

Comptabilité Créative

Numéro **17** Année 13 semaines et 2009

Publication bimensuelle, ne paraît pas les semaines 27 – 31 Bureau de dépôt 2800 Mechelen 1 P2A9390

contenu

Comptabilité

150 pages de doctrine comptable en 18 mois! (Troisième partie)

1

Les plus-values de réévaluation

4

Bon à savoir

Des heures d'ouverture fixes pour les guichets d'entreprises

8

Comptabilité

150 pages de doctrine comptable en 18 mois! (Troisième partie)

Alexandre STREEL

Réviseur d'Entreprises (BDO Atrio Réviseurs d'Entreprises)

Professeur de comptabilité et gestion financière à l'IFAPME

Depuis le 1^{er} janvier 2008, pas moins de 15 avis, totalisant environ 150 pages, ont été publiés sur le site Internet de la Commission des Normes Comptables. Malgré la portée limitée de certains d'entre eux, ces 15 avis constituent indiscutablement une nouvelle source de référence comptable, à l'heure où les normes IFRS ne sont appliquées qu'à un nombre réduit de sociétés belges.

Dans cette chronique composée de 4 articles, nous exposons de manière synthétique les lignes de force de 9 avis qui nous semblent revêtir un intérêt relativement général, eu égard au thème de l'avis en lui-même ou à l'argumentation du traitement comptable qui en a été donnée par la Commission.

Ce troisième numéro traite en premier lieu du bruyant avis relatif à «l'acompte sur dividende face au dividende intercalaire» (avis CNC 2009/1 du 14/1/09). Les deux avis suivants sont ensuite présentés : «sociétés de droit étranger établies en Belgique : champs d'application des articles 81, 82, 83 et 107 du Code des sociétés» (avis CNC 2009/2 du 14/1/09) et «traitement comptable des subsides en capital dont l'octroi et/ou le paiement sont échelonnés sur plusieurs années» (avis CNC 2009/3 du 11/2/09).

Acompte sur dividende et dividende intercalaire (avis CNC 2009/1 du 14/1/09)

Remarquons d'abord que ce premier avis de 2009 fait l'objet d'une double numérotation, selon l'ancien système (avis CNC 133-5) et le nouveau (avis CNC 2009/1) (voyez à cet effet la première partie de cette chronique, dans la lettre n° 15). Précisons également que cet avis remplace l'avis CNC 118-1 «Rémunération du capital - Dividendes intercalaires», qui date de 1979, époque à laquelle n'existait pas encore le régime légal des acomptes sur dividende.

Dans cet avis quelque peu controversé, la Commission s'est notamment prêtée à un jeu d'interprétation juridique, dont on peut tirer en synthèse les cinq enseignements suivants.

Premièrement, la Commission, à l'appui de l'arrêt de la Cour de cassation du 23 janvier 2003, confirme le pouvoir souverain de toute assemblée générale de dispo-



ser du droit de distribuer un dividende intercalaire dans le courant de l'exercice (dans les limites légales quant à son montant).

Pas de dividende intercalaire entre la clôture et l'assemblée générale!

Deuxièmement, de manière surprenante, la Commission émet un avis négatif à l'encontre de l'attribution d'un dividende intercalaire entre la date de clôture des comptes et la date de l'assemblée générale. A cet égard, la Commission se fonde, d'une part, sur le fait que les comptes annuels publiés ne refléteraient pas, au moment de leur approbation, la situation réelle de la société, et d'autre part, sur le fait que l'article 617 du Code des sociétés, qui s'applique également au dividende intercalaire, se réfère aux derniers comptes annuels, lesquels doivent être approuvés selon la Commission. Par rapport à ce premier argument, ne faut-il pas rappeler que les fonds propres, et plus généralement le bilan d'une société, ne sont qu'une photographie du patrimoine de celle-ci, prise et valable à une date déterminée?

Prélèvement sur les réserves disponibles

Troisièmement, quant à la base de calcul du dividende intercalaire, la Commission rappelle la position de la Cour de cassation dans l'arrêt susvisé, selon laquelle le dividende doit être prélevé sur les réserves disponibles. La Commission ne se prononce par contre pas sur la question controversée de savoir si le bénéfice reporté, de même que les réserves immunisées, peuvent également faire l'objet d'une distribution intercalaire.

