

SOMMAIRE

- p. 1/ Domicile fiscal : droit interne et conventions préventives de la double imposition
- p. 4/ Le traitement comptable des immobilisations incorporelles

Domicile fiscal : droit interne et conventions préventives de la double imposition

I. Introduction

Les compétences fiscales des Etats sont par principe limitées aux frontières de leur territoire souverain¹. Les normes d'impôt qu'ils adoptent ne peuvent donc valablement appréhender que des substrats économiques et/ou des redevables présentant un facteur de rattachement avec ledit territoire.

L'article 3 du Code belge des Impôts sur les Revenus de 1992 (ci-après « CIR 92 ») constitue une parfaite illustration de ce *principe de territorialité* puisqu'il soumet à l'impôt belge des personnes physiques (ci-après « IPP ») les *habitants du royaume*.

Nous examinerons dans les lignes qui suivent quelle définition reçoit cette notion en droit interne et les conditions auxquelles une personne physique se voit reconnaître cette qualité.

Nous aborderons ensuite la question de savoir comment le droit conventionnel international fiscal organise son propre champ d'application *ratione personae* et de quelle façon il tente de remédier aux inconvénients que peut susciter dans le chef d'un même individu le fait d'être considéré comme « ressortissant fiscal » de plusieurs Etats.

II. Droit interne

II.1. Texte applicable

L'article 2, § 1^{er}, 1^o du CIR 92 dispose :

« *Par habitants du Royaume, on entend :*

a) *les personnes physiques qui ont établi en Belgique leur domicile ou le siège de leur fortune ;*
[]²

L'établissement en Belgique du domicile ou du siège de la fortune s'apprécie en fonction des éléments de fait. Toutefois, sauf preuve contraire, sont présumées avoir établi en Belgique leur domicile ou le siège de leur fortune, les personnes physiques qui sont inscrites au Registre national des personnes physiques.

Pour les personnes mariées qui ne se trouvent pas dans un des cas visés à l'article 126, § 2, alinéa 1^{er}, le domicile fiscal se situe à l'endroit où est établi le ménage. »

II.2. Domicile fiscal

Toute personne physique ayant son domicile fiscal en Belgique est un habitant du royaume.

¹ TIBERGHIE, *Manuel de Droit fiscal*, p. 17, Kluwer, 2008.

² Nous n'évoquerons pas dans le cadre du présent article, la situation particulière des agents diplomatiques belges actifs à l'étranger et des personnes qui y sont assimilées, pas plus d'ailleurs que le régime d'immunisation à l'IPP des diplomates étrangers actifs en Belgique (art. 4 CIR 92), ni celui des personnes se voyant reconnaître par le fisc belge la qualité de « cadre étranger ».

Le domicile fiscal se distingue du domicile civil. « *Au sens de l'article 3 du CIR 92, le domicile fiscal est une notion de fait, caractérisée nécessairement par une certaine permanence ou continuité* »³, « *indépendamment du domicile civil et de la nationalité, et qui s'établit et s'affirme par un ensemble de faits et circonstances, en particulier le lieu d'habitation réelle et plus précisément, l'endroit où est établi le ménage* »⁴.

La charge de la preuve de l'existence de ce domicile factuel repose sur l'administration. Elle peut la satisfaire en démontrant qu'une personne a disposé d'un logement en Belgique (en propriété, location ou simple mise à disposition) et, surtout, qu'elle y a effectivement résidé (consommations courantes, témoignages, etc.). En effet, le simple fait qu'une personne détienne un immeuble sur notre territoire ne suffit pas à la considérer comme habitant du royaume lorsqu'elle démontre résider effectivement à l'étranger⁵.

La circonstance qu'une personne séjourne régulièrement à l'étranger pour des raisons professionnelles et y dispose même, le cas échéant, d'une résidence, ne fait pas nécessairement obstacle à ce qu'elle conserve son domicile fiscal en Belgique dès lors qu'y demeure le lieu de ses attaches personnelles⁶. Résidence effective, centre des intérêts vitaux, foyer familial, sont autant d'éléments caractéristiques de la notion factuelle de domicile fiscal⁷.

