COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2009/3 - Traitement comptable des subsides en capital dont l'octroi et/ou le paiement sont échelonnés sur plusieurs années

Avis du 11 février 2009

I. INTRODUCTION

De nouveaux mécanismes de subventions sont apparus pour faire face aux contraintes budgétaires des pouvoirs publics qui ne permettaient plus de satisfaire, par le biais de l'octroi de subsides en capital standard, les besoins de financement, notamment, des infrastructures d'aide aux personnes. Ces mécanismes permettent d'étaler sur plusieurs années le paiement, voire l'octroi, des subventions, sur base d'un accord initial, source éventuellement, selon les cas, d'un engagement ferme et définitif ou conditionnel des pouvoirs publics. La Commission a été saisie de plusieurs demandes d'avis relatives au traitement comptable applicable à ce type de subventions, notamment aux subventions alternatives octroyées par le Fonds flamand de l'infrastructure affectée aux matières personnalisables (ci-après VIPA).

La Commission a considéré utile de rappeler et préciser la portée des avis individuels ou généraux qu'elle a déjà rendus dans cette matière, d'en tirer les principes généraux applicables aux subventions dont l'octroi ou le paiement est échelonné sur plusieurs exercices comptables.

Cet avis, ayant une portée générale, s'adresse non seulement aux sociétés commerciales, mais également aux associations sans but lucratif soumises à l'application de la loi du 17 juillet 1975, sans préjudice des règles particulières qui pourraient être applicables.

II. RAPPEL DES PRINCIPES GENERAUX

En l'état actuel de la législation, le traitement comptable applicable aux subsides en capital prévoit, conformément à l'article 95, §2, de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés[1], ci-après AR C.Soc., que:

- les subsides sont portés au passif du bilan, avec une ventilation éventuelle entre subside en capital et impôts différés;
- les subsides sont pris en résultat au même rythme que les amortissements des investissements subsidiés.

Les subsides sont comptabilisés à la date à laquelle ils acquièrent un caractère certain. La question de savoir quand le droit à l'obtention du subside acquiert un caractère certain, est une question d'espèce qui doit être tranchée au cas par cas[2].

Lorsque les subsides acquièrent un caractère certain après que l'amortissement des investissements subsidiés a pu être entamé, le compte de résultats de l'exercice au cours duquel les subsides s'avèrent définitivement acquis doit reprendre la partie des subsides à concurrence de laquelle l'amortissement a été effectué[3].

A. EVALUATION DU CARACTERE CERTAIN DU DROIT A L' OBTENTION DU SUBSIDE

Comme il l'a été rappelé ci-dessus, la question de savoir quand le droit à l'obtention du subside acquiert un caractère certain, est une question d'espèce qui doit être tranchée au cas par cas[4]. Cette question relève en première instance de la compétence de l'organe d'administration[5].

C'est l'examen de la nature de l'engagement du pouvoir subsidiant qui doit permettre 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. La doctrine définit généralement cinq stades spécifiques[6] dans l'échelle des degrés de réalisation et d'efficacité des droits, parmi lesquels nous en examinerons trois en particulier.

1. Engagement ferme et inconditionnel

Dans ce cas, aucun événement extérieur, certain ou incertain, ne peut venir affecter la naissance du droit à l'obtention du subside. Le subside doit être comptabilisé lorsque le pouvoir subsidiant confirme inconditionnellement cet engagement, à concurrence du montant confirmé. Même si un terme suspensif vient éventuellement l'affecter en retardant et échelonnant par tranche son exigibilité, ce droit de créance est né et certain. Ce cas ne pose pas de problème et le traitement comptable repris dans l'exemple 1 s'applique.

2. Engagement ferme avec conditions suspensives

Pour rappel, la condition suspensive est l'événement futur et incertain auquel est subordonnée l'exécution d'une obligation. La réalisation de

la condition suspensive a pour conséquence de permettre l'exécution de l'obligation qui devient pure et simple. Cet effet se produit rétroactivement au jour où l'obligation aurait du être exécutée si elle n'avait pas été affectée d'une condition suspensive.

De l'avis de la Commission, une créance assortie de conditions suspensives ne doit généralement pas être comptabilisée[7]. La question du traitement dans les comptes d'opérations assorties d'une condition suspensive a été plus particulièrement examinée dans l'avis CNC 148/6. Les principes qui y sont dégagés, relatifs aux opérations générant un produit ou une charge, s'appliquent, par analogie, aux subsides à recevoir.

