

# Accountancy & Tax

Édition spéciale de la revue trimestrielle Accountancy & Tax [www.iec-iab.be](http://www.iec-iab.be) | N° 1/4



## **IAS 11**

Contrats de construction

## **IAS 16**

Immobilisations corporelles

## **IAS 37**

Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels

# Sommaire

## **Accountancy&Tax**

Édition spéciale de la revue trimestrielle  
Accountancy&Tax N° 1/4

### **ADMINISTRATION ET RÉDACTION**

IEC, Rue de Livourne 41, 1050 Bruxelles  
Tél: +32 2 543 74 90 – Fax: +32 2 543 74 91  
E-mail: info@iec-iab.be

### **COORDINATION DE LA RÉDACTION**

M. Tilmant  
E-mail: m.tilmant@iec-iab.be

### **COMPOSITION DU GROUPE DE TRAVAIL**

B. Bruggeman, A. Claes, M. Claes, J.-M. Cougnon,  
N. De Beule, J. De Blay, G. Delvaux, R. Lassaux, P. Raxhon,  
I. Richelle, P. Rottiers, R. Verheyen, J. Verhoeve

### **ÉDITEURS**

Intersentia, Groenstraat 31, 2640 Morstel  
www.intersentia.be  
Anthemis, Chemin du Cyclotron 6, 1348 Louvain-la-Neuve  
www.anthemis.be

### **ILLUSTRATEUR**

D. Juchtmans

### **ÉDITEUR RESPONSABLE**

G. Delvaux, Rue de Livourne 41, 1050 Bruxelles

ISSN 1375-9868

Les auteurs, le comité de rédaction et l'éditeur veillent  
à la fiabilité des informations publiées, lesquelles ne  
pourraient toutefois engager leur responsabilité.

## **Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux (IEC)**

Créé par les lois des 21 février 1985 et 22 avril 1999

### **COMITÉ EXÉCUTIF**

Président : G. Delvaux  
Vice-président : E. Vercammen  
Secrétaire-trésorier : B. Vanderstichelen  
Secrétaire : C. Baert

### **CONSEIL**

Président : G. Delvaux  
Vice-président : E. Vercammen  
Membres : C. Baert, A. Bert, M. Claes, C. Cloquet,  
J. De Blay, I. Dierickx, M. Dumont, P. Jaillot,  
B. Vanderstichelen, P. Van Dievoet, J. Van Wemmel,  
D. Van Zegbroeck

### **DIRECTEUR GÉNÉRAL**

E. Steghers

## **3 Éditorial**

Au cœur des débats

## **4 Introduction**

Premières analyses du groupe de travail  
« IAS/IFRS – Fiscalité » de l'IEC

## **10 IAS 11**

Contrats de construction

## **18 IAS 16**

Immobilisations corporelles

## **28 IAS 37**

Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels

# Au cœur des débats

**S**omme toute, après d'âpres discussions, c'est plutôt avec une certaine discrétion que les normes IFRS, en tout cas celles approuvées par la Commission européenne, ont fait leur entrée dans les états comptables des entreprises. Seules, depuis le 1er janvier 2005, les 7 000 entreprises européennes cotées en Bourse doivent, en effet, utiliser le référentiel IFRS pour l'établissement de leurs comptes consolidés. S'il apparaît aujourd'hui que les dirigeants ont pleinement joué la carte des IFRS et développé leur communication financière dans ce nouveau contexte, il est, de toute évidence, d'ores et déjà certain que la mise en place de ce nouveau corps de normes modifie la donne. Pour les experts-comptables et conseils fiscaux, qui doivent les expliciter, les mettre en pratique. Pour les entreprises, confrontées au défi de les intégrer progressivement. Pour les investisseurs, dont il est devenu courant d'énoncer que les IFRS privilégient leur point de vue en accentuant significativement le mouvement de « financiarisation » de l'économie. Pour l'ensemble des « parties prenantes », du personnel salarié au consommateur, en passant par les pouvoirs publics et le citoyen, même s'il est vrai que c'est dans les grandes entreprises cotées « consolidantes » et dans leurs filiales que la question se pose aujourd'hui !

Limiter le débat à ce seul constat serait toutefois fortement réducteur et, en tout cas, assurément ignorant du fait qu'en phase avec le cadre conceptuel européen d'application des normes comptables internationales, la Belgique, via les trois groupes de travail constitués sous l'égide de la Commission des Normes comptables, a largement ouvert le débat, nécessaire selon certains, de la modernisation qualitative du droit comptable à l'aune éventuelle des normes comptables IFRS. Très schématiquement, l'idée est en quelque sorte de « picorer » dans les normes internationales pour moderniser, lorsque cela s'avère utile, notre droit comptable. Ceci posé, difficile alors d'ignorer que, même progressive et prévisible, une telle mutation, qui aurait des impacts sur les comptes annuels de toutes les entreprises, pose dans sa dynamique la question du maintien, plus ou moins étroit, de la connexion entre droit comptable et droit fiscal que connaît aujourd'hui notre pays. Et que, bien plus alors qu'un changement de nomenclature comptable, une telle évolution induit tout autant une réflexion sur le respect de la neutralité fiscale et

le maintien, au demeurant logique, du droit comptable traditionnel comme source de détermination du bénéfice taxable.

À n'en point douter, ce double aspect de questionnement et de coûts/profits d'adaptation prend une connotation plus prégnante lorsque l'on envisage la question sous l'angle des PME, pour lesquelles, plus particulièrement encore, l'opération ne peut se traduire par de nombreux questionnements et formalités nouvelles, génératrices de coûts par trop disproportionnés dans des structures au capital fermé, même s'il est vrai que le chantier toujours ouvert des IFRS et des PME, lancé voici un an, est susceptible d'apporter quelques assouplissements spécifiques. Mais l'heure n'est plus à l'expectative ! Pour apporter une réponse circonstanciée et objective aux questions qui se posent aux PME dans l'état actuel du débat, nous avons, au sein de l'Institut, mobilisé énergies et compétences en constituant une commission IAS/IFRS – Fiscalité. Sans remettre en cause systématiquement les IFRS, dont les apports sont incontestables et sont, à bien des égards, une exigence de notre temps, les confrères qui la composent ont pour mission d'examiner les effets positifs ou négatifs, voire préoccupants, qu'aurait, sur la détermination de la base imposable, l'implémentation de certaines dispositions de cette nouvelle bible comptable. Onze, en l'occurrence, choisies en raison de leur impact, plus particulièrement dans les PME. En confiant la présidence à notre confrère Jos De Blay, nous avons l'assurance que ces travaux, à vocation essentiellement pratique, seront menés bon train dans un climat de discussion mêlant enthousiasme, compétence et souci d'aller à l'essentiel. Les trois premières analyses que le groupe de travail propose à votre réflexion en sont déjà autant de preuves.

Avec les autres grilles d'analyses, dont la publication interviendra régulièrement, gageons sans crainte que ces documents constitueront des éléments concrets et fiables de discussion lors de débats futurs auxquels la profession, au cœur des enjeux mobilisés par cette problématique, ne peut être qu'associée...

*Gérard Delvaux, Président  
Erwin Vercammen, Vice-Président*

# Premières analyses du groupe de travail « IAS/IFRS – Fiscalité » de l'IEC

Jos De Blay  
*Expert-comptable et conseil fiscal*

## 1. Introduction

Le règlement 1606/2002/CE, qui, pour chaque exercice comptable débutant le 1<sup>er</sup> janvier 2005 ou après cette date, impose de recourir aux normes IAS/IFRS adoptées au niveau européen conformément à la procédure prévue par le règlement pour l'établissement des comptes consolidés des sociétés cotées<sup>1</sup>, offre, en son article 5, la possibilité aux États membres d'imposer ou d'autoriser l'application du référentiel IAS/IFRS aux comptes statutaires de toutes les sociétés.

La directive 2003/51/CE du Parlement européen<sup>2</sup> et du Conseil du 18 juin 2003, qui a adapté les directives comptables communautaires en vigueur, permet également aux États membres de faire évoluer leur droit comptable national à l'aune des normes IAS/IFRS.

## 2. Arrêté royal du 18 janvier 2005 relatif à l'application des normes comptables internationales : implémentation des IAS/IFRS pour les comptes consolidés

Cet arrêté royal (M.B., 9 février 2005) reprend l'obligation, pour les sociétés de droit belge dont les instruments financiers à la date de clôture de leur bilan sont admis à la négociation sur un marché réglementé, d'établir leurs comptes annuels consolidés selon les normes IAS/IFRS adoptées au niveau européen.

Les sociétés de droit belge dont seuls les titres de créance sont admis à la négociation sur un marché réglementé, ainsi que les sociétés dont les instruments financiers sont admis à la négociation publique dans un pays tiers et qui ont utilisé à cet effet des normes acceptées au plan international

depuis un exercice comptable ayant commencé avant le 11 septembre 2002, ont jusqu'à l'exercice comptable qui débute au ou après le 1<sup>er</sup> janvier 2007 pour établir les comptes annuels consolidés suivant les normes IAS/IFRS adoptées au niveau européen.

Enfin, le législateur étend le champ d'application des normes IAS/IFRS adoptées au niveau européen en permettant désormais leur application à l'établissement des comptes annuels consolidés des sociétés non cotées en Bourse.

## 3. La loi du 13 janvier 2006 « modifiant le Code des sociétés » : introduction des IAS/IFRS pour les comptes statutaires ?

La loi du 13 janvier 2006 « modifiant le Code des sociétés », publiée au *Moniteur belge* du 20 janvier 2006 (deuxième édition), n'adapte que partiellement le droit comptable belge à la « *Directive de modernisation* » précitée : uniquement les dispositions contraignantes sans donc qu'il soit provisoirement fait usage de la faculté d'harmoniser le droit comptable belge à l'aune des normes IAS/IFRS.

Concrètement, la loi précitée modifie *entre autres* les articles 96 et 119 C. soc. traitant du *rapport de gestion* et les articles 144 et 148 C. soc. relatifs au *rapport des commissaires*.

Toutefois, en raison de la faculté qu'offre aux États membres la *Directive de modernisation* de faire converger leur droit comptable national (en l'espèce, le droit comptable belge) vers les normes IFRS d'*une manière et à un rythme adaptés aux spécificités nationales*, les comptes annuels des sociétés

<sup>1</sup> Les entreprises dont les titres, à la date du bilan, ont été admis à la négociation sur un marché réglementé d'un État membre.

<sup>2</sup> Est visée la directive européenne 2003/51/CE du 18 juin 2003 visant à la modernisation des directives comptables, *J.O.C.E.*, n° L. 178, du

17 juillet 2003, pages 16 et suivantes, ci-après dénommée *Directive de modernisation*.

<sup>3</sup> À plusieurs reprises, le Code des sociétés fait référence à la notion d'« actif net », notamment dans le cadre de la détermination des bénéfices distribuables (art. 617 C. soc.) ou de la détermination des

tés actuellement exclues du champ d'application du référentiel IAS pourront de facto être établis selon un schéma comptable national plus proche des IAS/IFRS.

Sachant qu'à ce jour, le législateur belge n'a transposé que les dispositions contraignantes, **le droit comptable belge demeure donc momentanément applicable, sans restriction aucune, aux comptes statutaires** des sociétés tant cotées que non cotées.

## Sans aucune restriction, le droit comptable belge demeure donc momentanément applicable aux comptes statutaires des sociétés tant cotées que non cotées

### 3.1. Obstacles :

- *obligations plus lourdes en matière de reporting ;*
- *aspects du droit des sociétés ;*
- *et surtout, le principe de l'unicité entre le droit fiscal et le droit comptable.*

Plusieurs écueils ont, en effet, pour conséquence que l'adaptation du droit comptable belge aux normes IAS/IFRS ne coule pas forcément de source.

Une première difficulté résulte du fait que les normes IAS/IFRS ont été élaborées pour les grandes sociétés cotées. Avec vraisemblablement comme conséquence, en cas d'application intégrale de ces normes, un alourdissement sensible, voire hors de proportion, du *reporting* à charge des PME.

pertes du capital social (art. 633 C. soc.). Cet actif net est aujourd'hui calculé conformément au droit comptable belge. Le passage éventuel aux IAS/IFRS aura incontestablement une influence sur la détermination de l'actif net et, partant, sur le montant des bénéfices distribuables et sur l'application de la « procédure d'alarme » visée à l'art. 633 C. soc.

Sans perdre de vue un certain nombre d'aspects découlant du droit des sociétés<sup>3</sup>, force est également de constater que la Belgique applique le *régime de l'unicité des comptes annuels* et n'admet pas que le résultat fiscal soit déterminé sur une autre base que les comptes annuels, un principe remis en cause dans l'hypothèse d'une convergence vers les IAS/IFRS.

Ce principe d'unicité est articulé sur deux piliers : *la primauté du droit comptable et la neutralité fiscale*.