Articles 617 et 618

Quatrièmement, en matière d'acompte sur dividende, la Commission confirme, si besoin en est, que le montant du bénéfice distribuable doit être déterminé sur base d'une lecture conjointe des articles 617 et 618 du Code des sociétés.

Acompte sur dividende en SA... et ailleurs?

Cinquièmement, remarquons que la Commission n'entend pas se prononcer sur la question, qui partage la doctrine, de savoir si la distribution d'un acompte sur dividende est également possible dans d'autres formes de société que la société anonyme (ce qui n'est pas, pour rappel, expressément interdit par le Code des sociétés).

Obligation de publicité des sociétés étrangères (avis CNC 2009/2 du 14/1/09)

Succursale ou appel public à l'épargne

En introduction de cet avis, la Commission rappelle que les sociétés de droit étranger doivent publier en Belgique leurs actes et leurs comptes, soit lorsqu'elles ont établi en Belgique une succursale ou un siège d'exploitation (cas traité par le présent avis), soit lorsqu'elles ont fait appel en Belgique au marché des capitaux. La première obligation vise essentiellement la protection des créanciers tandis que la seconde concerne davantage la protection des épargnants.

Comptes statutaires sous la forme publiée dans le pays d'origine

En ce qui concerne l'obligation de publicité des comptes annuels statutaires, retenons en synthèse que toutes les sociétés étrangères y sont soumises, à l'exception des sociétés qui, si elles étaient de droit belge, ne seraient pas tenues à cette publication compte tenu de leur forme ou de leur petite taille. Cette obligation vaut lors de l'ouverture de la succursale et, par la suite, annuellement. Rappelons enfin que les comptes doivent être déposés à la Centrale des bilans dans la forme dans laquelle ils sont ou devraient être, le cas échéant, établis et publiés dans le pays d'origine.

... et comptes consolidés

Quant à l'obligation de publier également les comptes consolidés, les règles suivantes s'observent. Les sociétés de capitaux européennes sont tenues de déposer, en sus de leurs comptes statutaires, leurs comptes consolidés, éventuellement établis à un niveau supérieur en cas d'exemption pour sous-consolidation par leur droit national. Les sociétés de capitaux extra-européennes y sont également tenues si elles contrôlent des filiales et répondent, en matière de taille, aux critères de la septième directive. Enfin, les autres sociétés sont également soumises à cette obligation, dans la mesure où, si elles étaient constituées sous la forme de société de droit belge, elles seraient tenues d'établir et de publier des comptes consolidés.

Subsides en capital échelonnés (avis CNC 2009/3 du 11/2/09)

Cet avis de 16 pages fait suite à plusieurs questions concernant de nouveaux mécanismes de subventions, qui permettent d'étaler sur plusieurs années leur paiement, voire leur octroi effectif. C'est notamment le cas pour les subventions alternatives octroyées par le Fonds flamand de l'infrastructure affectée aux matières personnalisables (VIPA).

Après un bref rappel des principes généraux applicables aux subsides en capital, et contenus dans l'Arrêté Royal du 30 janvier 2001 ainsi que dans plusieurs avis CNC 125-x, la Commission traite, à l'aide de deux exemples, les règles qui s'appliquent en matière de subsides dont, respectivement, l'octroi et le paiement sont échelonnés sur plusieurs exercices comptables.

Paiement échelonné

Les subsides dont seul le paiement est échelonné n'appellent guère de commentaire particulier puisqu'ils constituent, dans une plus ou moins grande mesure, la majeure partie des subsides en capital que nous connaissons aujourd'hui.

Octroi échelonné

Quant aux subsides dont l'octroi est échelonné, la Commission prend pour exemple le cas des subsides VIPA.

