



COMMISSION
DES NORMES COMPTABLES

52

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 des Affaires économiques, du Ministre des Finances, du Ministre de la Justice et du Ministre des Classes moyennes

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'Economie

M. B. AMEYE
Nommés sur proposition du Ministre de l'Economie

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
M. SERGE ROMPTEAU
Secrétaire scientifique
Mme. ELS GOSSÉ
Secrétaire scientifique
Mme. MARIEKE BREES
Secrétaire scientifique

Traductrice

Mme. NATASA IVACIC

Secrétariat administratif

Mme. MICHELINE LAVENDOMME
Secrétaire



SOMMAIRE

52

Le modèle de livre comptable unique visé par l'article 2 de l'arrêté royal du 26 juin 2003 relatif à la comptabilité simplifiée de certaines ASBL, fondations et AISBL 5
avis 2009/4, 11 février 2009

1. *Introduction* 5
2. *Suppression du mot « minimum » de l'article 2 et de l'annexe de l'arrêté* 6
3. *Tenue du livre comptable unique au moyen de systèmes informatisés* 7

La condition de rentabilité liée à la comptabilisation de plus-values de réévaluation 9
avis 2009/5, 11 mars 2009

1. *Introduction* 9
2. *Actif nécessaire à la poursuite de l'activité* 11
3. *La condition de rentabilité* 12
 - a. *Condition d'utilité liée à un actif déterminé* 12
 - b. *Condition de rentabilité générale* 15
4. *Comptabilisation à tort d'une plus-value de réévaluation* 17

<i>Détermination de la monnaie fonctionnelle des sociétés de financement</i>	19
<i>avis 2009/10, 16 septembre 2009</i>	
1. <i>Introduction</i>	19
2. <i>Définition de sociétés de trésorerie ou de sociétés de financement</i>	19
3. <i>Détermination de la monnaie fonctionnelle des sociétés de financement</i>	21
<i>Le bilan social et les travailleurs statutaires</i>	23
<i>avis 2009/12, 14 octobre 2009</i>	
1. <i>Introduction</i>	23
2. <i>Modifications de l'AR n° 5</i>	25
3. <i>Abrogation de l'AR n° 230</i>	26
4. <i>Conclusion</i>	26
<i>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</i>	27
<i>avis 2009/13, 18 novembre 2009</i>	
1. <i>Introduction</i>	27
2. <i>Modalités du régime de dispense organisé par l'article 275/3, CIR 92</i>	28
3. <i>Traitement comptable de la dispense de paiement</i>	31
a. <i>Nature comptable du régime de dispense de paiement organisé par l'art. 275/3, CIR 92</i>	31
b. <i>Traitement comptable</i>	32
c. <i>Informations à fournir dans l'annexe des comptes annuels</i>	34
<i>Traitement comptable des certificats d'électricité écologique et de cogénération</i>	35
<i>avis 2009/14, 16 décembre 2009</i>	
1. <i>Introduction</i>	35
a. <i>Législation européenne</i>	35
b. <i>Législation belge</i>	36
A. <i>LA RÉGION FLAMANDE</i>	37
1. <i>Libéralisation du marché de l'électricité</i>	37
2. <i>Le système des certificats d'électricité écologique</i>	39
a. <i>Attribution de certificats d'électricité écologique</i>	39
b. <i>L'utilisation des certificats d'électricité écologique dans le cadre de l'obligation de certificats</i>	41



c.	L'utilisation des certificats d'électricité écologique comme garantie d'origine	42
d.	Aide minimale du gestionnaire du réseau	43
e.	Le commerce de certificats d'électricité écologique	44
3.	<i>Le système des certificats de cogénération</i>	44
B.	LA RÉGION WALLONNE	45
1.	<i>Libéralisation du marché de l'énergie</i>	45
2.	<i>Le système des certificats d'électricité écologique</i>	46
a.	Label de garantie d'origine	46
b.	Octroi des certificats verts	48
c.	Utilisation des certificats verts	49
d.	Marché des labels de garantie d'origine et des certificats verts	49
e.	Aide minimale	50
3.	<i>Le système des certificats de cogénération</i>	50
C.	LA RÉGION DE BRUXELLES-CAPITALE	50
1.	<i>Libéralisation du marché de l'énergie</i>	50
2.	<i>Le système des certificats d'électricité écologique</i>	52
a.	Octroi des certificats d'électricité écologique	53
b.	L'utilisation des certificats d'électricité écologique dans le cadre de l'obligation de certificats	54
c.	Le commerce en certificats d'électricité écologique	54
d.	Label de garantie d'origine	55
e.	Aide minimale aux producteurs	56
3.	<i>Le système des certificats de cogénération</i>	56
D.	L'ÉOLIEN OFF-SHORE	57
E.	TRAITEMENT COMPTABLE	57
1.	<i>Traitement comptable chez le producteur</i>	58
2.	<i>Traitement comptable chez le fournisseur</i>	60





LE MODÈLE DE LIVRE COMPTABLE UNIQUE VISÉ PAR L'ARTICLE 2 DE L'ARRÊTÉ ROYAL DU 26 JUIN 2003 RELATIF À LA COMPTABILITÉ SIMPLIFIÉE DE CERTAINES ASBL, FONDATEIONS ET AISBL

AVIS 2009/4
11 février 2009

52

MOTS-CLÉS

ASBL – comptabilité simplifiée – livre central

1. Introduction

L'arrêté royal du 15 septembre 2006 modifiant l'arrêté royal du 26 juin 2003 relatif à la comptabilité simplifiée de certaines associations sans but lucratif, fondations et associations internationales sans but lucratif a supprimé le mot « minimum » à l'article 2 et à l'annexe A de l'arrêté. Il a également modifié l'article 3 de l'arrêté en permettant l'usage de systèmes informatisés pour la tenue du livre comptable unique, pour autant que l'inaltérabilité et l'accessibilité des données qui y sont enregistrées est assurée durant 10 ans. L'on relèvera que le mot « minimum » n'a pas été omis aux articles 12¹ et 13², ni aux annexes B et C de l'arrêté.

Les questions ont été posées de savoir, d'une part, si la suppression à l'article 2 et à l'annexe A du mot « minimum » était contradictoire avec son maintien aux articles 12 et 13 et aux annexes B et C et, d'autre part, si l'utilisation d'un tableur Excel était permise pour la tenue du livre comptable unique.

1 L'article 12 de l'arrêté est relatif à l'état des recettes et des dépenses.

2 L'article 13 est relatif à l'annexe comprenant notamment l'état du patrimoine.

2. *Suppression du mot « minimum » de l'article 2 et de l'annexe de l'arrêté*

Il résulte des modifications introduites par l'arrêté royal du 15 septembre 2006 précité que *« les opérations se traduisant par des mouvements de disponibilités en espèces ou en comptes sont inscrites sans retard, de manière fidèle et complète et par ordre de date, dans un livre comptable unique établi selon le modèle figurant en annexe A au présent arrêté »* (article 2 de l'arrêté royal du 26 juin 2003), sans que ce modèle ne soit plus qualifié de « minimum ».

Cette modification répond à des demandes concrètes soulevées au sujet de la présentation et de la structure de ce livre comptable unique. Auparavant, l'utilisation du mot « minimum » restreignait les possibilités d'adaptation du modèle de livre comptable unique présenté en annexe A de l'arrêté en vue de le faire correspondre aux besoins de l'association en ne permettant qu'une complexification de celui-ci. Or de nombreuses associations de petites tailles n'utilisent que partiellement ce modèle, plusieurs colonnes ne présentant aucun intérêt pour la tenue de la comptabilité des associations concernées.

L'omission du mot « minimum » à l'article 2 et à l'annexe A de l'arrêté offre, de l'avis de la Commission, d'avantage de flexibilité en permettant, non seulement une complexification, mais également une simplification du livre comptable unique, telle, par exemple, la suppression des colonnes qui ne présentent aucun intérêt pour la tenue de la comptabilité des associations concernées.

Cette modification est, au surplus, conforme au Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 26 juin 2003 précité. En effet, ce dernier expose que ce livre comptable unique *« pourra, et devra dans bien des cas, être adapté afin que la comptabilité soit appropriée à la nature et à l'étendue des activités de l'association ou de la fondation »*, pourvu que le livre se limite à *« enregistrer des opérations se traduisant par des mouvements de disponibilités en espèces ou en comptes et respecte ainsi le principe de base fixé pour ces associations et fondations »*. La modification introduite par l'arrêté du 15 septembre 2006 est donc bien conforme à l'esprit de l'arrêté royal du 26 juin 2003.

Quant au maintien du mot « minimum » dans les articles 12 et 13, ainsi que dans les annexes B et C de l'arrêté, il se justifie par la nature spécifique



de l'état des recettes et des dépenses (annexe B de l'arrêté) et de l'annexe, dont l'état du patrimoine fait partie (annexe C de l'arrêté). Ces derniers forment les comptes annuels qui disposent d'une finalité différente que le livre comptable unique. Les premiers font en effet l'objet d'une publicité de la part des associations et fondations concernées. Le maintien du mot « minimum » poursuit l'objectif de fournir des comptes annuels pertinents, fiables et comparables. Le fait que certaines rubriques des comptes annuels puissent rester vides ne doit pas conduire à leur suppression, car cette information, en elle-même, est pertinente pour le lecteur de ces états financiers.

De l'avis de la Commission, il n'y a donc aucune contradiction dans le fait que le mot « minimum » soit omis à l'article 2 (et à l'annexe A) de l'arrêté du 26 juin 2003 et maintenu dans ses articles 12 et 13 (et ses annexes B et C).

3. *Tenue du livre comptable unique au moyen de systèmes informatisés*

L'arrêté royal du 15 septembre 2006 modifiant l'arrêté royal du 26 juin 2003 relatif à la comptabilité simplifiée de certaines associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations a adapté l'article 3 de l'arrêté pour permettre la tenue du livre comptable unique au moyen de systèmes informatisés, à la condition que le support utilisé pour la conservation du livre comptable assure l'inaltérabilité et l'accessibilité des données qui y sont enregistrées durant la durée de conservation prescrite, à savoir 10 ans.

Cette possibilité s'offre déjà aux entreprises depuis de très nombreuses années.

Quant à la tenue du livre comptable unique, le Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 26 juin 2003 précité expose que « *l'exigence d'un livre coté et signé ne s'oppose pas à ce que la comptabilité soit tenue à l'aide d'un tableur ou d'un logiciel de comptabilité de caisse (...)* ».

La Commission est cependant d'avis que la question du choix du support relève exclusivement de la responsabilité de l'organe d'administration, qui devra apprécier le respect des conditions de l'article 3, § 4 de l'arrêté.



LA CONDITION DE RENTABILITÉ LIÉE À LA COMPTABILISATION DE PLUS-VALUES DE RÉÉVALUATION

AVIS 2009/5
11 mars 2009

52

MOTS-CLÉS

condition d'utilité liée à un actif déterminé – condition de rentabilité générale – réévaluation – plus-value de réévaluation – inscription à tort d'une plus-value de réévaluation – rentabilité – poursuite de l'activité de la société

1. Introduction

La Commission a été interrogée sur l'application concrète de la condition de rentabilité prévue par l'art. 57, A.R. C.Soc., lors de la comptabilisation d'une plus-value de réévaluation.¹ Elle a également été saisie de la question de savoir ce qu'il fallait faire en cas d'inscription à tort d'une plus-value de réévaluation.

¹ Art. 100, A.R. C.Soc., n'est pas traité par le présent avis. Cependant, il est précisé, par souci de clarté, que l'art. 100, C.Soc. s'applique uniquement à la reprise de réductions de valeur. Les conditions analysées dans le présent avis ne s'appliquent pas aux reprises de réductions de valeur.

L'art. 57, § 1^{er}, A.R. C.Soc., prévoit explicitement que « Les sociétés peuvent procéder à la réévaluation de leurs immobilisations corporelles ainsi que des participations, actions et parts figurant sous leurs immobilisations financières, ou de certaines catégories de ces immobilisations, 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.

Si les actifs en cause sont nécessaires à la poursuite de l'activité de la société ou d'une partie de ses activités, ils ne peuvent être réévalués que dans la mesure où la plus-value exprimée est justifiée par la rentabilité de l'activité de la société ou par la partie concernée de ses activités. 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. »

Le Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 12 septembre 1983² précise au sujet de ce passage que « les critères relatifs à l'expression de plus-values sont renforcés en ce sens que la réévaluation doit être fondée sur la valeur des biens en cause, valeur qui doit être confortée par une productivité ou une rentabilité correspondante permettant de supporter l'accroissement des charges d'amortissement qui en résultera. Cette évaluation doit être justifiée dans l'annexe. Dans la même perspective il est prévu que si les actifs en cause sont nécessaires à la poursuite de l'activité, une plus-value ne peut être exprimée que si elle est fondée sur la rentabilité de l'activité de l'entreprise. »

Il ressort dès lors des textes légaux que, dans le cadre du droit comptable belge, la comptabilisation d'une plus-value de réévaluation constitue, en règle générale, une option et non une obligation.

Ces textes imposent une distinction selon qu'il s'agit d'un actif nécessaire ou non à la poursuite de l'activité de la société ou d'une branche de celle-ci.

Ces deux aspects sont examinés individuellement dans la suite du texte.

2 29.09.1983, err., M.B. 15.10.1983.



2. Actif nécessaire à la poursuite de l'activité

De l'avis de la Commission, par l'introduction de ce passage, le législateur a voulu mettre en évidence que la condition de rentabilité ne serait réalisée que dans la mesure où l'actif en question est indispensable à la poursuite de l'activité.

Par conséquent, l'actif en question est manifestement nécessaire ou, dans le contexte donné, indispensable pour assurer la continuité de l'entreprise. Autrement dit : les actifs doivent présenter un lien nécessaire avec l'exercice de l'activité de l'entreprise concernée. Ainsi, par exemple, les machines utilisées dans le processus de production et le parc des camions assurant la distribution, peuvent, dans la quasi-totalité des cas, être considérés comme nécessaires à la poursuite de l'activité.

Les actions et parts reprises sous l'immobilisation financières peuvent, elles aussi, faire l'objet d'une réévaluation, mais il est possible qu'elles ne soient pas toutes nécessaires à la poursuite de l'activité de l'entreprise. Quant aux participations significatives détenues par les sociétés holding, celles-ci tomberont, en règle générale, sous cette classification.