Trois situations peuvent dès lors se présenter:

2.1. la condition suspensive est réalisée

L'effet rétroactif de la réalisation de la condition suspensive implique que l'obligation (du pouvoir subsidiant) devient pure et simple à la date à laquelle elle aurait dû être exécutée si elle n'avait pas été affectée d'une condition suspensive. La créance correspondante doit donc être imputée à l'exercice au cours duquel l'opération a été conclue, même si la condition s'est accomplie après la date de clôture des comptes, pour autant, bien entendu, que les comptes n'aient pas encore été arrêtés par l'organe d'administration.

2.2. la réalisation de la condition suspensive reste incertaine à la date de l'établissement des comptes annuels

Si, lors de l'établissement des comptes annuels, la réalisation de la condition suspensive reste incertaine, le subside à recevoir ne doit pas être imputé à l'exercice au cours duquel l'octroi, sous conditions, a été confirmé.

2.3. il est certain que la condition sera – ne sera pas – réalisée

Pour rappel, une obligation est conditionnelle lorsqu'elle dépend d'un événement futur et incertain[8]. Il en résulte que s'il est certain, lors de l'établissement des comptes annuels, que la condition sera accomplie ou qu'elle ne le sera pas, il ne s'agit plus d'une opération conditionnelle.

En appliquant ce principe au cas d'espèce, deux situations peuvent se présenter:

1° s'il est certain que la condition ne sera pas réalisée, il est également établi que le subside ne sera pas mis en paiement. La créance qui y est afférente ne peut dès lors être exprimée dans les comptes annuels et seul le traitement comptable repris dans l'exemple 2 trouverait à s'appliquer ;
2° s'il est au contraire certain que la condition sera accomplie, le subside à recevoir doit apparaître dans les comptes annuels de l'exercice écoulé et le traitement comptable repris dans l'exemple 1 doit s'appliquer.

Comme précisé ci-dessus, l'appréciation du caractère certain ou non de la réalisation de la condition - et partant de la question de savoir s'il l'on a affaire ou non à une obligation conditionnelle au sens du Code civil - relève en première instance de la compétence de l'organe d'administration.

Il en découle, de l'avis de la Commission, que si le droit au paiement du subside dépend encore de facteurs qui sont hors du contrôle de son bénéficiaire, l'accomplissement de la condition ne sera pas certain.

Par conséquent, dans ce cas, le bénéficiaire devra constater que l'opération est toujours conditionnelle. Il en va ainsi, par exemple, lorsque le subside à recevoir doit encore recevoir l'aval d'une autorité de tutelle qui dispose d'un pouvoir discrétionnaire.

3. Droit éventuel

Le droit de créance éventuel est le droit dont le sort dépend d'un événement futur et incertain intrinsèque, conditionnant un élément essentiel ou constitutif du droit lui-même.

Il importe de constater que le droit éventuel ne sort pas ses effets rétroactivement, contrairement au droit conditionnel. La Commission est d'avis qu'aucune créance éventuelle relative à un subside à recevoir ne peut être comptabilisée. Par conséquent, c'est le traitement comptable repris dans l'exemple 2 qui s'appliquerait à un tel cas.

III. EXEMPLES

Nous présenterons ci-dessous, sur base de données chiffrées identiques, le cas d'un subside obtenu en vue de financer l'acquisition d'immobilisations corporelles dont le paiement est échelonné sur 20 années et le cas d'un flux de subsides à obtenir pendant 20 années successives, telles les subventions alternatives VIPA[9].

Montant de l'investissement : 10.000.000 EUR (desquels 7.000.000 EUR à amortir sur 33 ans, 2.000.000 EUR à amortir sur 20 ans et 1.000.000 EUR à amortir en 10 ans), acquisition le 1er avril de l'année t

Montant de base indexé à subsidier : **3.500.000 EUR**

Coefficient de calcul de la subvention-utilisation : 7,7214%

Subvention annuelle : **270.249 EUR**

Total des subventions annuelles : **5.404.980 EUR** (20 x 270.249 EUR)

Crédit d'investissement : **3.500.000 EUR** sur 20 ans à 5% (remboursement par annuités constantes à terme échu), mise à disposition des fonds le 1er avril de l'année t

Taux marginal (à titre exemplatif) de l'impôt des sociétés : **25 %**

A. Exemple 1 : Cas d'un subside obtenu en vue de financer l'acquisition d'immobilisations corporelles, et dont le paiement est échelonné sur 20 ans

1. Principes

L'organe d'administration considère, après examen approprié, qu'il dispose d'une créance pure et simple à l'égard du pouvoir subsidiant (ou d'une certitude raisonnable quant au paiement effectif du/des subside(s)) pour un montant correspondant à l'ensemble du flux de paiements attendus.

2. Prise en résultat du subside en capital

Le subside en capital, correspondant à la somme des montants qui doivent être mis en paiement (20 x 270.249 €, soit 5.404.980 €), est pris en résultats au rythme de l'amortissement des immobilisations subsidiées.

