COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2011/13 - Subsides des pouvoirs publics

Avis du 4 mai 2011

I. Champ d'application
II. Généralités
  A. Moment auquel le subside doit être comptabilisé
  B. Subsides en nature
III. Subsides à l'investissement
  A. Subsides en capital
    1. Notion et présentation dans les comptes annuels (article 95 AR C.Soc.)
    2. Imputation du subside au compte de résultats
    3. Remboursement
    4. Cas particuliers
  B. Subsides en intérêt
    1. Notion et présentation dans les comptes annuels
    2. Traitement comptable
IV. Subsides d'exploitation
  A. Notion et présentation dans les comptes annuels
  B. Traitement comptable
  C. Application
    1. L'exemption partielle du paiement du précompte professionnel
    2. Cas particulier: Subsides des pouvoirs publics pour le financement du fonds de roulement
V. Subsides pour les frais de recherche et de développement
  A. Octroi de subsides pour les frais de recherche et de développement
  B. Remboursement des subsides pour les frais de recherche et de développement

Introduction

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

Le présent avis abordera la question du traitement comptable des subsides des pouvoirs publics dans le chef des sociétés[1].

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

Les sommes, biens ou services accordés par les pouvoirs publics à la société peuvent prendre la forme d'un subside en capital, d'un subside en intérêts ou d'un subside d'exploitation.

I. Champ d'application

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

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

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

La Commission estime que la notion de « pouvoirs publics » désigne l'Etat, les régions, provinces et communes, et les établissements publics[2].

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

En se basant partiellement sur la jurisprudence du Conseil d'Etat et de la Cour de Cassation relative à la notion d'autorité administrative[3], et donc compte tenu des exigences organiques et fonctionnelles citées ci-dessus, de l'avis de la Commission, les critères d'appréciation[4] suivants sont importants:

- poursuivre, d'une manière continue et régulière, une mission d'intérêt général ;
- être créé et agréé comme tel[5] par l'autorité fédérale, les communautés et les régions, les provinces ou les communes ;
- disposer de la personnalité juridique en vertu d'une loi, d'un décret, d'une ordonnance, etc. ; et
- être soumis à un contrôle administratif et financier des pouvoirs publics.

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

II. Généralités

A. Moment auquel le subside doit être comptabilisé

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

En effet, selon l'article 33 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés (ci-après AR C.Soc.), il doit être tenu compte des charges et produits afférents à l'exercice ou à des exercices antérieurs, sans considération de la date de paiement ou d'encaissement de ces charges et produits.

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

C'est l'examen de la nature de l'engagement qui doit permettre à l'organe d'administration d'apprécier le caractère certain ou non du droit à l'obtention du subside. La naissance du droit à l'obtention du subside peut en effet faire l'objet de modalités qui affectent son degré de réalisation[6].

Si l'octroi d'un subside à l'investissement est subordonné à certaines conditions - par exemple en matière d'emploi - l'existence d'une telle condition suspensive empêche la comptabilisation du subside obtenu[7]. En revanche, si le maintien du subside obtenu par l'entreprise est subordonné à certaines conditions, une telle condition résolutoire n'empêche pas la comptabilisation dudit subside[8].

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

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

Exemple 1

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

Le 1er juin de l'année N, l'entreprise a déjà embauché un nouvel employé. Celui-ci gagne 2.800 euros brut par mois. L'entreprise envisage d'embaucher un autre employé et la procédure d'embauche a déjà commencé.
Le 1er juin de l'année N, l'entreprise est tenue d'enregistrer un subside de 700 euros. Le fait que le subside soit subordonné à la condition résolutoire que l'employé reste en service pendant deux ans doit être mentionné dans l'annexe. Etant donné que l'autre employé n'est pas encore embauché et compte tenu de ce que l'octroi du subside est soumis à la condition suspensive de l'embauche, un subside ne peut pas être acté le 1er juin de l'année N pour cet autre employé.

Exemple 2

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

octobre de l'année N, l'entreprise est tenue de comptabiliser le subside en capital.

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

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

La Commission souhaite souligner qu', en premier lieu, il relève à l'organe d'administration d'évaluer le caractère certain ou non de la réalisation de la condition. On ne peut répondre de manière abstraite à cette question[9].

B. Subsides en nature

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

Les subsides obtenus sous la forme de services doivent en principe être évalués à leur valeur de réalisation probable[10]. La Commission est d'avis que, si les services obtenus ne peuvent pas être raisonnablement évalués, ils ne doivent pas être comptabilisés. L'obtention de ces services coïncide généralement avec leur utilisation immédiate, ce qui entraîne alors en toute hypothèse une compensation du résultat.

Les subsides en nature peuvent prendre la forme de subsides à l'investissement ou de subsides d'exploitation. Les subsides obtenus sous la forme d'une immobilisation corporelle doivent toutefois être comptabilisés comme subsides en capital[11].

