

Avis CNC 126-10 - Immobilisation acquise pour un prix variable dépendant du bénéfice ultérieur du cessionnaire

La Commission s'est prononcée dans son [avis n° 126/9](#) (Bulletin n° 25 de juin 1990) sur le traitement comptable de l'acquisition par une entreprise d'une immobilisation financière pour un prix comportant une partie variable, dépendant du bénéfice d'exploitation réalisé par le cessionnaire au cours d'une période déterminée postérieure à l'acquisition.

Elle a fait valoir que cette partie variable du prix, placée dans la dépendance d'une condition suspensive, ne devait ni ne pouvait être actée au titre de coût de l'immobilisation qu'au moment où, à la suite de la constatation du bénéfice d'exploitation réalisé, elle aurait acquis un caractère certain.

Suite à la publication de cet avis, trois questions ont été posées à la Commission. La première portait sur le point de savoir si cet avis avait une portée générale et, notamment, si les principes qu'il consacrait étaient également d'application en cas d'acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles et, dans l'affirmative, comment devait s'appliquer l'amortissement de cette partie variable de la valeur d'acquisition dans le cas d'immobilisations amortissables. La deuxième question avait trait à la possibilité que les entreprises aient, d'une part de prendre en charge cette partie variable au moment où elle deviendrait certaine et, d'autre part, d'établir un plan d'amortissement distinct pour chaque tranche successive.

Enfin et de manière plus fondamentale, une dernière question a été posée de savoir si l'avis susvisé était cohérent avec le traitement comptable des biens acquis contre paiement d'une rente viagère, prévu par l'article 26, § 2 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976. Aux termes de cet article, la valeur d'acquisition de biens acquis contre rente viagère s'entend comme étant le capital nécessaire, au moment de l'acquisition, pour assurer le service de la rente, augmenté le cas échéant du montant payé au comptant et des frais. Il a été fait valoir que dans ces deux cas la situation était la même : le prix d'acquisition est placé dans la dépendance d'un élément incertain au moment de l'acquisition.

Quant à cette objection, tout d'abord. De l'avis de la Commission les deux situations présentent certes des éléments de similitude, mais ne sont pas identiques. Dans le cas de la rente viagère, l'élément d'incertitude porte sur la survie effective du bénéficiaire de la rente, soit sur un élément extrinsèque à la valeur économique objective du bien. Quelle que soit la période durant laquelle la rente sera servie, la valeur économique du bien sera la même pour l'entreprise. Dans le cas de l'acquisition d'un bien moyennant un prix variable en fonction de son rendement pour l'entreprise, l'élément d'incertitude porte sur un élément intrinsèque du bien : sa valeur économique pour l'entreprise, estimée par le biais de son influence sur la rentabilité de celle-ci. Cette différence quant au fond justifie un traitement différent sous l'angle comptable : dans le premier cas l'incertitude se traduit dans un compte de provisions au passif du bilan et dans les variations de ce compte; dans le second cas, elle concerne la valeur pour laquelle le bien est porté à l'actif.

Quant à l'amortissement des immobilisations acquises pour un prix variable, il convient de rappeler que l'article 12, § 1^{er} et l'article 28 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 imposent la prise en charge du coût des investissements à durée d'utilisation limitée, répartie selon un plan approprié, sur la durée d'utilisation probable du bien en cause. Ces dispositions, jointes au principe que les actifs sont portés dans les comptes à leur valeur d'acquisition, s'opposent à une prise en charge entière du coût de ces investissements au fur et à mesure qu'il acquiert un caractère certain.

Par ailleurs, il est évident que l'entreprise dispose de l'immobilisation en cause dès le moment où elle en a la jouissance; c'est à dater de ce moment que la durée probable de son utilisation doit être estimée; c'est sur cette durée que la prise en charge du coût de celle-ci par la voie d'amortissements échelonnés doit être répartie. Cette durée d'utilisation est inhérente à l'actif en cause et est, de manière générale, indépendante du prix payé et de l'échelonnement éventuel du paiement de ce prix. Il en résulte qu'un amortissement échelonné sur un nombre d'années fixe, prenant chaque fois comme point de départ la date de naissance de l'obligation de paiement échelonné du prix, ne serait pas conforme avec la notion de l'amortissement telle qu'elle est consacrée par l'arrêté du 8 octobre 1976.

Dans la mesure où l'entreprise opte pour un régime d'amortissement linéaire, l'application de la règle susvisée conduira, dans le cas d'une durée d'utilisation ou d'utilité probable de dix ans, à amortir la première tranche sur dix ans, la seconde sur neuf ans, et ainsi de suite.

Il y a lieu toutefois d'être attentif au fait que, dans ce cas, la politique d'amortissement se traduit par des amortissements d'un montant progressif actés tout au long de la période initiale au cours de laquelle le prix à payer s'accroît, pour se stabiliser ensuite si la période d'amortissement est plus longue. C'est dire que les amortissements sont les plus faibles en début de période au moment où, normalement, la productivité de l'immobilisation est la plus élevée. Sous l'angle du droit comptable, l'entreprise a la faculté d'éviter cette conséquence en optant pour une méthode d'amortissement dégressif^{f1}.

¹ En ce qui concerne les aspects fiscaux, cf. la réponse du Ministre des Finances à la question parlementaire n° 199 de Monsieur de Clippele du 9 septembre 1992 (Chambre des représentants -Questions et réponses S.O. 1992-1993, p. 2927, DO 919281213).