Dans le cas présent, le subside finance 35% de l'investissement consenti. 70% de l'investissement est amorti sur 33 ans (à un taux de 3%), 20% sur 20 ans (à un taux de 5%) et 10% sur 10 ans (à un taux de 10%).

Le tableau 1 suivant reprend, par an, la prise en résultats du subside en capital. On relèvera que les montants mentionnés dans le tableau ont été corrigés pour tenir compte de la date d'investissement (le 1er avril) et de l'amortissement pro rata temporis au cours du premier exercice comptable.

Le subside à recevoir est comptabilisé à concurrence de 75% dans la rubrique Subside en capital et à concurrence de 25%[10] dans la rubrique Impôts différés.

Tableau 1

Prise en résultat du subside en capital

Année	70% 3.783.486 3%	20% 1.080.996 5%	10% 540.498 10%	Total 5.404.980	**Montants corrigés *pro rata temporis***	**Prélèvement sur les impôts différés**	**Solde impôts différés**	**Prise en résultat du subside**	**Solde subside en capital**
1	114.651	54.050	54.050	222.751	167.063	41.766	1.309.479	125.297	**3.928.438**
2	114.651	54.050	54.050	222.751	222.751	55.688	1.253.792	167.063	**3.761.375**
3	114.651	54.050	54.050	222.751	222.751	55.688	1.198.104	167.063	**3.594.312**
4	114.651	54.050	54.050	222.751	222.751	55.688	1.142.416	167.063	**3.427.249**
5	114.651	54.050	54.050	222.751	222.751	55.688	1.086.729	167.063	**3.260.186**
6	114.651	54.050	54.050	222.751	222.751	55.688	1.031.041	167.063	**3.093.123**
7	114.651	54.050	54.050	222.751	222.751	55.688	975.353	167.063	**2.926.060**
8	114.651	54.050	54.050	222.751	222.751	55.688	919.666	167.063	**2.758.997**
9	114.651	54.050	54.050	222.751	222.751	55.688	863.978	167.063	**2.591.934**
10	114.651	54.050	54.050	222.751	222.751	55.688	808.290	167.063	**2.424.871**
11	114.651	54.050		168.701	182.213	45.553	762.737	136.660	**2.288.211**
12	114.651	54.050		168.701	168.701	42.175	720.562	126.526	**2.161.685**
13	114.651	54.050		168.701	168.701	42.175	678.386	126.526	**2.035.159**
14	114.651	54.050		168.701	168.701	42.175	636.211	126.526	**1.908.634**
15	114.651	54.050		168.701	168.701	42.175	594.036	126.526	**1.782.108**
16	114.651	54.050		168.701	168.701	42.175	551.861	126.526	**1.655.582**
17	114.651	54.050		168.701	168.701	42.175	509.686	126.526	**1.529.057**
18	114.651	54.050		168.701	168.701	42.175	467.510	126.526	**1.402.531**
19	114.651	54.050		168.701	168.701	42.175	425.335	126.526	**1.276.005**
20	114.651	54.050		168.701	168.701	42.175	383.160	126.526	**1.149.480**
21	114.651			114.651	128.164	32.041	351.119	96.123	**1.053.357**
22	114.651			114.651	114.651	28.663	322.456	85.988	**967.369**
23	114.651			114.651	114.651	28.663	293.793	85.988	**881.380**
24	114.651			114.651	114.651	28.663	265.131	85.988	**795.392**
25	114.651			114.651	114.651	28.663	236.468	85.988	**709.404**
26	114.651			114.651	114.651	28.663	207.805	85.988	**623.415**
27	114.651			114.651	114.651	28.663	179.142	85.988	**537.427**
28	114.651			114.651	114.651	28.663	150.480	85.988	**451.439**
29	114.651			114.651	114.651	28.663	121.817	85.988	**365.450**
30	114.651			114.651	114.651	28.663	93.154	85.988	**279.462**
31	114.651			114.651	114.651	28.663	64.491	85.988	**193.474**
32	114.651			114.651	114.651	28.663	35.828	85.988	**107.485**
33	114.651			114.651	114.651	28.663	7.166	85.988	**21.497**
34					28.663	7.166	-	21.497	-

3. **Plan de remboursement de la dette**

Le tableau 2 ci-dessous présente le plan de remboursement d'un crédit de 3.500.000 €, à 5%, remboursé en 20 annuités constantes.

