

## COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

### Avis CNC 2010/15 – Méthodes d'amortissement (mise à jour)

Avis du 6 octobre 2010, mis à jour le 12 mars 2025

I.	Remarque liminaire concernant la mise à jour de l'avis.....	1
II.	Introduction.....	2
III.	Règles d'évaluation.....	2
A.	Généralités.....	2
B.	Frais d'établissement.....	3
C.	Immobilisations incorporelles et corporelles dont l'utilisation est limitée dans le temps 3	
1.	Amortissement ordinaires.....	3
2.	Amortissements complémentaires ou non récurrents.....	4
D.	Actifs réévalués.....	4
IV.	Valeur amortissable.....	5
V.	Période d'amortissement.....	6
VI.	Méthodes d'amortissement.....	6
A.	Méthode d'amortissement linéaire.....	7
1.	En fonction des unités de temps.....	7
2.	En fonction du volume d'activité.....	7
2.1.	Volume d'activité simple.....	7
2.2.	Volume d'activité mixte.....	7
B.	Méthodes comptables d'amortissement dégressif.....	8
C.	Méthode d'amortissement progressif.....	8
D.	Méthode d'amortissements accélérés.....	8
VII.	Amortissement des immobilisations corporelles en cours et des acomptes versés - Prise en résultat des subsides en capital.....	9

#### **I. Remarque liminaire concernant la mise à jour de l'avis**

La Commission saisit l'occasion de la mise à jour du présent avis pour y intégrer une version actualisée de l'avis CNC 2017/18 – *Amortissements des immobilisations corporelles en cours et des acomptes versés - Prise en résultat des subsides en capital* du 13 décembre 2017<sup>1</sup>. Le contenu de cet avis se trouve sous le titre VII. Amortissement des immobilisations corporelles en cours et des acomptes versés - Prise en résultat des subsides en capital.

<sup>1</sup> L'avis CNC 2017/18 a été élaboré après la publication pour consultation publique d'un projet d'avis le 25 août 2017 sur le site de la CNC.

## **II. Introduction**

1. Sous les actifs immobilisés sont portés les éléments du patrimoine destinés à servir de façon durable l'activité de l'entreprise<sup>2</sup>. Exprimé différemment, on peut dire que les actifs immobilisés sont *utilisés*, alors que les actifs circulants sont *consommés*. Bon nombre d'actifs immobilisés ont une durée de vie économique limitée dans le temps. Cette limitation entraîne pour l'entreprise une perte d'utilité de ses actifs immobilisés. Cette perte d'utilité est systématiquement exprimée par l'application d'amortissements. Les amortissements ont donc pour objet de répartir dans le temps la prise en charge du coût des investissements dont la durée de vie est limitée. Dans le présent avis, la Commission se penche sur la méthode d'amortissement.

## **III. Règles d'évaluation**

### **A. Généralités**

2. Pour le calcul des charges d'amortissement, il convient tout d'abord de déterminer les règles d'évaluation<sup>3</sup>.
3. L'article 3:6, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup> de l'arrêté royal du 29 avril 2019 portant exécution du Code des sociétés et des associations (ci-après : arrêté royal CSA) dispose que l'organe d'administration de la société, de l'ASBL, de l'AISBL ou de la fondation détermine les règles applicables à l'évaluation de l'inventaire et, notamment, aux constitutions et ajustements d'amortissements. Ces règles d'évaluation sont résumées dans l'annexe et sont suffisamment précises pour permettre au lecteur des comptes annuels d'apprécier les méthodes d'évaluation adoptées<sup>4</sup>.
4. Conformément à l'article 3:23, alinéa 1<sup>er</sup> de l'arrêté royal CSA, 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.
5. Toutefois, l'arrêté royal CSA prévoit une exception à ce régime d'amortissements économiquement justifiés. Conformément aux articles 3:39, § 1<sup>er</sup> et 3:42, § 1<sup>er</sup> de l'arrêté royal CSA, les immobilisations incorporelles et corporelles peuvent en effet faire l'objet d'un plan d'amortissement accéléré, conformément aux dispositions fiscales en la matière<sup>5</sup>.
6. Les amortissements doivent répondre aux critères de prudence, de sincérité et de bonne foi et sont spécifiques aux éléments de l'actif pour lesquels ils ont été constitués ou actés<sup>6</sup>. Toutefois, les éléments de l'actif dont les caractéristiques techniques ou juridiques sont

---

<sup>2</sup> Cf. art. 2, § 4 de la directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil (ci-après : directive comptable).