De l'avis de la Commission, deux grandes catégories d'immobilisations corporelles s'avèrent en général non nécessaires à la poursuite de l'activité de l'entreprise.³

- a. Dans une il peut s'agir de certains actifs à reprendre, conformément à l'art. 95, § 1^{er}, III. E. sous la rubrique "Autres immobilisations corporelles". Sont ainsi portés sous cette rubrique, les immeubles détenus au titre de réserve immobilière. Dans la mesure où ils sont détenus au titre de réserve, il peut raisonnablement être admis qu'ils ne sont en général pas nécessaires à la poursuite de l'activité. Peuvent également être portées sous cette rubrique, les immobilisations corporelles désaffectées ou retirées de l'exploitation.
- b. Dans l'autre il peut s'agir d'immobilisations corporelles détenues en vue de leur vente. Ces actifs ne sont dès lors pas (ou plus) nécessaires à la continuité de l'entreprise. De l'avis de la Commission, ces immobilisations corporelles qui ont cessé d'être affectées durablement à l'activité de l'en-

3 Voir également DE LEMBRE, E., Grondige studie van de jaarrekening naar Belgisch recht, Wolters Plantyn, 2004, p. 75-76.

treprise, ne peuvent dès lors pas faire l'objet d'une réévaluation. Relevons à ce titre l'absence dans le droit comptable belge comme dans la Quatrième Directive⁴ d'une rubrique spécifique à l'actif permettant la comptabilisation distincte parmi les actifs circulants, des actifs immobilisés et des groupes d'actifs à céder détenus en vue de la vente.⁵

En ce qui concerne les immobilisations financières, il est utile de se référer à l'art. 95, § 1, VIII. B. Peuvent être portées dans la sous-rubrique « Autres placements » des « Placements de trésorerie », les actions et parts détenues dans des sociétés liées ou avec lesquelles il existe un lien de participation, s'il s'agit de titres acquis ou souscrits en vue de leur rétrocession ou si, en vertu d'une décision de la société, ils sont destinés à être réalisés dans les douze mois. Si l'organe d'administration décide de comptabiliser ces parts et actions sous les placements de trésorerie, cette décision exclue toute possibilité d'acter une plus-value de réévaluation, en raison de l'interdiction imposée par l'art. 57, § 1, A.R. C.Soc., de procéder à une réévaluation des placements de trésorerie. Une plus-value de réévaluation antérieurement actée devra dès lors être annulée lors de son transfert au poste « Autres placements », la comptabilisation de plus-values de réévaluation étant, en effet interdite dans le cas des placements de trésorerie.

3. *La condition de rentabilité*

Sur la base d'une lecture conjointe du prescrit de l'art. 57, § 1^{er}, A.R. C.Soc., et du Rapport au Roi susvisé, la Commission entend opérer une distinction entre une condition d'utilité liée à un actif déterminé, et une condition de rentabilité générale.

a. Condition d'utilité liée à un actif déterminé

Immobilisations corporelles

Au cas où l'élément susceptible de réévaluation est un actif dont la durée d'utilisation est limitée, l'art. 57, § 2, A.R. C.Soc., impose, en règle générale,

4 Quatrième Directive 78/660/CEE du Conseil, du 25 juillet 1978, fondée sur l'article 54, paragraphe 3, sous g), du traité et concernant les comptes annuels de certaines formes de sociétés, JO L 222 du 14.8.1978, p. 11.

5 Contrairement au référentiel IFRS : voir à ce sujet IAS 1, § 54, j. Un bilan devra présenter au moins les rubriques suivantes ... le total des actifs classés comme détenus pour la vente et des actifs dans des groupes d'actifs cédés classés comme détenus à la vente, conformément à la norme IFRS 5.



qu'il fasse l'objet d'amortissements, afin d'étaler le montant des frais d'acquisition éventuellement réévalués sur sa durée d'utilité ou d'utilisation probable.

Le Rapport au Roi précise que dans ces conditions, une réévaluation ne se justifie que dans la mesure où la productivité ou la rentabilité correspondante de l'actif en question permet de financer le coût d'amortissement supérieur découlant de la réévaluation. Autrement dit: l'actif en question doit générer une rentabilité suffisante permettant la couverture du coût d'amortissement supérieur découlant de la réévaluation. Dans le cas contraire, l'actif à durée d'utilisation limitée ne pourra pas être réévalué. De l'avis de la Commission, en prévoyant cette condition, le Rapport au Roi entend expliciter l'art. 57, § 1^{er}, *in fine*, A.R. C.Soc., qui prévoit que la valeur de l'actif doit être déterminée en fonction de son utilité pour la société. Par l'insertion de ce passage dans le Rapport au Roi, le législateur a, de l'avis de la Commission, entendu préciser le critère d'utilité. L'utilité devra, par conséquent, être traduite en termes arithmétiques dans la rentabilité de l'actif.

Pour mesurer la rentabilité d'un actif déterminé⁶, le résultat d'exploitation réalisé avec l'actif en question devra être calculé sur une base annuelle. Pour la détermination du résultat d'exploitation de cet actif, les charges liées à l'utilisation de l'actif qui sont imputables à l'actif, soit directement, soit sur une base raisonnable ou consistante, devront être portées en déduction des produits générés par cet actif.

Ces charges comprennent également le coût d'amortissement de l'actif immobilisé.

Les produits seront dès lors ceux repris dans la classe 70 à 74, et les charges, celles reprises dans les classes 60 à 64 du plan comptable minimum normalisé⁷.

Le résultat d'exploitation d'un actif = les produits d'exploitation (70-74 pour l'actif en question) – les charges d'exploitation (60-64 pour l'actif en question).

6 Ce calcul est inspiré par la définition de la rentabilité nette des actifs d'exploitation telle que décrite par OOGHE, H., VAN WYMEERSCH, C., dans « Handboek Financiële Analyse van de Onderneming, Deel 1 », Intersentia, 2003, p. 199-205.

7 Défini par l'A.R. 12.09.1983, 29.09.1983.

Le résultat de cette soustraction devra se situer dans des limites raisonnables par rapport au résultat obtenu sans tenir compte de l'effet de la réévaluation. Le résultat obtenu sera ensuite divisé par la valeur comptable de l'actif après réévaluation. Cette division dégagera un pourcentage reflétant clairement la relation entre le résultat d'exploitation de l'actif et ce même actif après réévaluation.

Au cas où l'estimation du résultat d'un actif individuel s'avère impossible, l'entreprise devra déterminer le résultat de l'unité à laquelle l'actif appartient.

Le résultat d'exploitation de l'unité à laquelle l'actif appartient = les produits (70-74 de l'unité en question) – les charges d'exploitation (60-64 de l'unité en question).

Ici également, le résultat d'exploitation obtenu pour un groupe d'actifs faisant partie d'une unité, sera divisé par la valeur comptable de l'actif après réévaluation.

De ce qui précède, il ne peut, de l'avis de la Commission, être déduit que la condition d'utilité liée à un actif déterminé ne s'imposerait pas dans le cas où l'élément susceptible de réévaluation serait un actif à durée d'utilisation illimitée, non sujet à amortissement. La réévaluation de cet actif devra, elle aussi, être déterminée en fonction de son utilité pour l'entreprise. Par l'augmentation de la valeur comptable de l'actif à la suite de sa réévaluation, il se peut que la rentabilité baisse au point de ne plus se situer dans des limites raisonnables.

Immobilisations financières

Pour ce qui concerne les actions et parts inscrites sous les immobilisations financières, il est admis que la rentabilité peut être calculée par la mise en relation du résultat obtenu avec l'actif en question (en l'espèce, les produits financiers) à la valeur comptable de cet actif. Normalement, ces produits couvriront, au moins pour le dernier exercice, les dividendes effectivement mis en distribution par la société dans laquelle ces actions ou parts sont détenues. Or, la prudence s'impose en cas de distribution de dividendes pour le seul dernier exercice. En l'occurrence, le flux de dividendes devra en effet présenter un caractère durable pour pouvoir entrer en ligne de compte. Si l'entreprise dispose de solides prévisions chiffrées pour la société dans laquelle elle détient une participation avec des accords relatifs à la distribution de dividendes prévue, celles-ci pourront également entrer en ligne de compte pour le calcul de la rentabilité des actions et parts. En l'espèce, la prudence est cependant de mise.



S'il s'agit d'actions et parts détenues dans des entreprises liées, impliquant dès lors, pour l'entreprise, un contrôle au sens de l'art. 5, C.Soc., la rentabilité propre de la filiale peut être prise en compte.

En effet, s'il y a contrôle, c'est à l'entreprise elle-même qu'il appartient de décider de la distribution ou non d'un dividende. Dans ce même ordre d'idées, la Commission est d'avis que le résultat obtenu sur la période écoulée peut être pris en compte pour le calcul de la rentabilité, même s'il n'y a pas eu de distribution de dividendes ou que leur importance était négligeable.

Dans le cas d'actions cotées inscrites sous les immobilisations financières, le cours de bourse de ces dernières pourra lui aussi servir d'indication, pour autant qu'il dépasse de façon certaine et durable la valeur comptable de ces actions. En outre, la rentabilité au sens susvisé devra être établie. Ainsi, une poussée du prix des actions provoquée par un mouvement de spéculation, ne sera pas considérée comme un élément justifiant une réévaluation, si cette augmentation de cours ne s'appuie pas sur la rentabilité de l'actif. Le même raisonnement peut être suivi dans le cas de titres non cotés. Dans ce cas également, la valeur réelle des actions pourra fournir une indication sur l'opportunité d'une réévaluation, pour autant que cette valeur plus élevée s'appuie sur la rentabilité de l'actif. Le fait que la valeur réelle d'actions, qu'elles soient cotées ou non, est supérieure à leur valeur comptable et que ces dernières pourraient par conséquent être vendues à un prix supérieur, ne justifie pas en tant que tel la comptabilisation d'une plus-value de réévaluation. Sous l'empire du droit comptable belge, les actifs financiers ne sont pas comptabilisés à leur valeur réelle. Ce n'est que dans l'hypothèse où leur valeur telle que déterminée en fonction de leur utilité pour l'entreprise, présente un excédent par rapport à leur valeur comptable, qu'elles sont susceptibles de réévaluation. Un prix de vente supérieur ne suffit à lui seul pour justifier une réévaluation des actions sous-jacentes. Leur utilité doit, au moins, pouvoir être traduite en termes de rentabilité. C'est en effet à la lumière de l'utilité et dès lors de la rentabilité futures des actions qu'une entreprise sera, en règle générale, prête à y mettre le prix.

b. Condition de rentabilité générale

Au cas où l'actif ou les actifs sont nécessaires à la poursuite de l'activité, l'obligation de respect d'une condition d'utilité liée à un actif déterminé est étendue au respect d'une condition de rentabilité générale pour ce même actif.

L'art. 57, § 1er, A.R. C.Soc., prévoit par ailleurs que les actifs en cause ne peuvent être réévalués que dans la mesure où la plus-value exprimée est justifiée par la rentabilité de l'activité de la société ou par la partie concernée de ses activités.

La notion de rentabilité générale se fonde essentiellement sur la relation entre le résultat et les capitaux investis ayant généré ce résultat. Une rentabilité suffisante suppose une différence suffisante entre produits et charges, par rapport aux capitaux investis inscrits au bilan.⁸ Cette différence peut être déterminée soit sur base de la rentabilité des actifs ou des actifs d'exploitation, soit sur celle des fonds propres. La réévaluation entraînera une augmentation du total des actifs et des fonds propres et, généralement, une baisse de la rentabilité, sauf si, grâce à des mesures visant à une augmentation de l'efficacité, par exemple, l'entreprise s'attend à un accroissement des résultats. Dans l'hypothèse où la condition de rentabilité générale s'applique, il appartient à l'organe d'administration de la société de juger si, à l'issue d'une réévaluation envisagée, la rentabilité restera suffisante.

Au cas où une entreprise poursuit des activités économiques distinctes, la rentabilité au sens susvisé devra s'apprécier au départ de la branche d'activité au sein de laquelle la réévaluation est envisagée.

Il ne pourra dès lors être procédé à une réévaluation que dans la mesure où, malgré l'accroissement des actifs et des fonds propres, la rentabilité de l'entreprise se situe toujours dans des limites raisonnables. Aussi la Commission est-elle d'avis que, dans le cas d'une entreprise dont la rentabilité n'est pas encore établie, il sera, en règle générale, difficile de satisfaire à la condition de rentabilité générale, sauf si, au moment où il serait procédé à la réévaluation, cette entreprise peut présenter un crédible qui confirme la perspective de rentabilité et qu'à l'issue de la réévaluation, la rentabilité se situera toujours dans des limites raisonnables.

Dans la pratique, il est parfaitement possible que, pour un actif à réévaluer, son utilité se situera toujours dans des limites raisonnables, alors que la condition de rentabilité générale ne sera pas rencontrée. Ainsi, par exemple, un actif peut, à lui seul, générer un résultat suffisant qui sera cependant annulé au niveau de la rentabilité générale de l'entreprise. Si l'actif en ques-

⁸ OOGHE, H., VAN WYMEERSCH, C., *Handboek Financiële Analyse van de Onderneming*, Deel 1, Intersentia, 2003, p. 6.



tion est nécessaire à la poursuite de l'activité de la société ou d'une de ses branches, cet actif ne sera pas susceptible de réévaluation.

4. *Comptabilisation à tort d'une plus-value de réévaluation*

Enfin, la Commission entend traiter la question du sort de la comptabilisation d'une réévaluation en violation avec les règles susvisées.

Le Rapport au Roi susvisé a consacré un passage à l'hypothèse où la plus-value exprimée s'avérerait ultérieurement non fondée ou viendrait à disparaître, par suite, par exemple, de la survenance d'événements nouveaux ou de la non-réalisation des perspectives de rentabilité sur lesquelles elle était fondée. En ce cas, la plus-value attribuée aux actifs doit être annulée, à concurrence du montant non encore amorti de celle-ci. Cette annulation aura pour contrepartie le montant de la plus-value exprimée inscrit au passif.

Écritures à passer :

12...	Plus-values de réévaluation	...
à	2...8 Actifs immobilisés: plus-values actées	...

En application de l'art. 57, § 3, 1°, A.R. C.Soc., la partie déjà amortie pourra – si tel n'a pas encore été le cas – être transférée à une réserve. En l'occurrence, l'écriture à passer sera la suivante :

12...	Plus-values de réévaluation	...
2...89	Actifs immobilisés: amortissements actés sur plus-values	...
à	2...8 Actifs immobilisés: plus-values actées	...
	133 Réserves disponibles	...

Ces écritures feront disparaître la plus-value de réévaluation du bilan de l'entreprise.



DÉTERMINATION DE LA MONNAIE FONCTIONNELLE DES SOCIÉTÉS DE FINANCEMENT

AVIS 2009/10
16 septembre 2009

52

MOTS-CLÉS

*monnaie fonctionnelle – sociétés de financement –
sociétés de trésorerie – Special Purpose Entity*

1. Introduction

A la demande du Ministre de l'Economie, la Commission a examiné dans quelle mesure l'avis C.N.C. 117/3 – Tenue de la comptabilité et établissement des comptes annuels dans une monnaie autre que l'euro¹ – doit être appliqué dans le chef des sociétés de financement.

2. Définition de sociétés de trésorerie ou de sociétés de financement

Aux fins du présent avis, il faut entendre par société de financement une société de droit belge [ou une installation fixe d'une société étrangère], chargée, au sein d'un groupe multinational ou non, de l'organisation des activités de financement des membres du groupe.

¹ Bulletin C.N.C. n° 49 juin 2009, p. 47 – 53.

La Commission vise principalement les activités suivantes:

- a. procurer du financement à court ou long terme aux sociétés du groupe;
- b. médiation et conseil lors de l'obtention d'un financement externe au profit des sociétés du groupe;
- c. gestion journalière de la trésorerie des différentes sociétés du groupe de même que le conseil et l'assistance aux cash managers locaux;
- d. constitution de garantie;
- e. couverture des risques résultant des variations des taux de change et d'intérêt;
- f. conseiller et assister les sociétés du groupe dans leur rapports avec des banques dans l'acception la plus large du terme;
- g. entretien de contacts avec le cadre au sein du groupe pour la gestion financière du groupe.

En d'autres termes, une telle entité centralisera les moyens disponibles du groupe et réglera le financement [d'une partie] du groupe. Cette société assurera le suivi du fonds de roulement, déterminera et réglera le besoin de financement interne et externe du groupe et surveillera les risques financiers du groupe, notamment en ce qui concerne les taux d'intérêt et les risques de change.

Le bilan de telles entités se caractérise, tant à l'actif qu'au passif, par des créances et dettes financières importantes et, souvent, des prises de positions importantes en différentes devises étrangères.