II.3. Siège de la fortune

Le siège de la fortune constitue, avec le domicile fiscal, l'autre condition suffisante à se voir reconnaître la qualité d'habitant du royaume. Il s'agit de l'endroit depuis lequel une personne gère l'essentiel de son patrimoine, caractérisé par une certaine unité⁸. Le siège de la fortune est indépendant de la résidence effective et peut donc demeurer en Belgique même si celle-ci se situe à l'étranger⁹.

Une intéressante jurisprudence a considéré qu'un jeune travailleur, qui ne détient que peu de patrimoine matériel, voit sa fortune essentiellement composée de

sa force de travail, de sorte que le siège de celle-ci se déplace avec lui¹⁰.

II.4. Présomptions légales

Si la charge de la preuve de la qualité d'habitant du royaume repose sur l'administration, le législateur lui a néanmoins facilité la tâche en introduisant deux présomptions légales de domicile fiscal. Ces deux présomptions sont l'inscription au registre national et le lieu d'établissement du ménage des personnes mariées.

Inscription au registre national

Toute personne inscrite au registre national des personnes physiques est présumée compter parmi les habitants du royaume.

Cette présomption est *réfragable*, en ce sens qu'elle admet que la preuve contraire soit apportée par celui auquel elle est opposée. Il lui revient alors de démontrer qu'en dépit de son inscription administrative au registre national, ni son domicile fiscal, ni le siège de sa fortune, tels que définis *supra*, ne se situent en Belgique¹¹.

La Cour d'appel de Mons¹² a déduit *a contrario* de cette présomption légale qu'en sens contraire, une personne qui n'est pas inscrite au registre national est présumée ne pas habiter le royaume. L'expression est maladroite. Elle traduit le fait qu'en pareil cas, il appartient à l'administration d'apporter la preuve des éléments positifs permettant de conclure à un domicile ou un siège de fortune situés en Belgique. Ces éléments ne doivent toutefois pas revêtir un poids particulier de nature à renverser une présomption dont bénéficierait le contribuable.

Lieu d'établissement du ménage

Les personnes mariées s'entendent aussi bien de celles unies par un mariage civil *stricto sensu* que de celles unies par une déclaration de cohabitation légale, de par l'effet de l'article 2, § 1^{er}, 2^o du CIR 92.

Leur domicile fiscal est présumé correspondre au lieu d'établissement de leur ménage.

Au contraire de la première, cette seconde présomption est *irréfragable*, de sorte qu'elle n'admet pas de preuve contraire.

3 Cass., 3 juin 2002, RG F010017F disponible sur www.juridat.be

4 Gand, 14 septembre 1995, *R.G.F.* 1996, 105, note L. HINNEKENS.

5 Liège, 24 avril 1996, *Cour. fisc.* 1996, 381 (reflet avec note) ; *F.J.F.* 1996, 355.

6 Bruxelles, 17 septembre 1998, *Cour. fisc.* 1998, 524 (reflet avec note de A. GAUBLomme).

7 N. HONHON, « La notion de domicile fiscal au regard d'une jurisprudence récente », *R.G.F.* 2012/5, 15.

8 Cass., 7 septembre 1965, *Pas.* 1966, I, 34 ; Cass., 7 février 1979, *Pas.* 1979, I, 673 ; Cass., 28 octobre 1982, *F.J.F.* No. 83/41 ; Cass., 30 juin 1983, *Pas.* 1983, I, 1226.

9 Cass., 15 novembre 1990, *J.T.* 1991, 65 ; Bruxelles, 16 mai 2003, *Cour. fisc.* 2003, 528 (reflet avec note de J. VANDERMEERSCH).

10 Bruxelles, 11 décembre 1998, *Cour. fisc.* 1999, 260 (reflet avec note de A. GAUBLomme).

11 Pour un exemple de jurisprudence refusant d'admettre le renversement de la présomption, voyez Liège 19 mars 2008, cité par N. HONHON, *op. cit.*, 16. Pour un exemple d'admission de la preuve contraire, voyez Bruxelles, 11 décembre 1998, *op. cit.*

12 Mons, 29 mars 2002, *F.J.F.* 2002, liv. 8, 668.

Elle ne s'applique pas aux situations visées à l'article 126, § 2, alinéa 1^{er} du CIR 92 à savoir, lors de l'année du mariage, lors des années suivant une séparation de fait effective, l'année de la dissolution du mariage ou encore, lorsqu'un des conjoints recueille des revenus professionnels pour un montant supérieur à 6.700 EUR (à indexer)¹³ qui sont exonérés par convention et qui n'interviennent pas pour le calcul de l'impôt afférent à ses autres revenus.

