, ne peuvent en principe pas être portés sous la rubrique *Subsidés en capital* de cette dernière entité. La redistribution au sein d'un groupe ne peut entraîner une comptabilisation sous la rubrique de subsidés en capital, que si l'entreprise qui transmet le subside a elle-même le droit de mettre des moyens à disposition, c.-à-d. si elle répond aux critères mentionnés sous le titre I.

Les subsidés en capital font l'objet d'un transfert échelonné, par imputation à la rubrique IV.C. *Autres produits financiers* du compte de résultats, au rythme de la prise en charge des amortissements afférents aux immobilisations pour l'acquisition desquelles ils ont été obtenus ou, le cas échéant, à concurrence du solde, en cas de réalisation ou de mise hors service de ces immobilisations¹⁵.

Les impôts différés éventuels sur ces subsidés en capital sont initialement évalués au montant normal de taxation qui les aurait frappés si ces subsidés 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 immunités (les pertes récupérables reportées, la déduction des intérêts notionnels reportée, ...) dont il est probable, au moment où ces subsidés sont actés, qu'il résultera, dans un avenir prévisible, une diminution de la charge fiscale afférente à ces subsidés¹⁶.

Les impôts différés afférents aux subsidés en capital font également l'objet d'une réduction échelonnée, au rythme des subsidés en capital auxquels ils sont afférents, par imputation à la rubrique *Prélèvements sur les impôts différés* du compte de résultats¹⁷.

¹³ Pour la définition de la notion «des pouvoirs publics», cf. *supra* (chapitre II).

¹⁴ L'article 193bis, § 1^{er}, alinéa 2 du Code des impôts sur les revenus 1992 stipule par exemple que les subsidés en capital attribués par les régions dans le cadre de la législation d'expansion économique en vue de l'acquisition ou de la constitution d'immobilisations incorporelles et corporelles à des sociétés, ne sont pas imposables. Dans ce cas, les impôts différés ne doivent pas être comptabilisés en déduction des subsidés en capital.

¹⁵ Article 95, § 2 AR C.Soc.

¹⁶ Article 76, §1^{er} AR C.Soc.

¹⁷ Article 76, § 2, alinéa 1^{er} AR C.Soc.



2. IMPUTATION DU SUBSIDE AU COMPTE DE RÉSULTATS

Actifs amortissables

Le rythme de prise en résultats des subsides en capital doit être parallèle au rythme des amortissements des immobilisations pour l'acquisition desquelles le subside a été obtenu.

Par conséquent, la prise immédiate en résultats de l'intégralité du subside en capital obtenu, alors que la charge d'amortissement des biens dont l'acquisition a fait l'objet du subside serait, elle, répartie sur plusieurs exercices, n'est pas admise. La Commission estime que ni sous l'angle de l'économie d'entreprise, ni sous l'angle de la politique de subvention des investissements par les autorités, il ne se justifie de détacher l'imputation du subside en capital de la prise en charge, par le compte de résultats via les amortissements, de l'investissement subsidié; sous l'angle de l'économie d'entreprise, car la prise en résultats immédiate et intégrale aurait pour effet de favoriser les résultats d'un exercice au détriment des suivants qui auraient à supporter sans allègements la charge des amortissements; sous l'angle de la politique de subventions des autorités, en ce que celle-ci vise à réduire les charges d'exploitation des entreprises et non à leur accorder un produit immédiat.

Il n'est pas admis qu'une entreprise qui aurait adopté un plan d'amortissement accéléré pour ces immobilisations, étale linéairement ou sur une période plus longue, l'imputation aux résultats de subsides relatifs à ces actifs.

Il est fréquent toutefois que l'investissement précède - parfois d'un temps relativement long - la date à laquelle le droit d'obtenir le subside des pouvoirs publics acquiert un caractère certain. Dans une telle hypothèse, l'amortissement échelonné des investissements subsidiés pourrait commencer sans que la charge des amortissements pris en résultats n'ait pu être réduite par imputation parallèle de ceux-ci au subside obtenu. Lorsque le subside acquiert un caractère certain après que l'amortissement des investissements subsidiés a pu être entamé ou après l'amortissement complet de l'actif, le compte de résultats de l'exercice au cours duquel le subside s'avère définitivement acquis doit reprendre la partie du subside à concurrence de laquelle l'amortissement a été effectué. A ce sujet, la Commission tient à rappeler l'exigence qui prévoit que si les produits ou les charges sont influencés de façon importante par des produits et des charges imputables à un autre exercice, il en doit être fait mention dans l'annexe¹⁸.