Une telle entité fera souvent du cash-pooling, ce qui signifie que les fonds excédentaires de certaines sociétés du groupe sont transférés à la société de financement qui les affecte aux autres membres du groupe en fonction de leurs besoins. Cette société met également sur pied des opérations de couverture pour couvrir le groupe des risques d'intérêt et de change. La société de financement s'occupera, le cas échéant, de l'organisation des placements de trésorerie du groupe.



3. *Détermination de la monnaie fonctionnelle des sociétés de financement*

L'avis CNC 117/3, formulé antérieurement, est également applicable pour la détermination de la monnaie fonctionnelle des sociétés de financement. Cependant, en raison des caractéristiques spécifiques des sociétés de financement, le Ministre de l'Economie a demandé à la Commission de compléter l'avis 117/3, comme indiqué ci-dessus.

On peut déduire de la définition de la société de financement, telle que formulée ci-dessus, que ses activités se composent principalement des opérations financières intra-groupe. De telles sociétés de financement ne sont souvent créées qu'à cette fin par la société mère et n'exercent que les seules activités que la société mère, dans le cas contraire, reprendrait à son compte. Elles sont à tous égards presque toujours un « Special Purpose Entity ».

La question se pose de savoir si, dans le cas où un groupe étranger disposant d'une monnaie fonctionnelle autre que l'euro crée une société de financement en Belgique, ce véhicule peut tenir sa comptabilité et établir ses comptes annuels dans la monnaie fonctionnelle du groupe.

La Commission estime que cette question doit être examinée au cas par cas en se basant sur la logique de l'avis 117/3 susmentionné.

Premièrement, il revient toujours à l'organe d'administration de la société de financement de déterminer judicieusement la monnaie fonctionnelle comme la monnaie qui fournit l'image la plus fidèle des conséquences économiques des transactions sous-jacentes, des événements et des circonstances.

Ainsi, la société de financement belge devra manier comme monnaie fonctionnelle celle du groupe, lorsque l'essentiel de l'activité exercée par cette société se situe à l'extérieur de la zone euro et pour autant que la majeure partie de ses avoirs et obligations et de ses résultats se rattache à cette aire monétaire. Tel peut être le cas notamment pour les entreprises qui exercent toute leur activité quasi exclusivement à l'étranger. Dans ce cas, les préoccupations de cohérence avec l'environnement belge ne jouent pas ou guère².

2 Bulletin C.N.C n° 27, février 1992, p. 16-17.

Utiliser l'euro comme la monnaie fonctionnelle en ce cas donnerait une image faussée de la réalité économique. En outre, de telles sociétés de financement belges sont gérées dans le cadre de l'administration du groupe.

La troisième condition primaire de l'avis 117/3 sera un facteur déterminant pour le choix de la monnaie fonctionnelle. La monnaie dans laquelle sont exprimées les ressources financières (c'est-à-dire par l'émission d'obligations et éléments de fonds propres) des activités de financement (particulièrement intra-groupe), est, dans ce contexte, souvent le facteur déterminant pour décider quelle monnaie doit être choisie.

C'est l'ensemble et donc la cohérence des positions qui doit être examinée. Lorsque les positions qui sont exprimées dans une autre monnaie, par exemple l'euro, que celle que le groupe utilise principalement, font l'objet d'une couverture dans la monnaie fonctionnelle du groupe par la voie d'opérations de hedging, il peut être indiqué de considérer la monnaie fonctionnelle de la société de financement belge comme étant celle du groupe. Le risque économique est, en ce cas, un risque relatif à la monnaie fonctionnelle du groupe.

Par conséquent, la Commission estime qu'il est probable que la monnaie fonctionnelle des sociétés de financement, dont les activités d'entreprise sont exécutées comme un prolongement des activités de la société mère, sera la même que celle de la société mère.

Bien que ces arguments expliquent que la monnaie fonctionnelle d'une société de financement sera, dans la plupart des cas, la même que celle de la société mère, la Commission est d'avis que peuvent se présenter des situations où la monnaie fonctionnelle de la société de financement au sein d'un groupe diffère de celle de la société mère. Si la plupart des activités de la société de financement s'exerce économiquement dans une autre monnaie que celle de la société mère, il semble évident à la Commission que la conversion en monnaie fonctionnelle de la société mère fournirait, à son tour, une image déformée de la réalité économique.





LE BILAN SOCIAL ET LES TRAVAILLEURS STATUTAIRES

AVIS 2009/12

14 octobre 2009

52

MOTS-CLÉS

*bilan social – travailleurs statutaires – registre
du personnel – DIMONA*

1. Introduction

La Commission a été interrogée sur la question de savoir si les travailleurs statutaires doivent être repris dans le bilan social des comptes annuels.

Cette question a déjà été traitée dans l'avis CNC S 100¹. Il a toutefois paru utile à la Commission de revenir sur cette question, et plus généralement sur les travailleurs visés par le bilan social, eu égard aux évolutions législatives et réglementaires observées depuis la fin des années nonante.

1 Bulletin CNC n° 39, avril 1997, p. 5-59.

Les articles 91², 94³ et 97⁴ de l'AR C.Soc. réfèrent à ce sujet aux :

- travailleurs inscrits dans le registre du personnel tenu en vertu de l'arrêté royal n° 5 du 23 octobre 1978 relatif à la tenue des documents sociaux (AR n° 5); et
- travailleurs liés à la société par un contrat de travail ou par un contrat de stage au sens de l'arrêté royal n° 230 du 21 décembre 1983 (AR n° 230).

Cependant, ces références sont dépassées.

En effet, comme il sera brièvement précisé ci-dessous, le registre du personnel n'est plus un document social au sens de l'AR n° 5, et l'AR n° 230 a été abrogé par la loi du 24 décembre 1999 en vue de la promotion de l'emploi⁵.

Le présent avis a pour objet de décrire brièvement ces évolutions législatives et réglementaires et d'en tirer les conclusions quant à la lecture qu'il faut désormais avoir, dans l'attente d'une adaptation de l'AR C.Soc., des dispositions susvisées. Pour le surplus, la Commission renvoie à la législation et réglementation sociale pertinente.

2 L'article 91, AR C.Soc., dispose que le bilan social du schéma complet des comptes annuels doit comporter « un état des personnes occupées, en opérant la distinction entre, d'une part, les personnes inscrites au registre du personnel et, d'autre part, les intérimaires et personnes mises à la disposition de la société ».

3 L'article 94, AR C.Soc., dispose que le bilan social du schéma abrégé des comptes annuels doit comporter « un état des travailleurs inscrits au registre du personnel ».

4 En vertu de l'article 97, AR C. Soc., il y a lieu d'entendre par travailleurs inscrits au registre du personnel « les personnes inscrites au registre du personnel tenu en vertu de l'arrêté royal n° 5 du 23 octobre 1978 relatif à la tenue des documents sociaux, et liées à la société par un contrat de travail ou par un contrat de stage au sens de l'arrêté royal n° 230 du 21 décembre 1983 ».

5 Article 53, loi du 24 décembre 1999 en vue de la promotion de l'emploi.



2. Modifications de l'AR n° 5

La loi du 24 janvier 2003⁶ a modifié l'AR n° 5 de la manière suivante :

- tout d'abord, le registre du personnel a été supprimé et remplacé par le registre général du personnel et le registre spécial du personnel⁷ ;
- en outre, le Roi a reçu la faculté de dispenser les employeurs de l'obligation de tenir un registre général du personnel pour les travailleurs dont les données sont communiquées à l'Office Nationale de Sécurité Sociale (ONSS)⁸ .
- C'est dans ce contexte que le 1er janvier 2003 est entré en vigueur l'AR du 5 novembre 2002⁹. Celui-ci a introduit la déclaration immédiate de l'emploi: la « Déclaration immédiate de l'emploi/Onmiddellijke aangifte » (DIMONA), un message électronique par lequel l'employeur communique à l'ONSS les mouvements de son personnel.

Le champ d'application de l'obligation DIMONA est fort large et assimilé aux travailleurs, « *les personnes qui, autrement qu'en vertu d'un contrat de travail, exécutent des prestations de travail sous l'autorité d'une autre personne* »¹⁰. Sont seulement exclues du champ d'application des catégories exceptionnelles de travailleurs comme les ouvriers mineurs, les marins de la marine marchande, les travailleurs qui fournissent des prestations occasionnelles, les travailleurs qui fournissent des prestations dans le cadre d'un contrat de travail A.L.E., les bénévoles,...¹¹

L'employeur dont tous les travailleurs sont soumis à l'obligation DIMONA, ne doit pas tenir un registre général du personnel. Il est seulement obligé de tenir un registre spécial du personnel s'il occupe des travailleurs en plusieurs lieux de travail¹².

6 Article 2, § 1, 1°, loi du 24 janvier 2003 portant des dispositions diverses relatives à la généralisation de la déclaration immédiate de l'emploi.

7 Article 4, § 1, 1° de l'AR n° 5.

8 Article 4, § 1bis de l'AR n° 5.

9 AR du 5 novembre 2002 instaurant une déclaration immédiate de l'emploi, en application de l'article 38 de la loi du 26 juillet 1996 portant modernisation de la sécurité sociale et assurant la viabilité des régimes légaux des pensions.

10 Article 2, 1°, a) de l'AR du 5 novembre 2002.

11 Article 3 de l'AR du 5 novembre 2002.

12 AR du 8 août 1980 relatif à la tenue des documents sociaux.

3. *Abrogation de l'AR n° 230*

La loi du 24 décembre 1999 en vue de la promotion de l'emploi a abrogé l'AR n° 230. Ce faisant, le contrat de stage ONEM a été remplacé par la convention de premier emploi.

4. *Conclusion*

Des modifications intervenues dans la législation et la réglementation sociale depuis l'introduction du bilan social, il appert que pour l'application des dispositions de l'AR C.Soc., il y a lieu d'entendre par « travailleurs inscrits au registre du personnel », les travailleurs pour lesquels la société a procédé à une déclaration DIMONA auprès de l'ONSS ou si, par exception, l'employeur n'est pas soumis à l'obligation DIMONA, les travailleurs qui sont inscrits au registre général du personnel.

En ce qui concerne les travailleurs statutaires, la Commission confirme la position qu'elle avait adoptée dans l'avis CNC S 100 précité. En effet, elle considère qu'ils ne doivent, en principe, pas être repris dans le bilan social. Toutefois, si une entreprise inscrit en pratique des travailleurs statutaires dans son registre général du personnel ou s'ils font l'objet d'une déclaration DIMONA, ceux-ci doivent être repris dans le bilan social en tant que travailleurs liés par un contrat de travail à durée indéterminée. En toute hypothèse, lorsqu'une entreprise occupe tant des travailleurs sous contrat que sous statut, elle devra mentionner ces derniers dans le bilan social.

La Commission proposera en temps utile au Gouvernement une modification de l'AR C.Soc., afin d'y intégrer explicitement l'interprétation développée dans le présent avis et, ce faisant, d'écarter la problématique issue de l'usage dépassé du terme « registre du personnel » ainsi que la référence inadéquate au « contrat de stage au sens de l'AR n° 230 du 21 décembre 1983 ».





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

AVIS 2009/13

18 novembre 2009

52

MOTS-CLÉS

ASBL – compensation – précompte professionnel – subside – subside d'exploitation – subside de fonctionnement

1. Introduction

La Commission a été interrogée sur le traitement comptable à appliquer au régime de dispense de paiement de quotités du précompte professionnel organisé par l'article 275/3 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après CIR 92) par les associations soumises à l'application de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises et à 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 .

Si la Commission a plus particulièrement examiné le régime de l'article 275/3, CIR 92, il n'en demeure pas moins que les conclusions qu'elle tire de cet examen peuvent être étendues *mutatis mutandis* aux régimes similaires des articles 275/1 à 275/7 du CIR 92 et aux sociétés commerciales et industrielles.

On relèvera que le montant de certaines subventions de fonctionnement ou d'exploitation est déterminé en fonction de charges éligibles. La Commission n'est pas compétente pour se prononcer sur la question de savoir si les dites dispenses de paiement doivent ou non être imputées directement en déduction des dépenses éligibles susmentionnées.

2. Modalités du régime de dispense organisé par l'article 275/3, CIR 92

L'article 275/3 a été introduit dans le CIR 92 par l'article 106 de la loi du 23 décembre 2005 relative au pacte de solidarité entre les générations¹, et a été adapté par l'article 30 de la loi-programme du 27 décembre 2006², par l'article 138 de la loi portant des dispositions diverses (IV) du 25 avril 2007³, par l'article 68 de la loi-programme du 8 juin 2008⁴, par l'article 8 de la loi portant des dispositions diverses (I) du 24 juillet 2008⁵ et par l'article 16 de la loi de relance économique du 27 mars 2009⁶.

Les alinéas 1, 2 et 3 du § 1^{er} de l'article 275/3, CIR 92, sont rédigés comme suit:

« § 1^{er} Les universités et hautes écoles qui paient ou attribuent des rémunérations à des chercheurs assistants, le “Federaal Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek – le Fonds fédéral de la Recherche scientifique – FFWO/FFRS”, le “Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek-Vlaanderen – FWO”, le “Fonds de la Recherche scientifique – FNRS – FRS-FNRS” qui paient ou attribuent des rémunérations aux chercheurs post-doctoraux et qui sont redevables du précompte professionnel sur ces rémunérations en vertu de l'article 270, 1^o, sont dispensées de verser au Trésor 75 p.c. de ce précompte professionnel, à condition de retenir sur les dites rémunérations 100 p.c. dudit précompte.

Une même dispense de versement du précompte professionnel à concurrence de 75 p.c. de ce précompte professionnel est également octroyée à des institutions scientifiques qui sont agréées à cet effet par arrêté royal

1 M.B. du 30 décembre 2005.

2 M.B. du 28 décembre 2006 – Ed. 3.

3 M.B. du 8 mai 2007 – Ed. 3.

4 M.B. du 16 juin 2008 – Ed. 2.

5 M.B. du 7 août 2008.

6 M.B. du 7 avril 2009.



délibéré en Conseil des Ministres et qui paient ou attribuent des rémunérations soit à leurs chercheurs assistants, soit à leurs chercheurs post-doctoraux.

La dispense de versement visée à l'alinéa 2 est aussi octroyée:

1. aux entreprises qui paient ou attribuent des rémunérations à des chercheurs affectés à des projets de recherche menés en exécution de conventions de partenariat conclues avec des universités ou hautes écoles établies dans l'Espace économique européen, ou des institutions scientifiques agréées visées aux alinéas 1^{er} et 2. Cette dispense ne s'applique qu'au précompte professionnel sur les rémunérations qui sont payées dans le cadre du projet de recherche durant la période de ce projet pour autant qu'elles aient trait à l'emploi effectif dans le projet de recherche;
2. aux sociétés qui répondent à la définition de « Young Innovative Company » et qui paient ou attribuent des rémunérations à du personnel scientifique, employé en tant que travailleur salarié au sein de cette société. On entend par Young Innovative Company une société réalisant des projets de recherche lorsque, à la fin de la période imposable, elle remplit simultanément les conditions suivantes:
 - a) elle est une petite société au sens de l'article 15, § 1^{er} du Code des sociétés;
 - b) elle est constituée depuis moins de 10 ans avant le 1^{er} janvier de l'année durant laquelle la dispense de versement du précompte professionnel est attribuée;
 - c) elle n'est pas constituée dans le cadre d'une concentration, d'une restructuration, d'une extension d'activité préexistante ou d'une reprise de telles activités;
 - d) elle a effectué des dépenses de recherche et de développement représentant au moins 15 p.c. du montant total des frais de la période imposable précédente.
3. aux entreprises qui paient ou attribuent des rémunérations à des chercheurs qui sont engagés dans des programmes de recherche et de développement et qui ont un diplôme visé au § 2 ».