Tableau 2

Année	Solde restant dû	Annuité	Charge d'intérêt annuelle	Remboursement du principal
1	3.500.000	280.849	175.000	105.849
2	3.394.151	280.849	169.708	111.142
3	3.283.009	280.849	164.150	116.699
4	3.166.311	280.849	158.316	122.534
5	3.043.777	280.849	152.189	128.660
6	2.915.117	280.849	145.756	135.093
7	2.780.024	280.849	139.001	141.848
8	2.638.176	280.849	131.909	148.940
9	2.489.236	280.849	124.462	156.387
10	2.332.849	280.849	116.642	164.207
11	2.168.642	280.849	108.432	172.417
12	1.996.225	280.849	99.811	181.038
13	1.815.187	280.849	90.759	190.090
14	1.625.098	280.849	81.255	199.594
15	1.425.503	280.849	71.275	209.574
16	1.215.929	280.849	60.796	220.053
17	995.877	280.849	49.794	231.055
18	764.822	280.849	38.241	242.608
19	522.214	280.849	26.111	254.738
20	267.475	280.849	13.374	267.475

4. **Ecritures comptables**

Ecritures au cours de la première année (t)

1. 1er avril année t - octroi du subside	2915 416	 1510 1680	Créance > 1 an non productrice d'intérêt Subside à recevoir @ Subside en capital Impôts différés afférents à des subsides en capital	5.134.731 270.249	 4.053.735 1.351.245
- obtention d'un crédit	550	 173	Banque @ Dette > 1 an: Banque	3.500.000	 3.500.000
- acquisition des immobilisations	2210 2300 2400	 440	Construction Installation Matériel @ Fournisseur	7.000.000 2.000.000 1.000.000	 10.000.000

2. Paiement de la 1ère subvention (année t)	550	 416	Banque @ Subside à recevoir	270.249	 270.249

3. Fin d'exercice (année t)						
- reclassification de la dette	173		Dette > 1 an: Banque	105.849		(1)
		423	@ Dette échéant dans l'année		105.849	
- reclassification du subside à recevoir	416		Subside à recevoir	270.249		
		2915	@ Créance > 1 an non productrice d'intérêt		270.249	
- régularisation d'intérêts	6500		Intérêt sur dette	131.250		(2)
		492	@ Charges à imputer		131.250	
- amortissement des immobilisations *pro rata temporis*	6302		Dotation aux amortissements s/ I.C.	309.091		
		2219	@ Amortissement acté s/ construction		159.091	
		2309	Amortissement acté s/ installation		75.000	
		2409	Amortissement acté s/ matériel		75.000	
- prise en résultat *pro rata temporis* du subside en capital	1510		Subside en capital	125.297		
	1680		Impôts différés afférents à des subsides en capital	41.766		(3)
		7530	@ Subside en capital		125.297	
		780	Prélèvements sur les impôts différés		41.766	

(1) Tableau 2, Remboursement du principal, Année 1

(2) Tableau 2, Charge d'intérêt annuelle, Année 1, pro rata temporis (3/4)

(3) Tableau 1, Prise en résultat du subside, Prélèvement sur les impôts différés, Année 1

Situation au terme de la première année

Bilan 31/12/xxx1			
Immobilisations corporelles	9.690.909	Fonds propres (hors résultat de l'ex. et subside en capital)	6.229.751
		Résultat de l'exercice	- 273.278
Subside à recevoir > 1 an	4.864.482	Subside en capital	3.928.438
		Impôts différés	1.309.479
Subside à recevoir à un an au plus	270.249	Dette > 1an	3.394.151
		Dette échéant dans l'année	105.849
		Charges à imputer	131.250

Compte de résultats xxx1			
Dotation aux amortissements	309.091	Subside en capital	125.297
Charge d'intérêt	131.250	Prélèvement sur les impôts différés	41.766
		[redacted]	[redacted]
		Perte à reporter	273.278

Ecritures au cours de la deuxième année (t+1)

4. 1ère échéance de l'emprunt						
	423		Dette échéant dans l'annee	105.849		(4)
	6500		Intérêt sur dette	43.750		
	492		Charges à imputer	131.250		
		550	@ Banque		280.849	

(4) Tableau 2, Charge d'intérêt annuelle, Année 1, pro rata temporis (1/4)

5. Paiement de la 2ème subvention	550		Banque	270.249		
		416	@ Subside à recevoir		270.249	

6. Fin d'exercice (année t+1)						
- reclassification de la dette	173		Dette > 1 an: Banque	111.142		(5)
		423	@ Dette échéant dans l'année		111.142	
- reclassification du subside à recevoir	416		Subside à recevoir	270.249		
		2915	@ Créance > 1 an non productrice d'intérêt		270.249	
- régularisation d'intérêts	6500		Intérêt sur dette	127.281		(6)
		492	@ Charges à imputer		127.281	
- amortissement des immobilisations *pro rata temporis*	6302		Dotation aux amortissements s/ I.C.	412.121		
		2219	@ Amortissement acté s/ construction		212.121	
		2309	Amortissement acté s/ installation		100.000	
		2409	Amortissement acté s/ matériel		100.000	
- prise en résultat *pro rata temporis* du subside en capital	1510		Subside en capital	167.063		
	1680		Impôts différés afférents à des subsides en capital	55.688		(7)
		7530	@ Subside en capital		167.063	
		780	Prélèvements sur les impôts différés		55.688	