<sup>3</sup> En ce qui concerne les règles d'évaluation, le Rapport au Roi de l'AR du 8 octobre 1976 (MB du 19 octobre 1976) apporte cette précision utile: « Tout d'abord, les éléments du patrimoine sont considérés dans leur finalité concrète pour l'entreprise, dans la continuité de leur mise en œuvre et davantage, dès lors, en termes d'utilité économique qu'en termes de valeurs à réaliser. Les règles qui président à leur évaluation sont placées dans la dépendance de cette finalité ».

<sup>4</sup> Art. 3:6, § 1<sup>er</sup>, al. 2, AR CSA.

<sup>5</sup> Cf. *infra*.

<sup>6</sup> Art. 3:24 et 3:25, AR CSA.

entièrement identiques peuvent toutefois faire globalement l'objet d'amortissements ou de réductions de valeur<sup>7</sup>.

7. Il est également important que, conformément à l'article 3:26 de l'arrêté royal CSA, les amortissements soient constitués systématiquement. Ils ne peuvent dépendre du résultat de l'exercice<sup>8</sup>.

## **B. Frais d'établissement**

8. Sont portés sous la rubrique « Frais d'établissement », s'ils ne sont pas pris en charge à un autre titre durant l'exercice au cours duquel ils ont été exposés, les frais qui se rattachent à la constitution, au développement ou à la restructuration de la société, de l'ASBL, de l'ASBL ou de la fondation, tels que les frais de constitution, d'augmentation de capital ou d'augmentation de l'apport, les frais d'émission d'emprunts, et les frais de restructurations<sup>9</sup>.

9. Les frais d'établissement font l'objet d'amortissements appropriés, par tranches annuelles de vingt pour cent au moins des sommes réellement dépensées. Par contre, l'amortissement des frais d'émission d'emprunts peut être réparti sur toute la durée de l'emprunt<sup>10</sup>.

## **C. Immobilisations incorporelles et corporelles dont l'utilisation est limitée dans le temps**

### **1. Amortissement ordinaires**

10. Les immobilisations incorporelles sont des ressources de nature incorporelle affectées à l'activité de l'entreprise et dont celle-ci attend des avantages économiques futurs.

11. Les immobilisations corporelles sont détenues en vue soit d'être utilisées pour la production ou la fourniture de biens ou de services, soit d'être louées à des tiers, soit encore à des fins administratives. Les immobilisations corporelles dont la durée de vie est limitée dans le temps constituent pour ainsi dire un stock de prestations de production potentielles, dont la consommation progressive s'étale sur plusieurs exercices.

12. Les pertes de valeur des immobilisations corporelles et incorporelles dont la durée de vie est limitée dans le temps sont prises en charge par la voie d'amortissements. Si l'arrêté royal CSA ne détermine pas de durée d'amortissement minimale, il prescrit, par contre, que si leur durée d'utilisation ne peut être estimée de manière fiable, l'amortissement des frais de développement et l'amortissement du goodwill sont répartis sur une durée de dix ans au plus. La durée d'amortissement du goodwill est justifiée dans l'annexe.<sup>11</sup>

13. Les amortissements doivent être calculés selon un plan établi par l'organe d'administration<sup>12</sup>.

14. La détermination de la charge d'amortissement est fondée sur les éléments suivants:

- la valeur amortissable ;

---

<sup>7</sup> Art. 3:25, AR CSA.

<sup>8</sup> En introduisant cette règle, le législateur a mis fin à une ancienne pratique courante, mais fortement contestée sous l'angle du droit commercial, qui consistait à arrêter ou limiter les amortissements lorsque la comptabilité affichait une perte ou un bénéfice minime ou que le contribuable devait encore épurer des pertes précédentes importantes (L. VAN DEN HAUWE, "De afschrijving in het Belgisch fiscaal en boekhoudrecht. Enkele beschouwingen omtrent begrip en toepassingsvoorwaarden", *RW* 1989-90, p. 866).

<sup>9</sup> Art. 3:89, § 1<sup>er</sup> et 3:171, AR CSA. Les frais de restructuration ne peuvent être portés à l'actif que s'ils répondent à certaines conditions, voir l'art. 3:36, AR CSA.

<sup>10</sup> Art. 3:37, AR CSA.

<sup>11</sup> Art. 3:39, § 1<sup>er</sup>, al. 4, AR CSA.

<sup>12</sup> Art. 3:39, § 1<sup>er</sup>, al. 1<sup>er</sup> et 3:42, § 1<sup>er</sup>, al. 1<sup>er</sup>, AR CSA.

- l'estimation de la durée de vie économique de l'actif ;
- le rythme de consommation du stock de prestations: régulier, dégressif, progressif ou au *pro rata* (c'est-à-dire, en fonction de la consommation des unités de prestation)<sup>13</sup>.