Par application du *principe de primauté du droit comptable*, l'Administration fiscale accepte les règles comptables concernant les évaluations, les amortissements, les réductions de valeur et les provisions pour risques et charges pour la détermination de l'assiette taxable, à moins que la législation fiscale y déroge expressément.

Du principe de la *neutralité fiscale*, il se déduit que toute modification apportée aux règles comptables existantes doit rester fiscalement neutre. En conséquence, une modification des règles comptables ne peut se traduire par une évolution de la base imposable. Une éventuelle convergence vers les normes IAS/IFRS est susceptible d'introduire, dans la législation fiscale, un nombre relativement élevé de dérogations à la législation comptable et mettre ainsi « sous pression » le lien étroit qui existe entre les droits comptable et fiscal.

### 3.2. Action de la Commission des Normes comptables

Dans cette optique, la Commission des Normes comptables (CNC) a présenté plusieurs lignes de force susceptibles de guider l'élaboration d'une politique belge d'harmonisation et de modernisation européennes fondée sur les normes IAS/IFRS.<sup>4</sup>

S'inspirant de ces lignes de force, la CNC a tenu à la mi-2003 une consultation publique à propos de l'application du règlement IAS/IFRS 1606/2002/CE et de la convergence du droit comptable belge avec les normes IAS/IFRS. Cela a finalement abouti à la publication, le 22 décembre 2003, d'un certain nombre de propositions pour une politique

<sup>4</sup> « Evolution du droit belge des comptes annuels au regard de la politique d'harmonisation européenne basée sur les International Accounting Standards (IAS) : lignes de force d'une politique belge », voyez [www.cnc-cbn.be/FR/Documents/IAS.FR.pdf](http://www.cnc-cbn.be/FR/Documents/IAS.FR.pdf).

## INTRODUCTION

belge<sup>5</sup> en la matière. Dans ce document, la CNC plaide entre autres, en matière de comptabilité statutaire, pour la création d'un Forum d'étude et de concertation IAS/IFRS. Au départ d'un inventaire des différences entre le droit belge des comptes statutaires et les normes IAS/IFRS, les activités de ce forum se sont orientées vers trois thèmes : droit des sociétés, PME et fiscalité.

### 3.3. Les trois groupes de travail de la Commission des Normes comptables

Un premier groupe de travail, intitulé « IAS/IFRS – Comptes statutaires – PME », a examiné dans quelle mesure une modernisation du droit belge des comptes statutaires fondée sur certains concepts et principes des normes IAS/IFRS est souhaitable. Ce groupe de travail s'est penché également sur la situation spécifique des PME.

Un deuxième groupe de travail, « IAS/IFRS – Droit des sociétés », institué au sein du département SPF Justice, a étudié l'influence potentielle des normes IAS/IFRS sur le droit des sociétés. Les deux groupes de travail ont dressé un rapport intermédiaire.

Fin 2004, un troisième groupe de travail, « IAS/IFRS – Droit fiscal », a été institué en vue d'examiner l'impact fiscal qu'auraient d'éventuelles adaptations du droit belge des comptes statutaires sur la base des normes IAS/IFRS, en partant du principe que le lien étroit qui existe traditionnellement entre le droit fiscal et le droit des comptes statutaires reste maintenu.

Ce groupe s'est, depuis, réuni à plusieurs reprises et a remis également des conclusions provisoires, tout en ne s'estimant pas compétent pour juger de l'opportunité de procéder à des adaptations du droit des comptes statutaires.

Une concertation aura lieu entre les trois groupes de travail avant la présentation des conclusions complètes et définitives au Gouvernement, prévue dans le courant de cette année encore.

Nous formons le vœu que les groupes de travail de la Commission des Normes comptables, et plus particulièrement le groupe de travail « IAS/IFRS – Droit fiscal », tiendront compte, dans leurs conclusions et conseils à l'intention du Gouvernement, de la réalité économique belge et du fait que nombre des entreprises belges sont des PME, qui ne sauraient être entraînées dans l'aventure d'une adaptation « à la légère » de notre droit comptable qui se traduirait par une augmentation forte du volume d'heures et des coûts d'implémentation élevés, sans que l'on puisse nécessairement en attendre une amélioration du caractère d'image fidèle des comptes annuels.<sup>6</sup>

## Pour les PME, une adaptation à la légère de notre droit comptable se traduirait par une augmentation forte du volume d'heures et des coûts d'implémentation élevés

Sans vouloir préjuger des conclusions et conseils de ces groupes de travail de la Commission des Normes comptables, nous ne pouvons passer sous silence la « révolution culturelle » qui s'opère au niveau du droit comptable, non seulement pour les entreprises, mais aussi leurs interlocuteurs privilégiés que sont les cabinets d'experts-comptables et de conseils fiscaux.

De toute évidence, tout expert-comptable/conseil fiscal se doit de consolider ses connaissances pour suivre de près cette nouvelle évolution du droit comptable et relever ainsi le défi de l'accompagnement de ses clients dans ce projet majeur.

<sup>5</sup> « Propositions de la Commission des Normes comptables relatives à la politique de la Belgique en matière de normes IAS/IFRS pour les entreprises commerciales et industrielles », voyez [www.cnc-cbn.be/FR/New/2003/FR\\_New22-12-2003.pdf](http://www.cnc-cbn.be/FR/New/2003/FR_New22-12-2003.pdf).

<sup>6</sup> G. DELVAUX, « Introduction des normes IAS au 1<sup>er</sup> janvier 2005, Une véritable révolution dans les règles comptable européennes », *Accountancy & Tax*, n°4/2004, pages 16 et suivantes.

<sup>7</sup> Le mérite d'avoir identifié ce problème revient à l'IASB, qui a initié le projet des normes internationales pour les petites et moyennes

#### 4. Action de l'IEC : création d'un groupe de travail « IAS/IFRS – Fiscalité »

Mettre en place une information actualisée et une méthodologie de travail nous est d'emblée apparu comme une priorité dans le cadre d'une réflexion concertée, constructive et objective sur les conséquences fiscales potentielles de l'application (obligatoire ou facultative) des normes IAS/IFRS dans le cadre de l'établissement des comptes statutaires.

Dans ce contexte, l'IEC a créé, en 2005, au sein de la Commission des conseils fiscaux, le « *Groupe de travail IAS/IFRS – Fiscalité* » dans le but de mettre à la disposition de ses membres plusieurs outils de travail.

## L'expert-comptable et le conseil fiscal se doivent de consolider leurs connaissances pour relever le défi de l'accompagnement de leurs clients

#### 4.1. Les travaux du « Groupe de travail IAS/IFRS – Fiscalité » de l'IEC

Au cours de la première réunion du groupe de travail, tenue en 2005, grâce à la collaboration du Professeur De Lembre et de Madame Van Haver, respectivement président du groupe de travail « IAS – Comptes statutaires – PME » et membre du groupe de travail « IAS/IFRS – Droit des sociétés », les participants ont fait le point sur les « pistes de modernisation » potentielles dans ces deux domaines, à l'aune des normes IAS/IFRS. Lors de cette réunion, Monsieur Jean Baeten (conseil fiscal à la FEB) a traité en détail de la problématique fiscale (neutralité) de cette convergence potentielle, compte tenu du lien étroit qui existe actuellement entre le droit fiscal belge et le droit comptable belge.

#### 4.2. Impact fiscal potentiel de certaines normes IAS/IFRS ?

Sur la base de ces réflexions préliminaires, le groupe de travail a décidé de préparer une série de notes techniques relatives aux normes IAS/IFRS sélectionnées, dont l'application était susceptible d'avoir principalement un impact fiscal sur les PME :

1. Contrats de construction
2. Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels
3. Immobilisations corporelles
4. Stocks
5. Contrats de location (superficie et emphytéose)
6. Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique
7. Effets des variations des cours des monnaies étrangères
8. Dépréciation d'actifs
9. Immobilisations incorporelles
10. Regroupements d'entreprises
11. Implications de la juste valeur (notamment les immeubles de placement)

La rédaction des textes a été confiée aux différents membres du groupe de travail et chaque norme sélectionnée fait l'objet d'une analyse établie selon le schéma suivant : comparaison entre les normes IAS/IFRS et le droit comptable belge, identification des discordances fiscales, exemples.

Des premières discussions, il est d'emblée apparu que les différences fiscales trouveraient principalement leur source dans les méthodes d'évaluation, y compris les différences relatives à la prise en compte de revenus (*Revenue Recognition*) qui en découlent et les provisions.

S'il peut également être admis que ces différences auront un impact fiscal, mettant *a priori* à mal le principe de neutralité fiscale, on leur reconnaît généralement un caractère temporaire dont la régularisation via les impôts différés devrait intervenir à plus ou moins long terme.

## INTRODUCTION

La neutralité fiscale ou son absence revêt une importance déterminante en termes d'impact potentiel positif ou négatif : *au niveau microéconomique*, sur l'entreprise individuelle ou sur chaque opération de l'entreprise, et *au niveau macroéconomique*, sur le budget de l'État.

Dans ce cadre, la plupart des analystes boursiers estiment que l'introduction des normes IAS/IFRS va se traduire par une plus grande volatilité des fonds propres et des résultats des entreprises. En période de conjoncture stable, l'impact budgétaire (fiscal) d'une implémentation généralisée des normes IFRS dans les comptes annuels statutaires devrait être relativement limité dans le calcul du budget de l'État. La question est plutôt de mesurer les effets positifs éventuels pour les entreprises et pour le budget de l'État de cette nouvelle dose de volatilité, dans une perspective qui souligne toute l'importance du principe de neutralité fiscale.

Si, à terme, le législateur choisissait d'implémenter tout ou partie des normes IAS/IFRS en droit comptable belge, la neutralité fiscale pourrait être maintenue par le biais de corrections dans la déclaration à l'impôt des sociétés. Ce faisant, la déclaration en deviendrait assurément beaucoup plus complexe. Une autre possibilité serait de contraindre le contribuable à établir un tableau de correspondances ou encore à établir un bilan fiscal.

Quelle que soit l'option qui sera en fin de compte retenue, la réalisation d'une analyse préalable coûts/profits s'avère indispensable si l'on décide d'aligner le droit comptable belge sur les normes IAS/IFRS. La complexité du référentiel IFRS est, selon moi, peu adaptée à la réalité des PME, de sorte qu'il serait excessif et peu approprié d'imposer les mêmes règles comptables aux petites entreprises privées et aux grands groupes, pour la plupart des multinationales.<sup>7</sup>

### 4.3. Les premières analyses

Ce numéro spécial propose les résultats des premières analyses du groupe de travail, à savoir :

entreprises (IAS-SME's). À l'heure actuelle, il est impossible de prévoir à quoi ce projet aboutira et encore moins s'il conduira à une simplification substantielle pour ce type d'entreprises, sachant d'ores et déjà que la définition de la PME (SME) retenue par l'IASB s'écarte considérablement de celle que nous connaissons dans nos droit des sociétés et droit fiscal

1. **IAS 11 : Contrats de construction**
2. **IAS 16 : Immobilisations corporelles**
3. **IAS 37 : Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels**

Les résultats des autres analyses seront publiés dans le courant de 2006 et 2007.

Avec force d'exemples, les textes rédigés entendent mettre en lumière toute une *série de distorsions fiscales notables* entre le droit comptable belge et les normes IAS/IFRS, sans prétendre à l'exhaustivité. Dans le cadre de la mission du groupe de travail – à savoir la publication de divers textes techniques à l'usage des membres –, il était impossible, dans les limites de temps imparties et dans le cadre des onze analyses envisagées, d'en dresser une liste exhaustive, dans la mesure où les normes IFRS forment une réglementation très détaillée, articulée sur plusieurs centaines de pages.

Ceci établi, les distorsions suivantes méritent assurément d'être mises en évidence :

#### **IAS 11 : Contrats de construction**

Selon le référentiel IAS/IFRS, les charges et produits sont comptabilisés dans le compte de résultats en fonction du degré d'avancement de l'activité du projet « *percentage of completion method* » (ou méthode de comptabilisation à l'avancement). La « *completed contract method* » (ou méthode de comptabilisation à l'achèvement) ne peut, dès lors, être appliquée.

En outre, le droit comptable belge prévoit la possibilité de ne pas inclure les coûts indirects de production dans le prix de fabrication.

#### **IAS 16 : Immobilisations corporelles**

Les IAS/IFRS connaissent la notion de « valeur résiduelle », tout en interdisant que des amortissements puissent être actés sur cette valeur résiduelle, alors que le droit comptable belge le permet.

Les amortissements fiscaux accélérés ou dégressifs, aujourd'hui admis par le droit comptable belge (max. 40 % à

belges. Selon toute vraisemblance, ces normes IAS-PME devraient être finalisées par l'IASB dans le courant de 2007.

des fins fiscales), ne seront plus possibles selon le référentiel IFRS, de sorte que les amortissements devront être actés sur une plus longue période.