(5) Tableau 2, Remboursement du principal, Année 2

(6) Tableau 2, Charge d'intérêt annuelle, Année 2, pro rata temporis (3/4)

(7) Tableau 1, Prise en résultat du subside, Prélèvement sur impôts différés, Année 2

Situation au terme de la deuxième année

Bilan 31/12/xxx2			
Immobilisations corporelles	9.278.788	Fonds propres (hors résultat de l'ex. et subside en capital)	5.967.073
		Résultat de l'exercice	- 360.401
Subside à recevoir > 1 an	4.594.233	Subside en capital	3.761.375
		Impôts différés	1.253.792
Subside à recevoir à un an au plus	270.249	Dette > 1an	3.283.009
		Dette échéant dans l'année	111.142
		Charges à imputer	127.281

Compte de résultats xxx2			
Dotation aux amortissements	412.121	Subside en capital	167.063
Charge d'intérêt	171.031	Prélèvement sur les impôts différés	55.688
		Perte à reporter	360.401

Ecritures au cours de la douzième année (sauf paiement de l'annuité)

7. Paiement de la 12ème subvention	550		Banque	270.249		
		416	@ Subside à recevoir		270.249	

8. Fin d'exercice (année t+11) - reclassification de la dette	173 423		Dette > 1 an: Banque @ Dette échéant dans l'année	181.038	181.038	(8)
- reclassification du subside à recevoir	416 2915		Subside à recevoir @ Créance > 1 an non productrice d'intérêt	270.249	270.249	
- régularisation d'intérêts	6500 492		Intérêt sur dette @ Charges à imputer	74.858	74.858	(9)
- amortissement des immobilisations *pro rata temporis*	6302 2219 2309		Dotation aux amortissements s/ I.C. @ Amortissement acté s/ construction Amortissement acté s/ installation	312.121	212.121 100.000	
- prise en résultat *pro rata temporis* du subside en capital	1510 1680 7530 780		Subside en capital Impôts différés afférents à des subsides en capital @ Subside en capital Prélèvements sur les impôts différés	126.526 42.175	126.526 42.175	(10)

(8) Tableau 2, Remboursement du principal, Année 12
(9) Tableau 2, Charge d'intérêt annuelle, Année 12, pro rata temporis (3/4)
(10) Tableau 1, Prise en résultat du subside, Prélèvement sur impôts différés, Année 12

Situation au terme de la douzième année

Bilan 31/12/xx12			
Immobilisations corporelles	5.599.629	Fonds propres (hors résultat de l'ex. et subside en capital)	3.774.239
		Résultat de l'exercice	- 245.387
Subside à recevoir > 1 an	1.891.743	Subside en capital	2.161.685
		Impôts différés	720.562
Subside à recevoir à un an au plus	270.249	Dette > 1an	1.815.187
		Dette échéant dans l'année	181.038
		Charges à imputer	74.858

Compte de résultats xx12			
Dotation aux amortissements	312.121	Subside en capital	126.526
Charge d'intérêt	101.966	Prélèvement sur les impôts différés	42.175
		Perte à reporter	245.387

B. Exemple 2 : Cas d'un flux de subsides à obtenir pendant 20 années successives, telles les subventions alternatives VIPA.

1. **Principes**

La procédure d'octroi des subventions est organisée par l'arrêté du gouvernement flamand du 1er septembre 2006 réglant les subventions d'investissement alternatives octroyées par le Fonds flamand de l'infrastructure affectée aux matières personnalisables[11], ci-après l'arrêté VIPA.

L'octroi de ces subsides repose sur les principes suivants:

- le Ministre compétent doit accorder à l'initiateur du projet un accord de principe initial permettant à ce dernier d'être éligible pour l'obtention de subventions annuelles en vue du financement d'un projet déterminé;
- chaque année, pendant vingt années consécutives, le Fonds peut accorder aux initiateurs, sur base de demandes annuelles et dans les limites des crédits budgétaires disponibles, une subvention sous certaines conditions;
- le montant annuel des subventions annuelles est calculé en appliquant un coefficient au montant de base calculé et déterminé au moment de l'octroi de l'accord de principe initial;

- les conditions portent, chaque année, tant sur le principe-même de l'octroi de la subvention annuelle que sur le montant de celle-ci.