Accord initial permettant l'introduction d'une demande annuelle

La procédure d'octroi de ces subsides VIPA est organisée par l'Arrêté du Gouvernement flamand du 1^{er} septembre 2006. Ils se caractérisent notamment par le fait que l'initiateur du projet doit disposer d'un «accord de principe» du Ministre compétent. Cet accord de principe implique que le projet de l'initiateur entre en considération pendant 20 années successives pour une «subvention annuelle». Le montant annuel de cette subvention est calculé en appliquant un coefficient au montant total calculé et déterminé, en fonction du projet, à la date de l'octroi de l'accord de principe initial. Chaque année, l'initiateur du projet doit introduire une demande formelle auprès du Fonds en vue d'obtenir une telle subvention. Le Fonds décide alors, après examen, d'octroyer ou non la subvention annuelle et décide de son montant (qui peut être réduit proportionnellement), au regard de critères de différentes natures que l'Arrêté «VIPA» définit.

Comptabilisation à l'acceptation annuelle... donc prise en produit croissante

Pour ces subsides, se pose dès lors la question de savoir à partir de quand ils acquièrent un caractère certain, fait générateur de la comptabilisation de tout subside en capital. De l'avis de la Commission, la créance ne naît pas lors de l'octroi de l'accord de principe, donnant droit à l'initiateur du projet de solliciter une subvention annuelle, mais après chaque acceptation annuelle par le pouvoir subsidiant. Comme la plupart des subsides n'acquièrent par conséquent un caractère certain qu'après que l'on ait commencé l'amortissement des investissements subsidiés, la partie des subsides qui correspond à l'amortissement déjà effectué doit, selon la Commission, figurer au compte de résultats de l'exercice au cours duquel chaque subside a été définitivement obtenu. Dès lors, contrairement à un subside dont seul le paiement est échelonné, les subsides VIPA font l'objet, annuellement, d'une prise en produit croissante.

Bibliographie

- *Accountancy & Fiscalité* : «L'acompte sur dividende face au dividende intercalaire», *Accountancy & Fiscalité* n° 7, 26 février 2009, p. 1-3.
- *Accountancy & Fiscalité* : «L'avis CNC 110-10 - Obligation de publicité des sociétés étrangères», *Accountancy & Fiscalité* n° 12, 2 avril 2009, p. 3-6.
- *BDO Atrio* : «Interimdividend / tussentijds dividend», *Legal News*, 11 mei 2009.
- *Bilan* : «Acomptes sur dividendes et dividendes intercalaires : avis CNC», *Bilan* 579, 31 janvier 2009, pp. 1-2.
- *Bilan* : «Publication des comptes annuels de sociétés étrangères : avis CNC», *Bilan* 581, 28 février 2009, p. 7.

- *BREESCH D.* : «Avis CNC : comptabilisation des subsides en capital échelonnés», Bilan 584, 14 avril 2009, p. 1-4.
- *Commission des Normes Comptables* : «Avis CNC 2009/1 : L'acompte sur dividende face au dividende intercalaire», 14 janvier 2009, www.cnc-cbn.be.
- *Commission des Normes Comptables* : «Avis CNC 2009/2 : Sociétés de droit étranger établies en Belgique : champs d'application des articles 81, 82, 83 et 107 du Code des sociétés», 14 janvier 2009, www.cnc-cbn.be.
- *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», 11 février 2009, www.cnc-cbn.be.
- *FISCHER C.* : «Les distributions de dividendes», *Comptabilité et Fiscalité Pratiques* n° 6, Juin 2009, p. 158-177.
- *MERCIER S.* : «Acompte sur dividende ou dividende intercalaire», *Pacioli* n° 174, 27 avril - 10 mai 2009, p. 10-12.
- *Nouvelles comptables* : «L'avis CNC 110-10 - Obligations de publicité des sociétés étrangères», *Nouvelles comptables* n° 3, 16 mars 2009, p. 1-4.
- *TUYTTEN S.* : «Le traitement correct des subsides en capital», *Accountancy & Fiscalité* n° 14, 17 avril 2009, p. 4-7.
- *WAUTERS M.* : «CBN houdt niet van voorjaarsdividend: et alors?», *Balans* 603, 28 februari 2009, p. 1-3.
- *WAUTERS M.* : «Les limites de l'acompte sur dividende», Bilan 583, 31 mars 2009, p. 3-4.