15. Cependant, lorsque l'amortissement effectué conformément au plan établi précédemment s'avère trop rapide, en raison de la modification des circonstances économiques ou technologiques, les amortissements peuvent faire l'objet d'une reprise<sup>14</sup>. Cette reprise doit être prise en résultat par la voie des produits non récurrents.

## 2. Amortissements complémentaires ou non récurrents

16. Si, à la date d'inventaire, la valeur comptable de l'immobilisation dépasse sa valeur d'utilisation par la société, l'ASBL, l'ASBL ou la fondation en raison de son altération ou de modifications des circonstances économiques ou technologiques, cette immobilisation fait l'objet d'amortissements complémentaires ou non récurrents<sup>15</sup>. Ces amortissements sont comptabilisés sous les charges non récurrentes.

17. Cependant, si ces amortissements complémentaires s'imposent systématiquement, il est nécessaire de modifier le plan d'amortissement afin de réaliser une meilleure concordance entre les amortissements comptabilisés et la durée de vie économique du bien.

18. En cas de rupture de la continuité des activités de la société, de l'ASBL, de l'ASBL ou de la fondation, de désaffectation, ou si elles ont cessées d'être affectées durablement à l'activité de la société, de l'ASBL, de l'ASBL ou de la fondation, les immobilisations corporelles font l'objet d'un amortissement non récurrent pour en aligner l'évaluation sur leur valeur probable de réalisation<sup>16</sup>.

19. Les amortissements complémentaires ou non récurrents qui ne sont plus justifiés, font l'objet d'une reprise à concurrence d'un montant égal aux amortissements complémentaires comptabilisés antérieurement<sup>17</sup>. Cette reprise doit être prise en résultat par la voie des produits non récurrents.

### D. Actifs réévalués

20. Si les immobilisations corporelles dont la durée de vie est limitée dans le temps sont réévaluées, la valeur réévaluée de l'immobilisation doit faire l'objet d'amortissements sur la durée de vie résiduelle probable<sup>18</sup>. Ces amortissements supplémentaires sont comptabilisés parmi les résultats d'exploitation.

21. Lors de la réévaluation, la plus-value de réévaluation est portée directement à la rubrique du passif « Plus-values de réévaluation », toutefois elle peut être transférée aux réserves disponibles à concurrence de la partie amortie. De l'avis de la Commission, une telle procédure est recommandable<sup>19</sup>.

<sup>13</sup> E. DE LEMBRE, *Grondige studie van de jaarrekening naar Belgisch recht*, Antwerpen, Intersentia, 2010, p. 366-367.

<sup>14</sup> Art. 3:39, § 1<sup>er</sup>, al. 3 et 3:42, § 1<sup>er</sup>, al. 3, AR CSA.

<sup>15</sup> Art. 3:39, § 1<sup>er</sup>, al. 2 et 3:42, § 1<sup>er</sup>, al. 2, AR CSA.

<sup>16</sup> Art. 3:6, § 2, al. 2, b et 3:43, AR CSA.

<sup>17</sup> Art. 3:39, § 1<sup>er</sup>, al. 3 et 3:42, § 1<sup>er</sup>, al. 3, AR CSA.

<sup>18</sup> Art. 3:35, § 2, AR CSA.

<sup>19</sup> Avis CNC 2011/14 – *Plus-values de réévaluation*, 6 juillet 2011.

#### **IV. Valeur amortissable**

22. Conformément à l'article 3:23 de l'arrêté royal CSA, la valeur amortissable est égale à la valeur d'acquisition (éventuellement réévaluée)<sup>20</sup>. Bien que l'arrêté royal CSA ne fasse pas expressément mention de la valeur résiduelle, son utilisation dans le calcul de la valeur amortissable d'un élément de l'actif n'est pas contraire à l'arrêté royal CSA ni à la directive comptable.<sup>21</sup>

23. La question a été posée de savoir si le plan d'amortissement relatif à un actif immobilisé dont la durée d'utilisation est limitée dans le temps, peut ou doit continuer à être appliqué si la valeur « réelle » du bien en cause vient, en raison de la dépréciation de la monnaie (l'inflation) ou de l'évolution des conditions du marché, à dépasser sa valeur comptable.