2. **Nature de l'accord de principe**

L'accord de principe porte sur la faculté offerte aux initiateurs d'un projet de solliciter annuellement, pendant vingt années consécutives, l'octroi d'une subvention[12]. Cette subvention annuelle est calculée en appliquant un certain coefficient à une enveloppe globale (le montant de base) déterminée, en fonction du projet, au moment de l'octroi de l'accord de principe[13].

Chaque année, une demande formelle doit être introduite par l'initiateur du projet auprès du Fonds en vue d'obtenir une subvention. Le Fonds décide, après examen, d'octroyer ou non cette subvention annuelle, ainsi que son montant (qui peut être réduit proportionnellement), au regard de critères de différentes natures que l'arrêté VIPA définit. Les décisions du Fonds sont prises en outre dans les limites des crédits budgétaires disponibles[14]. Par conséquent, de l'avis de la Commission, et en l'état actuel de la législation, l'initiateur du projet ne dispose, lors de l'octroi de l'accord de principe, d'aucune créance à l'égard du Fonds, mais seulement du droit de pouvoir solliciter, pendant vingt années successives, dans le cadre d'un maître plan prédéfini, l'octroi de subventions annuelles.

De l'avis de la Commission, la date à laquelle le droit à l'obtention des subventions VIPA acquiert un caractère certain ne pourrait correspondre à la date de l'obtention de l'accord de principe, compte tenu, d'une part, de l'absence de tout engagement ferme de la part du pouvoir subsidiant et, d'autre part, du pouvoir discrétionnaire dont dispose ce dernier lors de l'examen des demandes annuelles.

Le droit à l'obtention des subsides s'apparente ici à un droit éventuel.

3. **Nature des subventions annuelles**

Les subventions annuelles obtenues du Fonds ont pour objet le financement de travaux de construction dans le secteur des soins visant à modifier ou étendre l'infrastructure existante.

Ce type de subside répond à la définition de subside en capital correspondant aux « 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 »[15].

Le montant de la subvention annuelle est calculé en appliquant un certain facteur au montant de base déterminé lors de l'octroi de l'accord de principe.[16]

Par conséquent, de l'avis de la Commission, les subventions annuelles doivent être considérées comme des subsides en capital pour leur entièreté.

4. **Prise en résultats du subside en capital**

Le subside est pris en résultats au rythme de l'amortissement des immobilisations subsidiées. Cependant, comme la plupart des subsides acquière un caractère certain après que l'amortissement des investissements subsidiés a pu être entamé, le compte de résultats de l'exercice au cours duquel chaque subside s'avère définitivement acquis doit reprendre la partie des subsides à concurrence de laquelle l'amortissement a déjà été effectué. Le tableau 3 ci-dessous illustre ce principe.

Tableau 3

5. **Ecritures comptables**

Dans cet exemple, le bénéficiaire est une ASBL qui n'est pas soumise à l'impôt des sociétés. Par conséquent, il n'y a pas de ventilation entre subside en capital et impôts différés. De même, la nomenclature des comptes correspond à celle du plan comptable applicable aux ASBL[17].

Année	1	*pro rata temporis*	2	3	18	19	20	Prises en résultat	Prises en résultat cumulées	Subsides obtenus cumulés	Solde subside en capital
	270.249		270.249	270.249	270.249	270.249	270.249				
1	11.138	8.353						**8.353**	8.353	270.249	**261.896**
2	11.138	11.138	19.491					**30.628**	38.981	540.498	**501.517**
3	11.138	11.138	11.138	30.628				**52.903**	91.885	810.747	**718.862**
4	11.138	11.138	11.138	11.138				**75.178**	167.063	1.080.996	**913.933**
5	11.138	11.138	11.138	11.138				**97.453**	264.516	1.351.245	**1.086.729**
6	11.138	11.138	11.138	11.138				**119.728**	384.245	1.621.494	**1.237.249**
7	11.138	11.138	11.138	11.138				**142.004**	526.249	1.891.743	**1.365.494**
8	11.138	11.138	11.138	11.138				**164.279**	690.527	2.161.992	**1.471.465**
9	11.138	11.138	11.138	11.138				**186.554**	877.081	2.432.241	**1.555.160**
10	11.138	11.138	11.138	11.138				**208.829**	1.085.910	2.702.490	**1.616.580**
11	8.435	9.111	9.111	9.111				**208.808**	1.294.718	2.972.739	**1.678.021**
12	8.435	8.435	8.435	8.435				**218.922**	1.513.640	3.242.988	**1.729.348**
13	8.435	8.435	8.435	8.435				**235.792**	1.749.432	3.513.237	**1.763.805**
14	8.435	8.435	8.435	8.435				**252.662**	2.002.095	3.783.486	**1.781.391**
15	8.435	8.435	8.435	8.435				**269.532**	2.271.627	4.053.735	**1.782.108**
16	8.435	8.435	8.435	8.435				**286.403**	2.558.030	4.323.984	**1.765.954**
17	8.435	8.435	8.435	8.435				**303.273**	2.861.302	4.594.233	**1.732.931**
18	8.435	8.435	8.435	8.435	176.747			**320.143**	3.181.445	4.864.482	**1.683.037**
19	8.435	8.435	8.435	8.435	8.435	185.182		**337.013**	3.518.458	5.134.731	**1.616.273**
20	8.435	8.435	8.435	8.435	8.435	8.435	193.617	**353.883**	3.872.341	5.404.980	**1.532.639**
21	5.733	6.408	6.408	6.408	6.408	6.408	6.408	**128.164**	4.000.504	5.404.980	**1.404.476**
22	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	**114.651**	4.115.155	5.404.980	**1.289.825**
23	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	**114.651**	4.229.806	5.404.980	**1.175.174**
24	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	**114.651**	4.344.457	5.404.980	**1.060.523**
25	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	**114.651**	4.459.109	5.404.980	**945.872**
26	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	**114.651**	4.573.760	5.404.980	**831.220**
27	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	**114.651**	4.688.411	5.404.980	**716.569**
28	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	**114.651**	4.803.062	5.404.980	**601.918**
29	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	**114.651**	4.917.713	5.404.980	**487.267**
30	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	**114.651**	5.032.364	5.404.980	**372.616**
31	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	**114.651**	5.147.015	5.404.980	**257.965**
32	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	**114.651**	5.261.666	5.404.980	**143.314**
33	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	**114.651**	5.376.317	5.404.980	**28.663**
34		1.433	1.433	1.433	1.433	1.433	1.433	**28.663**	5.404.980	5.404.980	**-**