Selon le référentiel IFRS, le critère de durée d'utilité d'une immobilisation corporelle ayant un coût significatif par rapport au coût total de l'élément doit être amortie séparément (amortissement par composants), alors que le droit comptable belge met l'accent sur l'application cohérente des pourcentages d'amortissement. À cet égard, nous renvoyons aux délais d'amortissement usuels admis par l'Administration fiscale.

En outre, le droit comptable et le droit fiscal belges prévoient une possibilité plus étendue d'activation des frais accessoires, qui, le cas échéant, peuvent également être amortis en une fois ou par fractions égales, sans interruption, pendant un nombre d'années à déterminer par le contribuable. Selon le référentiel IFRS, seuls les coûts directement imputables peuvent être portés à l'actif, à l'exclusion des frais administratifs et autres frais généraux, dans la mesure où ils correspondent à la réalité économique.

On note également des différences concernant le point de départ de l'amortissement, etc.

#### **IAS 37 : Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels**

La différence la plus significative entre les deux référentiels réside dans le fait que la définition des provisions est plus restrictive dans le référentiel IAS/IFRS, lequel exclut, en effet, les provisions pour grosses réparations et gros entretien.

### **5. Groupe de travail « IAS/IFRS – Droit fiscal – SPF Finances »**

L'Institut a participé activement aux travaux du groupe de travail « IAS/IFRS – Droit fiscal – SPF Finances ». Les réunions organisées dans le courant de l'année 2005 se sont déroulées en présence des représentants de la FEB et des Instituts professionnels comptables et fiscaux (IEC-IPCF), d'une part, et des représentants du SPF Finances et de la Commission des Normes comptables, d'autre part. Comme déjà signalé, un rapport intermédiaire des activités de ce groupe de travail a été approuvé à l'unanimité le 15 mars 2006, insistant notamment sur la nécessité d'une concertation entre les groupes de travail préalablement à la remise au Gouvernement de conclusions complètes et définitives.

### **6. Conclusion**

Les quelques lignes qui précèdent sont autant d'arguments pour les experts-comptables et conseils fiscaux de s'intéresser à la problématique des IAS/IFRS. Il est en effet probable que, dans un avenir proche, l'harmonisation comptable opérée au niveau européen ne manquera pas d'influencer le droit comptable belge.

Des premières analyses du groupe de travail « IAS/IFRS – Fiscalité », il ressort essentiellement que l'impact comptable et fiscal majeur que pourrait avoir une application tranchée ou irréfléchie des normes IAS/IFRS aux comptes statutaires des entreprises belges ne saurait être négligé. De toute évidence, il n'entre pas dans l'intérêt des PME d'être pénalisées par une réglementation par trop complexe dont l'impact en termes de charges administratives et de coûts supplémentaires ne saurait, en aucun cas, être passé sous silence.

Nous espérons pouvoir vous révéler les résultats des autres analyses du groupe de travail dans les prochains numéros spéciaux.

J'aimerais également, en mon nom ainsi qu'au nom du conseil de l'IEC, remercier tous les membres du *groupe de travail « IAS/IFRS – Fiscalité »* de l'IEC pour leur engagement personnel, leur participation constructive aux réunions du groupe de travail et leurs efforts particuliers en vue de la réalisation des analyses techniques autour des onze normes IAS/IFRS.

### **Commission des conseils fiscaux**

#### **Composition du groupe de travail « IAS/IFRS – Fiscalité »**

#### **Président**

Jos De Blay

#### **Membres néerlandophones**

Bernard Bruggeman

André Claes

Nancy De Beule

Patrick Rottiers

Ria Verheyen

Jan Verhoeye

#### **Membres francophones**

Micheline Claes

Jean-Marie Coughnon

Gérard Delvaux

Roger Lassaux

Philippe Raxhon

Isabelle Richelle

## IAS 11 : CONTRATS DE CONSTRUCTION

### 1. Objectifs

À lire son champ d'application, la norme IAS 11 doit être utilisée pour la comptabilisation des travaux de construction dans les états financiers des constructeurs. Dans la pratique, au regard du droit comptable belge, il s'agit des « commandes en cours d'exécution », telles que visées dans l'A.R. du 30 janvier 2001.

L'objectif du présent article est, d'une part, d'établir une comparaison entre le droit comptable belge et les IAS/IFRS relatives aux commandes en cours d'exécution et, d'autre part, de mettre l'accent sur les divergences susceptibles d'avoir un impact sur la fiscalité, et donc principalement sur celles influençant le résultat.

### 2. Comparaison droit comptable belge versus IAS/IFRS

	IAS/IFRS DÉFINITIONS	DROIT COMPTABLE BELGE DÉFINITIONS	
IAS 11.3	<p><b>Contrat de construction</b> = un contrat spécifiquement négocié pour la construction d'un actif ou d'un ensemble d'actifs qui sont étroitement liés ou interdépendants en termes de conception, de technologie et de fonction, ou de finalité ou d'utilisation.</p> <p>Une distinction est établie entre :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• le <b>contrat à forfait</b> : le constructeur accepte un prix fixe pour le contrat ou un taux fixe par unité de production, soumis dans certains cas à des clauses de révision de prix ;</li> <li>• le <b>contrat en régie</b> : le constructeur est remboursé des coûts autorisés ou autrement définis, plus un pourcentage de ces coûts ou une rémunération fixe.</li> </ul>	<p><b>Commandes en cours d'exécution</b> :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• les travaux en cours d'exécution, effectués pour compte de tiers en vertu d'une commande, mais non encore réceptionnés ;</li> <li>• les produits en cours de fabrication exécutés pour compte de tiers en vertu d'une commande, mais non encore livrés, sauf s'il s'agit de produits fabriqués en série de façon standardisée ;</li> <li>• les services en cours de prestation, exécutés pour compte de tiers en vertu d'une commande, mais non encore livrés, sauf s'il s'agit de services prestés en série de façon standardisée.</li> </ul> <p>Afin de déterminer si l'on se trouve en présence d'une commande en cours d'exécution ou d'un <i>stock</i>, on peut notamment s'interroger sur le fait de savoir s'il s'agit ou non d'une commande spécifique ou d'un travail en série. Les éléments produits de façon standardisée et présentant des propriétés comparables sont assimilés à des stocks.</p>	A.R. 30.01.2001, art. 95

IAS 11.7-10	<p><b>Regroupement et division des contrats de construction</b></p> <p>La norme est généralement appliquée séparément à chaque contrat de construction. Toutefois, dans certaines circonstances, il est nécessaire de diviser le contrat ou de l'évaluer conjointement avec d'autres contrats.</p> <p>Un contrat doit être divisé lorsqu'il concerne plusieurs actifs et que :</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. des propositions distinctes ont été soumises pour chaque actif ;</li> <li>2. chaque actif a fait l'objet d'une négociation séparée et le constructeur et le client ont eu la possibilité d'accepter ou de rejeter la part du contrat afférent à chaque actif ; et</li> <li>3. les produits et les coûts de chaque actif peuvent être identifiés.</li> </ol> <p>La construction d'un actif supplémentaire doit être traitée comme un contrat de construction distinct lorsque :</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. l'actif présente une conception, une technologie ou une fonction sensiblement différente de l'actif ou des actifs visés dans le contrat initial ; ou</li> <li>2. le prix de l'actif est négocié indépendamment du prix fixé dans le contrat initial.</li> </ol> <p>Un ensemble de contrats, qu'ils soient passés avec un même client ou avec des clients différents, doit être traité comme un contrat de construction unique lorsque :</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. cet ensemble de contrats est négocié comme un marché global ;</li> <li>2. les contrats sont si étroitement liés qu'ils font, de fait, partie d'un projet unique avec une marge globale ; et</li> <li>3. les contrats sont exécutés simultanément ou à la suite l'un de l'autre, sans interruption.</li> </ol>	<p>Cette problématique n'est pas abordée explicitement dans le droit comptable belge (on y trouve cependant le concept d'image fidèle).</p>	A.R. 30.01.2001, art. 24
IAS 11.11 et 16	<p><b>Produits et coûts du contrat</b></p> <p>Les produits du contrat doivent comprendre le montant initial des produits convenu dans le contrat, et – dans la mesure où il est probable qu'elles donneront lieu à des produits et où elles peuvent être évaluées de façon fiable – les modifications dans les travaux du contrat, les réclamations et les primes de performance.</p>	<p><b>Produits et charges</b></p> <p>Le droit comptable belge ne contient aucune définition des produits de contrats. Le concept de l'image fidèle n'est cependant pas incompatible avec la définition donnée dans l'IAS 11.</p>	A.R. 30.01.2001, art. 24

	IAS/IFRS DÉFINITIONS	DROIT COMPTABLE BELGE DÉFINITIONS	
	Les <b>coûts</b> du contrat doivent comprendre les coûts directement liés au contrat concerné, les coûts attribuables à l'activité de contrats en général et qui peuvent être affectés au contrat, et tous les autres coûts qui peuvent être spécifiquement facturés au client selon les termes du contrat.	Le coût de revient s'obtient en ajoutant au prix d'acquisition des matières premières, des matières consommables et des fournitures : 1) les coûts de fabrication directement imputables au produit ou au groupe de produits considéré ; 2) la quote-part des coûts de production qui ne sont qu'indirectement imputables au produit ou au groupe de produits considéré, pour autant que ces frais concernent la période normale de fabrication. Les sociétés ont toutefois la faculté de ne pas inclure, dans le coût de revient, tout ou partie de ces frais indirects de production ; en cas d'utilisation de cette faculté, mention en est faite dans l'annexe.	A.R. 30.01.2001, art. 37
IAS 11.17	L'IAS 11.17 cite des exemples de coûts qui sont directement liés à un contrat déterminé.	Le droit comptable belge ne donne aucun exemple spécifique de coûts imputables (ou non imputables). Les exemples donnés dans l'IAS 11 ne sont, cependant, pas incompatibles avec le principe de l'image fidèle ni avec le principe de prudence visés dans le droit comptable belge.	
IAS 11.18	L'IAS 11.18 indique quels sont les coûts qui peuvent être attribués à l'activité de contrats en général et qui sont susceptibles d'être affectés à des contrats déterminés.		
IAS 11.20	L'IAS 11.20 donne des exemples de coûts qui ne peuvent être affectés à un contrat.	Les charges financières peuvent être comprises dans le coût de revient des stocks et des commandes en cours dont la durée de fabrication est supérieure à un an.	Avis CNC 126/5

IAS 11.22-35	<p><b>Comptabilisation des produits et des charges du contrat – reconnaissance du bénéfice</b></p> <p>Lorsque le résultat d'un contrat de construction peut être estimé de façon fiable, les produits du contrat et les coûts du contrat doivent être comptabilisés respectivement en produits et en charges en fonction du degré d'avancement de l'activité du contrat à la date de clôture (<b>méthode de l'avancement des travaux – <i>percentage of completion</i></b>).</p> <p>Dans le cas d'un contrat à forfait, il est possible d'estimer de façon fiable le résultat d'un contrat de construction lorsque toutes les conditions suivantes sont satisfaites :</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. le total des produits du contrat peut être évalué de façon fiable ;</li> <li>2. il est probable que des avantages économiques attachés au contrat iront à l'entreprise ;</li> <li>3. tant les coûts à terminaison du contrat que le degré d'avancement du contrat à la date de clôture peuvent être évalués de façon fiable ; et</li> <li>4. les coûts du contrat attribuables au contrat peuvent être clairement identifiés et mesurés de façon fiable, de telle sorte que les coûts effectivement supportés au titre du contrat puissent être comparés aux estimations antérieures.</li> </ol> <p>Dans le cas d'un contrat en régie, il est possible d'estimer de façon fiable le résultat d'un contrat de construction lorsque toutes les conditions suivantes sont satisfaites :</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. il est probable que des avantages économiques attachés au contrat iront à l'entreprise ; et</li> <li>2. les coûts du contrat attribuables au contrat, qu'ils soient spécifiquement remboursables ou non, peuvent être clairement identifiés et évalués de façon fiable.</li> </ol> <p>Lorsque le résultat d'un contrat de construction ne peut être estimé de façon fiable :</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. les produits ne doivent être comptabilisés que dans la limite des coûts du contrat encourus qui seront probablement recouvrables ; et</li> <li>2. les coûts du contrat doivent être comptabilisés en charges dans l'exercice au cours duquel ils sont encourus.</li> </ol>	<p><b>Reconnaissance du bénéfice</b></p> <p>Les commandes en cours d'exécution sont évaluées à leur coût de revient majoré, compte tenu du degré d'avancement des travaux : 1) des fabrications ou des prestations ; 2) de l'excédent du prix stipulé au contrat par rapport au coût de revient lorsque cet excédent est devenu raisonnablement certain (<b>méthode de l'avancement des travaux – <i>percentage of completion</i></b>).</p> <p>Une société peut toutefois adopter pour règle de maintenir les commandes en cours d'exécution ou certaines catégories d'entre elles au bilan à leur coût de revient (<b>méthode du contrat achevé – <i>completed contract method</i></b>). Dans ce dernier cas, le bénéfice est réputé généré au moment de la réception provisoire du contrat.</p>	A.R. 30.01.2001, art. 71
--------------	--	---	--------------------------