II.5. Déclaration à l'IPP

La Cour d'appel de Bruxelles a considéré qu'une déclaration à l'IPP souscrite par un contribuable vaut preuve de sa qualité de résident du royaume et donc, d'assujettissement à l'IPP, sauf preuve contraire d'erreur en droit ou en fait¹⁴.

S'il s'agit là d'une présomption prétorienne, il convient d'y être attentif lorsqu'un doute existe sur la qualité d'habitant du royaume d'un contribuable car la souscription d'une déclaration à l'IPP opérée à titre conservatoire peut se révéler susceptible de conséquences fâcheuses.

III. Conventions préventives de la double imposition

Les conventions préventives de la double imposition (ci-après «CPDI») sont des traités internationaux conclus de manière bilatérale sur la base d'un modèle établi par l'OCDE.

Ces conventions «répartissent la compétence d'imposition entre les Etats concernés mais ne créent aucune obligation fiscale»¹⁵. Elles se limitent à réduire les inconvénients suscités par la concurrence des pouvoirs fiscaux des Etats en répartissant entre eux leurs compétences de taxation, de manière à permettre à leurs ressortissants respectifs de ne pas être imposés à de multiples reprises sur un même revenu.

Leur contenu ne peut toutefois être invoqué que par un ressortissant d'un Etat signataire. D'autre part, elles prévoient des règles permettant de solutionner l'hypothèse d'une résidence fiscale multiple en indiquant de quel Etat doit être considéré comme résident un contribuable considéré comme tel par chacun des Etats parties à la convention.

13 9.810 EUR pour l'exercice d'imposition 2013 et 10.090 EUR pour l'exercice d'imposition 2014.

14 Bruxelles, 23 juin 2008, *Fisc. act.* 2009 (sommaire), liv. 37, 13 ; antérieurement, la même Cour a admis l'existence d'une erreur dans le chef d'un contribuable ayant souscrit une déclaration à l'IPP mais dont elle a reconnu qu'il n'était plus habitant du royaume (Bruxelles, 11 décembre 1998, *Cour. fisc.* 1999, 260 – reflet avec note).

15 TIBERGHIE, *op. cit.*, 1281.

III.1. Champ d'application *ratione personæ*

Seuls les «résidents d'un Etat contractant» peuvent se prévaloir de demandes d'exemption ou de réduction d'impôts basée sur le prescrit d'une CPDI. Il s'agit de toute personne qui, en vertu de la législation dudit Etat, est assujettie à l'impôt dans cet Etat en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue¹⁶.

Il convient donc de démontrer que l'on possède la qualité d'habitant du royaume au sens défini *supra*, sous la section II, pour pouvoir, en qualité de résident belge, se prévaloir du libellé d'une CPDI conclue par la Belgique.

III.2. Double résidence

Lorsque les deux Etats contractants d'une CPDI considèrent une même personne physique comme comptant parmi leurs résidents, la convention modèle OCDE prévoit en son article 4.2 un système de critères successifs («*tie-breaker rule*») permettant de ne retenir que l'un d'eux comme l'Etat de résidence. Cette disposition prévoit que la personne concernée :

«a) [] est considérée comme un résident seulement de l'Etat où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent ; si elle dispose d'un foyer d'habitation permanent dans les deux Etats, elle est considérée comme un résident seulement de l'Etat avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits (centre des intérêts vitaux) ;

b) si l'Etat où cette personne a le centre de ses intérêts vitaux ne peut pas être déterminé, ou si elle ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des Etats, elle est considérée comme un résident seulement de l'Etat où elle séjourne de façon habituelle ;

c) si cette personne séjourne de façon habituelle dans les deux Etats ou si elle ne séjourne de façon habituelle dans aucun d'eux, elle est considérée comme un résident seulement de l'Etat dont elle possède la nationalité ;

d) si cette personne possède la nationalité des deux Etats ou si elle ne possède la nationalité d'aucun d'eux, les autorités compétentes des Etats contractants tranchent la question d'un commun accord.»¹⁷

16 Art. 4.1 du modèle OCDE de CPDI (version 2010).

17 Art. 4.2 du modèle OCDE de CPDI (version 2010).

Les conventions conclues par la Belgique avec ses pays limitrophes sont pour l'essentiel calquées sur ce modèle.