Les institutions scientifiques agréées sont reprises dans l'annexe III^{quater} de l'arrêté royal d'exécution du CIR 92⁷.

Pour bénéficier de cette dispense de versement du précompte professionnel, l'employeur doit remplir certaines conditions. Il doit fournir, à l'occasion de sa déclaration au précompte professionnel, la preuve que les travailleurs pour lesquels la dispense est invoquée étaient occupés effectivement en tant que travailleurs (chercheurs assistants ou chercheurs post-doctoraux, ...) pendant la période à laquelle se rapporte la déclaration au précompte professionnel.

Cette disposition trouve son origine dans la loi-programme (I) du 24 décembre 2002⁸. Elle traduit la volonté du Gouvernement de l'époque « [d'] *octroyer davantage de chance à la recherche scientifique* ».

L'exposé des motifs de cette loi-programme précise que « *le Gouvernement veut instaurer une mesure par laquelle les débiteurs des rémunérations payées aux chercheurs scientifiques et soumises au précompte professionnel sont obligés de ne verser que 50 % du précompte professionnel normalement dû au Trésor. Concrètement, cela signifie qu'il doit s'agir du précompte professionnel retenu sur les rémunérations visées qui est calculé suivant les règles habituelles mais qui n'est versé qu'à concurrence de 50 %*⁹. *La quantité du précompte professionnel retenu sur les rémunérations qui n'est pas versée au Trésor reste dans le patrimoine du débiteur du précompte professionnel, à savoir l'institution qui emploie le chercheur scientifique* »¹⁰.

La brochure *La Belgique Innovante*¹¹ éditée par la Politique scientifique fédérale présentait le principe de la mesure dans les termes suivants :

« En pratique, le précompte à retenir sur les rémunérations versées aux chercheurs concernés continue à être calculé selon les barèmes qui leur sont normalement applicables (...). La loi prévoit tout simplement que les employeurs sont dispensés de verser au Trésor belge une partie du montant du précompte professionnel qu'ils retiennent chaque mois sur les rémuné-

7 Arrêté royal du 27 août 1993 (M.B. du 13 septembre 1993).

8 M.B. du 31 décembre 2002.

9 Le pourcentage de 50% a été modifié depuis l'introduction de la mesure.

10 Documents parlementaires 50 2124 / (2002/2003).

11 *La Belgique Innovante. Mesures fiscales et primes d'innovation pour les entreprises*. Politique scientifique fédérale, 2006.



rations versées aux chercheurs qu'ils occupent. Cette dispense assure aux institutions qui occupent des chercheurs des moyens financiers accrus dont elles peuvent disposer immédiatement de la manière qui leur semble économiquement la plus appropriée pour accroître leurs efforts en matière d'emploi de chercheurs, de lancement de nouveaux programmes de recherche ou d'investissement en nouveau matériel R&D ».

3. *Traitement comptable de la dispense de paiement*

a. Nature comptable du régime de dispense de paiement organisé par l'art. 275/3, CIR 92

La Commission a eu l'occasion d'examiner, dans l'avis CNC 145/1, le traitement comptable applicable à la prime d'emploi prévue par la loi de réorientation économique du 4 août 1978¹².

Certes, le mécanisme de dispense de paiement organisé par l'article 275/3, CIR 92, diffère, dans ses modalités, des primes à l'emploi susvisées. Néanmoins, il présente des caractéristiques identiques :

- l'objectif poursuivi par le législateur, confirmé tant par l'exposé des motifs de la loi-programme du 24 décembre 2002 susvisée que dans la brochure *La Belgique Innovante* éditée par la Politique scientifique fédérale, est de soutenir l'emploi, en l'occurrence de chercheurs ;
- des moyens financiers supplémentaires sont fournis par les pouvoirs publics à certains bénéficiaires, sous certaines conditions, en vue de réduire le coût de la rémunération du personnel concerné.

La forme choisie pour réduire le coût salarial des chercheurs, quant à elle, diffère des primes à l'emploi. Elle consiste, en l'occurrence, en une dispense de paiement d'une partie du précompte professionnel. Cette quotité du précompte professionnel reste acquise définitivement au bénéficiaire de la mesure. Les moyens financiers supplémentaires sont par conséquent fournis sous la forme d'un abandon de créance.

¹² Bull. CNC n° 15, octobre 1984, p. 18.

De l'avis de la Commission, cet abandon de créance revêt manifestement le caractère de subvention, corrélatif aux rémunérations directes et indirectes, portées sous les charges d'exploitation, attribuées au personnel scientifique concerné. Ce subside est en principe un subside d'exploitation ou de fonctionnement. Il ne pourra seulement être considéré comme un subside en capital que si tout ou partie des rémunérations sont activées, en d'autres termes que s'il est obtenu en considération d'investissements en immobilisations¹³.

b. Traitement comptable

Deux relations juridiques doivent être distinguées :

- d'une part, celle qui trouve à s'appliquer entre l'employeur et le travailleur, en vertu du contrat de travail qui les lie ;
- d'autre part, celle qui trouve à s'appliquer entre l'employeur et l'Etat, en vertu des articles 270 et ss. du CIR 92.

La charge salariale encourue par l'employeur résulte du contrat de travail qui lie ce dernier au travailleur. Or, la mesure de dispense de paiement organisée par l'article 275/3, CIR 92, ne modifie pas les obligations qui résultent de l'existence de ce contrat de travail, et notamment la rémunération des chercheurs que l'employeur occupe. Cette rémunération brute constitue toujours une dépense propre de l'employeur.

L'obligation de retenir le précompte professionnel sur la rémunération brute de son travailleur, et de le verser au Trésor, trouve, quant à elle, son fondement dans le CIR 92. La mesure de dispense touche exclusivement cette relation juridique. Le précompte professionnel doit toujours être retenu à 100%, mais seule la quotité ne bénéficiant pas de la dispense de paiement doit être versée au Trésor. La différence reste définitivement acquise, en vertu du CIR 92, à l'employeur.

Dès lors que la charge salariale et la dispense de paiement trouvent leurs origines dans des cadres juridiques différents, il ne pourrait être procédé, de l'avis de la Commission, à l'imputation de cette dispense de paiement au crédit du compte 620 « Rémunérations et avantages sociaux directs »,

13 Art. 95, § 2, VI, A.R.C.Soc., tel qu'il s'applique aux associations.



au risque de ne pas respecter le principe déposé à l'article 25, § 2 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés¹⁴. Cette disposition interdit toute compensation, notamment, entre charges et produits, sauf les cas prévus dans l'arrêté.

Par conséquent, la Commission est d'avis que la charge salariale des chercheurs concernés devra être enregistrée sur une base brute. Le précompte sera retenu à concurrence de 100 % et donnera lieu à l'enregistrement d'une dette au crédit du compte 453 « Précomptes retenus ».

L'abandon de créance s'opérera, en ce qui concerne les associations, par le crédit d'un compte de produit 73 « Cotisation, dons, legs et subsides »¹⁵ et le débit du compte 453 susmentionné.

Le plan comptable minimum normalisé, annexé à 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, ne prévoit pas de compte spécifique pour cette forme de subvention par abandon de créance. La Commission invite dès lors les associations à développer le compte 73 en créant le compte 738 « Montants compensatoires destinés à réduire le cout salarial » (avis CNC R 100/1¹⁶).

453	Précomptes retenus	...
	à 738 Montants compensatoires destinés	
	à réduire le coût salarial	...

En ce qui concerne les sociétés, cet abandon de créance devra être enregistré parmi les produits d'exploitation, dans la rubrique I.D « Autres produits d'exploitation », par imputation au crédit du compte 740 « Subsides d'exploitation et montants compensatoires »¹⁷.

On relèvera que si tout ou partie des rémunérations concernées devaient être activées, la quote-part des subsides affectée au financement des rémunérations susmentionnées devrait être considérée comme un subside en capital et portée au crédit du compte 151 « Subsides en capital reçus en espèces »

14 M.B. du 6 février 2001.

15 Art. 95, § 2, VI, AR C.Soc., tel qu'il s'applique aux associations.

16 Bull. CNC n° 5, mai 1979, p. 18-19.

17 Art. 96, I.D, b), AR C.Soc.

de l'association ou 150 «Subsides en capital» de la société (Avis CNC 125/8¹⁸).

Dans ce cas, ce subside devra être ensuite pris en résultat au rythme de l'amortissement des immobilisations financées, en tout ou en partie, par ledit subside.

c. Informations à fournir dans l'annexe des comptes annuels

Il va sans dire qu'une mention adéquate devra figurer dans l'annexe quant à la nature de la dispense de paiement dont bénéficie l'association ou la société, de même qu'à son traitement comptable.

18 Bull. CNC n° 31, décembre 1993, p. 21-22.





TRAITEMENT COMPTABLE DES CERTIFICATS D'ÉLECTRICITÉ ÉCOLOGIQUE ET DE COGÉNÉRATION

AVIS 2009/14

16 décembre 2009

52

MOTS-CLÉS

certificats – certificats de cogénération – certificats d'électricité écologique – immobilisations incorporelles

1. Introduction

La Commission a été interrogée sur le traitement comptable des certificats d'électricité écologique et de cogénération. Avant de procéder à l'analyse comptable, il est nécessaire de réaliser une étude sur le cadre légal et le système des certificats d'électricité écologique et de cogénération.

a. Législation européenne

Dans le cadre des objectifs de Kyoto, une des mesures prioritaires est la promotion de l'électricité produite à partir des sources d'énergie renouvelables¹. Par le biais de la Directive 2001/77/CE² relative à la promotion de

¹ Art. 2, a), Directive 2001/77/CE: les sources d'énergie non fossiles renouvelables (énergie éolienne, solaire, géothermique, houlomotrice, marémotrice, hydroélectrique, biomasse, gaz de décharge, gaz des stations d'épuration d'eaux usées et biogaz).

² Directive 2001/77/CE du 27 septembre 2001, JO L. 283/33, 27 octobre 2001.

l'électricité produite à partir des sources d'énergie renouvelables sur le marché intérieur de l'électricité et de la Directive 2004/8/CE³ concernant la promotion de la cogénération sur la base de la demande de chaleur utile dans le marché intérieur de l'énergie, le Parlement européen et le Conseil ont essayé de stimuler la production de l'électricité verte.

Les pays européens devaient en outre ouvrir, à l'instar de la Directive 2003/54/CE⁴, leur marché de l'électricité le 1^{er} juillet 2007⁵ au plus tard. Tous les Etats membres avaient la possibilité de rédiger leur propre calendrier de libéralisation.

b. Législation belge

En Belgique, les compétences en matière du marché de l'électricité sont réparties entre le pouvoir fédéral et les régions. Le pouvoir fédéral est compétent pour la tarification de l'électricité, le réseau à haute tension (i.e. le réseau de transmission) supérieure à 70 kV (kilovolt), pour la production de l'électricité et de l'énergie nucléaire de même que pour tout ce qui se déroule dans la zone économique exclusive de la Belgique en mer du Nord⁶. Les régions sont compétentes pour la distribution d'électricité dans les réseaux d'une tension inférieure ou égale à 70 kV, pour l'énergie renouvelable, la cogénération et l'utilisation rationnelle de l'énergie.

En Flandre, à Bruxelles et en Wallonie, la libéralisation du marché de l'énergie ne s'est pas passée simultanément. La législation relative à la promotion de l'utilisation de sources d'énergie renouvelables, se trouve à la base de l'instauration du système des certificats d'électricité écologique et de cogénération.

Afin d'assurer le fonctionnement équitable et efficace du marché de l'électricité, on a créé des « organismes de régulation » ou des « régulateurs ». Il y a un régulateur pour chaque ressort: un régulateur au niveau fédéral, la CREG⁷, et trois régulateurs pour les régions: la VREG pour la Région flamande, la CWaPE pour la Région wallonne et BRUGEL pour la Région

3 Directive 2004/8/CE du 11 février 2004, JO L. 52, 21 février 2004.

4 Directive 2003/54/CE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2003 concernant des règles communes pour le marché intérieur de l'électricité et abrogeant la Directive 96/92/CE, la Directive 2003/55/CE et la Directive 96/30/CE [JO L. 176/37, 15 juillet 2003].

5 Art. 21 Directive 2003/54/CE.

6 Loi du 22 avril 1999 concernant la zone économique exclusive [ZEE] de la Belgique en mer du Nord.

7 La Commission pour la Régulation de l'Électricité et du Gaz, instituée par la loi du 29 avril 1999 relative à l'organisation du marché d'électricité [M.B. 11 mai 1999].



de Bruxelles-Capitale⁸. Les régulateurs régionaux veillent entre autre au fonctionnement du marché d'électricité en ce qui concerne le raccordement au réseau de distribution, sont responsables de la distribution des autorisations de fourniture, la reconnaissance des nouvelles installations de production décentralisées⁹, la gestion du système des certificats d'électricité écologique et de cogénération et de la promotion de l'utilisation rationnelle de l'énergie (URE).

Tant au niveau fédéral¹⁰ qu'au niveau régional, on a prévu un système des certificats d'électricité écologique.

A. LA RÉGION FLAMANDE

1. *Libéralisation du marché de l'électricité*

Avant la libéralisation du marché de l'électricité, les consommateurs d'électricité n'avaient pas le choix quant à la détermination du fournisseur d'électricité. Les familles et les entreprises ne pouvaient que se raccorder à l'intercommunale d'électricité de leur commune. Cette intercommunale était chargé de la dite *distribution d'électricité*: elle était en charge tant de la vente d'électricité que de l'infrastructure (la construction et l'entretien des canalisations et le raccordement au réseau des nouveaux consommateurs).

En Flandre, l'accès au réseau de distribution¹¹ est réglé au Chapitre III du Décret sur l'électricité¹². Conformément à l'art. 2 de l'arrêté du Gouvernement flamand établissant les conditions d'éligibilité comme client au sens

8 VREG (Vlaamse Reguleringsinstantie voor de Elektriciteits- en Gasmarkt), CWaPE (Commission wallonne pour l'Énergie) et BRUGEL (Bruxelles Gaz Electricité).

9 Les 'grandes' installations de production restent dans les attributions de l'autorité fédérale [art. 6, § 1^{er}, VII, la loi spéciale de réformes institutionnelles, 8 août 1980].

10 Art. 7, loi du 29 avril 1999 relative à l'organisation du marché de l'électricité (M.B. 11 mai 1999) et l'arrêté royal du 16 juillet 2002 relatif à l'établissement de mécanismes visant la promotion de l'électricité produite à partir des sources d'énergie renouvelables (M.B. 23 août 2002).

11 L'ensemble de lignes situées dans une zone géographique délimitée, opérant à une tension nominale égale ou inférieure à 70 kV et les stations de transformation, les postes de sectionnement, les stations de distribution et les sous-stations électriques et autres équipements pour la transmission d'électricité à des clients au niveau régional ou local [Art. 2, 2^o décret du 17 juillet 2000 relatif à l'organisation du marché de l'électricité, M.B. 22 septembre 2000].