	IAS/IFRS DÉFINITIONS	DROIT COMPTABLE BELGE DÉFINITIONS	
IAS 11.36-37	<p><b>Pertes attendues</b></p> <p>Lorsqu'il est probable que le total des coûts du contrat sera supérieur au total des produits du contrat, la perte attendue doit être immédiatement comptabilisée en charges.</p> <p>Le montant de la perte correspondante est déterminé indépendamment :</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. du démarrage ou non des travaux sur le contrat ;</li> <li>2. du degré d'avancement de l'activité du contrat ; ou</li> <li>3. du montant des profits attendus sur d'autres contrats qui ne sont pas traités comme un seul contrat de construction, selon le paragraphe 9 (ensemble de contrats).</li> </ol>	<p><b>Pertes attendues</b></p> <p>Les commandes en cours d'exécution font l'objet de réductions de valeur si leur coût de revient, majoré du montant estimé des coûts y afférents qui doivent encore être exposés, dépasse le prix prévu au contrat. Des réductions de valeur complémentaires sont actées sur les commandes en cours d'exécution pour tenir compte soit de l'évolution de leur valeur de réalisation ou de marché, soit des aléas justifiés par la nature des avoirs en cause ou de l'activité exercée.</p> <p>Les risques et charges afférents à la poursuite de l'exécution de ces commandes font l'objet de provisions, conformément aux articles 33, 51, 53, 54 et 55, dans la mesure où ces risques ne sont pas couverts par des réductions de valeur.</p>	A.R. 30.01.2001, art. 72
IAS 11.42-44	<p><b>Présentation du bilan – compte de résultats</b></p> <p><b>Bilan</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• le montant brut dû par les clients ;</li> <li>• le montant brut dû aux clients.</li> </ul> <p>Le montant brut dû par les clients est le montant net :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• des coûts encourus plus les profits comptabilisés ; moins</li> <li>• la somme des pertes comptabilisées et des facturations intermédiaires</li> </ul> <p>pour tous les contrats en cours pour lesquels les coûts encourus, plus les profits comptabilisés, moins les pertes comptabilisées, dépassent les facturations intermédiaires.</p>	<p><b>Présentation du bilan – compte de résultats</b></p> <p><b>Bilan</b></p> <p>Le coût de revient des commandes en cours d'exécution, plus les profits comptabilisés, moins les pertes comptabilisées, fait l'objet d'une mention distincte à l'actif du bilan. Les acomptes reçus sont inscrits au passif du bilan. Toute compensation entre ces actifs et passifs est inter-dite.</p> <p>Exception : le secteur de la construction où le ministre, conformément aux prescriptions de l'IAS 11, 42-44, autorise la compensation entre le coût de revient (plus les profits moins les pertes) et les acomptes reçus (à évaluer par contrat).</p>	A.R. 30.01.2001, art. 25, CNC 132/6

	<p>Le montant brut dû aux clients est le montant net :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>des coûts encourus plus les profits comptabilisés ; moins</li> <li>la somme des pertes comptabilisées et des facturations intermédiaires</li> </ul> <p>pour tous les contrats en cours pour lesquels les facturations intermédiaires sont supérieures aux coûts encourus, plus les profits comptabilisés, moins les pertes comptabilisées.</p>		
IAS 11.42-44	<p><b>Compte de résultats</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>le montant des profits/pertes reconnus au cours de la période.</li> </ul>	<p><b>Compte de résultats</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>aussi longtemps que la réception du contrat n'a pas eu lieu, le compte de résultats fait apparaître toute modification du solde des commandes en cours d'exécution ;</li> <li>à la réception, les commandes en cours d'exécution sont annulées à concurrence des produits d'exploitation enregistrés et les acomptes reçus sont incorporés au chiffre d'affaires.</li> </ul>	
IAS 11.39-40	<p><b>Annexe</b></p> <p>Une entreprise doit indiquer :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>le montant des produits du contrat comptabilisés en produits dans l'exercice ;</li> <li>les méthodes utilisées pour déterminer les produits du contrat comptabilisés dans l'exercice ; et</li> <li>les méthodes utilisées pour déterminer le degré d'avancement des contrats en cours.</li> </ul> <p>Une entreprise doit indiquer chacune des informations suivantes pour les contrats en cours à la date de clôture :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>le montant total des coûts encourus et des profits comptabilisés (moins les pertes comptabilisées) jusqu'à la date considérée ;</li> <li>le montant des avances reçues ; et</li> <li>le montant des retenues.</li> </ul>	<p><b>Annexe</b></p> <p>Il doit être fait mention dans l'annexe aux comptes annuels :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>des règles d'évaluation des commandes en cours d'exécution ;</li> <li>du fait que les frais indirects de production ne sont pas inclus, en tout ou en partie, dans le coût de revient ;</li> <li>de l'inclusion des charges d'intérêt sur les capitaux d'emprunt dans la valeur d'acquisition (mention parmi les règles d'évaluation).</li> </ul>	A.R. 30.01.2001, art. 71, 37, 38

### 3. Principales différences entre le droit comptable belge et les International Financial Reporting Standards (IFRS)

Le tableau comparatif ci-dessus nous amène à la conclusion que les principales différences entre l'IAS 11 et le droit comptable belge – outre le fait que l'IAS est plus prolix en définitions et exemples – sont les suivantes :

- les charges et produits d'un contrat sont pris en résultat en fonction du degré d'avancement des travaux (« *percentage of completion method* »). **La méthode du contrat achevé (« *completed contract method* ») ne peut donc être retenue.** Si l'entreprise ne peut estimer le résultat du contrat, aucun profit ne peut être comptabilisé. Dès que le doute est levé, les profits doivent être comptabilisés suivant la méthode d'avancement des travaux (« *percentage of completion method* ») ;
- **le droit comptable belge prévoit la possibilité de ne pas inclure les frais indirects de production dans le coût de revient. Cette option n'est pas prévue dans l'IAS 11.**

### 4. Implications de l'application d'IFRS sur les contrats de construction pour la fiscalité belge

L'impact d'un passage du droit comptable belge aux IAS/IFRS dépendra des options qui ont été prises dans le système belge :

- si l'entreprise a opté pour la méthode d'avancement des travaux et pour l'inclusion des frais indirects de production dans le coût de revient des commandes en cours d'exécution, l'impact sera quasi nul ;
- en revanche, si ce n'est pas le cas, il apparaîtra une distorsion temporelle (« *timing difference* ») dont l'impact pourra être considérable en fonction de la situation spécifique.

### 5. Exemples

5.1. Une entreprise X compte, à la fin de l'exercice 2005, une commande en cours d'exécution. On suppose qu'aucune commande n'était en cours à la fin de l'exercice 2004.

Valeur des commandes en cours d'exécution selon la « <i>completed contract method</i> »	100
Valeur des commandes en cours d'exécution selon la « <i>percentage of completion method</i> »	120
(où 20 équivalait aux profits affectés au contrat)	
Taux d'imposition	30 %

Les frais indirects sont entièrement couverts par les recettes.

Il n'y a pas de dépenses non admises ni d'autres corrections fiscales.

La commande est réceptionnée en 2006. Les profits sur le contrat s'élèvent au total à 40.

#### Développement

	Completed contract method	% of completion	Différence
<b>2005</b>			
Résultat avant impôts	0	20	20
Impôts 30 %	0	-6	-6
Résultat de l'exercice 2005	0	14	14
<b>2006</b>			
Résultat avant impôts	40	20	-20
Impôts 30 %	-12	-6	6
Résultat de l'exercice 2006	28	14	-14
Impact sur les années 2005 et 2006			0

#### Conclusion

Dans le cas présent, l'impact d'un changement de méthode d'évaluation des commandes en cours d'exécution a un effet sur :

- le financement des impôts (« *timing difference* ») ;
- la possibilité éventuelle de distribuer les résultats à charge de 2005 ;
- le calcul de la déduction des intérêts notionnels (en cas de dotation aux réserves des bénéfices).

**5.2.** Même exemple que dans la situation 5.1. On suppose toutefois qu'il y avait également, à la fin de l'exercice 2004, des commandes en cours d'exécution, dont le résultat total, en 2005, représentait un montant de 10 euros, dont 5 euros avaient déjà été pris en résultat en 2004 selon la méthode de l'avancement des travaux.

*Développement*

	Completed contract method	% of completion	Différence
<b>2004</b>			
Résultat avant impôts		5	5
Impôts 30 %		-1,5	-1,5
Résultat de l'exercice 2004		3,5	3,5
<b>2005</b>			
Résultat avant impôts	10	25	15
Impôts 30 %	-3	-7,5	-4,5
Résultat de l'exercice 2005	7	17,5	10,5
<b>2006</b>			
Résultat avant impôts	40	20	-20
Impôts 30 %	-12	-6	6
Résultat de l'exercice 2006	28	14	-14
Impact sur les années 2004 et 2006			0

*Conclusion*

L'impact sur le compte de résultats est influencé par la partie du bénéfice qui figurait déjà dans le bilan d'ouverture de l'exercice.

**5.3.** Même exemple que dans la situation 5.1., mais le résultat final sur le contrat n'est que de 10.

*Développement*

	Completed contract method	% of completion	Différence
<b>2005</b>			
Résultat avant impôts	0	20	20
Impôts 30 %	0	-6	-6
Résultat de l'exercice 2005	0	14	14
<b>2006</b>			
Résultat avant impôts	10	-10	-20
Impôts 30 %	-3	*	3
Résultat de l'exercice 2006	7	-10	-17
Impact sur les années 2005 et 2006			-3

*Conclusion*

Dans le cas présent, l'impact d'un changement de méthode d'évaluation des commandes en cours d'exécution a pour effet que :

- des impôts sont payés pour l'exercice 2005, qui doivent être financés, tandis qu'en 2006, il apparaît une perte fiscale dont la récupération dépendra des résultats des exercices suivants ;
- il y a un risque que des dividendes aient été distribués à charge de l'exercice 2005, tandis qu'en 2006, les capitaux propres subiront l'influence négative de la perte de l'exercice.

Ria Verheyen  
*Réviser d'entreprises – associé*  
 PKF – Bedrijfsrevisoren cvba

\* Sous IAS/IFRS, il faut vérifier s'il y a lieu de comptabiliser une latence fiscale active (créance) en fonction de l'estimation de la possibilité de récupération future.

## IAS 16 : IMMOBILISATIONS CORPORELLES

### 1. Objectif

L'objectif de la note ci-dessous est d'indiquer, dans une première phase, où se situent les principales différences au niveau du traitement comptable des immobilisations corporelles suivant le droit comptable belge, d'une part, et les *International Financial Reporting Standards* (IFRS), d'autre part. Nous examinerons, dans une deuxième phase, quel est l'impact de ces différences sur la fiscalité belge, et développerons un exemple dans une troisième phase.

### 2. Principales différences entre le droit comptable belge et les International Financial Reporting Standards (IFRS)

	IAS/IFRS Normes applicables	DROIT COMPTABLE BELGE Normes applicables	
	IAS 16 IFRS 5 IFRIC 1	A.R. 30-01-2001, art. 35-39, 42-49, 57, 64, 65, 67, § 2, 88, 91, 94, 95 CNC 3/1, Bulletin n° 15, octobre 1984 CNC 112/3, Bulletin n° 4, décembre 1978 CNC 112/6, Bulletin n° 10, avril 1983 CNC 126/1, Bulletin n° 7, juin 1998 CNC 126/11, Bulletin n° 30, février 1993 CNC 137/9, Bulletin n° 30, février 1993 CNC 152, Bulletin n° 20, décembre 1987	
	TRAITEMENT COMPTABLE DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES	TRAITEMENT COMPTABLE DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES	
IAS 16.6	<b>Coût</b> Les immobilisations corporelles sont des actifs corporels (1) qui sont détenus par une entreprise soit pour être utilisés dans la production ou la fourniture de biens ou de services, soit pour être loués à des tiers, soit à des fins administratives, et (2) dont on s'attend à ce qu'ils soient utilisés sur plus d'un exercice.	<b>Coût</b> Les immobilisations corporelles sont définies comme des actifs lorsqu'elles sont utilisées sur une base permanente au sein de l'activité normale de l'entreprise.	
IAS 16.8	Les pièces de rechange principales et le stock de pièces de sécurité constituent des immobilisations corporelles si l'entreprise compte les utiliser sur plus d'un exercice. De même, si les pièces de rechange et les pièces d'entretien ne peuvent être utilisées qu'avec une immobilisation corporelle, elles sont comptabilisées en immobilisations.		