La notion de foyer d'habitation exige un caractère permanent, «*ce qui signifie que l'intéressé fait le nécessaire pour avoir le logement à sa disposition en tout temps, de manière continue, et pas occasionnellement pour effectuer un séjour qui, compte tenu des raisons qui le motivaient, est nécessairement lié à une courte durée*»¹⁸.

Sur la base de ce critère, le tribunal de première instance de Mons a décidé de considérer comme résident français une personne de nationalité française qui disposait d'un bien en location en Belgique avec compteurs ouverts à son nom mais dont l'administration fiscale ne parvenait pas à démontrer qu'il y résidait de manière permanente. A l'inverse, une personne de nationalité française ayant vendu son immeuble en France pour s'installer en maison de repos en Belgique a été considérée comme disposant dans le royaume d'un foyer permanent d'habitation¹⁹.

Si un foyer permanent est présent dans chaque Etat, il faut être attentif à la localisation des intérêts vitaux, à savoir «*les relations familiales ou sociales du contribuable, ses occupations, ses activités politiques ou culturelles, le siège de ses affaires, la principale source de ses revenus, le lieu d'où il administre ses biens*»²⁰.

Le recours au critère du *séjour habituel* est préconisé si le contribuable a un foyer d'habitation permanent dans chaque Etat sans qu'on puisse déterminer le

centre de ses intérêts vitaux. En pareil cas, les séjours à prendre en considération sont non seulement ceux effectués dans le foyer mais également dans les autres lieux de villégiature du contribuable dans chacun des Etats.

Le critère du séjour habituel est également préconisé lorsque le contribuable n'a de foyer permanent d'habitation dans aucun des deux Etats. «*En pareil cas, tous les séjours faits dans un Etat doivent être pris en considération, sans qu'il faille en rechercher les raisons*»²¹.

Le séjour habituel a été retenu par la cour d'appel de Liège comme critère d'attribution de la qualité de résident allemand à une personne qui disposait d'un foyer d'habitation en Allemagne et en Belgique et dont les intérêts vitaux couvraient les deux Etats. La cour a considéré que l'Etat de séjour habituel de l'intéressé était l'Allemagne sur la base de données formelles, dont une convocation et une participation aux élections du conseil municipal d'Aix-la-Chapelle, la mention dans une liste d'adresses de cette ville, etc.²².

Lorsque ces premiers critères successifs s'avèrent inopérants, l'Etat de la résidence est celui de la nationalité du contribuable. S'il possède la nationalité de chacun des Etats concernés, il convient de mettre en œuvre la procédure de concertation et d'accord amiable entre autorités fiscales compétentes de ces Etats telle que fixée par la convention en cause²³.

Christophe LEMAIRE

Substitut de l'auditeur du travail, Licencié en droit fiscal,
Professeur CBCEC

18 Commentaire art. 4 du modèle OCDE de CPDI (version 2008), point 13.

19 Civ. Mons, 21/12/2010, R.G. 09/2310/A et Civ. Mons, 28/10/2010, R.G. 09/1049/A et 09/2030/A, cités et commentés par N. HONHON, *op. cit.*, pp. 20 et 21.

20 Com. conv. 4/204.

21 Com. Conv. 4/206.

22 Liège, 24 avril 1996, *Cour. fisc.* 1996, 365 (reflet avec note).

23 Dans la convention modèle OCDE, cette procédure est réglée par l'article 25.

Le traitement comptable des immobilisations incorporelles

La Commission des Normes Comptables a récemment publié l'avis 2012/13 du 10 octobre 2012 concernant le traitement comptable des immobilisations incorporelles. Il s'agit en fait d'un avis récapitulatif qui commente les diverses directives générales concernant le

traitement comptable des immobilisations incorporelles. Les avis antérieurs plus spécifiques concernant certaines immobilisations incorporelles bien précises (tels les logiciels, les quotas d'émission de gaz à effet de serre...) restent d'application.