24. Le problème se pose essentiellement pour les immeubles bâtis. Pour ceux-ci, la durée d'utilisation est, en général, fort longue de sorte que la dotation annuelle aux amortissements est, en pourcentage par rapport à la valeur d'acquisition, relativement réduite. Dans le même moment, la dépréciation de la monnaie (l'inflation), l'accroissement des coûts de construction et l'évolution du marché immobilier peuvent provoquer une croissance à un rythme plus rapide, de la valeur de l'immeuble, que cette valeur soit appréciée en terme de valeur vénale ou de valeur de remplacement. Celle-ci peut dès lors dépasser non seulement la valeur comptable du bien en cause, mais également son prix d'acquisition.

25. Dans une telle situation et s'agissant d'actifs affectés durablement par l'entreprise à son exploitation, s'impose-t-il encore, voire est-il encore licite, de poursuivre la politique d'amortissement établie ?

26. A l'appui d'une réponse négative, on peut faire valoir que la poursuite des amortissements conduirait à une sous-évaluation du bien au bilan qui est incompatible avec l'exigence de sincérité et de bonne foi formulée par l'article 3:24 de l'arrêté royal CSA.

27. Cependant, de l'avis de la Commission, le seul fait que la valeur vénale ou la valeur de remplacement d'un actif immobilisé dont l'usage est limité dans le temps, dépasserait sa valeur comptable ne justifie pas et ne permet pas l'arrêt de la politique d'amortissement précédemment établie.

28. En effet, en ce qui concerne les immobilisations corporelles, l'article 3:42 de l'arrêté royal CSA ne renvoie pas à la notion de « réduction de valeur », mais à celle d'« amortissement ». Cette dernière notion n'est pas liée à celle d'altération de la valeur vénale mais, selon le libellé même de l'article 3:23 de l'arrêté royal CSA, à une optique de répartition du coût d'acquisition, éventuellement réévalué, du bien sur sa durée d'utilité ou d'utilisation probable. L'article 3:42, § 1<sup>er</sup>, alinéa 2 de l'arrêté royal CSA renvoie également, en ce qui concerne les amortissements complémentaires ou non récurrents, à la valeur d'utilisation du bien pour la société et pas à sa valeur vénale. En d'autres termes, pour ces immobilisations, l'augmentation de la valeur vénale est en principe étrangère à l'application de la politique d'amortissement. La politique d'amortissement est régie par la durée de vie économique probable de l'actif pour la société. C'est sur cette durée que le coût d'acquisition doit être reparti.

---

<sup>20</sup> L'art. 3:23, AR CSA dispose que : « Par « amortissements » on entend 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. » (italiques ajoutées).

<sup>21</sup> Communication interprétative concernant certains articles de la Quatrième Directive et de la Septième Directive du Conseil en matière comptable, JO. C. 20 janvier 1998, n° 16, 9, n° 34.

29. L'évolution de la « valeur » du bien en cause ne pourrait influencer la politique d'amortissement sur base du prix d'acquisition qu'à la suite d'une redéfinition de cette politique, axée sur une réestimation de la durée d'utilisation économique probable du bien ou de sa valeur résiduaire au terme de cette période.

30. Enfin, si la valeur d'utilisation du bien dépasse durablement la valeur pour laquelle il est repris au bilan, la préoccupation de montrer dans les comptes annuels la consistance réelle du patrimoine de l'entreprise résultera tout naturellement d'une réévaluation opérée conformément à l'article 3:35 de l'arrêté royal CSA

## **V. Période d'amortissement**

31. Les amortissements répartissent les frais d'acquisition d'une immobilisation sur sa durée d'utilité ou d'utilisation probable, ou encore sur la durée de vie économique de l'actif. Cette durée de vie doit être estimée. La durée d'utilité ou d'utilisation dépend de l'usure technique<sup>22</sup> et économique<sup>23</sup>.

32. Cette durée de vie économique peut être exprimée en unités de temps, unités de consommation ou une combinaison des deux :

- la durée simple : l'amortissement exprimé en nombre d'années sert de base au calcul de la durée d'utilité. L'entreprise prévoit qu'elle épuisera la totalité de son stock de prestations sur un certain nombre d'années ;
- l'utilisation purement quantitative : le stock de prestations de l'actif est exprimé en unités quantitativement mesurables ;
- une combinaison de la durée et de l'utilisation : la durée de vie est exprimée en unités de temps, d'une part, et en unités de consommation, d'autre part<sup>24</sup>.

## **VI. Méthodes d'amortissement<sup>25</sup>**

33. L'arrêté royal CSA se limite à consacrer des principes généraux<sup>26</sup>. Il ne prévoit pas de règles précises concernant le rythme des amortissements annuels.

34. Le régime d'amortissement peut être linéaire, dégressif ou lié à des critères objectifs tels que l'intensité de l'utilisation du bien ou le volume de la production. Tous ces régimes sont admissibles au regard de l'arrêté royal CSA, pour autant qu'ils correspondent soit à l'échelonnement de la répartition du coût d'acquisition sur la durée de vie économique probable de l'immobilisation, soit à un système d'amortissements accélérés fiscalement admis<sup>27</sup>.