III. Subsides à l'investissement

Les subsides à l'investissement sont des subventions publiques dont la condition principale est qu'une entité répondant aux conditions d'obtention doit acheter, construire ou acquérir des immobilisations[12].

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

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

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

A. Subsides en capital

1. Notion et présentation dans les comptes annuels (article 95 AR C.Soc.)

L'AR C.Soc. ne définit pas la notion de subside en capital. L'article 95 AR C.Soc. stipule seulement que sont portés sous la rubrique du passif VI. Subsides en capital, les subsides en capital obtenus des pouvoirs publics[13] pour des investissements en immobilisations, sous déduction des impôts différés afférents à ces subsides. Ces impôts différés sont portés, pour autant qu'il soit applicable[14], sous la rubrique du passif VII. B. Impôts différés.

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

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

Les subsides en capital font l'objet d'un transfert échelonné, par imputation à la rubrique IV.C. Autres produits financiers du compte de résultats, au rythme de la prise en charge des amortissements afférents aux immobilisations pour l'acquisition desquelles ils ont été obtenus ou, le cas échéant, à concurrence du solde, en cas de réalisation ou de mise hors service de ces immobilisations[15].

Les impôts différés éventuels sur ces subsides en capital sont initialement évalués au montant normal de taxation qui les aurait frappés si ces subsides avaient été taxés à charge de l'exercice au cours duquel ils ont été actés. Ils le sont cependant sous déduction de l'effet des réductions et immunisations (les pertes récupérables reportées, la déduction des intérêts notionnels reportée, ...) dont il est probable, au moment où ces subsides sont actés, qu'il résultera, dans un avenir prévisible, une diminution de la charge fiscale afférente à ces subsides[16].

Les impôts différés afférents aux subsides en capital font également l'objet d'une réduction échelonnée, au rythme des subsides en capital auxquels ils sont afférents, par imputation à la rubrique Prélèvements sur les impôts différés du compte de résultats[17].

2. **Imputation du subside au compte de résultats**

Actifs amortissables

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

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

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

Il est fréquent toutefois que l'investissement précède - parfois d'un temps relativement long - la date à laquelle le droit d'obtenir le subside des pouvoirs publics acquiert un caractère certain. Dans une telle hypothèse, l'amortissement échelonné des investissements subsidiés pourrait commencer sans que la charge des amortissements pris en résultats n'ait pu être réduite par imputation parallèle de ceux-ci au subside obtenu. Lorsque le subside acquiert un caractère certain après que l'amortissement des investissements subsidiés a pu être entamé ou après l'amortissement complet de l'actif, le compte de résultats de l'exercice au cours duquel le subside s'avère définitivement acquis doit reprendre la partie du subside à concurrence de laquelle l'amortissement a été effectué. A ce sujet, la Commission tient à rappeler l'exigence qui prévoit que si les produits ou les charges sont influencés de façon importante par des produits et des charges imputables à un autre exercice, il en doit être fait mention dans l'annexe[18].

Actifs non amortissables

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

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

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

La réalisation ou la mise au rebut de l'immobilisation

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

Ecritures

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

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

Ecriture à passer à la réception:

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

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

15 Subsides en capital

[1680 Impôts différés afférents à des subsides en capital][20]

à 753 Subsides en capital et en intérêts

[780 Prélèvements sur les impôts différés]

3. Remboursement

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

Le pourcentage à rembourser du subside en capital qui n'avait pas encore été pris en résultats, doit être annulé. Le pourcentage à rembourser du subside en capital qui a déjà été pris en résultats, doit être comptabilisé sous la rubrique Charges financières diverses (compte 657), sauf si des raisons particulières[21] justifient sa comptabilisation sous la rubrique Autres charges exceptionnelles (compte 664). En aucun cas, les subsides à restituer ne peuvent être déduits des subsides reçus au cours de l'exercice ou imputés à l'exercice, étant donné que l'article 25, § 2 de l'AR C.Soc. exclut toute forme de compensation, même si celle-ci est décomposée dans l'annexe.

Exemple

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

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

414	Produits à recevoir			5.000	
	à	15	Subsides en capital		5.000

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

550	Etablissements de crédit			5.000	
	à	414	Produits à recevoir		5.000

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

6302	Amortissements sur				
	immobilisations corporelles			5.000	
	à	239	Installations, machines		
			et outillage : amortissements actés		5.000
15	Subsides en capital			1.000	
	à	753	Subsides en capital et en intérêts		1.000

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

6302	Amortissements sur				
	Immobilisations corporelles			5.000	
	à	239	Installations, machines		
			et outillage : amortissements actés		5.000
15	Postubsides en capital			1.000	
	à	753	Subsides en capital et en intérêts		1.000

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

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

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

489	Autres dettes diverses			2.500	
	à	550	Etablissements de crédit		2.500

4. Cas particuliers

Fusions et scissions (partielles)

En ce qui concerne le traitement comptable des subsides en capital lors de fusions et de scissions (partielles), voir les avis 2009/6[22], 2009/8[23] et 2009/11[24].