1. Définitions des immobilisations incorporelles

Par «*immobilisations incorporelles*», il y a lieu d'entendre les ressources de nature incorporelle destinées à être affectées durablement à l'activité de l'entreprise, et susceptibles de générer des avantages économiques futurs pour l'entreprise.

Les immobilisations incorporelles apparaissent à l'actif du bilan, dans la rubrique «*II. Immobilisations incorporelles*» et sont scindées en¹ :

- Frais de recherche et de développement ;
- Concessions, brevets, licences, savoir-faire, marques et autres droits similaires ;
- Goodwill ;
- Acomptes versés.

1.1 Frais de recherche et de développement

De manière générale, les «*Frais de recherche et de développement*» se définissent comme les frais engagés pour la recherche, la fabrication et la mise au point de prototypes, de produits, d'inventions et de savoir-faire, utiles aux activités futures de la société².

De manière plus spécifique, la notion de «*Recherche*» désigne tout travail original systématiquement conduit dans l'espoir d'acquérir une compréhension et des connaissances scientifiques ou techniques nouvelles.

La notion de «*Développement*» est quant à elle définie comme la mise en œuvre concrète de conceptions ou d'études pour la production de matériaux, d'appareils, de produits, de procédés, de systèmes ou de services nouveaux ou considérablement améliorés, en application de découvertes réalisées ou de connaissances acquises, avant le commencement d'une production commercialisable.

Bien que la Commission définisse les deux notions distinctement, il n'est fait aucune différence au niveau du traitement comptable entre les «*Frais de recherche*» et les «*Frais de développement*». A travers cette définition distincte des deux notions, la Commission entend seulement délimiter clairement le champ d'application des rubriques.

1.2 Concessions, brevets, licences, savoir-faire, marques et autres droits similaires

En droit comptable, la notion de «*Concessions, brevets, licences, marques et autres droits similaires*» renvoie, d'une part, aux brevets, licences, marques et autres droits similaires qui sont la propriété de l'entreprise et, d'autre part, aux droits d'exploitation de biens-fonds, brevets, licences, marques et autres droits similaires appartenant à des tiers, ainsi qu'à la valeur d'acquisition du droit de l'entreprise d'obtenir de tiers des prestations de services de savoir-faire lorsque ces droits ont été acquis à titre onéreux par la société³.

Cette sous-rubrique des immobilisations incorporelles a un champ d'application très vaste. D'un côté, une entreprise peut acquérir des droits de tiers moyennant le paiement du prix d'achat (p. ex., le droit d'utiliser un procédé de production, l'achat d'une marque, l'achat d'une application logicielle). De l'autre, elle peut développer ces droits elle-même (p. ex., le développement interne d'une marque, d'un logo ou d'un procédé de production), auquel cas elle doit prendre des mesures pour que ce développement interne soit reconnu comme propriété de l'entreprise et pour que ce droit de propriété soit opposable aux tiers⁴.

1.3 Goodwill

Par «*Goodwill*», il y a lieu d'entendre le coût d'acquisition d'une entreprise ou d'une branche d'activité dans la mesure où il excède la somme des valeurs des éléments actifs et passifs qui la composent.⁵

1.4 Acomptes versés

La Commission ne donne aucune explication concernant les «*Acomptes versés*». Nous précisons qu'il y a acomptes versés lorsque l'entreprise s'est engagée contractuellement à acquérir des immobilisations incorporelles et est tenue de payer anticipativement certaines sommes pour s'assurer de l'exécution du contrat. Dans le cas où l'entreprise produit ou réalise elle-même ses immobilisations incorporelles, les frais déjà engagés sont considérés comme acomptes versés⁶.

2. Valeur d'acquisition

En matière d'évaluation, il convient, lorsqu'il s'agit de déterminer la valeur d'acquisition d'immobilisations

1 Art. 95, § 1^{er}, II, al. 1^{er} AR/CSoc.

2 Art. 95, § 1^{er}, II, al. 2 AR/CSoc.

3 Art. 95, § 1^{er}, II, al. 3 AR/CSoc.

4 De Lembre, E., Podevijn, S. & Everaert, P., *Boekhoudzakboekje 2011*, Kluwer, 2011.

5 Art. 95, § 1^{er}, II, al. 4 AR/CSoc.

6 De Lembre, E., Podevijn, S. & Everaert, P., *Boekhoudzakboekje 2011*, Kluwer, 2011.

incorporelles, de faire la distinction entre le prix d'acquisition, le coût de revient et la valeur d'apport.