Actifs non amortissables

La Commission a fait valoir que, pour la comptabilisation de subsides en capital accordés en vue de l'acquisition d'actifs non amortissables, il y a lieu de tenir compte de la finalité de ces subsides. Dans cette optique, et aussi longtemps que l'actif en question fait partie du patrimoine de l'entreprise, le maintien au passif du bilan, du subside en capital obtenu en vue de l'acquisition d'un actif non amortissable, s'avère parfaitement justifié.

Si une moins-value est constatée, il s'indique, par analogie à l'imputation de subsides en capital relatifs à des actifs amortissables, de prendre en résultats le subside en capital au prorata de la moins-value imputée à l'actif subsidié.

La réalisation ou la mise au rebut de l'immobilisation

Lors de la réalisation ou de la mise au rebut de l'immobilisation subsidiée, la partie du subside en capital (et les impôts différés éventuels y afférents) qui n'a pas encore été prise en résultats, doit immédiatement faire l'objet d'une prise en résultats.

¹⁸ Article 33, alinéa 2 AR C.Soc.

Ecritures

- Ecriture à passer au moment où le droit à l'obtention du subside en capital acquiert un caractère certain:

414 Produits à recevoir et/ou 291 Autres créances	
	à 15 Subsidés en capital [1680 Impôts différés afférents à des subsidés en capital] ¹⁹

- Ecriture à passer à la réception:

550 Etablissements de crédit: comptes courants	
	à 414 Produits à recevoir

- Ecriture à passer lors de l'imputation du subside au compte de résultats:

15 Subsidés en capital [1680 Impôts différés afférents à des subsidés en capital] ²⁰	
	à 753 Subsidés en capital et en intérêts [780 Prélèvements sur les impôts différés]

3. REMBOURSEMENT

Si l'entreprise est tenue de rembourser (une partie du) le subside en capital (par exemple parce que les conditions ne sont plus respectées), ce remboursement devra être exprimé dans la comptabilité.

Le pourcentage à rembourser du subside en capital qui n'avait pas encore été pris en résultats, doit être annulé. Le pourcentage à rembourser du subside en capital qui a déjà été pris en résultats, doit être comptabilisé sous la rubrique *Charges financières diverses* (compte 657), sauf si des raisons particulières²¹ justifient sa comptabilisation sous la rubrique *Autres charges exceptionnelles* (compte 664). En aucun cas, les subsidés à restituer ne peuvent être déduits des subsidés reçus au cours de l'exercice ou imputés à l'exercice, étant donné que l'article 25, § 2 de l'AR C.Soc. exclut toute forme de compensation, même si celle-ci est décomposée dans l'annexe.

Exemple

Pendant l'année N, les pouvoirs publics octroient à une entreprise, sous certaines conditions, un subside en capital de 5.000 euros pour un investissement de 25.000 euros. Ce subside en capital est exonéré d'impôts. L'entreprise investit dans une machine, amortissable sur 5 ans. Pendant l'année N+2, il s'avère que l'entreprise ne respecte plus toutes les conditions et les pouvoirs publics exigent le remboursement de la moitié du subside en capital. A ce moment, 2.000 euros du subside en capital ont déjà été pris en résultats.

¹⁹ Ce transfert aux impôts différés afférents à des subsidés en capital ne peut être opéré que dans le cas où des impôts seront dus sur le subside en capital lors de la prise en résultats.

²⁰ Ce transfert aux impôts différés afférents à des subsidés en capital ne peut être opéré que dans le cas où des impôts sont dus sur le subside en capital.

²¹ Des raisons qui ne sont pas liées à l'activité habituelle de l'entreprise.