IAS 38.4	<p>Certaines immobilisations corporelles peuvent être comprises dans ou sur une substance physique, comme un disque compact (dans le cas de logiciels informatiques), un document juridique (dans le cas d'une licence ou d'un brevet) ou un film. Un jugement correct est nécessaire pour déterminer si c'est l'immobilisation corporelle ou incorporelle qui prévaut dans cette substance. Par exemple, lorsqu'un logiciel informatique fait partie intégrante d'une machine assistée par ordinateur, il sera considéré comme une immobilisation corporelle. Lorsque le logiciel ne fait pas partie intégrante du matériel, il peut être considéré comme une immobilisation incorporelle.</p>		
IAS 16.2, 5	<p>L'IAS 16, Immobilisations corporelles, est appliqué pour le traitement administratif d'immobilisations corporelles, sauf si un autre <i>International Accounting Standard</i> requiert ou admet un autre mode de traitement. Les placements immobiliers doivent ainsi être traités suivant la norme IAS 40.</p>		
IAS 16.3	<p>Les actifs biologiques (IAS 41, Agriculture) ainsi que les droits miniers, la prospection et l'extraction de minerais, de pétrole, de gaz naturel et d'autres ressources similaires non renouvelables (IFRS 6) ne sont pas développés dans cette norme, mais sont repris dans des normes IAS spécifiquement développées à cet effet.</p>		
IAS 16.7, 11, 15	<p><b>Comptabilisation</b></p> <p>Un élément d'immobilisation corporelle doit être comptabilisé en tant qu'actif lorsque (1) il est probable que les avantages économiques futurs associés à cet actif iront à l'entreprise et (2) le coût de cet actif pour l'entreprise peut être évalué de façon fiable. Des immobilisations corporelles peuvent être acquises pour des raisons de sécurité ou pour des raisons liées à l'environnement. De telles immobilisations corporelles remplissent les conditions pour être comptabilisées en tant qu'actifs parce qu'elles permettent à l'entreprise d'obtenir des avantages économiques futurs des actifs liés supérieurs à ceux que l'entreprise aurait pu obtenir si elles n'avaient pas été acquises. Ces actifs doivent toutefois être confrontés à une réduction de valeur spéciale suite à l'IAS 36, Dépréciation d'actifs.</p>	<p><b>Comptabilisation</b></p> <p>L'enregistrement comptable de l'achat (ou de la vente) d'un bien immobilier est traité sur la base de la date du contrat sous-jacent.</p>	CBN 3/1
IAS 16.6	<p>Le coût est le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie payé ou la juste valeur de toute autre contrepartie donnée pour acquérir un actif au moment de son acquisition ou de sa construction.</p>	<p>Les éléments de l'actif sont initialement évalués à leur valeur d'acquisition, ce qui signifie que l'actif peut être évalué au prix d'acquisition, au coût de revient ou à la valeur d'apport (dans le cadre d'un apport en nature).</p>	A.R., art. 35

	IAS/IFRS	DROIT COMPTABLE BELGE	
IAS 16.23	<p><b>TRAITEMENT COMPTABLE DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES</b></p> <p>Le coût comprend, conformément aux IFRS, les éléments suivants :</p> <p>(1) le prix d'achat, y compris les droits de douane et taxes non récupérables, après déduction des remises et rabais commerciaux ;</p> <p>(2) tous les frais directement attribuables engagés pour faire venir l'actif sur le site et le mettre en état de fonctionnement en vue de l'utilisation prévue par le <i>management</i> ;</p> <p>(3) le coût estimé de démantèlement et de transport de l'actif, et de rénovation du site.</p> <p>Le coût d'un actif produit par l'entreprise pour elle-même est déterminé en utilisant les mêmes principes que pour un actif acquis.</p> <p>Le coût de l'actif équivaut au prix comptant au moment de la comptabilisation. Si le paiement a lieu plus tard qu'en vertu de délais de crédit normaux, la différence est reprise en tant que charge d'intérêts.</p> <p>Les frais directement attribuables comprennent les frais de rémunération du personnel résultant directement de la production ou de l'acquisition d'une immobilisation corporelle, le coût de préparation du site, les frais de livraison et de manutention initiaux, les frais d'installation et de montage, les frais pour examiner si l'actif fonctionne convenablement et les honoraires des conseillers.</p>	<p><b>TRAITEMENT COMPTABLE DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES</b></p> <p>Le prix d'acquisition comprend, outre le prix d'achat, les frais accessoires tels que les impôts non récupérables et les frais de transport.</p> <p>Les dépenses ultérieures pour le démantèlement et le transport de l'actif sont, en principe, comptabilisées en tant que provision, et ne sont pas activées en même temps que l'actif. Comme alternative, le coût attendu peut être comptabilisé en résultat à partir du moment où il se produit.</p> <p>Si le paiement de l'actif est reporté à une date éloignée de plus d'un an, la différence entre le coût et le paiement total peut être considérée comme un coût d'intérêt.</p> <p>Les immobilisations corporelles sont considérées comme étant des actifs non monétaires. Une valeur d'acquisition en devises étrangères doit, dès lors, être comptabilisée au taux de change au moment de l'acquisition et ne doit pas être réévaluée à la date de clôture.</p> <p>Les subsides en capital obtenus des pouvoirs publics en considération d'investissements en immobilisations doivent être traités séparément de l'actif concerné, c'est-à-dire en tant que composante distincte des fonds propres, sous déduction des impôts différés afférents à ces subsides.</p> <p>Le prix d'acquisition d'un élément d'actif obtenu par voie d'échange est la valeur de marché du ou des éléments d'actif cédés en échange. Si cette valeur n'est pas aisément déterminable, le prix d'acquisition est la valeur de marché de l'élément d'actif obtenu par voie d'échange. Ces valeurs sont estimées à la date de l'échange.</p> <p>La valeur d'apport d'un actif correspond à la valeur conventionnelle des apports, mais ne peut excéder la valeur de marché des biens en cause, au moment où l'apport ou l'affectation a eu lieu.</p>	<p>A.R., art. 36</p> <p>CNC 158/1</p> <p>A.R., art. 67, § 2 CNC 137/9</p> <p>CNC 152</p> <p>A.R., art. 95</p> <p>A.R., art. 36</p> <p>A.R., art. 39</p>

		<p>Le coût de revient s'obtient en ajoutant au prix d'acquisition des matières premières, des matières consommables et des fournitures, les coûts de fabrication directement imputables au produit ou au groupe de produits considéré, ainsi que la quote-part des coûts de production qui ne sont qu'indirectement imputables au produit ou au groupe de produits considéré, pour autant que ces frais concernent la période normale de fabrication. Les sociétés ont toutefois la faculté de ne pas inclure, dans le coût de revient, tout ou partie de ces frais indirects de production ; en cas d'utilisation de cette faculté, mention en est faite dans l'annexe.</p>	A.R., art. 37
IAS 23.4, 11	<p>Les coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production d'un actif éligible doivent être activés conformément aux conditions de la norme IAS 23.</p>	<p>La valeur d'acquisition des immobilisations incorporelles et corporelles peut inclure les charges d'intérêt afférentes aux capitaux empruntés pour les financer, mais uniquement <b>pour autant que ces charges concernent la période qui précède la mise en état d'exploitation effective de ces immobilisations.</b></p> <p>La capitalisation des charges d'intérêt est limitée à la charge d'intérêt qui se rapporte à la période précédant la mise en état d'exploitation effective de cet actif.</p>	A.R., art. 38
IAS 16.19-20	<p>Les frais qui ne peuvent pas être considérés comme constituant un élément du coût des immobilisations corporelles sont (1) les frais de démarrage d'un nouveau site, (2) les frais de lancement d'un nouveau produit ou d'un nouveau service (en ce compris les frais de publicité et de promotion), (3) les frais de gestion sur un nouveau site ou pour une nouvelle catégorie de clients (en ce compris les frais de formation pour le personnel) et (4) les frais administratifs et autres frais généraux.</p>		
IAS 16.28	<p>La valeur comptable d'une immobilisation corporelle peut être diminuée des subventions publiques, conformément à la norme IAS 20, Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique.</p>		
IAS 16.27	<p>Le coût d'une immobilisation corporelle détenue par un preneur de leasing est déterminé conformément à la norme IAS 17, Contrats de location.</p>		
IAS 16.24	<p>Dans le cadre d'une transaction d'échange, le coût de l'immobilisation corporelle est déterminé sur la base de la juste valeur, sauf (1) si la transaction d'échange n'a aucune signification économique ou (2) lorsque la juste valeur de l'actif reçu ou de l'actif cédé ne peut être évaluée de façon fiable.</p>		

	IAS/IFRS TRAITEMENT COMPTABLE DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES	DROIT COMPTABLE BELGE TRAITEMENT COMPTABLE DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES
IAS 16.29, 37	Après comptabilisation, l'entité doit choisir entre appliquer la méthode du prix de revient ou la méthode de réévaluation. Cette méthode doit alors être utilisée pour toute la catégorie d'immobilisations corporelles dont fait partie l'actif. Une catégorie d'immobilisations corporelles est un regroupement d'actifs de nature et d'usage similaires au sein de l'activité d'une entreprise.	
IAS 16.30, 63	Dans le cadre de la méthode du prix de revient, l'immobilisation corporelle est évaluée au prix de revient, diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur.	
IAS 16.7, 10, 13-14	<b>Coûts après première comptabilisation</b> Conformément au principe de comptabilisation décrit ci-dessus, une entreprise évalue les frais liés aux immobilisations corporelles au moment où ceux-ci sont exposés. Les frais exposés après l'acquisition d'un actif, et qui ont pour but d'ajouter de nouveaux éléments à cet actif, de remplacer des pièces ou d'assurer l'entretien de l'actif, peuvent être activés. Les frais d'entretien journaliers, en revanche, ne peuvent être compris dans la valeur comptable de l'actif, contrairement aux pièces de rechange qui peuvent, elles, être reprises dans la valeur comptable de l'immobilisation corporelle.	<b>Coûts après première comptabilisation</b> Le droit comptable belge ne spécifie rien en la matière, de sorte que les principes généraux exposés ci-dessus, sont d'application.  <b>Le droit comptable belge autorise la constitution d'une réserve pour grand entretien.</b>
IAS 16.12	Les frais relatifs à l'entretien journalier doivent être portés en résultat.	Il n'existe aucune directive spécifique à cet effet au sein du droit comptable belge, et en pratique, ces frais seront portés en résultat.
IAS 16.41-42 IAS 16.67-69 IAS 16.71-72	<b>Ne plus porter au bilan</b> La valeur comptable d'une immobilisation corporelle ne doit plus être portée au bilan après (1) la sortie ou (2) lorsque l'on n'attend pas d'avantages économiques futurs de l'utilisation ou de la sortie. Le bénéfice ou la perte résultant du fait qu'une immobilisation corporelle n'est plus portée au bilan doit être inscrit dans le compte de résultats (sauf si l'IAS 17 prescrit autre chose dans le cas de transactions « <i>sale and leaseback</i> »). De tels résultats ne peuvent être classifiés en tant que produits.	<b>Ne plus porter au bilan</b> Les immobilisations corporelles désaffectées ou qui ont cessé d'être affectées durablement à l'activité de la société font, le cas échéant, l'objet d'un amortissement exceptionnel pour en aligner l'évaluation sur leur valeur probable de réalisation.  Ces immobilisations font l'objet d'amortissements complémentaires ou exceptionnels lorsque, en raison de leur altération ou de modifications des circonstances économiques ou technologiques, leur valeur comptable dépasse leur valeur d'utilisation par la société.