2.1 Prix d'acquisition

Lorsque les immobilisations incorporelles sont *acquises* par l'entreprise *auprès de tiers*, elles sont évaluées à leur prix d'acquisition⁷ qui comprend, outre le prix d'achat, les frais accessoires (tels que les impôts non récupérables, les frais de transport...).

Si l'immobilisation incorporelle est obtenue par voie d'échange, le prix d'acquisition de cet élément d'actif sera égal à 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'échange⁸.

Enfin, la Commission précise que lors de l'acquisition d'immobilisations incorporelles de tiers, les charges d'intérêt afférentes aux capitaux empruntés pour les financer sont incluses dans la valeur d'acquisition des immobilisations incorporelles. A condition toutefois que ce financement concerne la période qui précède la mise en état d'exploitation effective de ces immobilisations. Si l'entreprise inclut les charges d'intérêt afférentes aux capitaux empruntés dans la valeur d'acquisition de l'immobilisation incorporelle, elle doit en faire mention dans l'annexe, parmi les règles d'évaluation⁹.

2.2 Coût de revient

Si l'entreprise *crée* l'immobilisation incorporelle elle-même, cette immobilisation doit être évaluée au coût de revient¹⁰. Le coût de revient s'obtient en additionnant le 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, pourtant autant que ces frais concernent la période normale de fabrication¹¹. Le coût de revient porté à l'actif ne peut toutefois pas dépasser une estimation prudemment établie de la valeur d'utilisation de cette immobilisation ou de son rendement futur pour l'entreprise¹². De l'avis de la Commission, il faut

entendre par là que le coût de revient ne peut pas dépasser la valeur attribuée par une entreprise à l'actif, sur la base de l'estimation faite dans le plan d'affaires des futurs flux de trésorerie à générer par cet actif (*flux actualisés*).

A noter que les entreprises ne peuvent porter à l'actif le coût de revient des immobilisations incorporelles qu'elles créent, que si le caractère d'investissement de ces immobilisations incorporelles est établi. De l'avis de la Commission, c'est le cas lorsqu'il est satisfait simultanément aux critères suivants :

- le produit ou le processus doit contribuer à la réalisation de l'objet social de l'entreprise ou à l'amélioration de la position concurrentielle de celle-ci ;
- le produit ou le processus doit être défini avec précision et être individualisé ;
- les charges engagées doivent être mises en relation avec le projet et doivent pouvoir être déterminées séparément ;
- la praticabilité technique du produit ou du processus doit être démontrée ;
- il faut que des moyens suffisants soient dégagés ou à tout le moins qu'ils soient disponibles dans un délai raisonnable pour l'achèvement du projet.

Après la finition de l'immobilisation incorporelle produite au sein de l'entreprise et son inscription à l'actif, les frais exposés postérieurement à la finition de l'actif ne sont encore portés sous les immobilisations incorporelles que dans la mesure où ils conduisent à une modification ou une amélioration substantielle de l'immobilisation incorporelle concernée. Les frais d'entretien ne peuvent être portés à l'actif car ils n'ont pas le caractère d'investissement et doivent être comptabilisés comme une charge de l'exercice.

2.3 Valeur d'apport

Lors de l'acquisition d'une immobilisation incorporelle *par voie d'apport*, l'actif doit être évalué à la valeur d'apport qui correspond à la valeur conventionnelle des apports¹³.

3. Amortissements et réductions de valeur

Le droit comptable n'établit aucunement quelles immobilisations incorporelles ont une durée de vie déterminée et lesquelles ont une durée de vie indéterminée. Il appartient à l'organe de gestion d'en décider.