Les plus-values de réévaluation

Olivier Colot, Chargé de cours, Université de Mons-Hainaut

Définition et principes

Par plus-value de réévaluation (compte 12), il faut entendre *les plus-values non réalisées, exprimées dans les comptes sur éléments de l'actif immobilisé* (art. 95 de l'AR du Code des sociétés).

En outre, selon l'article 100 AR Code des sociétés, *peuvent également être portées directement à la rubrique III du passif "Plus-values de réévaluation" et y être maintenues jusqu'à la date de réalisation des biens auxquels elles sont afférentes :*

- *les reprises de réductions de valeur actées sur les participations, les titres et autres valeurs de portefeuille, avant le 1^{er} janvier 1976 ou, pour les sociétés dont l'exercice ne coïncide pas avec l'année civile, avant le début de l'exercice clôturé en 1977;*
- *les reprises de réductions de valeur actées sur les immobilisations incorporelles et sur les immobilisations corporelles dont l'utilisation n'est pas limitée dans le temps.*

Une réévaluation est comptabilisée pour faire *correspondre* la valeur comptable à la valeur réelle (principe de fidélité). Les réévaluations comptabilisées améliorent ainsi l'aspect du bilan, grâce à quoi les fournisseurs accordent plus de délais de paiement, etc. De plus, la réévaluation est à pour avantage d'être une opération neutre sur le plan fiscal aussi longtemps que la plus-value n'est pas utilisée pour une distribution des bénéfices.

Les sociétés peuvent procéder à la réévaluation de leurs immobilisations corporelles ainsi que des participations, actions et parts figurant sous leurs immobilisations fi-

nancières, ou de certaines catégories de ces immobilisations, lorsque la valeur de celles-ci, déterminée en fonction de leur utilité pour la société, présente un excédent **certain et durable** par rapport à leur valeur comptable (art. 57 de l'AR du Code des sociétés).

Si les actifs en cause sont nécessaires à la poursuite de l'activité de la société ou d'une partie de ses activités, ils ne peuvent être réévalués que dans la mesure où la plus-value exprimée est **justifiée par la rentabilité de l'activité de la société** ou par la partie concernée de ses activités (art. 57 de l'AR du Code des sociétés).

La valeur réévaluée retenue pour ces immobilisations doit être justifiée dans l'annexe des comptes annuels dans lesquels la réévaluation est actée pour la première fois.

Si la réévaluation porte sur des immobilisations corporelles dont l'utilisation est limitée dans le temps, la valeur réévaluée fait l'objet d'amortissements aux fins d'en répartir la prise en charge sur la durée résiduelle d'utilisation probable de l'immobilisation.

Les plus-values actées sont imputées directement à la rubrique III du passif "Plus-values de réévaluation" et y sont maintenues aussi longtemps que les biens auxquels elles sont afférentes ne sont pas réalisés. Ces plus-values peuvent toutefois :

- être transférées aux réserves à concurrence du montant des amortissements actés sur la plus-value;
- être incorporées au capital;
- en cas de moins-value ultérieure, être annulées à concurrence du montant non encore amorti sur la plus-value.

Comptabilisation

Comptabilisation de la plus-value de réévaluation

En cas de plus-value de réévaluation sur une immobilisation corporelle (IC) :

22xx8 ou 23xx8 ou 24xx8 ou 26xx8	121	Terrains et constructions : +V actées Installations, machines et outillage: +V actées Mobilier et matériel roulant: +V actées Autres immobilisations corporelles: +V actées à Plus-values de réévaluation sur IC
---	-----	--

En cas de plus-value de réévaluation sur une immobilisation financière (IF) :

28xx8	122	Immobilisations financières: +V actées à Plus-values de réévaluation sur IF
-------	-----	--

La plus-value de réévaluation n'est pas une plus-value réalisée. C'est pourquoi l'utilisation des fonds à l'actif doit être compensée par une source de fonds sur le passif.

Amortissements de la plus-value

Les immobilisations corporelles à durée de vie limitée et réévaluées *doivent être* amorties.