- Ecriture à passer au moment où le droit à l'obtention du subside en capital acquiert un caractère certain:

414 Produits à recevoir	5.000	
à 15 Subsidés en capital		5.000

- Ecriture à passer à la réception du subside en capital:

550 Etablissements de crédit: comptes courants	5.000	
à 414 Produits à recevoir		5.000

- Ecritures à passer à la date d'inventaire de l'année N:

6302 Amortissements sur immobilisations corporelles	5.000	
à 239 Installations, machines et outillage: amortissements actés		5.000

15 Subsidés en capital	1.000	
à 753 Subsidés en capital et en intérêts		1.000

- Ecritures à passer à la date d'inventaire de l'année N+1:

6302 Amortissements sur Immobilisations corporelles	5.000	
à 239 Installations, machines et outillage: amortissements actés		5.000

15 Subsidés en capital	1.000	
à 753 Subsidés en capital et en intérêts		1.000

- Ecritures à passer au moment où le subside est revendiqué pendant l'année N + 2:

15 Subsidés en capital	1.500	
657 Charges financières diverses	1.000	
à 489 Autres dettes diverses		2.500

- Ecritures à passer au moment du remboursement de la moitié du subside en capital:

489 Autres dettes diverses	2.500	
à 550 Etablissements de crédit: comptes courants		2.500

4. CAS PARTICULIERS

- Fusions et scissions (partielles)

En ce qui concerne le traitement comptable des subsides en capital lors de fusions et de scissions (partielles), voir les avis CNC 2009/6²², 2009/8²³ et 2009/11²⁴.

- L'apport d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité

Pour le traitement comptable de subsides en capital lors de l'apport d'universalité de biens ou de branche d'activités, voir l'avis CNC 2009/15²⁵.

La société qui apporte une universalité de biens ou une branche d'activité doit extourner et porter en résultat sous la rubrique *Autres produits financiers* les subsides en capital non encore pris en résultats qui portent sur les actifs apportés²⁶.

L'article 81 de l'AR C.Soc. stipule que, en cas d'apport d'une branche d'activité ou d'une universalité de biens, tels que respectivement définis aux articles 678 et 679 du Code des sociétés, les actifs, passifs, droits et engagements apportés sont, lors de l'apport, portés dans les comptes de la société bénéficiaire de l'apport, à la valeur pour laquelle ils étaient inscrits, à la date de l'apport, dans les comptes de la société apporteuse.

Si un actif subsidié fait partie d'un apport d'une branche d'activité ou d'une universalité de biens, le subside en capital doit, par conséquent, être extourné dans le chef de la société apporteuse et reconstitué dans le chef de la société bénéficiaire de l'apport²⁷.

Ce subside en capital doit être pris en résultats dans le chef de la société bénéficiaire au prorata des amortissements de l'actif subsidié.

B. Subsides en intérêts

1. NOTION ET PRÉSENTATION DANS LES COMPTES ANNUELS

Dans le cadre de leur politique d'incitation aux investissements, les pouvoirs publics peuvent intervenir dans les charges liées au financement de l'investissement. Ils remboursent dans ce cas à l'entreprise une partie des charges d'intérêts.

En application du principe de non compensation, les subsides en intérêts ne peuvent être déduits des intérêts payés. Ils doivent, conformément à l'article 96 AR C.Soc., être comptabilisés sous la rubrique IV.C *Autres produits financiers* du compte de résultats²⁸.

²² Avis CNC 2009/6 «Le traitement comptable des fusions», *Bulletin CNC*, n° 53, septembre 2010, 9-32.

²³ Avis CNC 2009/8 «Le traitement comptable des opérations de scission», *Bulletin CNC*, n° 53, septembre 2010, 45-57.

²⁴ Avis CNC 2009/11 «Le traitement comptable des scissions partielles», *Bulletin CNC*, n° 53, septembre 2010, 59-72.

²⁵ Avis CNC 2009/15 «Traitement comptable de l'apport de branche d'activités ou d'universalité de biens», *Bulletin CNC*, n° 53, septembre 2010, 73-80.

²⁶ Cependant, l'article 362, alinéa 2 du Code des impôts sur les revenus 1992 prévoit que, lorsque des actifs subsidiés font partie d'un apport de branche d'activité ou d'une universalité de biens, la partie des subsides en capital qui n'a pas encore été considérée comme bénéfice au moment de l'opération, est totalement exonérée dans le chef de la société apporteuse.