7 Art. 36, al. 1^{er} AR/CSoc.

8 Art. 36, al. 2 AR/CSoc.

9 Art. 38 AR/CSoc.

10 Art. 37 AR/CSoc.

11 A noter que les sociétés ont 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 doit en être faite dans l'annexe.

12 Art. 60 AR/CSoc.

13 Art. 39 AR/CSoc.

3.1 Immobilisations incorporelles à durée de vie déterminée

Les immobilisations incorporelles à durée de vie déterminée peuvent être amorties selon un plan d'amortissement établi conformément à l'article 28, § 1^{er} de l'AR/CSoc.¹⁴. Aucune disposition légale n'impose de délais d'amortissement. Il est seulement dit que le plan d'amortissement doit être établi de sorte que le coût d'acquisition des immobilisations incorporelles soit réparti sur leur durée d'utilité ou d'utilisation probable¹⁵.

Néanmoins, quelques précisions s'imposent.

Premièrement, lorsque des immobilisations incorporelles ont une base juridique déterminée dans le temps (p. ex. brevets, concessions), leur durée de vie économique ne peut en aucun cas dépasser leur durée de vie juridique pour le calcul des amortissements. Deuxièmement, les entreprises qui, dans des cas exceptionnels, répartissent les amortissements de « *Frais de recherche et développement* » ou de « *Goodwill* » sur une durée supérieure à cinq ans, doivent le justifier dans l'annexe aux comptes annuels¹⁶. Troisièmement, si les dispositions fiscales en la matière autorisent des amortissements accélérés, les immobilisations incorporelles peuvent également faire l'objet d'un plan d'amortissement accéléré^{17, 18}.

Si, à la date d'inventaire, la valeur comptable de l'immobilisation incorporelle dépasse la valeur d'utilisation pour la société, des amortissements complémentaires ou exceptionnels doivent être comptabilisés sous les charges exceptionnelles¹⁹. Les amortissements complémentaires ou exceptionnels qui s'avèrent ne plus être justifiés devront faire l'objet d'une reprise par la voie des produits exceptionnels et ce, à concurrence d'un montant égal aux amortissements complémentaires comptabilisés antérieurement²⁰.

3.2 Immobilisations incorporelles à durée de vie indéterminée

De l'avis de la Commission, il est exceptionnel que des immobilisations incorporelles aient une durée de vie

indéterminée. Et même si c'est le cas, la Commission estime que cette qualification ne doit pas pour autant être définitive. Si une entreprise constate que l'immobilisation incorporelle concernée n'a plus une durée de vie indéterminée, elle peut l'amortir sur sa durée de vie restante.

Les immobilisations incorporelles à durée de vie indéterminée ne font l'objet de réductions de valeur qu'en cas de moins-value ou de dépréciation durable²¹.

La Commission précise également que les frais annuels de publicité et de marketing récurrents exposés pour soutenir et renforcer les immobilisations incorporelles à durée de vie indéterminée (p. ex. une marque) sont toujours comptabilisés à charge de l'exercice auquel ils se rapportent et ne peuvent par conséquent pas être portés à l'actif.

4. Réévaluation

Depuis l'entrée en vigueur de l'AR du 12 septembre 1983, les immobilisations incorporelles ne sont plus susceptibles de réévaluation. Les plus-values actées antérieurement à l'entrée en vigueur des dispositions de l'AR précité peuvent éventuellement être maintenues au bilan.

5. Rapport de gestion

Les administrateurs sont tenus d'établir un rapport annuel dans lequel ils rendent compte de leur gestion²². Ce rapport doit comporter des informations explicites relatives aux activités de l'entreprise en matière de « *Recherche & développement* »²³.

Dans ce contexte s'est posée la question de savoir quelles données en matière de recherche et de développement devaient figurer dans ce rapport. De l'avis de la Commission, l'information à donner dans ce rapport porte avant tout sur les activités en matière de recherche et de développement exercées au cours de l'exercice écoulé. D'un point de vue légal, aucune information ne doit donc être donnée sur des projets de recherche planifiés au futur. Ensuite, la Commission fait remarquer que l'information en matière de recherche et de développement s'inscrit dans le cadre du rapport de gestion et non dans le cadre des comptes annuels. La Commission en déduit que l'information souhaitée par le législateur n'est pas exclusivement chiffrée. Il ne suffit dès lors pas d'indiquer le montant des charges en matière de recherche et de développement exposées durant l'exercice. Le législateur a clairement visé une information de nature qualita-