	<i>Evaluation après comptabilisation</i>	<i>Evaluation après comptabilisation</i>	A.R., art. 35
IAS 16.29	<p>Une entreprise doit utiliser soit la méthode du prix de revient, soit la méthode de la réévaluation comme base pour son reporting financier et appliquer cette méthode à toute la catégorie des immobilisations corporelles dont fait partie cet actif.</p>	<p>Les éléments de l'actif sont évalués à leur valeur d'acquisition, déduction faite des amortissements et réductions de valeurs y afférents. <b>Par valeur d'acquisition, il faut entendre soit le prix d'acquisition, soit le coût de revient, soit la valeur d'apport.</b></p>	
IAS 16.31-34	<p>Lorsque la méthode de la réévaluation est appliquée, les conditions suivantes doivent être remplies :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- la valeur réévaluée est la juste valeur au moment de la réévaluation, diminuée de l'éventuel cumul des amortissements futurs et de l'éventuel cumul des pertes de valeur futures ;</li> <li>- la réévaluation doit être réalisée sur une base suffisamment régulière afin de veiller à ce que la valeur comptable ne diffère pas significativement de la valeur comptable qui serait déterminée au moyen de la juste valeur à la date de clôture du bilan. La juste valeur des terrains et bâtiments est normalement déterminée sur la base de données conformes au marché par le biais d'une estimation effectuée, en général, par des évaluateurs professionnels qualifiés. La fréquence des réévaluations dépend des fluctuations de la juste valeur. Les immobilisations corporelles qui connaissent des mouvements importants de leur juste valeur doivent être évaluées plus fréquemment que celles qui enregistrent des mouvements peu importants de leur juste valeur. Dans ce cas, une réévaluation tous les trois ou cinq ans peut être suffisante.</li> </ul>	<p>Les sociétés peuvent procéder à la réévaluation de leurs immobilisations corporelles 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. 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.</p> <p>Lorsqu'une immobilisation corporelle est réévaluée, la durée d'utilisation économique y afférente est également revue.</p> <p>Les plus-values actées sont imputées directement à la rubrique « Plus-values de réévaluation » et y sont maintenues aussi longtemps que les biens auxquels elles sont afférentes ne sont pas réalisés.</p> <p>Ces plus-values peuvent toutefois (1) être transférées aux réserves à concurrence du montant des amortissements actés sur la plus-value, (2) être incorporées au capital, (3) en cas de moins-value ultérieure, être annulées à concurrence du montant non encore amorti sur la plus-value.</p> <p>Si la réévaluation porte sur des immobilisations corporelles dont l'utilisation est limitée dans le temps, la valeur réévaluée fait l'objet d'amortissements calculés selon un plan, aux fins d'en répartir la prise en charge sur la durée résiduelle d'utilisation probable de l'immobilisation.</p>	A.R., art. 57, § 1er
IAS 16.36, 38	<p>Lorsqu'une immobilisation corporelle est réévaluée, toute la catégorie des immobilisations corporelles dont fait partie cet actif doit être revue. Toutefois, une catégorie d'actifs peut être réévaluée par inventaires tournants, à condition que la réévaluation de cette catégorie d'actifs soit achevée dans un court délai et à condition que ces réévaluations soient tenues à jour.</p>		CNC 112/7 A.R., art. 57, § 3 A.R., art. 57, § 3 A.R., art. 57, § 2

	IAS/IFRS	DROIT COMPTABLE BELGE	
	TRAITEMENT COMPTABLE DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES	TRAITEMENT COMPTABLE DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES	
IAS 16.39-40	L'augmentation d'un actif doit directement être traitée dans les fonds propres en tant que réserve de réévaluation. Cette augmentation doit toutefois être inscrite au compte de résultats, pour autant que celui-ci annule une diminution de ce même actif qui était auparavant comptabilisée en charges.		
IAS 16.6, 48, 50, 52	<b>Amortissement</b> Le montant amortissable d'une immobilisation corporelle doit être réparti de façon systématique sur sa durée d'utilité. La dotation aux amortissements de chaque exercice doit être comptabilisée en charges, à moins qu'elle ne soit incorporée dans la valeur comptable d'un autre actif. <b>Il convient d'amortir l'actif jusqu'à ce que l'on atteigne la valeur résiduelle, même si la juste valeur de l'actif dépasse la valeur comptable.</b>	<b>Amortissement</b> Par amortissements, on entend les montants pris en charge par le compte de résultats, relatifs aux immobilisations corporelles dont l'utilisation est limitée dans le temps, en vue soit de répartir le coût d'acquisition 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. Les amortissements cumulés sont déduits des postes de l'actif auxquels ils se rapportent.  Les immobilisations corporelles dont l'utilisation n'est pas limitée dans le temps ne font l'objet de réductions de valeur qu'en cas de moins-value ou de dépréciation durable.  <b>Elles peuvent, notamment, faire l'objet d'un plan d'amortissement accéléré, conformément aux dispositions fiscales en la matière.</b> Si l'application d'un tel plan accéléré conduit à anticiper de manière significative la prise en charge des amortissements par rapport à ce qui est économiquement justifié, il est fait mention dans l'annexe de la différence entre le montant cumulé de ces amortissements actés et celui des amortissements économiquement justifiés.	A.R., art. 45          A.R., art. 64, § 2   A.R., art. 64, § 1er
IAS 16.43-48 IAS 16.58-59	Chaque élément d'une immobilisation corporelle ayant un prix de revient substantiel par rapport au prix de revient total de l'actif doit être amorti séparément. À des fins comptables, les terrains et bâtiments doivent être considérés comme deux éléments d'actif distincts. Les terrains ont normalement une durée de vie illimitée et, en conséquence, ne sont pas amortis. Si toutefois le coût d'un terrain comprend un certain nombre d'éléments visant à remettre le terrain dans son état initial, ce coût sera amorti sur la base des avantages économiques générés par ces éléments. En revanche, les constructions ont une durée de vie limitée et doivent, en conséquence, être amorties sur la base de leur durée d'utilité.	<b>Les frais accessoires doivent être activés et peuvent être amortis selon les mêmes modalités que l'actif concerné ou selon des modalités différentes de l'élément d'actif concerné.</b>  Les amortissements sur les immobilisations corporelles dont l'utilisation est limitée dans le temps ne peuvent faire l'objet d'une reprise que si, à raison de modifications des circonstances économiques ou technologiques, le plan d'amortissement antérieurement pratiqué s'avère avoir été trop rapide. Les amortissements qui s'avèrent ne plus être justifiés font l'objet d'une reprise à concurrence de leur excédent par rapport aux amortissements planifiés.	CNC 126/1    A.R., art. 64, § 1er

IAS 16.60-62	La méthode d'amortissement appliquée doit refléter le rythme selon lequel les avantages économiques futurs liés à l'actif seront, selon les attentes, consommés par l'entreprise. Les méthodes autorisées sont les suivantes : le mode linéaire, le mode dégressif et le mode des unités de production. L'entreprise est tenue de choisir le mode qui correspond le mieux au rythme de consommation ou au rythme des avantages économiques futurs générés. Le mode doit être modifié en cas de changement important du rythme.	Lorsqu'il s'avère que la durée d'utilisation attendue d'un actif est supérieure à la période initialement estimée, qui a entraîné un amortissement trop important dans le passé, l'entreprise peut réévaluer ces actifs ou procéder à la reprise de l'amortissement excédentaire.	CNC 112/6
IAS 16.51, 61	La valeur résiduelle, la durée d'utilité et la méthode d'amortissement doivent être réévaluées au moins sur base annuelle. En cas de modifications, ces ajustements doivent être traités conformément à la norme IAS 8.		
IAS 16.55	L'amortissement d'un actif prend cours lorsque cet actif est opérationnel, c'est-à-dire lorsqu'il se trouve sur le site et dans l'état nécessaire à son fonctionnement selon la manière visée par le <i>management</i> .		
IFRS 5.25	L'amortissement peut être arrêté lorsque l'actif est considéré comme un actif disponible à la vente, conformément à l'IFRS 5, ou en cas de sortie de l'actif. Les amortissements ne sont pas arrêtés lorsque l'actif n'est plus utilisé ou est mis hors service.		
IAS 16.73	<p><b>Annexes</b></p> <p>Les états financiers doivent indiquer, pour chaque catégorie d'immobilisations corporelles :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• les conventions d'évaluation utilisées pour déterminer la valeur d'acquisition, en l'espèce la juste valeur ;</li> <li>• les modes d'amortissement utilisés ;</li> <li>• les durées d'utilité ou les taux d'amortissement utilisés ;</li> <li>• la valeur d'acquisition, en l'espèce la juste valeur, et le cumul des amortissements (regroupé avec le cumul des pertes de valeur) à l'ouverture et à la clôture de l'exercice ;</li> <li>• un rapprochement entre la valeur comptable à l'ouverture et à la clôture de l'exercice montrant les entrées, les sorties, les acquisitions par voie de regroupements d'entreprises, les augmentations ou les diminutions durant l'exercice résultant des réévaluations et des pertes de valeur comptabilisées ou reprises directement en capitaux propres, les pertes de valeur comptabilisées dans le compte de résultats, les pertes de valeur reprises dans le compte de résultats, les amortissements, les différences de change et les autres mouvements.</li> </ul>	<p><b>Annexes</b></p> <p>Les comptes annuels statutaires belges doivent être établis selon un schéma spécifique pour chaque catégorie définie au sein des immobilisations corporelles.</p> <p>Les coûts liés aux immobilisations produites sont initialement repris sous une rubrique de coûts et sont ensuite activés par le biais du compte I.C. Production immobilisée.</p> <p>L'annexe doit indiquer (1) les principes d'évaluation utilisés et (2) pour chaque catégorie d'immobilisation corporelle, les taux d'amortissement appliqués et les méthodes d'amortissement utilisées, ainsi qu'une réconciliation de la valeur d'acquisition, des plus-values de réévaluation et du cumul des amortissements, à l'ouverture et à la clôture de l'exercice.</p> <p>L'annexe doit également indiquer si des intérêts intercalaires sont imputés à certaines immobilisations corporelles.</p>	<p>A.R., art. 88 A.R., art. 89</p> <p>A.R., art. 91 A.R., art. 165</p> <p>A.R., art. 38</p>

	IAS/IFRS	DROIT COMPTABLE BELGE	
IAS 16.74	<p><b>TRAITEMENT COMPTABLE DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES</b></p> <p>Les états financiers doivent également indiquer :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• l'existence et les montants des restrictions sur les immobilisations corporelles données en nantissement de dettes ;</li> <li>• le montant des dépenses comptabilisées au titre des immobilisations corporelles en cours de production ;</li> <li>• le montant des engagements pour l'acquisition d'immobilisations corporelles ; et</li> <li>• les rémunérations de tiers pour les immobilisations corporelles qui ont subi une perte de valeur, ont été perdues ou cédées et qui sont comprises dans le compte de résultats, si le montant n'est pas mentionné à part dans le compte de résultats.</li> </ul>	<p><b>TRAITEMENT COMPTABLE DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES</b></p> <p>L'annexe doit également comporter les éléments suivants relatifs aux droits et obligations grevant les immobilisations corporelles :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• le montant des sûretés personnelles et réelles constituées ou irrévocablement promises par la société ;</li> <li>• les biens et valeurs détenus par des tiers en leur nom mais aux risques et profits de la société ;</li> <li>• les engagements importants d'acquisition ou de cession d'immobilisations, ventilés entre les engagements d'acquisition et les engagements de cession.</li> </ul>	A.R., art. 91 A.R., art. 165
IAS 16.77	<p>Lorsque les immobilisations corporelles sont inscrites à leur montant réévalué, les informations suivantes doivent être mentionnées :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• la date de la réévaluation ;</li> <li>• le recours ou non à un évaluateur indépendant ;</li> <li>• les méthodes et les principales hypothèses appliquées pour l'évaluation de la juste valeur des immobilisations corporelles ;</li> <li>• la méthode de détermination de la juste valeur : sur la base de transactions conformes au marché et récentes ou à l'aide d'autres techniques d'évaluation ;</li> <li>• pour chaque catégorie d'immobilisations corporelles, la valeur comptable qui aurait figuré dans les états financiers si les actifs correspondants avaient été comptabilisés selon la méthode du prix de revient ;</li> <li>• l'écart de réévaluation, en indiquant les mouvements de l'exercice et toute restriction sur la distribution de cet écart aux actionnaires.</li> </ul>		

### 3. Implications de l'application des IFRS sur les immobilisations corporelles pour la fiscalité belge

Comme confirmé par la jurisprudence de la Cour de cassation, le principe qui s'applique dans la législation fiscale belge est que le droit comptable prévaut sur le droit fiscal (la dite « primauté du droit comptable »), sauf si les règles fiscales y dérogent expressément. Le « droit comptable » visé ici est, jusqu'à nouvel ordre, toujours le droit comptable belge (Belgian GAAP). La Belgique a, en effet, limité le champ d'application des normes IAS/IFRS aux comptes consolidés. Les comptes annuels statutaires ne tombent pas (pour l'instant) dans le champ d'application de cette législation.

Malgré une réglementation et une jurisprudence européennes en hausse, la législation fait, en principe, toujours partie de la compétence nationale souveraine de chaque pays, bien que ce principe ne soit pas absolu. En conséquence, l'introduction des IFRS en ce qui concerne les comptes consolidés n'aura aucun effet immédiat sur la détermination de la base imposable à des fins fiscales belges ni sur le traitement fiscal des immobilisations corporelles. Cela signifie que le « principe de réalisation » devra toujours être utilisé à des fins fiscales, même si la notion de « juste valeur » est appliquée dans le cadre des IFRS.

Si toutefois le modèle IFRS était également introduit pour les comptes annuels statutaires belges dans le futur, tout en respectant le principe de réalisation, la détermination du résultat imposable dans l'impôt des sociétés serait influencée. Toutefois, il s'agirait principalement à première vue d'« écarts temporels ».