12 Décret du 17 juillet 2000 relatif à l'organisation du marché de l'électricité, (M.B. 22 septembre 2000), désigné ci-après dans le texte comme «Décret sur l'électricité».

de l'article 12 du Décret sur l'électricité¹³, chacun est libre de choisir n'importe quel fournisseur d'énergie¹⁴ depuis le 1^{er} juillet 2003¹⁵. Cela signifie qu'à partir du 1^{er} juillet 2003, tous les consommateurs entrent en ligne de compte pour accéder au réseau de distribution, maintenu par le gestionnaire du réseau¹⁶. Parmi les consommateurs on peut compter les clients finals, les distributeurs¹⁷ ou les intermédiaires^{18 19}. Les consommateurs éligibles ont le droit de conclure des contrats avec un producteur²⁰, un fournisseur ou un intermédiaire de leur choix pour la fourniture d'électricité.

La VREG²¹ désigne le gestionnaire du réseau pour chaque réseau de distribution. Si le réseau de distribution en question est la propriété, en tout ou en partie, d'une commune ou d'un groupe de communes, la désignation est faite sur proposition de cette commune ou groupe de communes. Les gestionnaires du réseau sont désignés pour un période de 12 ans. Le gestionnaire du réseau est la société responsable de l'exploitation, l'entretien, l'expansion et l'amélioration du réseau de distribution (c.-à-d. le réseau d'électricité local²²). Il s'agit presque toujours des vieilles intercommunales qui étaient chargées de la fourniture d'électricité avant la libéralisation du marché de l'énergie²³.

Après la libéralisation du marché de l'électricité, la distribution d'électricité en Région flamande a été scindée en deux activités :

13 Arrêté du Gouvernement flamand du 13 juillet 2001, (M.B. 17 août 2001).

14 Toute personne physique ou morale qui vend de l'électricité aux clients finals (Art. 2, 10^e Décret sur l'électricité). Un client final est toute personne physique ou morale achetant de l'électricité pour son propre usage (art. 2, 6^e, Décret sur l'électricité).

15 Les plus grandes entreprises disposaient déjà de la liberté de choix de leur fournisseur d'électricité (Art. 2, arrêté du 13 juillet 2001 du Gouvernement flamand établissant les conditions d'éligibilité comme client au sens de l'article 12 du Décret sur l'électricité).

16 Le gestionnaire d'un réseau de distribution désigné par l'autorité de régulation, c'est-à-dire la VREG (art. 2, 11^e et art. 5, Décret sur l'électricité).

17 Toute personne physique ou morale qui vend de l'électricité aux clients finals (art. 2, 10^e, Décret sur l'électricité).

18 Toute personne physique ou morale qui achète de l'électricité en vue de la revente à un autre intermédiaire ou un distributeur (Art. 2, 9^e, Décret sur l'électricité).

19 Art. 2, 5^e, Décret sur l'électricité.

20 Toute personne physique ou morale qui produit de l'électricité (art. 2, 12^e, Décret sur l'électricité).

21 Organisme public flamand doté de la personnalité juridique. Créé conformément à l'article 4, § 1^{er} du décret du 30 avril 2004 portant création de l'agence autonomisée externe de droit public «Vlaamse Reguleringsinstantie voor de Elektriciteits- en Gasmarkt» (M.B. 27 mai 2004).

22 Art. 2, 11^e, Décret sur l'électricité.

23 Il y a 2 sortes d'intercommunales : pures et mixtes. Les communes (et parfois aussi une province) sont chargées de la gestion des intercommunales pures. Dans les intercommunales mixtes, il y a non seulement les communes (ou les provinces) mais aussi une société privée.



- *La vente d'électricité*: la fourniture d'énergie par les fournisseurs d'énergie en concurrence. Avant que les fournisseurs puissent fournir de l'électricité en Flandre, ils doivent obtenir une autorisation de fourniture d'électricité de la VREG. Cette autorisation est attribuée seulement si les fournisseurs peuvent démontrer qu'ils sont techniquement assez organisés et qu'ils disposent des moyens financiers suffisants afin d'échanger d'électricité²⁴. Cette autorisation peut aussi être retirée si le fournisseur ne se conforme pas aux règlements ou s'il enfreint la législation énergétique.
- *La gestion du réseau de distribution* : dans le marché libéré d'électricité, l'exploitation, l'entretien et le développement du réseau de distribution reste dans les attributions des gestionnaires du réseau de distribution. Ce sont les intercommunales d'électricité. La gestion du réseau de distribution reste une activité monopole parce que le réseau existant doit être utilisé le plus efficace que possible. Ainsi, on évite aussi l'installation des différents réseaux d'électricité l'un à côté l'autre.

2. *Le système des certificats d'électricité écologique*

a. **Attribution de certificats d'électricité écologique**

La politique visant à favoriser l'énergie renouvelable et l'utilisation rationnelle de l'énergie a rendu la production d'énergie alternative plus attrayante. Une des mesures d'appui la plus importante pour la promotion d'une production d'électricité respectueuse de l'environnement a été introduite par les articles 21 et suivants du Décret sur l'électricité: le système des certificats d'électricité écologique.

« L'électricité écologique » est l'électricité produite à l'aide de sources d'énergie renouvelables²⁵. Ce sont toutes sources d'énergie autres que les combustibles fossiles ou la fission nucléaire qui peuvent être appliquées de façon durable, comme par exemple l'énergie solaire (par des panneaux solaires), l'énergie éolienne (par des turbines éoliennes), l'énergie hydroélectrique, l'énergie marémotrice et houlomotrice, l'énergie géothermique, le biogaz, le gaz de décharge et le gaz d'épuration d'eaux d'égout, la biomasse (ex. la fermentation des déchets de légumes, de fruits et de jardinage, la fermenta-

24 Il y a aussi un contrôle juridique concernant, entre autres, la crédibilité professionnelle.

25 Art. 2, 16°, Décret sur l'électricité.

tion d'engrais ou de vase ou l'incinération de déchets ligneux), ainsi que l'électricité produite à partir de ces sources d'énergie renouvelables dans des installations hybrides qui travaillent également avec des sources d'énergie conventionnelles, y compris l'électricité renouvelable pour les systèmes d'accumulation et à l'exception de l'électricité provenant de tels systèmes²⁶. Un certificat d'électricité écologique est un bien immatériel cessible faisant apparaître qu'un producteur a produit, au cours d'une année déterminée, une quantité déterminée d'électricité écologique, exprimée en kWh (kilowattheure)²⁷.

Pour l'électricité écologique dont le producteur (le bénéficiaire du certificat) démontre qu'elle a été produite en Région flamande, la VREG délivre gratuitement, sur demande du producteur²⁸, un certificat d'électricité écologique par tranche de 1000 kWh²⁹. Les données portant sur les certificats d'électricité écologique attribués sont enregistrées dans une base de données centralisée³⁰ par la VREG. Les certificats s'attribuent mensuellement. Le nombre restant de kWh est reporté au mois suivant. Pour les installations qui produisent plus de 10.000 kWh d'électricité par an à partir d'une source d'énergie renouvelable, le gestionnaire du réseau mesure mensuellement la production d'électricité du réseau sur lequel les installations de production sont raccordées. Le gestionnaire du réseau communique ces données chaque mois à la VREG. Les certificats sont attribués sur la base des mesurages de la production de l'installation concernée. Pour les installations qui produisent moins de 10.000 kWh d'électricité par an, le bénéficiaire du certificat mesure lui-même la production d'électricité dans l'installation de production³¹.

26 Art. 5, arrêté du Gouvernement flamand du 5 mars 2004 favorisant la production d'électricité à partir des sources d'énergie renouvelables.

27 Art. 2, 17°, Décret sur l'électricité.

28 Le propriétaire d'électricité au moment de la production dans l'installation de production concernée peut demander l'octroi de certificats d'électricité écologique par l'envoi d'un dossier de demande à la VREG. Dans les deux mois suivant la réception du dossier, la VREG décide si l'électricité remplit les conditions d'octroi de certificats d'électricité écologique et elle décide aussi du mode de calcul du nombre de certificats d'électricité écologique à octroyer. En ce cas, le producteur devient le bénéficiaire du certificat.

29 Art. 22, Décret sur l'électricité.

30 Art 13, arrêté du Gouvernement flamand du 5 mars 2004 favorisant la production d'électricité à partir des sources d'énergie renouvelables.

31 Art 8, § 1^{er} et 2, arrêté du Gouvernement flamand du 5 mars 2004 favorisant la production d'électricité à partir des sources d'énergie renouvelables. Pour les installations de production qui produisent de l'électricité à partir de déchets, l'OVAM détermine la quantité d'énergie qui entre en ligne de compte pour l'octroi de certificats d'électricité écologique. OVAM = Openbare Vlaamse Afvalstoffenmaatschappij.



Le demandeur du raccordement supporte les frais de raccordement au réseau de distribution³² d'une installation de production d'électricité écologique. Le gestionnaire du réseau supporte toutes les autres charges en vue du développement du réseau pour le prélèvement et le transport de l'énergie fournie.

b. L'utilisation des certificats d'électricité écologique dans le cadre de l'obligation de certificats³³

Les fournisseurs d'électricité sont tenus de produire une part minimale de leur électricité, fournie aux clients finals raccordés au réseau de distribution, à partir de sources d'énergie renouvelables. S'ils ne disposent que d'*électricité grise* (l'électricité qui n'était pas produite à partir d'une source d'énergie renouvelable), ils colorent, par conséquent, au vert une part minimal de l'électricité fournie en achetant une quantité correspondante de certificats d'électricité écologique³⁴. Chaque fournisseur (le bénéficiaire du certificat) qui fournit de l'électricité aux clients finals en Région flamande, raccordés au réseau de distribution, est tenu de soumettre à la VREG chaque année avant le 31 mars le nombre correspondant de certificats d'électricité écologique, afin de remplir cette obligation de quota³⁵. En ce sens, le nombre de certificats d'électricité écologique à soumettre dépend de la part de marché du fournisseur pendant l'année précédant l'année pendant laquelle le fournisseur doit transmettre les certificats au régulateur.

32 Art. 19, § 1^{er}, arrêté du Gouvernement flamand du 5 mars 2004 favorisant la production d'électricité à partir des sources d'énergie renouvelables. La différence éventuelle entre le coût de raccordement à payer et le coût de raccordement légal est à la charge du gestionnaire du réseau au réseau duquel le raccordement est opéré.

33 Art. 23 et 23bis, Décret sur l'électricité. Etant donné que les critères pour l'octroi de certificats d'électricité écologique ne sont pas les mêmes pour les trois régions, les fournisseurs peuvent, en principe, seulement soumettre les certificats qui sont octroyés par le régulateur de la région concernée. Les fournisseurs qui fournissent d'électricité dans les trois régions, seront donc obligés de soumettre des certificats d'électricité écologique pour chaque région. Afin de trouver une solution pour le problème du nombre limité de certificats d'électricité écologique octroyés en Région de Bruxelles-Capitale [cfr. *Infra*], un mécanisme est introduit pour la reconnaissance et l'acceptation en Région de Bruxelles-Capitale de certificats d'électricité écologique octroyés en Région wallonne. Les législations flamandes et wallonnes prévoient des dispositions équivalentes.

34 Voir également l'utilisation des certificats d'électricité écologique comme garantie d'origine.

35 Les fournisseurs qui ne respectent pas ces obligations seront pénalisés avec une amende administrative de 125 euros par certificat manquant (art. 37, § 2, Décret sur l'électricité). Cette amende est imposée par la VREG. Le paiement est fait au lieu de la livraison d'un certificat d'électricité écologique et, par conséquent, décharge le fournisseur.

Les fournisseurs qui eux-mêmes ne produisent pas d'électricité doivent acheter les certificats d'électricité écologique au marché où les certificats sont négociés. Cela peut être fait en entrant directement en contact avec les vendeurs des certificats d'électricité écologique ou en achetant ces certificats sur le « Belpex Green Certificate Exchange », une plateforme boursière³⁶ créée par Belpex (la bourse de l'électricité belge), en collaboration avec la VREG.

Le nombre de certificats d'électricité écologique qui doit être soumis dans une année déterminée, est calculé suivant une certaine formule, reprise dans l'art. 23, § 2 du Décret sur l'électricité. Les certificats d'électricité écologique ne peuvent être soumis à la VREG dans le cadre de cette obligation qu'au cours de l'année de leur octroi et les cinq années comptables suivantes³⁷. Dès qu'un certificat d'électricité écologique a été présenté, il n'est plus négociable et il ne peut plus être utilisé³⁸.

c. L'utilisation des certificats d'électricité écologique comme garantie d'origine³⁹

Le système des labels de garantie d'origine a été mis en place au niveau européen par la Directive 2001/77/CE et permet la traçabilité de l'électricité verte produite à partir des sources d'énergie renouvelables. Une garantie d'origine peut être considérée comme une sorte d'étiquette, liée à une quantité déterminée d'électricité produite à partir d'une source d'énergie renouvelable.

Une fois que l'électricité produite est disponible sur le réseau de distribution, il est impossible de faire une différence entre l'électricité produite à partir des sources d'énergie renouvelables (l'électricité verte) et celle qui était produite à partir des sources d'énergie non renouvelables (l'électricité grise). En connectant à chaque certificat d'électricité écologique une garantie d'origine, on peut déterminer exactement où a été produite l'électricité verte. Autrement dit, elle garantit l'authenticité de l'électricité verte. En ce sens, l'électricité verte produite à partir d'un certain parc éolien ne peut,

36 Le "Belpex GCE" a comme but de créer une opportunité pour des entreprises produisant de l'électricité verte et/ou de cogénération et pour des fournisseurs d'énergie avec une obligation de quota concernant les certificats d'électricité écologique et/ou de cogénération.

37 Art. 23, Décret sur l'électricité.

38 Art. 14, arrêté du Gouvernement flamand du 5 mars 2004 favorisant la production d'électricité à partir des sources d'énergie renouvelables.

39 Pièce justificative en vue de démontrer qu'une quantité d'électricité fournie aux clients finals provient de sources d'énergie renouvelables, art. 1, § 1^{er}, 14^o, arrêté du Gouvernement flamand du 5 mars 2004 favorisant la production d'électricité à partir des sources d'énergie renouvelables.



par exemple, être vendue qu'une fois comme électricité verte produite à partir de ce parc éolien.

Par conséquent, il est interdit en Flandre de vendre de l'électricité comme électricité produite à partir des sources d'énergie renouvelables sans l'étiquette de 'garantie d'origine'. Pour que le système soit fiable, il est crucial que chaque garantie d'origine ne s'utilise qu'une fois comme preuve de la fourniture de l'électricité produite à partir des sources d'énergie renouvelables.

d. Aide minimale du gestionnaire du réseau

En vue d'assurer l'écoulement sur le marché d'un volume minimal d'électricité verte, un système de prix minimaux d'achat est établi. Le gestionnaire du réseau a l'obligation, dans le cadre de sa mission de service public, d'acheter au producteur d'électricité verte qui en fait la demande, les certificats d'électricité écologique octroyés en vertu de la législation, à un prix minimal fixé, selon la technologie de production⁴⁰.

Ainsi, les gestionnaires du réseau octroient une aide minimale pour la production d'électricité provenant de sources d'énergie renouvelables, produite dans des installations raccordées à leur réseau, dans la mesure où le producteur-même le demande. Comme preuve de sa production d'électricité, le producteur transfère le nombre correspondant de certificats d'électricité écologique au gestionnaire du réseau concerné⁴¹. Un certificat d'électricité écologique ne peut, évidemment, être transféré au gestionnaire du réseau qu'une seule fois. L'aide minimale est fixée en fonction de la source d'énergie renouvelable utilisée et de la technologie de production utilisée. Pour l'énergie solaire, par exemple, l'aide minimale s'élève à 450 euros par certificat transféré⁴².