35. Un actif peut également être subdivisé en plusieurs composantes, permettant l'amortissement de chaque composante sur sa propre durée de vie économique.

36. L'entreprise est tenue de donner dans l'annexe aux comptes annuels une description des méthodes d'amortissement pratiquées, accompagnée d'un commentaire approprié sur les conséquences chiffrées des pratiques arrêtées.

<sup>22</sup> « Vieillesse » à la suite de l'utilisation.

<sup>23</sup> « Vieillesse » à la suite du développement technologique.

<sup>24</sup> E. DE LEMBRE, *Grondige studie van de jaarrekening naar Belgisch recht*, Antwerpen, Intersentia, 2010, p. 366-367.

<sup>25</sup> La Commission ne se prononce pas sur les implications fiscales de ces méthodes d'amortissement.

<sup>26</sup> Cf. le Rapport au Roi de l'arrêté royal du 8 octobre 1976, MB du 19 octobre 1976 : « L'arrêté est situé sur le plan des principes généraux ; aussi, n'a-t-il pas résolu les nombreux cas particuliers que la diversité des entreprises et de leurs opérations ainsi que les circonstances peuvent soulever ».

<sup>27</sup> Cf. l'avis CNC 112/1 - *Amortissements accélérés*, juillet 1978, qui a été abrogé.

## A. Méthode d'amortissement linéaire

37. La méthode d'amortissement linéaire consiste à effectuer un amortissement constant en fonction du temps et/ou de l'usage pendant la période d'amortissement.

### 1. En fonction des unités de temps

38. L'amortissement est effectué en fonction du temps. L'annuité d'amortissement est égale à la valeur amortissable divisée par le nombre d'années estimées d'utilisation de l'actif.

#### *Exemple*

Une imprimerie achète une presse à imprimer à 100.000 euros (prix d'achat, y compris tous les frais accessoires). La durée de vie économique de la presse à imprimer est estimée à 5 ans. Le taux d'amortissement est par conséquent égal à  $100 / 5 = 20$ . L'annuité d'amortissement linéaire s'élève dès lors à 20.000 euros.

### 2. En fonction du volume d'activité

#### 2.1. Volume d'activité simple

39. En cas d'amortissement en fonction du volume d'activité simple, la durée de vie de l'actif est exprimée en unités de consommation et fait l'objet d'un amortissement constant en fonction de la consommation<sup>28</sup>. En divisant le montant total amortissable par le nombre de prestations (p. ex. les heures-machine), on obtient le taux d'amortissement par unité de prestation (p. ex. par heure-machine).

#### *Exemple*

Une imprimerie achète une presse à imprimer à 100.000 euros (prix d'achat, y compris tous les frais accessoires). Il est prévu d'imprimer 10.000.000 journaux avec cette presse. Le coût d'amortissement par journal s'élève dès lors à  $100.000 / 10.000.000 = 0,01$  euro. Au cours de l'année X, 2.300.000 journaux sont imprimés. Il convient dès lors de comptabiliser un amortissement de 23.000 euros.

#### 2.2. Volume d'activité mixte

40. Cette méthode d'amortissement suit une double approche. L'actif fait l'objet d'un amortissement constant en fonction de son utilisation, pour autant que cette utilisation entraîne un amortissement supérieur au *pro rata* de l'utilisation sur la durée maximale. Si, pendant une certaine période, l'utilisation quantitative est inférieure à ce *pro rata*, ce sera le temps qui sera pris comme base d'amortissement.

41. En d'autres termes, l'annuité d'amortissement sera au moins toujours égale à l'annuité d'amortissement linéaire en fonction du temps.

#### *Exemple*

Une imprimerie achète une presse à imprimer à 100.000 euros (prix d'achat, y compris tous les frais accessoires). La durée de vie économique de la presse est estimée à 5 ans et il est prévu d'imprimer 10.000.000 journaux avec cette presse. Au cours de l'année X, 1.800.000 journaux sont imprimés. Etant donné que l'amortissement en fonction de l'utilisation (18.000) est inférieur à celui en fonction du temps (20.000), le temps sera pris comme base et un amortissement de 20.000 euros sera pris en résultat.

---

<sup>28</sup> Voir par exemple l'avis CNC 158/1 - *Traitement comptable de l'acquisition, de l'amortissement et de l'exploitation en concession d'une ressource naturelle*, décembre 1988.