²⁷ Voir l'avis CNC 2009/15 «Le traitement comptable de l'apport de branche d'activité ou d'universalité de biens», *Bulletin CNC*, n° 53, septembre 2010, 73-80.

²⁸ Si l'entreprise doit rembourser le subside, en tout ou en partie, ce remboursement doit être enregistré dans la comptabilité parmi les frais financiers divers, à moins qu'il soit justifié, pour des raisons particulières, de l'enregistrer parmi les autres frais exceptionnels (cf. II.A.1.3 du présent avis).



Si un subside en intérêts est payé en une fois, bien qu'il se rapporte à un investissement étalé sur plusieurs années, le subside en intérêts doit – vu le *matching principle* et le principe de l'image fidèle – être pris en résultats de manière étalée et parallèlement aux intérêts auxquels il se rapporte.

2. TRAITEMENT COMPTABLE

- Ecriture à passer au moment où le droit à l'obtention du subside en intérêts acquiert un caractère certain:

414 Produits à recevoir	
	à 753 Subsidés en capital et en intérêts

- Ecriture à passer à la réception:

550 Etablissements de crédit: comptes courants	
	à 414 Produits à recevoir

- Ecriture d'inventaire:

Si le subside en intérêts enregistré se rapporte partiellement aux exercices suivants, il faudra transférer une partie du subside :

753 Subsidés en capital et en intérêts	
	à 493 Produits à reporter

IV. Subsidés d'exploitation

A. Notion et présentation dans les comptes annuels

Les subsidés d'exploitation sont des subsidés dont l'obtention n'est pas rattachée à des investissements en immobilisations. Il s'agit de montants accordés par les pouvoirs publics à une entité en vue de compenser ou couvrir certains frais d'exploitation. L'article 95 de l'AR C.Soc. prévoit que les subsidés en capital dont l'obtention n'est pas rattachée à des investissements en immobilisations, sont comptabilisés dans le compte de résultats comme produits d'exploitation ou produits financiers.

Conformément à l'article 96 de l'AR C.Soc., les interventions des pouvoirs publics dans le cadre de la politique de tarification pour compenser la baisse de revenus sont à comptabiliser sous la rubrique I.A. *Chiffre d'affaires* et les subsidés d'exploitation sous la rubrique I.D. *Autres produits d'exploitation* du compte de résultat. Un subside d'exploitation doit être comptabilisé au moment où le droit de l'entreprise à l'obtenir est certain et où le subside peut être raisonnablement évalué.

Si l'octroi effectif du subside d'exploitation ne coïncide pas avec la période à laquelle il se rapporte, celui-ci doit être transféré à l'exercice auquel il se rapporte, en utilisant les comptes de régularisation.

Le montant total des subsidés (autres que les subsidés à l'investissement) doit être mentionné dans l'annexe.

B. Traitement comptable

- Écriture à passer au moment où le droit à l'obtention du subside d'exploitation acquiert un caractère certain:

414 Produits à recevoir
à 740 Subsidés d'exploitation et montants compensatoires

- Écriture à passer à la réception:

550 Etablissements de crédit: comptes courants
à 414 Produits à recevoir

- Écriture à passer à la date d'inventaire:

Si le subside d'exploitation enregistré se rapporte partiellement aux exercices suivants, il faudra transférer une partie du subside:

740 Subsidés d'exploitation et montants compensatoires
à 493 Produits à reporter

C. Application

1. L'EXEMPTION PARTIELLE DU PAIEMENT DU PRÉCOMPTE PROFESSIONNEL

De l'avis de la Commission, l'exemption partielle du paiement du précompte professionnel, sous la forme d'un abandon de créance, doit être considérée comme un subside d'exploitation²⁹

2. CAS PARTICULIER: SUBSIDÉS DES POUVOIRS PUBLICS POUR LE FINANCEMENT DU FONDS DE ROULEMENT

Les subsidés des pouvoirs publics octroyés aux entreprises qui, à la suite d'une forte augmentation de leur chiffre d'affaires, éprouvent un besoin complémentaire en fonds de roulement net, doivent être rattachés aux exercices auxquels ils se rapportent en vertu de la décision de subventionnement³⁰. Dans le cas d'exercices déjà clôturés, il en est fait mention dans l'annexe, ainsi que le prévoit l'article 33, alinéa 2 AR C.Soc.