Les gestionnaires du réseau lancent régulièrement sur le marché les certificats qui leur ont été transférés afin de récupérer les frais liés à l'octroi de l'aide minimale. La VREG assure la transparence et la régularité de la vente de ces certificats par le gestionnaire du réseau. Les certificats d'électricité écologique ont donc une valeur marchande. Les certificats peuvent être

40 Art. 14, arrêté royal du 16 juillet 2002 relatif à l'établissement de mécanismes visant la promotion de l'électricité produite à partir des sources d'énergie renouvelables.

41 Cette obligation d'octroi d'une aide minimale par le gestionnaire du réseau commence au moment de l'entrée en vigueur d'une nouvelle installation de production et s'applique pendant une période de 10 ans. Au cas où il s'agit de l'énergie solaire, l'obligation s'applique pendant une période de 20 ans. Au cas où l'aide ne serait plus octroyée suite à une décision des autorités flamandes, le Gouvernement flamand répare les dommages subis pour les installations existantes (art. 24, § 3, Décret sur l'électricité).

42 Art. 24, Décret sur l'électricité.

conservés pendant une période maximale de 5 ans, après ils n'ont plus de valeur. Les listes des certificats transférés et des certificats lancés sur le marché par les gestionnaires du réseau sont communiquées mensuellement à la VREG par les gestionnaires du réseau⁴³.

e. Le commerce de certificats d'électricité écologique

Les certificats d'électricité écologique sont librement négociables⁴⁴. Le producteur a le choix de vendre ses certificats d'électricité écologique sur le marché – via la plateforme boursière de Belpex Green Certificate Exchange, ou non – ou de faire appel au système précité d'obligation d'achat par les gestionnaires du réseau aux prix minimaux d'achat garantis par la loi.

Dans les cinq jours ouvrables de la vente, le vendeur communique à la VREG les données concernant les certificats d'électricité écologique vendus: le nouveau propriétaire, le prix de vente et la date de vente. La VREG publie chaque mois le prix moyen des certificats d'électricité écologique et permet également de publier de manière conviviale l'offre et la demande de certificats d'électricité écologique⁴⁵.

3. Le système des certificats de cogénération

Un producteur peut aussi produire d'électricité à partir des installations de cogénération. Cela implique non seulement la production d'électricité, mais aussi l'utilisation de la chaleur libérée.

La Région flamande a un système des certificats⁴⁶ séparé, à l'appui de la cogénération de qualité⁴⁷. Un certificat d'énergie thermique est un bien immatériel transférable qui démontre qu'une installation d'énergie thermique qui y est mentionnée, et ce, pendant une année, a réalisé une économie d'énergie thermique⁴⁸ de 1.000 kWh⁴⁹. L'octroi, l'utilisation de certificats

43 Art. 24, Décret sur l'électricité.

44 Art. 16, arrêté du Gouvernement flamand du 5 mars 2004 favorisant la production d'électricité à partir des sources d'énergie renouvelables.

45 Art. 17, arrêté du Gouvernement flamand du 5 mars 2004 favorisant la production d'électricité à partir des sources d'énergie renouvelables.

46 Défini dans l'arrêté du 7 juillet 2006 du Gouvernement flamand favorisant la production d'électricité par des installations de cogénération de qualité (M.B. 1 décembre 2006).

47 Electricité et chaleur produites par les installations de cogénération de qualité.

48 L'économie primaire d'énergie qui est réalisée en utilisant une installation d'énergie thermique (art. 2, 26° Décret sur l'électricité).

49 Art. 2, 27°, Décret sur l'électricité.



de cogénération dans le cadre de l'obligation de certificats, l'utilisation comme garantie d'origine associée, l'aide minimale des gestionnaires du réseau et la commerce de certificats de cogénération s'opèrent de manière similaire au cas des certificats d'électricité écologique précité.

B. LA RÉGION WALLONNE

1. *Libéralisation du marché de l'énergie*

Le décret du 12 avril 2001⁵⁰ relatif à l'organisation du marché régional de l'électricité règle la désignation des gestionnaires du réseau⁵¹, leurs droits et obligations ainsi que l'accès⁵² aux réseaux⁵³. Le décret prévoit aussi la création d'une commission de régulation, la Commission wallonne de Régulation pour l'Energie, ci-après CWaPE, un organe autonome avec, d'une part, une mission de conseil auprès des autorités publiques et, d'autre part, une mission générale de surveillance et de contrôle du fonctionnement du marché régional de l'électricité⁵⁴.

Le Gouvernement wallon désigne, après avis de la CWaPE, un gestionnaire pour le réseau de transport local⁵⁵ et un ou plusieurs gestionnaire(s) pour la gestion du réseau de distribution⁵⁶. Le gestionnaire d'un réseau de distribution est une personne morale de droit public qui peut prendre la

50 M.B. 1 mai 2001.

51 Le gestionnaire du réseau de distribution et/ou le gestionnaire du réseau de transport local, désigné(s) conformément au décret (cfr. *infra*, art. 2, 25°, décret relatif à l'organisation du marché régional de l'électricité).

52 Le droit d'utiliser un réseau d'électricité, permettant au fournisseur de fournir, et à l'utilisateur du réseau de prélever ou d'injecter de l'électricité sur ce réseau (art. 2, 28°, décret relatif à l'organisation du marché régional de l'électricité).

53 L'ensemble de lignes de transmission d'électricité connectées à un nombre important d'utilisateurs, y compris les postes de transformation, de sectionnement et de distribution (art. 2, 15°, décret relatif à l'organisation du marché régional de l'électricité).

54 Art. 43, § 2, décret relatif à l'organisation du marché régional de l'électricité.

55 Tronçons du réseau d'une tension de 1 à 70 kV servant principalement à la transmission d'électricité vers les réseaux de distribution ou utilisés aux fins d'échange avec des réseaux voisins et déterminés par le Gouvernement wallon conformément à l'article 4, alinéa 1^{er} (art. 2, 16°, décret relatif à l'organisation du marché régional de l'électricité).

56 Le réseau, opérant à une tension inférieure ou égale à 70 kV, utilisé pour la transmission d'électricité à des clients finals au niveau régional ou local, à l'exception du réseau de transport local (art. 2, 17°, décret relatif à l'organisation du marché régional de l'électricité).

forme d'une intercommunale⁵⁷. Le gestionnaire du réseau de distribution est désigné pour un terme renouvelable de 20 ans maximum⁵⁸. Le gestionnaire du réseau est responsable de l'exploitation, de l'entretien et du développement du réseau pour lequel il a été désigné, en vue d'assurer la sécurité et la continuité de l'approvisionnement⁵⁹.

A partir du 1^{er} janvier 2007, tous les clients⁶⁰ en Région wallonne peuvent librement conclure un contrat de fourniture d'électricité avec le fournisseur⁶¹ de leur choix⁶².

2. Le système des certificats d'électricité écologique

a. Label de garantie d'origine⁶³

Pour faciliter l'identification de l'électricité produite à partir des sources d'énergie renouvelables⁶⁴ et/ou de cogénération à haut rendement⁶⁵, le Gouvernement wallon a mis en place un système de labels de garantie d'origine⁶⁶.

Pour se voir octroyer des labels de garantie d'origine (et aussi des certificats d'électricité écologique, cfr. *Infra*), le producteur d'électricité issue des sources d'énergie renouvelables et/ou de cogénération doit obtenir pour son site de

57 Art. 6, § 1^{er}, décret relatif à l'organisation du marché régional de l'électricité.

58 Art. 10, § 2, décret relatif à l'organisation du marché régional de l'électricité.

59 Art. 11, § 2, décret relatif à l'organisation du marché régional de l'électricité.

60 Chaque client final, fournisseur ou intermédiaire (art. 2, 37^o, décret relatif à l'organisation du marché régional de l'électricité).

61 Toute personne physique ou morale qui vend de l'électricité à des clients finals. Le fournisseur produit ou achète librement l'électricité vendue aux clients finals (art. 2, 33^o, décret relatif à l'organisation du marché régional de l'électricité).

62 Art. 8, arrêté du 11 mai 2006 du Gouvernement wallon relatif aux clients éligibles au 1^{er} janvier 2007 dans les marchés de l'électricité et du gaz (*M.B.* 22 mai 2006).

63 L'utilisation des labels de garantie d'origine est exposée dans l'art. 27 de l'arrêté du 30 novembre 2006 du Gouvernement wallon relatif à la promotion de l'électricité produite au moyen de sources d'énergie renouvelables ou de cogénération (*M.B.* 29 décembre 2006).

64 Toute source d'énergie, autre que les combustibles et les matières fissiles dont la consommation ne limite pas son utilisation future, notamment l'énergie hydraulique, l'énergie éolienne, l'énergie solaire, l'énergie géothermique et la biomasse (art. 2, 9^o, décret relatif à l'organisation du marché régional de l'électricité).

65 La production simultanée dans un seul processus de chaleur et d'électricité, satisfaisant aux critères définis à l'annexe III de la Directive 2004/8/CE du Parlement européen et du Conseil, concernant la promotion de la cogénération sur la base de la demande de chaleur utile dans le marché intérieur de l'énergie (art. 2, 6^o et 8^o, décret relatif à l'organisation du marché régional de l'électricité).

66 Label qui atteste la quantité d'électricité produite à partir des sources d'énergie renouvelable ou de cogénération à haut rendement (art. 2, 13^o, décret relatif à l'organisation du marché régional de l'électricité).



production⁶⁷ un *certificat de garantie d'origine*, délivré par un organisme de contrôle agréé⁶⁸. Un tel certificat atteste que les quantités d'électricité produite à partir des sources d'énergie renouvelables ou de cogénération à haut rendement par ce site pourront, clairement, être identifiées et mesurées et que cette électricité pourra être, le cas échéant, qualifiée et vendue sous le label *d'électricité garantie d'origine renouvelable et/ou de cogénération à haut rendement*⁶⁹.

Le régulateur wallon, CWaPE, attribue les labels de garantie d'origine. Un label de garantie d'origine s'attribue pour une quantité d'énergie produite déterminée. Ces labels sont transmissibles⁷⁰ et ils ont une durée de validité commençant à la date de la fin de la période de production concernée, et s'achevant à la fin de la première année civile qui suit.

Au moment de la conclusion du contrat de fourniture avec le client, le fournisseur est obligé de mentionner dans le contrat la quantité d'électricité qu'il a vendue ou achetée, qui a été produite à partir des sources d'énergie primaire⁷¹. Le pourcentage provenant de sources d'énergie renouvelables ou de cogénération à haut rendement doit être validé exclusivement à partir de labels de garantie d'origine⁷².

Les fournisseurs soumettent les labels de garantie d'origine chaque fois qu'ils fournissent⁷³ de l'électricité produite à partir des sources d'énergie renouvelables et/ou de cogénération aux clients finals. Ils transmettent mensuellement au gestionnaire du réseau la liste de leurs clients finals qui sont raccordés à leur réseau en indiquant, par client final, la part de pareille d'électricité produite à partir des sources d'énergie renouvelables et/ou de

67 Lieu d'implantation d'une installation, constituée d'une ou plusieurs unité(s) de production d'électricité à partir d'une même source d'énergie et d'une même méthode de production d'électricité (art. 2, 3°, décret relatif à l'organisation du marché régional de l'électricité).

68 Art. 36, décret relatif à l'organisation du marché régional de l'électricité.

69 Art. 2, 12°, décret relatif à l'organisation du marché régional de l'électricité.

70 Art. 36^{ter}, décret relatif à l'organisation du marché régional de l'électricité.

71 Les sources d'énergie primaire sont reprises dans les catégories suivantes: sources d'énergie renouvelable, cogénération non renouvelable, gaz naturel, autres combustibles fossiles, énergie nucléaire et sources d'origine inconnue. Sauf approbation expresse de la CWaPE, la part des sources d'origine inconnue ne peut excéder 5% (art 2, § 5, arrêté ministériel du 13 décembre 2006 établissant la méthode de détermination des sources d'énergie primaire utilisées pour produire de l'électricité, *M.B.* 22 décembre 2006). Les fournisseurs procurent annuellement à la CWaPE, avant 31 mars, un rapport des sources d'énergie primaire utilisées pour la production de l'électricité produite au cours de l'année civile précédente.

72 Art. 4, § 1^{er}, g), arrêté du Gouvernement wallon du 30 mars 2006 relatif aux obligations de service public dans le marché de l'électricité (*M.B.* 24 avril 2006).

73 Les labels sont restitués mensuellement à la CWaPE et au plus tard le 31 mars de chaque année.

cogénération par rapport à la quantité totale d'électricité qu'ils lui fournissent. Les gestionnaires du réseau à leur tour communiquent mensuellement à la CWaPE et au fournisseur concerné les données de consommation des clients finals. En ce cas, la quote-part d'électricité provenant de sources d'énergie renouvelables et/ou de cogénération dans la fourniture totale d'électricité aux clients finals est aussi calculée. Sur la base de ces données, la CWaPE vérifie mensuellement si les fournisseurs restituent un nombre suffisant de labels de garantie d'origine. C'est le seul moyen de garantir à leurs clients finals le caractère renouvelable et/ou de cogénération de l'électricité fournie.

b. Octroi des certificats verts

Pour encourager le développement de la production d'électricité à partir des sources d'énergie renouvelables et/ou de cogénération, le Gouvernement wallon a mis en place un système des certificats verts⁷⁴, destiné aux producteurs d'électricité verte. Il s'agit d'électricité produite à partir de sources d'énergie renouvelables ou de cogénération de qualité dont la filière de production génère un taux minimum de 10% d'économie de dioxyde de carbone par rapport aux émissions de dioxyde de carbone, définies et publiées annuellement par la CWaPE, d'une production classique dans des installations modernes de référence⁷⁵.

A cette fin, le producteur transmet trimestriellement les chiffres du compteur à la CWaPE. Un certificat d'électricité écologique est attribué par la CWaPE pour un nombre de kWh produits correspondant à 1 MWh divisé par le taux d'économie de dioxyde de carbone⁷⁶. Les certificats verts ont une durée de validité de cinq ans⁷⁷. Celle-ci est comptée à dater de la fin du mois au cours duquel les certificats ont été octroyés.

74 Il s'agit d'un titre transmissible octroyé aux producteurs d'électricité verte et destiné, via les obligations imposées aux fournisseurs et gestionnaires de réseaux, à soutenir le développement d'installations de production d'électricité verte (art. 2, 14°, décret relatif à l'organisation du marché régional de l'électricité).

75 Art. 2, 11°, décret relatif à l'organisation du marché régional de l'électricité. Les critères pour l'octroi des certificats d'électricité écologique en Région wallonne sont similaires aux celles applicables dans la Région de Bruxelles-Capitale (cfr. *infra*). La CWaPE calcule le nombre de certificats à octroyer aux producteurs en se basant sur l'économie quant à l'émission de CO2 par l'installation utilisée par rapport à la quantité de CO2 qu'une installation conventionnelle émettrait pour une même quantité d'électricité produite.

76 Le taux d'économie de dioxyde de carbone est déterminé en divisant le gain en dioxyde de carbone réalisé par la filière envisagée par les émissions de dioxyde de carbone de la filière électrique classique dont les émissions sont définies et publiées annuellement par la CWaPE.