Subsidiairement à la réévaluation effectuée, le plan d'amortissement original devra être adapté afin de tenir compte de cette obligation d'amortissement supplémentaire. En outre, il appartient à l'entreprise de déterminer si la durée d'utilisation des immobilisations corporelles, telle que prévue dans le plan original, devra être maintenue ou modifiée.

Enfin, il peut être nécessaire, compte tenu du principe fondamental de la fidélité, de reprendre dans l'annexe une information adéquate relative à la réévaluation et l'estimation de l'incidence de cette mesure sur le patrimoine, la position financière et le résultat de l'entreprise, pour autant que les montants concernés soient significatifs (avis 112/6 de la CNC).

6302	Dotations aux amortissements			
	22109	à Constructions: amortissements actés		
	22189	Constructions: amortissements actés sur +V		
	ou 23009	IMO: amortissements actés		
	23089	IMO: amortissements actés sur +V		
	ou 24009	MMR: amortissements actés		
	24089	MMR: amortissements actés sur +V		
ou 26009	Autres IC: amortissements actés			
26089	Autres IC: amortissements actés sur +V			

La partie d'amortissement des plus-values de réévaluation *peut être* transférée aux réserves disponibles.

121	133	Plus-values de réévaluation sur IC à Réserves disponibles		
-----	-----	--	--	--

Remarque : l'amortissement sur la plus-value n'est pas fiscalement déductible. Ils doivent être ajoutés au bénéfice imposable par le biais d'amortissements comptabilisés dans les réserves imposables.

Quelques cas particuliers

Plus-value excédentaire

Des facteurs externes peuvent survenir et modifier substantiellement la durée d'utilité ou d'utilisation probable d'une immobilisation, lui conférant une valeur économique nouvelle. La loi ne comporte pas de disposition particulière imposant la reprise d'amortissements excédentaires. Toutefois, si la valeur comptable n'est pas adaptée, une mention appropriée dans l'annexe s'imposera, relative au fait nouveau intervenu et à son impact sur le patrimoine et sur les résultats futurs de l'entreprise (avis 112/6 de la CNC).

Les actifs sur lesquels une réévaluation a été comptabilisée doivent régulièrement être contrôlés, en vue de vérifier si la plus-value est toujours bien justifiée. Si celle-ci n'existe plus ou si une moins-value est apparue, la plus-value peut être reprise pour la partie qui n'a pas encore été amortie.

121	2...8	Plus-values de réévaluation sur IC à Immobilisation corporelle: +V actées		
-----	-------	--	--	--

Reprise de réduction de valeur

21109 22009	120 121	Immobilisations incorporelles : RDV actées Terrains : RDV actées à Plus-values de réévaluation sur II Plus-values de réévaluation sur IC	
----------------	------------	---	--

Conversion en capital

121	100	Plus-values de réévaluation sur IC à Capital	
-----	-----	---	--

Remarque : l'affectation des plus-values de réévaluation à des pertes est interdite. Toutefois, cette imputation peut se faire de façon indirecte. On effectue tout d'abord une augmentation de capital par incorporation de la plus-value de réévaluation dans le capital. Ensuite, la perte reportée est incorporée dans le capital et le capital est diminué (avis 113/3 de la CNC).

NB : avis 113/4 de la CNC concernant la disparition d'une plus-value incorporée au capital.

Si la plus-value n'avait pas été incorporée au capital, la voie tout indiquée aurait consisté à annuler la plus-value actée par une écriture inverse de celle passée à l'origine. En cas d'incorporation de la plus-value, convient-il de procéder de même et de réduire au préalable le capital à due concurrence? Ou s'indique-t-il de considérer l'incorporation au capital comme irréversible et de prendre la disparition de la plus-value en charge par le compte de résultats? Ou pourrait-on, dans ce cas, procéder à l'annulation de la réévaluation de l'actif en cause par amputation directe d'une réserve?