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

Pour le traitement comptable de subsides en capital lors de l'apport d'universalité de biens ou de branche d'activités, voir l'avis 2009/15[25].

La société qui apporte une universalité de biens ou une branche d'activité doit extourner et porter en résultat sous la rubrique Autres produits financiers les subsides en capital non encore pris en résultats qui portent sur les actifs apportés[26].

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

Si un actif subsidié fait partie d'un apport d'une branche d'activité ou d'une universalité de biens, le subside en capital doit, par conséquent, être extourné dans le chef de la société apporteuse et reconstitué dans le chef de la société bénéficiaire de l'apport[27].

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

B. Subsides en intérêt

1. Notion et présentation dans les comptes annuels

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

En application du principe de non compensation, les subsides en intérêts ne peuvent être déduits des intérêts payés. Ils doivent, conformément à l'article 96 AR C.Soc., être comptabilisés sous la rubrique IV.C Autres produits financiers du compte de résultats[28].

Si un subside en intérêts est payé en une fois, bien qu'il se rapporte à un investissement étalé sur plusieurs années, le subside en intérêts doit – vu le matching principle et le principe de l'image fidèle

- être pris en résultats de manière étalée et parallèlement aux intérêts auxquels il se rapporte.

2. Traitement comptable

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

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

-Ecriture à passer à la réception:

550 Etablissements de crédit
à 414 Produits à recevoir

-Ecriture d'inventaire:

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

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

IV. Subsides d'exploitation

A. Notion et présentation dans les comptes annuels

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

Conformément à l'article 96 de l'AR C.Soc., les interventions des pouvoirs publics dans le cadre de la politique de tarification pour compenser la baisse de revenus sont à comptabiliser sous la rubrique I.A. Chiffre d'affaires et les subsides d'exploitation sous la rubrique I.D. Autres

produits d'exploitation du compte de résultat. Un subside d'exploitation doit être comptabilisé au moment où le droit de l'entreprise à l'obtenir est certain et où le subside peut être raisonnablement évalué.

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

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

B. Traitement comptable

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

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

- Ecriture à passer à la réception:

550 Etablissements de crédit
à 414 Produits à recevoir

Ecriture à passer à la date d'inventaire :
Si le subside d'exploitation enregistré se rapporte partiellement aux exercices suivants, il faudra transférer une partie du subside :

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

C. Application

1. L'exemption partielle du paiement du précompte professionnel

De l'avis de la Commission, l'exemption partielle du paiement du précompte professionnel, sous la forme d'un abandon de créance, doit être considérée comme un subside d'exploitation[29].

2. Cas particulier: Subsides des pouvoirs publics pour le financement du fonds de roulement

Les subsides des pouvoirs publics octroyés aux entreprises qui, à la suite d'une forte augmentation de leur chiffre d'affaires, éprouvent un besoin complémentaire en fonds de roulement net, doivent être rattachés aux exercices auxquels ils se rapportent en vertu de la décision de subventionnement[30]. Dans le cas d'exercices déjà clôturés, il en est fait mention dans l'annexe, ainsi que le prévoit l'article 33, alinéa 2 AR C.Soc.

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

V. Subsides pour les frais de recherche et de développement

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

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

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

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

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

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

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

Il est fréquent que les frais de recherche et de développement fassent l'objet de subsides octroyés par les pouvoirs publics[31]. Les conditions d'octroi de ces subsides peuvent différer et dépendre du cadre légal dans lequel ils sont octroyés et selon les dispositions particulières qui les régissent. Le mode de présentation de ces subsides dans la comptabilité devra par conséquent tenir compte de leurs natures et de leurs conditions d'octroi.

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

En revanche, s'il s'agit de subsides en capital ou en intérêts relatifs à l'acquisition par l'entreprise d'immobilisations corporelles portées à l'actif, ces subsides seront enregistrés, conformément aux règles habituelles consacrées par l'AR C.Soc.[32] De ce fait, la correspondance est assurée entre les produits, d'une part, et les coûts auxquels ces produits sont afférents, d'autre part (matching principle).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

---

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

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

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

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

5 De l'avis de la Cour de Cassation, les personnes qui ne sont pas organiquement liées au pouvoir public peuvent néanmoins également être qualifiées d'autorité administrative. Elles doivent toutefois être reconnues par le pouvoir public, leur fonctionnement doit être déterminé et

contrôlé par le pouvoir public et elles doivent être capables de prendre des décisions unilatérales, Cass. 6 septembre 2002, N.J.W. 2002-03, 130; voir également Cass. 14 février 1997 (l'arrêt Gimvindus), R.W. 1996-97, 1433, conclusion de l'avocat général DUBRULLE et Cass. 10 septembre 1999, A.J.T. 1999-2000, 504-506.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

15 Article 95, § 2 AR C.Soc.

16 Article 76, §1er AR C.Soc.

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

18 Article 33, alinéa 2 AR C.Soc.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

32 Cf. supra.

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