14 Art. 61, § 1^{er}, al. 1^{er} AR/CSoc.

15 Art. 45, § 1^{er} AR/CSoc.

16 Art. 61, § 1^{er}, al. 4 AR/CSoc.

17 Art. 61, § 1^{er}, al. 1^{er} AR/CSoc.

18 A noter que si, de ce fait, les amortissements sont actés plus rapidement que ce qui est économiquement justifié, il doit être fait mention dans l'annexe de la différence entre le montant cumulé des amortissements actés et celui des amortissements économiquement justifiés, ainsi que de l'influence sur le montant des amortissements grevant le compte de résultats de l'exercice, d'amortissements excédant les amortissements économiquement justifiés, pris en charge au cours de l'exercice ou au cours d'exercices antérieurs (Art. 61, § 1^{er}, al. 1^{er} in fine AR/CSoc.)

19 Art. 61, § 1^{er}, al. 2 AR/CSoc.

20 Art. 61, § 1^{er}, al. 3 AR/CSoc.

21 Art. 61, § 2 AR/CSoc.

22 Art. 95 C.Soc.

23 Art. 96, § 1^{er}, 4^o C.Soc.

tive portant sur l'objet et la nature des recherches en cause, laquelle doit également comporter des indications quant aux coûts engagés. Il est clair que le législateur a voulu que l'information fournie ne se limite pas à un commentaire des montants repris au bilan, sous les immobilisations incorporelles, au titre de frais de recherche et de développement, et mentionnés de façon distincte à l'annexe²⁴.

6. Exemple pratique: traitement comptable des frais de recherche et de développement

6.1 Exemple

Imaginons qu'une entreprise engage des frais de recherche pour un montant total de 91.200 EUR, à savoir 12.000 EUR de services et biens divers et 79.200 EUR de frais de personnel (nous supposons pour faire simple que ces frais sont composés comme suit: 19.200 EUR de cotisations patronales ONSS, 21.000 EUR de Pr.P. retenu, 7.800 EUR de cotisations salariales ONSS et 31.200 EUR de rémunérations nettes). Les frais de recherche et de développement portés à l'actif sont amortis sur une période de 5 ans, conformément au plan d'amortissement établi par l'organe de gestion.

6.2 Marche à suivre

Les frais exposés en cours d'exercice sont en principe comptabilisés selon leur nature au compte de résultats de l'exercice au cours duquel ces frais ont été exposés. A la clôture de cet exercice, les frais de recherche et de développement exposés par l'entreprise qui répondent aux conditions énoncées ci-dessus pour leur activation, sont portés à l'actif par le débit du poste '21 *Frais de recherche et de développement*' et par le crédit du poste '72 *Production immobilisée*'.

A noter que si, dans le cadre de ladite recherche, des immobilisations **corporelles** (p. ex. bâtiments, laboratoires, matériaux... dont la durée d'utilisation est

généralement limitée) sont acquises, celles-ci sont, conformément aux règles habituelles, portées directement au poste d'actif des immobilisations **corporelles** approprié, et leur coût est pris en charge par la voie d'amortissements.

6.3 Traitement comptable

Au moment où les frais de recherche et de développement sont exposés, ils sont comptabilisés selon leur nature au compte de résultats de l'exercice en cours 20NO:

61	Services & biens divers	12.000,00	
62	Employés	60.000,00	
621	Cotisations patronales ONSS	19.200,00	
44	à Fournisseurs		12.000,00
455	Rémunérations		31.200,00
453	Précomptes retenus		21.000,00
454	ONSS		27.000,00 ³⁶

A la clôture de l'exercice, on vérifie si ces frais remplissent les conditions d'activation énoncées ci-dessus. Si c'est le cas, et nous supposons que c'est le cas dans notre exemple, ceux-ci sont portés à l'actif, après quoi ils peuvent être amortis, dans notre exemple sur 5 ans:

21	Frais de recherche et de développement	91.200,00	
72	à Production immobilisée		91.200,00
6301	Dot. aux amortissements sur imm. incorp.	18.240,00	
21	à Amortissements actés sur recherche et développement		18.240,00

Prof. dr. Stijn Goeminne
Professeur associé à la Faculté Handelswetenschappen & Bestuurskunde de la Hogeschool Gent

²⁴ Art. 91 A, II et article 60, alinéa 2 AR/CSoc.

³⁶ Soit 19.200 EUR de cotisations patronales et 7.800 EUR de cotisations salariales.