De l'avis de la Commission, ce subside a le caractère d'un produit financier. En effet, le but de l'autorité qui accorde le subside est de contribuer, par son intervention financière, au coût du financement des stocks et des créances (c'est-à-dire, du fonds de roulement) de l'entreprise. Il convient dès lors de comptabiliser ce subside sous la rubrique IV.C. *Autres produits financiers* et d'en faire mention dans l'annexe (cf. Etat XIII, A du schéma complet).

²⁹ Voir l'avis CNC 2009/13 «Le traitement comptable du régime de dispense de paiement de quotités de précompte professionnel organisé par l'article 275/3 du Code des impôts sur les revenus 1992» *Bulletin CNC*, n° 52, mars 2010, 27-34 et l'avis CNC 2010/2 «Le traitement comptable du régime de dispense de paiement de quotités de précompte professionnel organisé par l'article 275/3 du Code des impôts sur les revenus 1992 - Mise à jour», *Bulletin CNC*, n° 54, octobre 2010, 11-13.

³⁰ Dans le cas d'exercices déjà clôturés, il en est fait mention dans l'annexe, ainsi que le prévoit l'article 33, alinéa 2 de l'AR C.Soc.



V. Subsidés pour les frais de recherche et de développement

Aux termes de l'article 95 AR C.Soc., les frais de recherche et de développement susceptibles d'être portés à l'actif au titre d'immobilisations incorporelles sont les frais de recherche, de fabrication et de mise au point de prototypes, de produits, d'inventions et de savoir-faire, utiles aux activités futures de l'entreprise.

Ces frais de recherche et de développement ne sont portés à l'actif pour leur coût de revient que dans la mesure où celui-ci ne dépasse pas une estimation prudemment établie de la valeur d'utilisation de ces immobilisations ou de leur rendement futur pour l'entreprise (article 60, alinéa 1^{er} AR C.Soc.).

S'ils sont portés à l'actif, ces frais doivent faire l'objet d'amortissements selon les règles habituelles (article 61, § 1, alinéa 1^{er} jusqu'au alinéa 3 AR C.Soc.). Si l'amortissement des frais de recherche et de développement est réparti sur une durée supérieure à cinq ans, il doit en être justifié dans l'annexe (article 61, § 1, alinéa 4 AR C.Soc.).

Lorsqu'une entreprise expose des frais dans le cadre de ses recherches ou ses essais, ces frais (rémunérations et salaires, utilisation d'équipements, services et biens divers, etc.) sont, en principe, comptabilisés selon leur nature au compte de résultats de l'exercice au cours duquel ils ont été exposés.

Lorsque, pour tout ou partie de ces frais, sont réunies les conditions prévues par l'arrêté pour leur inscription à l'actif et par conséquent pour leur prise en charge échelonnée par la voie d'amortissements, leur transfert à l'actif est opéré dans un stade ultérieur par le biais du poste I.C. *Production immobilisée* du compte de résultats.

Par ailleurs, si en vue ou dans le cadre de la recherche, des immobilisations corporelles (immeubles, laboratoires, équipements, etc.) sont acquises par l'entreprise, celles-ci doivent, conformément aux règles habituelles, être portées directement au compte d'actif approprié sous les immobilisations corporelles, et leur coût doit faire l'objet d'une prise en charge échelonnée par la voie d'amortissements.

A. Octroi de subsides pour les frais de recherche et de développement

Il est fréquent que les frais de recherche et de développement fassent l'objet de subsides octroyés par les pouvoirs publics³¹. Les conditions d'octroi de ces subsides peuvent différer et dépendre du cadre légal dans lequel ils sont octroyés et selon les dispositions particulières qui les régissent. Le mode de présentation de ces subsides dans la comptabilité devra par conséquent tenir compte de leurs natures et de leurs conditions d'octroi.