De l'avis de la Commission, cette troisième solution n'est pas compatible avec les dispositions de l'arrêté organique en ce qu'elle se traduit par la prise en charge directe par les réserves de moins-values actées sur des postes de l'actif. La seconde solution n'apparaît pas satisfaisante en ce que le compte de résultats se trouve chargé d'une moins-value alors qu'il n'a pas bénéficié de la plus-value à laquelle elle correspond. La Commission estime toutefois qu'elle ne doit pas, pour ce motif, être exclue, pour autant que l'annexe explique la nature de cette charge extraordinaire ainsi que son influence sur le résultat de l'exercice. Cette voie sera généralement suivie lorsque l'annulation porte sur un montant qui ne s'avère pas trop important.

Sous l'angle de la cohérence, la première solution présente des mérites évidents; elle comporte toutefois des inconvénients sous l'angle de la lourdeur des procédures. Elle sera généralement utilisée si l'annulation de plus-value atteint un montant élevé. Pour ces motifs, la Commission entend souligner outre la prudence qui doit présider de façon générale aux réévaluations, la circonspection qui doit accompagner de manière particulière l'incorporation au capital d'une telle plus-value.

Conclusion

De nombreuses précautions doivent être prises pour la comptabilisation de plus-values de réévaluation, notamment en ce qui concerne leur incorporation au capital ou la mise en réserves de la partie amortie. Un prochain article montrera ces problématiques au travers d'un exemple chiffré.

Bon à savoir

Des heures d'ouverture fixes pour les guichets d'entreprises

Mieke Matthijs

A partir du 1^{er} octobre 2009, les guichets d'entreprises doivent être librement accessibles au public, au minimum, chaque jour ouvrable, de 9 à 12 heures.

Ils sont disponibles durant au moins 30 heures par semaine pour des visites sur rendez-vous et organisent une permanence téléphonique. Par ailleurs, ils sont disponibles sur rendez-vous jusque 17 heures, au minimum un jour par semaine.

De plus, la moitié au moins des unités d'établissement d'un guichet d'entreprises est disponible sur rendez-vous jusque 19 heures, au minimum un jour par semaine.

La liste de ces unités d'établissement doit être communiquée au ministre des Classes moyennes.

Ces horaires doivent être affichés dans chaque bureau.

Ils doivent également être publiés sur les sites internet du guichet d'entreprises et du SPF Economie, PME, Classes moyennes et Energie.

Pour rappel, les guichets d'entreprises sont chargés, entre autres, de l'inscription des personnes physiques, des personnes morales ou des associations qui en Belgique:

- soit agissent en qualité d'entreprise commerciale;
- soit sont soumis à la sécurité sociale en tant qu'employeur;
- soit sont soumis à la TVA;
- soit exercent une profession intellectuelle, libérale ou prestataire de services, en qualité d'indépendant.

L'arrêté royal du 29 août 2009 entre en vigueur le 1^{er} octobre 2009.

Source

29 août 2009 - Arrêté royal fixant les heures d'ouverture des guichets d'entreprises agréés, *MB* 15 septembre 2009, 2^{ème} édition, p. 2202;
<http://www.ejustice.just.fgov.be/>

Voir également

SPF Economie, PME, Classes moyennes et Energie

http://mineco.fgov.be/enterprises/crossroads_bank/home_enterprises_windows_fr.htm

colophon

Comité de rédaction: S. D'Hulster, M. Gilson, T. Litannie, W. Vandervelde. **Coordination:** Madeleine Piéron – madeleine.pieron@wkb.be. **Comptabilité Créative** est une publication de Kluwer – www.kluwer.be. **Editeur responsable:** Hans Suijkerbuijk, Waterloo Office Park, Drève Richelle 161 L, B-1410 Waterloo. **Service clientèle Kluwer:** tél. 0800 40 330 (appel gratuit) – +32 15 78 76 01 (de l'étranger), fax 0800 17 529, e-mail: contact@kluwer.be. © 2009 Wolters Kluwer Belgium SA. Hormis les exceptions expressément fixées par la loi, aucun extrait de cette publication ne peut être reproduit, introduit dans un fichier de données automatisé, ni diffusé, sous quelque forme que ce soit, sans l'autorisation expresse et préalable et écrite de l'éditeur.