## **B. Méthodes comptables d'amortissement dégressif**

42. La méthode d'amortissement dégressif consiste à diminuer les charges d'amortissement au cours de la période d'amortissement. La première utilisation entraînerait en quelque sorte un vieillissement plus important que l'utilisation ultérieure.

43. La méthode d'amortissement dégressif est, sous l'angle du droit comptable, acceptable pour autant qu'elle corresponde à la répartition du prix d'acquisition sur la durée de vie probable de l'actif.

### *Exemple*

Une imprimerie achète une presse à imprimer à 100.000 euros (prix d'achat, y compris tous les frais accessoires). La durée de vie économique de la presse est estimée à 5 ans. L'entreprise décide d'amortir la presse sur la base d'un pourcentage dégressif du total du montant amortissable. Au cours de ces 5 années, les amortissements effectués représentent respectivement 28 %, 24 %, 20 %, 16 % et 12 % des 100.000 euros.

## **C. Méthode d'amortissement progressif**

44. La méthode d'amortissement progressif consiste à augmenter les charges d'amortissement au cours de la période d'amortissement.

45. De l'avis de la Commission, l'adoption d'un plan d'amortissement progressif est admissible, pour autant que ce plan soit *in concreto* justifié au regard des critères de prudence, de sincérité et de bonne foi.

### *Exemple*

Une imprimerie achète une presse à imprimer à 100.000 euros (prix d'achat, y compris tous les frais accessoires). La durée de vie économique de la presse est estimée à 5 ans. L'entreprise décide d'amortir la presse sur la base d'un pourcentage progressif, car elle attend au fur et à mesure de l'écoulement de ces 5 années, une utilisation croissante de la presse. Au cours de ces 5 années, les amortissements effectués représentent respectivement 12 %, 16 %, 20 %, 24 % et 28 % des 100.000 euros.

## **D. Méthode d'amortissements accélérés**

46. Au moment de la promulgation de l'arrêté royal du 8 octobre 1976<sup>29</sup>, il existait deux régimes fiscaux d'amortissements accélérés : l'amortissement dégressif<sup>30</sup> et l'amortissement linéaire double. L'article 28 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 ne se référait toutefois pas explicitement à ces deux systèmes. En effet, il a été rédigé dans des termes généraux, afin de couvrir les différentes techniques d'amortissements qui pourraient être introduites dans la réglementation fiscale<sup>31</sup>. En vertu des articles 3:39, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup> et 3:42, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup> de l'arrêté royal CSA, tous les systèmes d'amortissements accélérés fiscalement admis sont dès lors admissibles<sup>32</sup>.

47. Si l'application d'un plan d'amortissement accéléré conduit à anticiper de manière significative, la prise en charge des amortissements par rapport à ce qui est économiquement justifié, il doit être fait mention dans l'annexe de la différence entre le montant cumulé de ces amortissements actés et celui des amortissements économiquement justifiés, ainsi que de l'influence sur le montant des amortissements grevant le compte de résultats de l'exercice,

<sup>29</sup> Arrêté royal relatif aux comptes annuels des entreprises, MB du 19 octobre 1976.

<sup>30</sup> Art. 49, CIR 64 (cf. art. 64, CIR 92). Pour le calcul de l'amortissement dégressif, voir les articles 36 à 38, AR CIR 92. Voir également le Com. I.B. 1992, n° 61/155 – 61/201.

<sup>31</sup> Voir l'avis CNC 112/1- *Amortissements accélérés*, juillet 1978, qui a été abrogé.

<sup>32</sup> En effet, les articles 3:39, § 1<sup>er</sup> et 3:42, § 1<sup>er</sup> sont basés sur les articles 28, § 2 de l'AR du 8 octobre 1976.

d'amortissements excédant les amortissements économiquement justifiés, pris en charge au cours de l'exercice ou au cours d'exercices antérieurs<sup>33</sup>.

#### *Exemple*

Une imprimerie achète une presse à imprimer à 100.000 euros (prix d'achat, y compris tous les frais accessoires). La durée de vie économique de la presse est estimée à 5 ans. L'entreprise décide d'amortir la presse sur la base de la méthode fiscale d'amortissements dégressifs.

Pendant la première année, 40 % de 100.000 est amorti ; pendant la deuxième année, 40 % de 60.000 (valeur résiduelle) est amorti ; à partir de la troisième année, l'annuité d'amortissement dégressive ne dépasse plus l'annuité d'amortissement linéaire et l'imprimerie choisit l'annuité d'amortissement linéaire (20.000) et pendant la quatrième année, le solde est amorti (16.000).