En principe, la comptabilisation des subsides sera faite en parallèle de la comptabilisation des charges ou des biens auxquels ils sont afférents. Il en résulte que dans la mesure où les frais de recherche et de développement sont enregistrés au titre de charges d'exploitation pendant l'exercice au cours duquel ils sont exposés, les subsides qui concernent un même exercice comptable doivent être enregistrés, dans le compte de résultats, au titre de produits d'exploitation sous la rubrique I.D. *Autres produits d'exploitation* (cf. définition donnée de cette rubrique dans l'article 96 AR C.Soc.).

En revanche, s'il s'agit de subsides en capital ou en intérêts relatifs à l'acquisition par l'entreprise d'immobilisations corporelles portées à l'actif, ces subsides seront enregistrés, confor-

³¹ Conformément à l'article 193^{ter} CIR 92, sont exonérés les subsides en capital et en intérêts sur immobilisations incorporelles et corporelles qui sont attribués à des sociétés dans le cadre de l'aide à la recherche et au développement par les institutions régionales compétentes, dans le respect de la réglementation européenne en matière d'aide d'état.

mément aux règles habituelles consacrées par l'AR C.Soc.³² De ce fait, la correspondance est assurée entre les produits, d'une part, et les coûts auxquels ces produits sont afférents, d'autre part (*matching principle*).

Lorsque les frais de recherche et de développement pris en charge par le compte de résultats ont fait l'objet de subsides, leur comptabilisation - en tout ou en partie - à l'actif doit être faite dans les conditions prévues à l'article 60 AR C.Soc. et à concurrence de leur montant brut. La comptabilisation au passif des subsides en capital et des (éventuels) impôts différés concernés devra également tenir compte de la proportion des frais activés.

La méthode dont les frais de recherches et développement doivent être activés (à savoir, partiel ou total) est déterminante pour le montant à concurrence duquel le subside doit être comptabilisé au passif.

Le mode d'imputation au compte de résultats du subside en capital sera par ailleurs en parallèle au rythme de la prise en charge des frais de recherche et de développement.

B. Remboursement des subsides pour les frais de recherche et de développement

Dans certains cas, le montant du subside reçu est stipulé remboursable, pour tout ou partie, voire à concurrence du double du montant reçu, dans l'hypothèse où les frais de recherche et de développement engagés déboucheraient sur la réalisation d'un chiffre d'affaires ou d'un bénéfice.

S'agissant de sommes qui ne sont dues qu'en cas de réalisation d'une condition suspensive, il y a lieu de considérer qu'aussi longtemps que cette condition ne se trouve pas réalisée, il n'y a pas lieu d'acter au passif une dette ni une provision en considération de cette éventualité. Une mention appropriée dans l'annexe s'imposera en vertu de l'article 25, § 3 AR C.Soc.³³ En revanche, lorsque la condition se réalise, il y a lieu d'acter à due concurrence la naissance de la charge de décaissement correspondante.

Ce faisant, la correspondance des charges et des produits (*matching principle*) est assurée tant au moment où les frais de recherche sont exposés qu'au moment où les bénéfices ou recettes réalisés permettent de couvrir les coûts dus à la réalisation de la condition.

En revanche, lorsque l'entreprise bénéficiaire est tenue de rembourser les subsides reçus, les « subventions » concernées doivent être portées au passif au titre de dettes, aussi longtemps qu'une exemption totale ou partielle (ou une suspension) de remboursement n'est pas obtenue. De l'avis de la Commission, ce « contrat de subvention » doit en effet plutôt être considéré comme un contrat de financement assorti d'une exemption conditionnelle de remboursement que comme un contrat classique d'octroi des subventions (avec remboursement conditionnel).

Cet avis remplace les avis CNC 105/3, 105/7, 125/1, 125/2, 125/2bis, 125/3, 125/3bis, 125/4, 125/5, 125/6, 125/7, 125/8, 125/9, 138/1, 138/2, 138/3, 145/1 et 2010/19.

³² Cf. supra.

³³ Voir dans le même sens, l'avis CNC 136/1 « Obligations conditionnelles », *Bulletin CNC*, n° 10, avril 1983, 20, et l'avis CNC 2011/9 « Influence de l'accord amiable extrajudiciaire ou de la réorganisation judiciaire sur les dettes et les créances ».



Conception et mise en page
KARAKTERS, GENT