Les **principales différences** en matière d'immobilisations corporelles se présenteront, en effet, **au niveau des amortissements à réaliser**. Il convient ainsi, pour l'instant, de tenir compte, en ce qui concerne **les IFRS, d'une valeur dite « résiduelle »**. La valeur résiduelle n'est pas amortie dans le cadre des IFRS, alors qu'il s'agit d'un élément amortissable pour le droit comptable belge.

En outre, **les amortissements dégressifs ou accélérés** tels qu'ils sont aujourd'hui admis par le droit comptable belge en matière fiscale (maximum 40 % à des fins fiscales) **ne seront plus possibles sous les IFRS**, de sorte qu'un plus long délai d'amortissement sera nécessaire. Pour les IFRS, la durée de vie économique est déterminante, tandis qu'il s'agit, pour le droit comptable belge, davantage de l'application conséquente des taux d'amortissement. Les IFRS disposent également que les périodes d'amortissement doivent être réévaluées à une fréquence régulière, alors que le modèle belge opte pour une application cohérente généralement admise.

Le droit comptable belge et la législation fiscale belge prévoient, **de plus, une plus grande possibilité d'activation des frais accessoires**. L'article 62 C.I.R. 1992 dispose que « la quotité de la valeur d'investissement ou de revient qui correspond au montant global des frais accessoires au prix d'achat ou aux coûts indirects de production, ainsi que les frais d'établissement, peuvent être amortis soit intégralement pendant la période imposable au cours de laquelle ces frais ou coûts sont exposés, soit par annuités fixes échelonnées sans inter-

ruption sur un nombre d'années déterminé par le contribuable. » Dans le cadre des IFRS, seuls les frais directement liés à l'acquisition peuvent être activés, dans la mesure où ils correspondent à la réalité économique.

Le moment du début de l'amortissement est également différent : sous les IFRS, on ne peut commencer à amortir un actif que lorsque celui-ci est opérationnel. Dans le droit comptable belge, l'actif ne doit pas être opérationnel pour être considéré comme amortissable.

**Il convient également de signaler que les délais d'amortissement fiscalement admis sont souvent plus courts que ceux utilisés dans les normes IAS/IFRS (différence de durée de vie)**. Comme exposé ci-dessus, les immobilisations corporelles devront toujours, suivant les normes IAS/IFRS, être amorties sur leur durée d'utilité effective réelle pour l'entreprise. Ce délai étant souvent plus long que les normes et délais utilisés par l'Administration fiscale (comme exposé dans le Com.I.R. 1992 concernant l'article 61 C.I.R. 1992), cette différence donnera également lieu à une différence fiscale. Ainsi, sur la base des normes IAS/IFRS, un bâtiment industriel devra être amorti sur une période de quarante ans, tandis que le commentaire administratif indique, au numéro 61/120, une période de vingt ans.

Enfin, précisons encore que l'impossibilité de constituer une provision pour grand entretien dans le cadre des IAS/IFRS aura également des implications fiscales (pas de coût comptable ni, par conséquent, fiscal).

#### 4. Exemples

**4.1.** Activation d'un actif pour le démantèlement de l'actif en cas de mise hors service

Lorsqu'un actif dont on sait qu'il sera démantelé au moment de sa mise hors service est acquis, un actif sera activé pour le coût estimé du démantèlement.

Si une estimation détermine que le démantèlement d'un site coûtera 1 000 000 EUR, ce montant sera activé sous le dénominateur « Constructions ». Une provision du même montant est activée en contrepartie. Le poste de l'actif est amorti sur base annuelle, et lorsque des frais sont reçus pour le démantèlement, ceux-ci sont annulés de la provision qui a été constituée. On obtient ainsi, sous les IFRS, le coût du démantèlement par phases dans le résultat.

**4.2.** Application de la valeur résiduelle

La norme IAS dispose clairement qu'il convient de tenir compte, sous les IFRS, de la valeur résiduelle de l'actif. Ceci implique qu'un actif qui a une valeur d'acquisition égale à 1 000 EUR, une durée d'utilisation de dix ans et une valeur résiduelle de 200 EUR sera amorti pour un montant de 800 EUR en vertu des IFRS et pour un montant de 1 000 EUR en vertu des normes comptables belges.

Patrick Rottiers  
Associé

Ernst & Young Reviseurs d'entreprises SCCRL  
Avec la collaboration de Jos De Blay, expert-comptable et conseil fiscal, pour les implications fiscales.

# IAS 37 : PROVISIONS, PASSIFS ÉVENTUELS ET ACTIFS ÉVENTUELS

## 1. Principales différences entre le droit comptable belge et les International Financial Reporting Standards (IFRS)

	IAS/IFRS DÉFINITIONS ET COMPTABILISATION	DROIT COMPTABLE BELGE DÉFINITIONS ET COMPTABILISATION	
IAS 37.10	Les provisions sont des passifs dont <i>l'échéance</i> ou le montant est incertain.	Les provisions pour risques et charges ont pour objet de couvrir des pertes ou charges nettement circonscrites par leur nature mais qui, à la date de clôture de l'exercice, sont probables ou certaines, mais indéterminées quant à leur montant. Elles ne peuvent avoir pour objet de corriger la valeur d'éléments portés à l'actif.	A.R. 30.01.2001, art. 50
IAS 37.14	Une provision doit être comptabilisée si, et seulement si : <ul style="list-style-type: none"> <li>il existe une obligation (juridique ou implicite) résultant d'un événement du passé ;</li> <li>il est probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques sera nécessaire pour éteindre l'obligation ; et</li> <li>le montant de l'obligation peut être estimé de manière faible.</li> </ul>	Il doit être tenu compte de tous les risques prévisibles qui ont pris naissance au cours de l'exercice auquel les comptes se rapportent ou au cours d'exercices antérieurs, même si ces risques ne sont connus qu'entre la date de clôture des comptes et la date à laquelle ils sont arrêtés par l'organe de gestion.	A.R. 30.01.2001, art. 33
IAS 37.10	Une <i>obligation juridique</i> est une obligation qui découle : <ul style="list-style-type: none"> <li>d'un contrat (sur la base de ses clauses explicites et implicites) ;</li> <li>des dispositions légales ou réglementaires ; ou</li> <li>de toute autre source de droit.</li> </ul> <p>Une <i>obligation implicite</i> est celle qui découle des actions d'une entreprise lorsqu'elle a indiqué aux tiers, par ses pratiques passées, par sa politique affichée ou par une déclaration récente suffisamment explicite, qu'elle assumera certaines responsabilités et qu'en conséquence, elle a créé chez ces tiers une attente fondée qu'elle assumera ces responsabilités. À défaut, pas de provision à comptabiliser (v. <i>exemple 3.1</i>).</p>	Dans les cas où, à défaut de critères objectifs d'appréciation, l'estimation des risques prévisibles est inévitablement aléatoire, il en est fait mention dans l'annexe si les montants en cause sont importants au regard du prescrit de l'image fidèle.	A.R. 30.01.2001, art. 33
IAS 37.16	Si l'existence d'une <i>obligation actuelle</i> à la date de clôture : <ul style="list-style-type: none"> <li>est plus probable qu'improbable, il faut comptabiliser une provision (si les critères de comptabilisation sont satisfaits) ;</li> <li>est plus improbable que probable, il faut indiquer un passif éventuel, sauf si la probabilité d'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques est très faible.</li> </ul>		

IAS 37.10 et 37.27	<p>Une entreprise ne doit pas comptabiliser un <i>passif éventuel</i>, lequel est défini comme :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>soit une obligation potentielle résultant d'événements passés et dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance (ou non) d'un ou de plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'entreprise ;</li> <li>soit une obligation actuelle résultant d'événements passés qui n'est pas comptabilisée car il n'est pas probable qu'une sortie de ressources sera nécessaire pour éteindre l'obligation, ou le montant de celle-ci ne peut être évalué avec une fiabilité suffisante.</li> </ul>		
IAS 37.36 et IAS 37.37	<p><b>Conditions de comptabilisation</b></p> <p>Le montant comptabilisé en provision doit être la meilleure estimation de la dépense nécessaire au règlement de l'obligation actuelle à la date de clôture, à savoir l'estimation du montant que l'entreprise devrait rationnellement payer pour régler son obligation ou la transférer.</p>	<p><b>Conditions de comptabilisation</b></p> <p>Les provisions pour risques et charges doivent répondre aux critères de prudence, de sincérité et de bonne foi.</p>	A.R. 30.01.2001, art. 51
IAS 37.48 IAS 37.59	<p>Les événements futurs pouvant avoir un effet sur le montant nécessaire à l'extinction d'une obligation doivent être traduits dans le montant de la provision lorsqu'il existe des indications objectives suffisantes indiquant que ces événements se produiront. Les provisions doivent être revues à chaque date de clôture et ajustées pour refléter la meilleure estimation à cette date. Si la sortie de ressources représentatives d'avantages économiques nécessaires pour régler l'obligation n'est plus probable, la provision doit être reprise.</p>	<p>Les provisions pour risques et charges ne peuvent être maintenues dans la mesure où elles excèdent en fin d'exercice une appréciation actuelle, selon les critères prévus à l'article 51, des charges et risques en considération desquels elles ont été constituées.</p>	A.R. 30.01.2001, art. 55
IAS 37.51	<p>Les profits résultant de la sortie attendue d'actifs ne doivent pas être pris en considération dans l'évaluation d'une provision.</p>	<p>Chaque élément du patrimoine fait l'objet d'une évaluation distincte.</p>	A.R. 30.01.2001, art. 31
IAS 37.53  IAS 37.54	<p>Lorsqu'il est attendu que tout ou partie de la dépense nécessaire au règlement d'une provision sera remboursée par une autre partie, le remboursement doit être comptabilisé si, et seulement si, l'entreprise a la quasi-certitude de recevoir ce remboursement si elle règle son obligation. Le remboursement doit être traité comme un actif distinct. Le montant comptabilisé au titre de remboursement ne doit pas être supérieur au montant de la provision. Dans le compte de résultats, la charge correspondant à une provision peut être présentée nette du montant comptabilisé au titre de remboursement.</p>		

	IAS/IPRS	DROIT COMPTABLE BELGE	
	<b>DÉFINITIONS ET COMPTABILISATION</b>	<b>DÉFINITIONS ET COMPTABILISATION</b>	
	<b>Cas particuliers</b>	<b>Cas particuliers</b>	
IAS 37.18	Aucune provision n'est comptabilisée au titre de coûts de fonctionnement qui devront être encourus dans l'avenir.	Des provisions doivent être constituées pour couvrir notamment :	A.R. 30.01.2001, art. 54
IAS 37.19	Les seuls passifs comptabilisés au bilan de l'entreprise sont ceux qui existent à la date de clôture.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• les engagements incombant à la société en matière de pensions de retraite et de survie, de prévisions et d'autres pensions ou rentes similaires ;</li> <li>• les charges de grosses réparations et de gros entretien ;</li> </ul>	
IAS 16.13	Seules les obligations qui résultent d'événements passés existant indépendamment d'actions futures de l'entreprise (i.e. de la conduite future de son activité) sont comptabilisées comme des provisions (par ex., des pénalités ou des coûts de dépollution en cas de dommages illicites à l'environnement). Comme l'entreprise peut éviter des dépenses futures par des mesures futures (par ex., en modifiant son mode de fonctionnement), elle n'a aucune obligation actuelle au titre de cette dépense future et donc, elle ne comptabilise aucune provision (v. <i>exemple 3.2.</i> ).		
IAS 16.14	Si les critères de comptabilisation comme actif sont satisfaits, le coût d'un remplacement partiel est comptabilisé dans la valeur comptable d'une immobilisation corporelle au moment où ce coût est encouru.		
	Il en va de même du coût d'une inspection majeure, lorsque celle-ci est réalisée.		
IAS 37.24	Lorsqu'il existe un grand nombre d'obligations similaires (par ex., garanties sur produits ou contrats similaires), la probabilité qu'une sortie de ressources soit nécessaire au règlement de ces obligations est déterminée en considérant la catégorie d'obligations comme un tout. Bien que la probabilité de sortie pour chacun des éléments soit petite, il peut être probable qu'une certaine sortie de ressources sera nécessaire pour régler cette catégorie d'obligations dans son ensemble. Si tel est le cas, une provision est comptabilisée (sous réserve que les autres critères de comptabilisation soient satisfaits) (v. <i>exemple 3.3.</i> ).	<ul style="list-style-type: none"> <li>• les risques de pertes ou de charges découlant pour la société de sûretés personnelles ou réelles constituées en garantie de dettes ou d'engagements de tiers, d'engagements relatifs à l'acquisition ou à la cession d'immobilisations, de l'exécution de commandes passées ou reçues de positions et de marchés à terme en devises ou en marchandises, de garanties techniques attachées aux ventes et prestations déjà effectuées par la société de litiges en cours.</li> </ul>	A.R. 30.01.2001, art. 54
IAS 37.16	Dans de rares cas (par ex., dans le cas d'une action en justice), le fait que certains événements se soient produits ou que ces événements créent une obligation actuelle peut être contesté.		