77 Art. 16, arrêté du 30 novembre 2006 du Gouvernement wallon relatif à la promotion de l'électricité produite au moyen de sources d'énergie renouvelables ou de cogénération (M.B. 29 décembre 2006).



c. Utilisation des certificats verts

Les fournitures d'électricité en Wallonie, qui sont communiquées par les fournisseurs et mesurées par les gestionnaires du réseau, sont transmises trimestriellement à la CWaPE. En se basant sur cette information, les fournisseurs et les gestionnaires du réseau doivent restituer un quota⁷⁸ de certificats verts à la CWaPE. Ensuite, les fournisseurs et les gestionnaires du réseau transmettent trimestriellement à la CWaPE le nombre de certificats verts correspondant au quota qui leur a été imposé⁷⁹. En cas de non-respect des quotas, le fournisseur ou le gestionnaire du réseau est tenu de payer une amende administrative⁸⁰.

d. Marché des labels de garantie d'origine et des certificats verts

L'authenticité des labels de garantie d'origine et des certificats verts est garantie par l'enregistrement dans une banque de données centralisée et gérée par la CWaPE. La banque de données reprend les données des producteurs, fournisseurs, intermédiaires et gestionnaires du réseau intervenant sur le marché des labels de garantie d'origine et sur le marché des certificats verts, délivrés, échangés et restitués à la CWaPE⁸¹. Dès que le producteur est en possession de labels de garantie d'origine et/ou de certificats verts, il peut les négocier, compte non tenu de la vente de l'électricité effectivement produite par lui.

Les certificats verts ne sont plus transmissibles lorsque le fournisseur ou le gestionnaire du réseau les a utilisés afin de remplir son obligation de quota. De même, les labels de garantie d'origine ne sont plus transmissibles lorsqu'ils ont été utilisés afin de remplir les obligations précitées (cfr. *supra*).

78 Les quotas sont déterminés dans l'art. 25, § 3 de l'arrêté du 30 novembre 2006 du Gouvernement wallon relatif à la promotion de l'électricité produite au moyen de sources d'énergie renouvelables ou de cogénération.

79 Par la restitution, les certificats verts retournent à la CWaPE. Ensuite, ils sont rendus inutilisables dans la base de données.

80 L'amende s'élève à 100 euros par certificat manquant (art. 30, arrêté du 30 novembre 2006 du Gouvernement wallon relatif à la promotion de l'électricité produite au moyen de sources d'énergie renouvelables ou de cogénération).

81 Art. 21, § 2, arrêté du 30 novembre 2006 du Gouvernement wallon relatif à la promotion de l'électricité produite au moyen de sources d'énergie renouvelables ou de cogénération.

e. Aide minimale

Le gestionnaire du réseau est tenu d'acheter, aux prix du marché, la production excédentaire des producteurs d'électricité verte connectés à son réseau. Si la production excédentaire dépasse les capacités de consommation du gestionnaire du réseau, il en informe les fournisseurs. Ceux-ci rachètent la production excédentaire de façon proportionnelle, au prorata des quantités d'électricité fournie par eux sur le territoire du gestionnaire du réseau où sont situées les installations des producteurs d'électricité verte concernés⁸².

Le producteur d'électricité verte peut remettre directement au gestionnaire du réseau tout ou partie des certificats verts qui lui ont été octroyés⁸³. La durée de cette obligation d'achat des certificats verts est déterminée par la CWaPE⁸⁴.

3. *Le système des certificats de cogénération*

En Région wallonne, les installations de cogénération de qualité peuvent faire l'objet d'une attribution des certificats verts précités.

C. LA RÉGION DE BRUXELLES-CAPITALE

1. *Libéralisation du marché de l'énergie*

L'ordonnance du 19 juillet 2001⁸⁵ relative à l'organisation du marché de l'électricité en Région de Bruxelles-Capitale règle la gestion du réseau de

82 Art. 24, arrêté du 30 mars 2006 du Gouvernement wallon relatif aux obligations de service public dans le marché de l'électricité.

83 Art. 24^{ter}, arrêté du 30 mars 2006 du Gouvernement wallon relatif aux obligations de service public dans le marché de l'électricité.

84 Le prix du certificat vert pour lequel le gestionnaire du réseau se voit imposer une obligation d'achat est fixé à 65 euros [art. 24quinquies, arrêté du 30 mars 2006 du Gouvernement wallon relatif aux obligations de service public dans le marché de l'électricité].

85 Aussi connu comme « l'Ordonnance électricité », M.B. 17 novembre 2001.



transport régional⁸⁶, du réseau de distribution⁸⁷ ainsi que l'accès à ces deux réseaux⁸⁸.

Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale désigne comme gestionnaire du réseau de distribution, l'intercommunale qui dispose du droit de propriété ou d'usage des réseaux de distribution situés sur le territoire de la Région de Bruxelles-Capitale⁸⁹. Cette désignation a lieu pour un terme de vingt ans. Le gestionnaire du réseau de distribution est responsable de l'exploitation, de l'entretien et du développement du réseau de distribution, en vue de garantir la régularité et la qualité de l'approvisionnement. A cette fin, le gestionnaire du réseau de distribution est, entre autres, chargé des tâches suivantes: l'amélioration, le renouvellement et l'extension du réseau, l'installation et la mise à disposition des branchements, l'entretien et la conduite du réseau. Des dispositions équivalentes sont applicables au gestionnaire du réseau de transport⁹⁰.

Le gestionnaire du réseau de distribution donne l'accès à son réseau⁹¹, sous certaines conditions définies par le règlement technique⁹², aux intervenants suivants:

- les fournisseurs⁹³ titulaires d'une licence de fourniture pour la distribution de l'électricité destinée à leurs clients raccordés au réseau de distribution. En d'autres termes, les fournisseurs achètent l'énergie chez le producteur et la vendent aux clients;

86 Le réseau d'une tension nominale de 36 kV, établi sur le territoire de la Région de Bruxelles-Capitale (art. 2, 11°, Ordonnance électricité).

87 Les réseaux d'une tension inférieure à 36 kV, établis sur le territoire de la Région de Bruxelles-Capitale (art. 2, 12°, Ordonnance électricité).

88 Ensemble constitué des câbles et des lignes ainsi que des branchements, des postes d'injection, de transformation et de répartition, des dispatchings et des installations de télécontrôle et toutes les installations annexes, servant au transport, au transport régional ou à la distribution d'électricité (art. 2, 9°, Ordonnance électricité).

89 Art. 6, § 1^{er}, Ordonnance électricité.

90 Les articles 3 à 5, Ordonnance électricité.

91 Ceux qui ont accès au réseau, peuvent eux-mêmes choisir leur fournisseur.

92 Règlement organisant la gestion et l'accès du réseau de distribution d'électricité en Région de Bruxelles-Capitale, établi en application de l'art. 11 de l'Ordonnance électricité, *M.B.* 13 juillet 2006. Ce règlement définit notamment les exigences techniques minimales pour le raccordement au réseau, les conditions d'accès au réseau et les responsabilités respectives des gestionnaires des réseaux et des utilisateurs raccordés à ces réseaux (art. 2, 22° et art. 9^{ter}, Ordonnance électricité).

93 Toute personne physique ou morale vendant de l'électricité (art. 2, 14°, Ordonnance électricité).

- les producteurs⁹⁴ ayant une ou plusieurs installation(s) de production dans la Région de Bruxelles-Capitale; et
- les utilisateurs autorisés à introduire une demande d'accès, raccordés à ce même réseau⁹⁵.

Pour la Région de Bruxelles-Capitale, le principe d'éligibilité et l'accès au réseau de distribution sont fixés dans l'art. 3 du Chapitre III de l'Ordonnance électricité. « Le principe d'éligibilité » implique que ces clients sont autorisés à choisir leur fournisseur et ils peuvent à ce titre accéder au réseau de distribution⁹⁶. Les clients résidentiels⁹⁷ raccordés au réseau de distribution étaient éligibles au plus tard au 1^{er} juillet 2007. Les clients résidentiels ayant fait le choix de se fournir en électricité verte⁹⁸ étaient éligibles déjà depuis le 1^{er} janvier 2007⁹⁹.

Les fournisseurs sont éligibles pour le volume d'électricité consommé par leurs clients finals. Les fournisseurs disposent d'une licence de fourniture pour approvisionner en électricité ces clients sur un site de consommation situé en Région de Bruxelles-Capitale.

2. Le système des certificats d'électricité écologique

La libéralisation permet aux clients de choisir un fournisseur qui offre une quantité substantielle d'énergie verte. Le développement d'un mécanisme de certificats d'électricité écologique était un pas important dans cette direction. Par conséquent, les producteurs étaient incités à passer sans délai à la production d'électricité verte et de cogénération¹⁰⁰.

94 Toute personne physique ou morale produisant de l'électricité (art. 2, 4^o, Ordonnance électricité).

95 Art. 9bis, Ordonnance électricité.

96 Art. 2, 17^o, Ordonnance électricité.

97 Le client raccordé au réseau qui achète l'électricité pour l'usage principal de son ménage et dont la facture est établie à son propre nom (art. 2, 29^o, Ordonnance électricité).

98 L'électricité produite au départ des sources d'énergie suivantes: l'énergie hydraulique au moyen d'installations de moins de 10 MW, l'énergie éolienne, l'énergie solaire, l'énergie géothermique, le biogaz (et la biomasse) (art. 2, 7^o, Ordonnance électricité). L'art. 33bis de l'Ordonnance électricité ajoute qu'il s'agit d'électricité, produite en Région de Bruxelles-Capitale, qui reçoit un label de garantie d'origine (cfr. *infra*).

99 Tout client final consommant plus de 10 GWh (gigawattheures) par an et par site de consommation était éligible à partir du 1^{er} janvier 2003. Tout client professionnel était éligible à partir du 1^{er} juillet 2004.

100 Production combinée de chaleur et d'électricité (art. 2, 6^o, Ordonnance électricité).



Dans les dispositions applicables à la Région de Bruxelles-Capitale, un certificat d'électricité écologique est décrit¹⁰¹ comme un titre transmissible et négociable octroyé pour l'électricité verte produite ou l'électricité produite par voie de cogénération qui satisfont aux critères fixés en application de l'art. 28 de l'Ordonnance électricité. Pour pouvoir bénéficier de certificats d'électricité écologique, une installation de production d'électricité verte ou de cogénération située sur le territoire de la Région de Bruxelles-Capitale doit faire l'objet d'une certification préalable¹⁰². Cette certification atteste que l'installation considérée est effectivement une installation de production d'électricité verte ou de cogénération. Cette certification est faite par BRUGEL¹⁰³, la Commission de régulation pour l'énergie en Région de Bruxelles-Capitale.

a. Octroi des certificats d'électricité écologique

Sur la base des données enregistrées par les instruments de mesure des installations certifiées, BRUGEL octroie trimestriellement des certificats d'électricité écologique à certaines installations. Afin de bénéficier de cet octroi, l'installation doit répondre à certaines conditions¹⁰⁴. Une de ces conditions consiste en ce que l'installation doit réaliser une économie relative de CO₂ de 5% au minimum.

L'octroi des certificats d'électricité écologique se fait de manière informatisée et, par conséquent, sous forme immatérielle, par l'inscription d'un titre de certificats d'électricité écologique au crédit du compte correspondant à l'installation dans la banque de données gérée par BRUGEL. Tout certificat d'électricité écologique a une durée de validité limitée à cinq ans, à dater du jour où il a été octroyé¹⁰⁵.

101 Art. 2, 8°, Ordonnance électricité.

102 Art. 2, arrêté du 6 mai 2004 du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale relatif à la promotion de l'électricité verte et de la cogénération de qualité, *M.B.* 28 juin 2004.

103 Créée par l'art. 30bis, § 1^{er}, Ordonnance électricité.

104 Les conditions sont reprises dans l'art. 14, § 1^{er}, arrêté du 6 mai 2004 du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale relatif à la promotion de l'électricité verte et de la cogénération de qualité (*M.B.* 28 juin 2004).

105 Art. 20, arrêté du 6 mai 2004 du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale relatif à la promotion de l'électricité verte et de la cogénération de qualité (*M.B.* 28 juin 2004).

b. L'utilisation des certificats d'électricité écologique dans le cadre de l'obligation de certificats¹⁰⁶

Tout fournisseur remet à BRUGEL un nombre de certificats d'électricité écologique dépendant du total des fournitures effectuées au cours de l'année aux clients éligibles établis sur le territoire de la Région de Bruxelles-Capitale¹⁰⁷. A cet effet, chaque fournisseur communique à BRUGEL au plus tard le 31 janvier de chaque année les chiffres relatifs aux fournitures qu'il a réalisées au cours de l'année précédente. Les fournisseurs indiquent quels clients finals sont fournis en électricité verte (sur la base de labels de garantie d'origine (cfr. *Infra*) qui doivent, dans ce cadre, être présentés par le fournisseur). Sur la base de ces chiffres, BRUGEL calcule et communique à chaque fournisseur, le 28 février au plus tard, le nombre de certificats que celui-ci doit lui remettre. Ensuite, le fournisseur indique parmi les certificats d'électricité écologique inscrits sur son compte, ceux qui doivent être comptabilisés pour le respect de cette obligation. Puis, tout certificat d'électricité écologique pris en compte est annulé dans la banque de données. En cas d'inobservation de cette obligation, BRUGEL inflige au fournisseur une amende administrative¹⁰⁸. Les fournisseurs qui ne sont pas des producteurs d'électricité verte, devront acheter les certificats d'électricité écologique.

c. Le commerce en certificats d'électricité écologique

Les certificats d'électricité écologique sont librement transmissibles et négociables¹⁰⁹. BRUGEL publie annuellement le prix moyen des certificats d'électricité écologique qui ont été négociés au cours de l'année précédente. Le marché des certificats d'électricité écologique existe depuis mai 2004¹¹⁰.

106 Compte tenu de l'attribution limitée des certificats d'électricité écologique aux producteurs en Région de Bruxelles-Capital, la plupart des certificats d'électricité écologique remis à BRUGEL en 2007 étaient des certificats d'électricité écologique wallons.

107 En Région de Bruxelles-Capitale, la notion de «fournisseur vert» a été élaborée comme suit: tout fournisseur qui fournit une quantité minimal d'électricité verte aux clients finals. Le nombre de certificats d'électricité écologique est calculé sur la base des quotas. Ceux-ci sont fixés annuellement par l'arrêté du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale (art. 28, § 2, Ordonnance électricité).

108 Le montant de l'amende en cas d'inobservation du quota des certificats d'électricité écologique a été fixé pour 2007 et les années suivantes à 100 euros pour chaque certificat manquant.

109 Toute personne physique ou morale qui désire acheter ou vendre des certificats d'électricité écologique, doit avoir préalablement obtenu l'attribution d'un compte dans la banque de données.

110 Arrêté du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale du 6 mai 2004 relatif à la promotion de l'électricité verte et de la cogénération de qualité, *M.B.* 28 juin 2004.



d. Label de garantie d'origine

Les pays européens ont introduit un mécanisme pour l'identification de l'électricité verte à l'échelle européenne. Un label de garantie d'origine est octroyé par BRUGEL au titulaire d'une installation certifiée¹¹¹ de production d'une quantité déterminée d'électricité à partir des sources d'énergie renouvelables¹¹² ou au titulaire d'une installation de cogénération à haut rendement.

Le label est émis par site de production et mentionne la source d'énergie qui se trouve à la base de la production, la quantité produite et la date et le lieu de la production. Il atteste que les quantités d'électricité verte produites par ce site de production pourront clairement être identifiées et mesurées, que cette électricité pourra être qualifiée et vendue sous le label d'*électricité verte garantie d'origine*. Si les installations de production d'électricité verte sont, le cas échéant, conformes au critère de qualité, elles donneront aussi droit à l'octroi de certificats d'électricité écologique¹¹³.