### **VII. Amortissement des immobilisations corporelles en cours et des acomptes versés - Prise en résultat des subsides en capital**

48. La Commission a été interrogée sur le traitement comptable de l'opération suivante : une entreprise décide de faire construire un bâtiment pour un montant d'investissement total de 800.000 euros (l'immeuble). L'immeuble sera amorti sur 33 ans. Au 31 décembre 20X0, 120.000 euros de travaux sont déjà facturés, soit 15 % du montant total de l'investissement. A cet égard, l'entreprise est éligible à l'obtention de subsides accordés par le Fonds flamand de l'infrastructure affectée aux matières personnalisables (VIPA), pour un montant total de 500.000 euros.<sup>34</sup> Une première tranche de 125.000 euros est reçue en 20X0, soit 25 % du montant total des subsides qui seront éventuellement accordés par le VIPA.

49. Dans ce chapitre, la Commission analyse le traitement comptable de la partie déjà facturée des travaux et la prise en résultat du subside reçu en 20X0.<sup>35</sup>

La Commission renvoie pour le surplus à ses avis 2011/13 relatif aux subsides des pouvoirs publics<sup>36</sup> et 2009/3 relatif au traitement comptable des subsides en capital dont l'octroi et/ou le paiement sont échelonnés sur plusieurs années<sup>37</sup>.

50. Lors de la réception du subside de 125.000 euros, l'entreprise doit le comptabiliser sous le compte 15 *Subsides en capital*. A la date de clôture de l'exercice 20X0, l'entreprise doit enregistrer les travaux inachevés mais déjà facturés au cours de l'exercice (120.000 euros) sous le compte 27 *Immobilisations corporelles en cours et acomptes versés*.

A la clôture de l'exercice 20X0, le subside reçu (125.000 euros) est donc supérieur au montant de l'investissement comptabilisé (120.000 euros). Toutefois, lorsque la totalité du subside sera reçue (500.000 euros) et la totalité de l'investissement réalisée (800.000 euros), le subside ne représentera que 62,5 % de la valeur d'acquisition de l'immobilisation pour laquelle il a été obtenu (l'immeuble).

<sup>33</sup> Art. 3:39, § 1<sup>er</sup>, al. 1<sup>er</sup> et art. 3:42, § 1<sup>er</sup>, al. 1<sup>er</sup>, AR CSA.

<sup>34</sup> Le droit à l'obtention des subsides VIPA étant un droit éventuel, l'entreprise ne peut comptabiliser aucune créance éventuelle relative aux subsides à recevoir (avis CNC 2009/3 - *Traitement comptable des subsides en capital dont l'octroi et/ou le paiement sont échelonnés sur plusieurs années*).

<sup>35</sup> Pour la facilité de l'exposé, nous n'appliquons ni *pro rata temporis* la prise en résultat du subside et l'amortissement de l'immobilisation, ni la ventilation entre subsides en capital et impôts différés.

<sup>36</sup> Avis CNC 2011/13 - *Subsides des pouvoirs publics*.

<sup>37</sup> Avis CNC 2009/3 - *Traitement comptable des subsides en capital dont l'octroi et/ou le paiement sont échelonnés sur plusieurs années*.

51. Dans le respect de la définition des amortissements en fonction de la durée d'utilité ou d'utilisation probable des immobilisations<sup>38</sup>, l'entreprise a le choix d'amortir la partie déjà facturée des travaux dès sa comptabilisation en compte 27 ou d'amortir globalement l'immeuble une fois achevé.<sup>39</sup> De l'avis de la Commission, si l'entreprise opte pour l'amortissement immédiat, il s'indique qu'elle y fasse mention dans l'annexe de manière appropriée, notamment parmi ses règles d'évaluation.<sup>40</sup>

Par hypothèse, lors de la clôture de l'exercice 20X0, l'entreprise opte pour l'amortissement immédiat des travaux déjà facturés (120.000 euros) sur une durée de 33 ans, soit à concurrence de 3.636 euros.

52. Conformément à l'article 3:89, § 2, V, alinéa 2, de l'arrêté royal CSA :

« [Les subsides en capital] 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 [...] ».

De l'avis de la Commission, l'entreprise doit prendre en résultat le subside au rythme de la prise en charge des amortissements, soit sur une durée de 33 ans, mais également en proportion de ce que représente le montant comptabilisé en compte 27 par rapport à l'investissement total, soit 15 % (120.000 divisés par 800.000).

Lors de la clôture de l'exercice 20X0, l'entreprise doit donc prendre en résultat le subside à concurrence de 568 euros (3.788 euros [= 125.000 euros divisés par 33 ans] multipliés par 15 %).

