COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2010/19 - Subsides en capital – Notion de « pouvoirs publics »

Avis du 10 novembre 2010

L'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés ne comporte pas de définition de la notion de subside en capital. L'article 95 stipule seulement que sont portés sous la rubrique VI. Subsides en capital, « les subsides en capital obtenus des pouvoirs publics en considération d'investissements en immobilisations, sous déduction des impôts différés afférents à ces subsides ». Le cas échéant[1], ces impôts différés sont portés sous la rubrique du passif VII. B. Impôts différés. Enfin, l'article 95 stipule que les subsides en capital dont l'obtention n'est pas rattachée à des investissements en immobilisations, sont lors de leurs obtentions, imputés selon le cas à la rubrique I.D. Autres produits d'exploitation ou à la rubrique IV.C. Autres produits financiers.[2]

Dans un avis paru antérieurement, la Commission souligne que ce n'est pas à la date du versement effectif du subside que celui-ci doit être comptabilisé, mais bien au moment où le droit de l'entreprise à l'obtenir est certain.[3]

La question se pose de savoir comment la notion de « pouvoirs publics » doit être interprétée.

Dans l'avis 125/5, la Commission des Normes Comptables a déjà donné une description de la notion de « subside en capital ».[4] De l'avis de la Commission, la notion de subside en capital ne peut être réduite au seul domaine de la législation sur l'expansion économique, mais doivent être considérées et traitées comme des subsides en capital les interventions à titre de subside des pouvoirs publics, directement liées à des investissements destinés à profiter à l'activité (au sens large) de l'entreprise, sauf si ces interventions sont rattachées aux charges des emprunts contractés pour le financement de ces investissements.

En ce qui concerne les comptes annuels consolidés, rédigés conformément aux normes IFRS, la norme IAS 20 Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique, utilise une définition large de la notion de l'autorité publique. En vertu de la norme IAS 20.3, la notion d' « autorité publique » désigne « l'Etat ou un organisme public, ou tout autre organisme similaire local, national ou international ».[5]

La Commission estime que, dans le cadre des comptes annuels statutaires, la notion de « pouvoir public » porte sur l'Etat, les régions, les provinces, les communes et sur les établissements publics.[6]

Pour répondre à la définition d'établissement public, il doit être satisfait à des exigences organiques ainsi que fonctionnelles. Ces critères sont également posés 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 « création par le pouvoir public », « contrôle administratif », « volonté du législateur » et « forme juridique » visent à considérer les personnes comme une autorité administrative dans leur totalité. 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.[7]

En se basant partiellement sur la jurisprudence du Conseil d'Etat et de la Cour de cassation relative à la notion d'autorité administrative[8], et donc compte tenu des exigences organiques et fonctionnelles citées ci-dessus, de l'avis de la Commission, les critères d'appréciation[9] suivants sont importants:

- poursuivre, d'une manière continue et régulière, une mission d'intérêt général ;
- être créé et agréé comme tel[10] 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. ;
- être soumis à un contrôle administratif et financier des pouvoirs publics.

La Commission souhaite en outre souligner que les subsides en capital doivent provenir de l'autorité à laquelle a été confiée par le pouvoir législatif 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 la disposition, c.-à-d. si elle répond aux critères mentionnés ci-dessus.

Dans le cadre des comptes annuels statutaires, la notion de « pouvoir public » porte également sur les établissements internationaux et supranationaux.

En ce qui concerne le traitement comptable de subsides en capital lors d'une fusion, une scission et un apport de branche d'activités ou d'universalité de biens, il peut être renvoyé aux avis 2009/6, 2009/8 et 2009/15.[11]

---

1 Article 193bis, § 1er, deuxième alinéa CIR 92 stipule 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, sont des revenus exonérés dans le chef de celles-ci.

2 Article 95, § 2, VI, alinéa 1er et 3 AR C.Soc. En outre, l'article 95 prescrit que les subsides font l'objet d'une réduction échelonnée, par imputation à la rubrique IV.C. Autres produits financiers, au rythme de la prise en charge des amortissements afférents aux immobilisations pour l'acquisition desquelles ils ont été obtenus ou, le cas échéant, à concurrence du solde, en cas de réalisation ou de mise hors service de ces immobilisations. Dans les avis CNC 125/1 à 125/9, parus antérieurement, la Commission explique le traitement comptable des subsides en capital.

3 Avis CNC 125/1 « Date à laquelle le subside doit être comptabilisé », Bulletin. CNC, n° 7, juin 1980, 6. La question de savoir quand le droit à l'obtention du subside acquiert un caractère certain est une question d'espèce, qui aura des répercussions pour l'imputation du subside à un exercice comptable déterminé. Voir également l'avis CNC 2009/3 « Traitement comptable des subsides en capital dont l'octroi et/ou le paiement sont échelonnés sur plusieurs années », Bulletin CNC, n° 50, novembre 2009, 31-55.

4 Avis CNC 125/5 « La notion de subside en capital », Bulletin CNC, n° 9, décembre 1981, 13.

5 IAS 20.3.

6 Cf. Com. I.B. 1992, numéro 362/2 et Circulaire n° Ci.RH.421/357/517 du 03.05.1985.

7 F. VANDENDRIESSCHE, Publieke en Private Rechtspersonen, Die Keure, 2004, 257.

8 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.

9 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.

10 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.

11 Avis CNC 2009/6 « Traitement comptable des fusions », Bulletin CNC, n° 53, septembre 2010, 9-32 ; avis CNC 2009/8 « Traitement comptable des scissions », Bulletin CNC, n° 53, septembre 2010, 45-57; avis CNC 2009/15 « Traitement comptable de l'apport de branche d'activités ou d'universalité de biens », Bulletin CNC, n° 53, septembre 2010, 73-80.