L'octroi trimestriel de labels de garantie d'origine se fait sous forme immatérielle dans une banque de données gérée par BRUGEL. Ces labels ont une durée de validité commençant à la date de la fin de la période de production concernée et s'achevant à la fin de la première année civile qui suit. Lorsque qu'un label de garantie d'origine n'a pas encore été utilisé au terme de cette année, il est détruit.

Les fournisseurs doivent présenter¹¹⁴ ces labels de garantie d'origine chaque fois qu'ils fournissent d'électricité produite à partir des sources d'énergie renouvelables. A cette fin, ils doivent eux-mêmes obtenir des garanties d'origine chez les producteurs de cette énergie ou produire d'électricité à partir des sources d'énergie renouvelables. Les fournisseurs sont obligés de communiquer une liste de clients aux lesquels ils fournissent cette électricité verte. Ensemble avec les données concernant la consommation de ces

111 Le Gouvernement détermine les critères et la procédure pour l'octroi, la reconnaissance, la révision et le retrait du certificat de garantie d'origine.

112 Pour les besoins d'attribution des «labels de garantie d'origine», il faut entendre par sources d'énergie renouvelables les sources d'énergie non fossiles renouvelables comme l'énergie éolienne et solaire, l'énergie géothermique, l'énergie houlomotrice, l'énergie marémotrice, l'énergie hydroélectrique, la biomasse, le gaz de décharge, le gaz des stations d'épuration d'eaux usées et le biogaz (art. 11, arrêté du 6 mai 2004 du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale relatif à la promotion de l'électricité verte et de la cogénération de qualité, *M.B.* 28 juin 2004).

113 Art. 27, § 1^{er}, Ordonnance électricité.

114 En se basant sur l'électricité verte fournie par les fournisseurs, BRUGEL calcule le nombre de labels de garantie d'origine qui lui doit être présenté annuellement.

clients, on peut calculer le nombre de garanties d'origine que le fournisseur doit présenter. Ce système garantit aux autorités que la quantité d'électricité produite est la même que la quantité vendue. De cette façon, une même unité d'électricité produite à partir des sources d'énergie renouvelables ne peut, en outre, jamais être qualifiée comme « verte » par différents fournisseurs simultanément. Le but de ce système est de garantir l'augmentation de la production d'électricité verte lorsque la demande des fournisseurs est également élevée.

Tout label de garantie d'origine est librement transmissible et négociable, au même titre que les certificats d'électricité écologique¹¹⁵ (cfr. *Infra*). Toute personne physique ou morale qui désire acheter ou vendre des labels de garantie d'origine, doit néanmoins avoir préalablement obtenu l'attribution d'un compte dans la banque de données précitée. BRUGEL publie sur son site internet le pourcentage d'électricité verte fournie par chaque fournisseur, au cours de l'année concernée, aux clients situés dans la Région de Bruxelles-Capitale, en se basant sur le nombre de labels de garantie d'origine présenté.

e. Aide minimale aux producteurs

Si un producteur¹¹⁶ de la Région de Bruxelles-Capitale ne parvient pas à vendre l'ensemble de sa production, les fournisseurs ayant en charge la fourniture aux clients sont tenus d'acheter, au prix du marché et dans la limite des besoins de leurs clients, cette électricité excédentaire. Au-delà de ces besoins, l'obligation est portée sur les autres fournisseurs¹¹⁷.

3. Le système des certificats de cogénération

Dans la Région de Bruxelles-Capitale, les installations de cogénération de qualité entrent en ligne de compte pour l'octroi de certificats d'électricité écologique.

Le gestionnaire du réseau de distribution est à son tour tenu de reprendre l'électricité produite par voie de cogénération de qualité qui n'est ni auto-consommée ni fournie à des tiers, dans les limites de ses propres besoins¹¹⁸.

115 Art. 12, § 4, arrêté du 6 mai 2004 du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale relatif à la promotion de l'électricité verte et de la cogénération de qualité, *M.B.* 28 juin 2004.

116 Dont la production répond aux conditions de l'octroi d'un label de garantie d'origine et, le cas échéant, de l'octroi de certificats d'électricité écologique.

117 Art. 27, § 3, Ordonnance électricité.

118 Art. 24bis, 1°, Ordonnance électricité.



D. L'ÉOLIEN OFF-SHORE

Etant donné que la mer du Nord relève de la compétence de l'autorité fédérale (cfr. supra), un système séparé a été développé pour la production d'électricité à partir du parc éolien en mer du Nord. A cette fin, l'autorité fédérale compétente octroiera des certificats d'électricité écologique¹¹⁹. Etant donné que les régulateurs régionaux n'acceptent que leurs propres certificats d'électricité écologique pour l'obligation de restitution des fournisseurs, les certificats d'électricité écologique fédéraux ne peuvent pas être remis à ces fins. Par conséquent, le législateur fédéral a décidé qu'ELIA¹²⁰, chargé de la gestion du réseau de transport, doit acheter les certificats d'électricité écologique, attribués par le Gouvernement, à un prix fixe. Cependant, puisqu'il n'y a pas de marché où ELIA peut, à son tour, revendre ces certificats, ELIA facturera le coût de ces achats dans les tarifs aux utilisateurs du réseau de transport.

E. TRAITEMENT COMPTABLE

Bien qu'il y ait une grande ressemblance avec l'avis 179/1 *Traitement comptable des quotas d'émission de gaz à effet de serre*¹²¹, la Commission relève néanmoins quelques différences importantes entre les certificats d'électricité écologique et de cogénération, et les quotas d'émission de gaz à effet de serre. La différence principale réside en ce que les parties qui sont les bénéficiaires du certificat (les producteurs), ne sont pas (toujours) les mêmes que celles qui doivent remettre les certificats afin de remplir l'obligation de quota (les personnes tenues de remettre un certificat, c'est-à-dire les fournisseurs). Ce sera cependant bien le cas pour les quotas d'émission de gaz à effet de serre, pour lesquels le rôle du bénéficiaire du certificat coïncide toujours avec celle de la partie tenue de remplir l'obligation de quota. Les deux systèmes ont néanmoins en commun le fait que les certificats et les quotas d'émission de gaz à effet de serre peuvent être négociés comme un élément faisant partie du processus qui vise la remise d'un nombre suffisant de certificats/quotas d'émission de gaz à effet de serre.

119 AR du 16 juillet 2002 relatif à l'établissement de mécanismes visant la promotion de l'électricité produite à partir de sources d'énergie renouvelables (M.B. 23 août 2002).

120 Gestionnaire fédéral du réseau de transport depuis 17 septembre 2002.

121 Avis C.N.C. 179/1 (août 2005).

1. Traitement comptable chez le producteur

L'octroi de certificats d'électricité écologique¹²² constitue une forme d'intervention du Gouvernement pour l'investissement substantiel que représente pour le producteur la production d'énergie à partir des sources d'énergie renouvelables¹²³.

Comme indiqué également dans l'avis 179/1 paru précédemment¹²⁴, les certificats constituent une forme de moyen de paiement et peuvent être considérés comme des droits réels mobiliers incorporels¹²⁵ ou des droits mobiliers de nature immatérielle¹²⁶. Etant donné la description de l'art. 95, AR C. Soc. du contenu du poste *Immobilisations incorporelles*, la Commission est d'avis qu'il faut imputer aux *Immobilisations incorporelles* les certificats octroyés au producteur. A cette fin, le compte « 2140¹²⁷ », proposé dans l'avis 179/1, peut éventuellement être compartimenté.

Au moment de l'octroi (mensuel) par le régulateur régional de certificats au producteur, ces certificats sont inscrits dans la comptabilité du produc-

122 N'est illustré ici que le traitement comptable de certificats d'électricité écologique. Le traitement comptable de certificats de cogénération ainsi que de labels de garantie d'origine se passe de manière similaire.

123 Les conditions à remplir pour être bénéficiaire de certificats diffèrent, comme on s'en est déjà expliqué antérieurement dans cet avis, entre les trois régions.

124 Avis C.N.C. 179/1 *Traitement comptable des quotas d'émission de gaz à effet de serre*, 26 novembre 2008 [actualisation].

125 W. Geldhof & D. Hommez, *Handel in schone en vuile lucht: groenestroomcertificaten en verhandelbare emissierechten vanuit kikkorsperspectief*, TBH, 2004/8, octobre 2004, p. 831.

126 P. Delaisse, V. Sepulchre & R. Winzors, *Kyoto, Climat et commerce de CO2: fondements juridiques, économiques et stratégiques*, Bruxelles, Kluwer, 2004, p. 153. En ce sens, on pourra également se référer à la Décision n° E.T.113.522 du 26 février 2008 dans laquelle l'administration de la T.V.A. a décidé d'assimiler la négociation des droits de certificats d'électricité écologique et de certificats de cogénération à la négociation de droits de licence, sur lesquels le tarif d'impôts normal de 21% est applicable. Dans le passé, ça n'était pas le cas, parce que les certificats étaient considérés comme des valeurs mobilières négociables [Décision n° E.T.110.775 du 28 février 2006 pour les certificats d'électricité écologique et Décision n° E.T.110.775/2 du 24 avril 2006 pour les certificats de cogénération] qui bénéficiaient pour la TVA d'une exemption de l'art. 44, §3, 10°, C.TVA. Dès le 1^{er} avril 2008, la négociation de certificats d'électricité écologique et de certificats de cogénération est donc considérée comme un service au sens de l'art. 18, § 1^{er}, alinéa 2, 7°, C.TVA.

127 Il s'agit d'un compte créé séparément sous les *Immobilisations incorporelles* et proposé dans l'avis 179/1 relatif au traitement comptable des quotas d'émission de gaz à effet de serre, pour la reprise des quotas d'émission octroyés.



teur à la valeur d'acquisition¹²⁸. Compte tenu du principe de prudence¹²⁹, l'aide minimale, que le gestionnaire du réseau paierait dans le cadre de son obligation de reprise, peut être considérée comme la valeur d'acquisition, étant donné qu'il s'agit de la valeur à laquelle le producteur peut toujours réaliser les certificats. Au même moment, un montant identique est imputé aux *Autres produits*. De cette manière, les produits sont portés en résultat dans la période au cours de laquelle les coûts de production sont pris en charge (principe de rapprochement).

Les certificats d'électricité écologique ont une durée d'utilisation de 5 ans. Étant donné que le gestionnaire du réseau est tenu d'acheter, pendant cette période, à la demande du producteur, les certificats au prix minimum garanti par la loi, et que, par conséquent, la valeur des certificats reste quasi inchangée pendant leur durée d'utilisation, il n'y a pas de comptabilisation d'amortissements¹³⁰. En cas de baisse du prix minimum garanti par la loi, cette valeur sera adaptée, si nécessaire, à cette valeur réduite.

Écritures à passer lors de l'octroi de certificats d'électricité écologique :

2140 Certificats d'électricité écologique	...
à 743 – 749 Produits d'exploitation divers	...

Les produits découlant des certificats attribués pour le dernier mois de l'année comptable sont toutefois alloués à la période comptable à la date de clôture.

Écritures octroi de certificats d'électricité écologique à la date de clôture :

404 Produits à recevoir	...
à 743 – 749 Produits d'exploitation divers	...

128 Sans préjudice de l'application des articles 29, 57, 67, 69, 71, 73 et 77, les éléments de l'actif sont évalués à leur valeur d'acquisition et sont portés au bilan pour cette même valeur, déduction faite des amortissements et réductions de valeur y afférents. Par valeur d'acquisition, il faut entendre soit le prix d'acquisition défini à l'article 36, soit le coût de revient défini à l'article 37, soit la valeur d'apport définie à l'article 39 (art. 35, ARC. Soc.).

129 Les évaluations doivent répondre aux critères de prudence, de sincérité et de bonne foi (art. 32, ARC. Soc.).

130 Selon l'art. 45, ARC. Soc., on entend par « amortissements » : les montants pris en charge par le compte de résultats, relatifs aux frais d'établissement et aux immobilisations incorporelles et corporelles dont l'utilisation est limitée dans le temps, en vue soit de répartir le montant de ces frais d'établissement et le coût d'acquisition, éventuellement réévalué, de ces immobilisations sur leur durée d'utilité ou d'utilisation probable, soit de prendre en charge ces frais et ces coûts au moment où ils sont exposés.

Si le producteur ne vend pas l'énergie qu'il a produite mais l'utilise lui-même, l'obligation de remise des certificats n'est pas applicable. Le producteur peut vendre les certificats attribués sur le marché ou il peut recourir au système d'obligation d'achat par les gestionnaires du réseau, cité ci-dessus. La cession de certificats au gestionnaire du réseau se réalisera au prix minimum garanti par la loi. Ce prix correspond au prix utilisé lors de la détermination de la valeur d'acquisition au moment de l'attribution.

Ecritures à passer lors de la cession de certificats au gestionnaire du réseau :

55..0 Etablissements de crédit: comptes courants	...
à 2140 Certificats d'électricité écologique	...
451 T.V.A. à payer	...

Le prix de vent des certificats sur le marché peut éventuellement être plus haut que ce prix minimal fixe: la plus-value est considérée comme un produit.

55...0 Etablissements de crédit: comptes courants	...
à 2140 Certificats d'électricité écologique	...
741 Plus-values sur réalisations courantes d'immobilisations	...
451 T.V.A. à payer	...

2. *Traitement comptable chez le fournisseur*

Les fournisseurs d'énergie sont tenus de présenter annuellement un certain nombre de certificats au régulateur régional. Le nombre de certificats à remettre dépend de la part de marché du fournisseur au cours de l'année qui précède l'année pendant laquelle le fournisseur doit remettre les certificats au régulateur.

Dans le cadre de cette obligation de remise des certificats, le fournisseur sera tenu d'acheter un nombre suffisant de certificats. La Commission estime que la méthode nette, telle qu'expliquée dans l'avis C.N.C. 179/1, est plus adaptée pour le fournisseur. Selon cette méthode, l'achat de certificats est inscrit au compte de résultat comme coût d'achat.

Ecritures à passer lors de l'achat de certificats par le fournisseur à la valeur d'acquisition, dans ce cas le prix d'acquisition :



643 – 648 Charges d'exploitation diverses	...
411 T.V.A. à récupérer	...
à 55...0 Etablissements de crédit: comptes courants	...

A la date d'inventaire, une provision sera constituée¹³¹ pour la différence entre le nombre de certificats en possession du fournisseur et le nombre de certificats nécessaire qui devra être remis au cours de l'année suivante. Cette provision est évaluée à la juste valeur des certificats à la date de clôture. L'annexe des comptes annuels comportera une mention appropriée à cet égard.

Ecritures de constitution de provisions à la date de clôture :

6370 Provisions pour autres risques et charges: dotations	...
à 163 – 165 Provisions pour autres risques et charges	...

Cette provision est utilisée lors de l'achat par le fournisseur de certificats manquants.

163 Provisions pour autres risques et charges	...
à 6371 Provisions pour autres risques et charges: utilisation et reprise	...

Si le fournisseur possède plus de certificats à la date d'inventaire que le nombre de certificats à remettre dans le cadre de son obligation de remise des certificats, les *charges d'exploitation diverses* seront créditées pour cette différence. En utilisant les comptes de régularisation, les coûts d'achat de ces certificats seront reportés à la période suivante.

490 Charges à reporter	...
à 643-648 Charges d'exploitation diverses	...

L'amende administrative éventuelle résultant d'un nombre insuffisant de certificats remis ne sera incorporée aux frais qu'au moment de l'expiration du délai de restitution pendant lequel les certificats doivent être remis. La remise de certificats au régulateur régional n'entraîne pas d'écriture comptable.

¹³¹ Calculé sur la base de la valeur de ces certificats à la date d'inventaire.

Conception et mise en page
KARAKTERS, GENT