53. L'avis de la Commission repose sur les motifs suivants :

- L'article 3:89, § 2, V, alinéa 2 de l'arrêté royal CSA, prévoit expressément que le subside doit être pris en résultat au rythme de la prise en charge des amortissements afférents à l'immobilisation pour l'acquisition de laquelle il a été obtenu. Or en l'espèce, le subside a été octroyé pour l'acquisition de l'immeuble, une immobilisation d'une valeur de 800.000 euros, et non pour l'acquisition d'une immobilisation en cours d'une valeur de 120.000 euros.
- La *ratio legis* de cette disposition montre que la prise en résultat progressive du subside ne peut excéder le montant des amortissements actés sur l'immobilisation pour l'acquisition de laquelle il a été obtenu.

Sous le régime de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises, cette « *réduction progressive [se faisait], selon un plan approprié, par imputation au compte de résultats, en déduction explicite [...] des amortissements afférents aux immobilisations pour l'acquisition desquelles [les subsides] ont été obtenus [...] »<sup>41</sup> (nous soulignons).*

L'arrêté royal du 12 septembre 1983 modifiant l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises qui a introduit le régime actuel<sup>42</sup>, n'a pas entendu

<sup>38</sup> Art. 3:23, alinéa 1<sup>er</sup>, AR CSA.

<sup>39</sup> Arrêté royal du 21 octobre 2018 portant exécution des articles III.82 à III.95 du Code de droit économique, MB, 29 octobre 2018, Annexe 1<sup>er</sup> : plan comptable minimum normalisé des entreprises soumises à des obligations comptables autres que les associations et les fondations, note en bas de page 6 ; Annexe 3 : Plan comptable minimum normalisé des associations et fondations, note en bas de page 6.

<sup>40</sup> Art. 3:6, § 1<sup>er</sup>, AR CSA.

<sup>41</sup> Arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises, MB, 19 octobre 1976, p. 13470, spéc. p. 13498, Annexe, Chapitre II, Section I, VI. Subsides reçus en capital.

<sup>42</sup> Réduction échelonnée des subsides, 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

supprimer cette limitation mais préciser que « les subsides en capital sont dorénavant imputés aux résultats financiers, à l'instar des subsides en intérêts. »<sup>43</sup>.

- La prise en résultat proportionnelle permet aux comptes annuels de l'exercice 20X0 de donner « une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de [l'entreprise] »<sup>44</sup> et de respecter les principes de *matching*<sup>45</sup> et de prudence<sup>46</sup>.

Si la prise en résultat du subside ne se faisait pas proportionnellement, elle excéderait le montant de l'amortissement acté :

Prise en résultat du subside : 3.788 euros (= 125.000 euros / 33 ans)
- Amortissement du montant comptabilisé en compte 27 : 3.636 euros (= 120.000 euros / 33 ans)
<b>Résultat : 152 euros</b>

Or, comme vu *supra*, le subside ne représentera que 62,5 % du montant total de l'investissement de sorte que l'amortissement acté sur l'immeuble devrait en règle compenser la prise en résultat du subside.

En effet, si l'entreprise prend proportionnellement en résultat le subside, elle obtient le résultat suivant :

Prise en résultat du subside : 568 euros (= [125.000 euros / 33 ans] * 15 %)
- Amortissement du montant comptabilisé en compte 27 : 3.636 euros (= 120.000 euros / 33 ans)
<b>Résultat : - 3.068 euros</b>

Par ailleurs, si l'entreprise achève l'immeuble en 20X1, elle procédera aux écritures suivantes :

a. Lors de l'achèvement des travaux, facturation du solde des travaux<sup>47</sup>

2210	Constructions – valeur d'acquisition	680.000
à	440 Fournisseurs	680.000

b. Transfert de l'immobilisation corporelle en cours et de l'amortissement acté

2210	Constructions – valeur d'acquisition	120.000
279	Immobilisations corporelles en cours – amortissements actés	3.636
à	270 Immobilisations corporelles en cours – valeur d'acquisition	120.000
	2219 Constructions – amortissements actés	3.636

desquelles ils ont été obtenus. Cette rubrique est désormais repris à l'article 3:89, § 2, V, alinéa 2 de l'arrêté royal CSA.

<sup>43</sup> Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 12 septembre 1983 modifiant l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises, MB, 29 septembre 1983, p. 11893, spéc. p. 11906.

<sup>44</sup> Art. 3:1, al. 1<sup>er</sup>, AR CSA.

<sup>45</sup> Art. 3:11, AR CSA.

<sup>46</sup> Art. 3:10, AR CSA.

<sup>47</sup> Par facilité, il est fait abstraction des aspects TVA.