IAS 37.66  IAS 37.78  IAS 37.79	<p>Si une entreprise a un contrat déficitaire (à savoir, un contrat pour lequel les coûts inévitables pour satisfaire aux obligations contractuelles sont supérieurs aux avantages économiques attendus du contrat), l'obligation actuelle résultant du contrat doit être comptabilisée et évaluée comme une provision.</p> <p>Il n'existe aucune obligation pour la vente d'une activité tant que l'entreprise n'est pas engagée à vendre, c'est-à-dire par un accord de vente irrévocable, même si la décision a été annoncée publiquement.</p> <p>En effet, tant qu'aucun accord de vente n'est conclu, l'entreprise peut changer d'avis. Si la vente ne représente qu'un élément d'une restructuration, il peut exister une obligation implicite au titre des autres parties de la restructuration, avant même qu'un accord de vente irrévocable ait été conclu.</p>		
IAS 37.72	<p>Une obligation implicite de restructurer existe uniquement si une entreprise :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• a un plan formalisé et détaillé de restructuration précisant au moins l'activité ou partie d'activité concernée, les sites, la localisation, la fonction et le nombre approximatif de travailleurs indemnisés, les dépenses engagées et la date de mise en œuvre ;</li> <li>• a créé chez les personnes concernées une attente fondée qu'elle mettra en œuvre la restructuration soit en commençant à exécuter le plan soit en leur annonçant ses principales caractéristiques.</li> </ul>		
IAS 37.36  IAS 37.39  IAS 37.45	<p>Le montant comptabilisé en provision doit être la meilleure estimation de la dépense nécessaire à l'extinction de l'obligation actuelle à la date de clôture.</p> <p>L'obligation est estimée en pondérant tous les résultats possibles en fonction de leur probabilité.</p> <p>Le montant de la provision doit être la valeur actuelle des dépenses attendues que l'on pense nécessaires pour régler l'obligation.</p>	<p><b>Évaluation</b></p> <p>Les provisions pour risques et charges sont individualisées en fonction des risques et charges de même nature qu'elles sont appelées à couvrir.</p> <p>Les provisions pour risques et charges doivent être constituées systématiquement sur base des méthodes arrêtées par la société (dans ses règles d'évaluation). Elles ne peuvent dépendre du résultat de l'exercice.</p>	<p>A.R. 30.01.2001, art. 52</p> <p>A.R. 30.01.2001, art. 53</p>

	IAS/IFRS DÉFINITIONS ET COMPTABILISATION	DROIT COMPTABLE BELGE DÉFINITIONS ET COMPTABILISATION
IAS 37.25	L'utilisation d'estimations est un élément essentiel de la préparation des états financiers et elle ne nuit pas à leur fiabilité (...) l'entreprise peut déterminer un éventail de résultats possibles, et peut donc faire une estimation suffisamment fiable de l'obligation.	<i>Possibilité de procéder à une évaluation globale</i> : l'article 31, paragraphe 1, sous e), de la quatrième directive prévoit que les éléments des postes de l'actif et du passif doivent être évalués séparément. Toutefois, la Cour européenne de Justice a jugé qu'une dérogation, au titre du paragraphe 2 de ladite disposition, peut être appropriée lorsque, à la lumière du principe de l'image fidèle, une évaluation séparée ne donnerait pas une image aussi fidèle que possible de la situation financière réelle de la société concernée (voir arrêt DE + ES Bauunternehmung, du 14 septembre 1999, C-275/97, points 31 et 32) (voir N.B. ci-dessous).
IAS 37.24	Lorsqu'il existe un grand nombre d'obligations similaires (par ex., garanties sur les produits ou contrats similaires), la probabilité qu'une sortie de ressources soit nécessaire au règlement de ces obligations est déterminée en considérant la catégorie d'obligations comme un tout. Bien que la probabilité de sortie pour chacun des éléments soit petite, il peut être probable qu'une certaine sortie de ressources sera nécessaire pour régler cette catégorie d'obligations dans son ensemble.	<i>Critères destinés à chiffrer le degré de probabilité d'un risque, de la légitimité d'une prise en compte simultanée du risque « pays » et du risque d'insolvabilité, ainsi que des moyens d'éviter une double prise en compte des risques</i> : la quatrième directive se borne à énoncer des principes généraux sans chercher à régler toutes les applications possibles de ceux-ci. En l'absence de telles précisions, cette évaluation relève du droit national, lu le cas échéant à la lumière des normes comptables internationales (IAS), à condition toujours que les principes généraux énoncés par ladite directive soient pleinement respectés (arrêt du 7 janvier 2003, Banque Internationale pour l'Afrique Occidentale, C-306/99, n° 118).

IAS 37.84 et IAS 37.85	<p><b>Annexes</b></p> <p>L'entreprise doit fournir pour chaque catégorie de provisions :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• une information sur la valeur comptable à l'ouverture et à la clôture de l'exercice, les provisions supplémentaires, les montants utilisés, les montants non utilisés repris au cours de l'exercice et l'augmentation du montant utilisé résultant de l'écoulement du temps et de l'effet de toute modification du taux d'actualisation ;</li> <li>• une brève description de la nature de l'obligation et de l'échéance attendue des sorties d'avantages économiques en résultant ;</li> <li>• une indication des incertitudes relatives au montant ou à l'échéance de ces sorties et (si cela est nécessaire à la fourniture d'une information adéquate) une information sur les principales hypothèses retenues concernant des événements futurs ; et</li> <li>• le montant de tout remboursement attendu, en indiquant le montant de tout actif qui a été comptabilisé pour ce remboursement attendu.</li> </ul>	<p><b>Annexes</b></p> <p>L'annexe aux comptes annuels doit comporter les informations complémentaires suivantes : quant aux provisions pour risques et charges, une ventilation de ces provisions si elles représentent un montant important.</p>	A.R. 30.01.2001, art. 94, A, IV.
------------------------	--	---	----------------------------------

## 2. Implications de l'application des IFRS sur les provisions, passifs éventuels et actifs éventuels pour la fiscalité belge

En comparant le droit comptable belge et la fiscalité, nous constatons les divergences suivantes :

- les charges auxquelles les provisions sont destinées à faire face sont admissibles par nature au titre de frais professionnels ;
- les charges auxquelles les provisions sont destinées à faire face sont considérées comme grevant normalement les résultats de la période de constitution des provisions (art. 25 A.R./C.I.R. 92) ;
- n'étant pas comptabilisé, un passif éventuel ne peut être exonéré (art. 48 C.I.R. 92 et 24, 2°, A.R./C.I.R. 92) ;
- les charges visées sont celles nettement précisées et concrètes dont on prévoit avec une quasi-certitude qu'elle apparaîtront, de simples évaluations approximatives sont exclues (Com.I.R. 92, n° 48/14) ;
- le montant des provisions ne peut excéder le total des engagements souscrits à l'égard des travailleurs qui ont reçu leur congé (Com.I.R. 92, n° 48/27) ;
- les charges inhérentes au démantèlement de centrales et à la décontamination de leurs sites sont admises (art. 25 A.R./C.I.R. 92) ;
- le montant total des provisions immunitées subsistant à l'expiration de la période imposable doit être justifié et détaillé par objet dans un relevé 204.3 annexé à la déclaration I.Soc. (art. 24, 2°, A.R./C.I.R. 92).

Au terme de cette analyse, nous sommes arrivés à la conclusion que les dispositions du droit belge en matière de « provisions » sont moins restrictives que les règles énoncées par la norme IAS 37. Dans ce cadre, nous souhaitons plus particulièrement attirer l'attention sur les discordances suivantes :

- **provisions pour restructurations : le droit comptable belge lie la constitution d'une telle provision à une décision du conseil d'administration, un critère qui n'est pas jugé suffisant dans le cadre de la norme IAS 37 ;**
- **provision pour grosses réparations et gros entretien : selon les dispositions belges, une telle provision est constituée aux fins de répartir, sur plusieurs exercices, la charge de frais engagés une seule fois sur ces années.** Selon la norme IAS 37, ces provisions ne peuvent pas être constituées, car elles ne résultent pas d'un événement passé qui ne laisserait à l'entreprise d'autre solution réaliste que de régler l'obligation actuelle qui en résulte.

Ces points de divergence ne sont pas neutres sur le plan de la détermination de la base imposable de l'entreprise et peuvent engendrer un effet d'anticipation dont l'impact peut, selon les circonstances, s'avérer significatif.

*N.B.* : En ce qui concerne le calcul du montant de la provision globale, il y a lieu de constater que la directive ne contient aucune indication relative aux conditions, aux critères d'évaluation et au montant en pourcentage en vertu desquels la constitution de provisions globales est autorisée. Il en résulte que ces provi-

sions ne peuvent être déterminées que dans le cadre des conditions fixées par les différentes législations nationales (arrêt DE + ES Bauunternehmung précité, point 35).

Les critères d'évaluation des provisions globales établis par les autorités nationales doivent permettre de tenir compte de l'expérience acquise par la société concernée ou par les autres entreprises actives dans le même secteur, en matière de recours en garantie afférents à des contrats similaires. Les critères pertinents à cet égard pourraient être, notamment, le type de construction en cause, la probabilité de réalisation du risque, le coût probable d'une telle réalisation, l'étendue du recours à des sous-traitants, le droit de recours contre ces sous-traitants et, enfin, tout autre critère pertinent pour établir la meilleure évaluation possible des risques (arrêt DE + ES Bauunternehmung précité, point 37).

### 3. Exemples

**3.1.** Décision de fermeture d'un site d'exploitation prise par le conseil d'administration peu de temps avant la clôture de l'exercice. La décision n'est pas communiquée et aucune mesure n'est prise afin de mettre en œuvre la décision.

En droit comptable belge, une provision peut être comptabilisée.

Par contre, en IFRS 37, une telle décision ne crée pas d'obligation implicite à la date de clôture, à moins que l'entreprise ait, antérieurement à la date de clôture, commencé à mettre en œuvre le plan de restructuration ou annoncé les principales caractéristiques du plan aux personnes concernées d'une manière suffisamment spécifique pour créer chez celles-ci une attente fondée que l'entreprise mettra en œuvre la restructuration (IAS 37.75).

Du point de vue fiscal, la provision pour risques et charges constituée pour faire face au paiement, après la clôture de l'exercice, des indemnités de dédit et de licenciement qui seront dues aux travailleurs qui ont reçu leur congé peut être exonérée dans la mesure où leur montant n'excède pas le total des engagements – toujours en cours – que l'entreprise a souscrits à l'égard des travailleurs qui ont reçu leur congé. Une telle provision devra être constituée au plus tôt à la date à laquelle le congé a été signifié aux travailleurs (Com.I.R. 92, n° 48/28).

**3.2.** Obligation d'équipement des usines en filtres à fumées, en vertu d'une réglementation nouvelle votée avant la clôture de l'exercice.

Une provision peut être comptabilisée en droit comptable belge. Cette provision sera déductible fiscalement. Par contre, en IFRS 37, il s'agit d'obligations n'existant pas indépendamment d'actions futures de l'entreprise. Celle-ci n'a aucune obligation actuelle au titre de cette dépense future et donc, elle ne comptabilise aucune provision (IAS 37.19).

**3.3.** Vente de biens avec garantie couvrant les coûts de réparation d'éventuels défauts de fabrication constatés dans les six premiers mois suivant l'achat.

Coût d'1 000 000 EUR dans l'hypothèse de défauts mineurs constatés sur tous les produits vendus. Coût de 4 000 000 EUR dans l'hypothèse de défauts majeurs. Selon l'expérience passée et les attentes futures : 75 % des produits vendus ne présenteront aucun défaut, 20 % présenteront des défauts mineurs et 5 % présenteront des défauts majeurs. Valeur attendue du coût des réparations au titre de l'ensemble des obligations de garantie :  $(75 \% \times \text{zéro}) + (20 \% \times 1\,000\,000) + (5 \% \times 4\,000\,000) = 400\,000$  EUR (37.39). Du point de vue fiscal, si l'art. 48 C.I.R. 92 vise les provisions constituées en vue de faire face à des charges nettement précisées et que les événements en cours rendent probables, ce qui exclut les simples prévisions et évaluations approximatives, on peut admettre qu'il est satisfait aux prescriptions légales lorsque les montants affectés à la provision sont déterminés sur base des coefficients ou normes que l'expérience des années antérieures aura permis de dégager (cf. Bruxelles, 4 nov. 1970, SA Fiat Belgio, Bull., 505, p. 444 ; Liège, 18 mars 1987, SPRL B., Jurisprudence fiscale, 87/123). Il n'y a donc pas de réelle discordance sur ce point.

Jean-Marie Cougnon  
*Expert-comptable et conseil fiscal*

# Accountancy & Tax



---

**A**NTHEMIS

---

 intersentia