Ecritures au cours de la première année (t)

1. Obtention de l'accord de principe	Les annexes devraient mentionner la nature de l'accord de principe du Ministre				
2. Obtention d'un crédit	550	173	Banque @ Dette > 1 an: Banque	3.500.000	3.500.000
2'. Investissement le 1er avril année t	2210 2300 2400		Construction Installation Matériel	7.000.000 2.000.000 1.000.000	
		440	@ Fournisseur		10.000.000
3. Octroi de la 1ère subvention-utilisation de l'année t	416		Subside à recevoir	270.249	
		1510	@ Subside en capital		270.249
4. Paiement de la 1ère subvention	550		Banque	270.249	
		416	@ Subside à recevoir		270.249

5. Fin d'exercice (année t) - reclassification de la dette	173	 423	Dette > 1 an: Banque @ Dette échéant dans l'année	105.849	 105.849	
- régularisation d'intérêts	6500	 492	Intérêt sur dette @ Charges à imputer	131.250	 131.250	
- amortissement des immobilisations *pro rata temporis*	6302	 2219 2309 2409	Dotation aux amortissements s/ I.C. @ Amortissement acté s/ construction Amortissement acté s/ installation Amortissement acté s/ matériel	309.091	 159.091 75.000 75.000	
- prise en résultat *pro rata temporis* du subside en capital	1510	 736	Subside en capital @ Subside en capital et intérêt	8.353	 8.353	(1)

(1) Tableau 3, Prise en résultat du subside, Année 1

Situation au terme de la première année

Bilan 31/12/xxx1			
Immobilisations corporelles	9.690.909	Fonds propres (hors résultat de l'ex. et subside en capital)	6.229.751
		Résultat de l'exercice	- 431.988
		Subside en capital	261.896
		Dette > 1an	3.394.151
		Dette échéant dans l'année	105.849
		Comptes de régularisation	131.250

Compte de résultats xxx1			
Dotation aux amortissements	309.091	Subside en capital et intérêt	8.353
Charge d'intérêt	131.250		
		Perte à reporter	431.988

Ecritures au cours de la deuxième année (t+1)

6. 1ère échéance de l'emprunt au 31 mars (t+1)	423 6500 492	 550	Dette échéant dans l'année Intérêt sur dette Charges à imputer @ Banque	105.849 43.750 131.250	 280.849	
7. Octroi de la 2ème subvention-utilisation	416	 1510	Subside à recevoir @ Subside en capital	270.249	 270.249	
8. Paiement de la 2ème subvention	550	 416	Banque @ Subside à recevoir	270.249	 270.249	

9. Fin d'exercice (année t+1) - reclassification de la dette	173	 423	Dette > 1 an: Banque @ Dette échéant dans l'année	111.142	 111.142	
- régularisation d'intérêts	6500	 492	Intérêt sur dette @ Charges à imputer	127.281	 127.281	
- amortissement des immobilisations *pro rata temporis*	6302	 2219 2309 2409	Dotation aux amortissements s/ I.C. @ Amortissement acté s/ construction Amortissement acté s/ installation Amortissement acté s/ matériel	412.121	 212.121 100.000 100.000	
- prise en résultat *pro rata temporis* du subside en capital	1510	 736	Subside en capital @ Subside en capital et intérêt	30.628	 30.628	(2)

(2) Tableau 3, Prise en résultat du subside, Année 2

Situation au terme de la deuxième année

Bilan 31/12/xxx2			
Immobilisations corporelles	9.278.788	Fonds propres (hors résultat de l'ex. et subside en capital)	5.808.363
		Résultat de l'exercice	- 552.523
		Subside en capital	501.517
		Dette > 1an	3.283.009
		Dette échéant dans l'année	111.142
		Comptes de régularisation	127.281

Compte de résultats xxx2			
Dotation aux amortissements	412.121	Subside en capital et intérêt	30.628
Charge d'intérêt	171.031		
		Perte à reporter	552.523

Ecritures au cours de la douzième année

10. Octroi de la 12ème subvention-utilisation (année t+11)	416	 1510	Subside à recevoir @ Subside en capital	270.249	 270.249	
11. Paiement de la 12ème subvention	550	 416	Banque @ Subside à recevoir	270.249	 270.249	

12. Fin d'exercice (année t+11)						
- reclassification de la dette	173		Dette > 1 an: Banque	181.038		
		423	@ Dette échéant dans l'année		181.038	
- régularisation d'intérêts	6500		Intérêt sur dette	74.858		
		492	@ Charges à imputer		74.858	
- amortissement des immobilisations pro rata temporis	6302		Dotation aux amortissements s/ I.C.	312.121		
		2219	@ Amortissement acté s/ construction		212.121	
		2309	Amortissement acté s/ installation		100.000	
- prise en résultat *pro rata temporis* du subside en capital	1510		Subside en capital	218.922		(3)
		736	@ Subside en capital et intérêt		218.922	

(3) Tableau 3, Prise en résultat du subside, Année 12

Situation au terme de la douzième année

Bilan 31/12/xx12			
Immobilisations corporelles	5.599.629	Fonds propres (hors résultat de l'ex. et subside en capital)	1.994.363
		Résultat de l'exercice	- 195.166
		Subside en capital	1.729.348
		Dette > 1an	1.815.187
		Dette échéant dans l'année	181.038
		Comptes de régularisation	74.858

Compte de résultats xx12			
Dotation aux amortissements	312.121	Subside en capital et intérêt	218.922
Charge d'intérêt	101.966		
		Perte à reporter	195.166

1 MB 6 février 2001

2 Avis CNC 125/1, Bull. n°7, p.6.

3 Avis 125/3, Bull. CNC n°7, p.7, Avis 125/3bis, Bull. CNC n°9, p.12, Avis 125/6, Bull. n°18, p.13.

4 Avis CNC 125/1 précité.

5 Avis CNC 148/6, Bull. CNC n°34, mars 1995, pp. 24-26.

6 Les cinq stades suivants peuvent être mis en évidence : le droit acquis, le droit affecté d'un terme suspensif, le droit affecté d'une condition suspensive, le droit éventuel et les simples expectatives.

7 Avis CNC 125/1.

8 Art. 1168 C.Civ.

9 Cf. infra.

10 Taux ISoc applicable dans l'exemple.

11 MB 24 octobre 2006

12 Article 30, §6, arrêté VIPA.

13 Article 3, alinéa 2, arrêté VIPA.

14 Art. 3, al. 1er et Art. 35, arrêté VIPA.

15 Avis CNC 125/5, Bull. n°9, p.13.

16 L'on relèvera que la somme des subventions annuelles ainsi calculées est supérieure à ce même montant de base. Il pourrait dès lors être soutenu que la différence positive éventuelle entre le montant total des subventions annuelles et le montant de base indexé à subsidier

pourrait être assimilée à un subside en intérêt. Cette différence pourrait s'interpréter comme la volonté des pouvoirs publics de financer le coût de portage du financement du projet qui, suite à l'étalement sur vingt ans de l'octroi et du paiement des subsides, reste à charge de l'association. Si tel devait être le cas, la partie des subventions afférente à ce taux de financement devrait être comptabilisée dans le compte de résultats de l'exercice au cours duquel les subventions sont accordées, et ce, sur base d'un taux de rendement constant.

L'examen attentif des modalités d'octroi des subventions VIPA ne permet cependant pas de conclure en l'assimilation de la différence précitée à un subside en intérêt, notamment pour les motifs suivants :

- l'objet du subside ne porte pas sur les intérêts d'une dette;
- le montant de base faisant l'objet de l'accord de principe ne constitue pas le subside, mais la base de calcul permettant de calculer les subventions annuelles.

17 Arrêté royal du 19 décembre 2003 précité.