

PACIOLI



In memoriam – Georges Honoré

Le 30 décembre 2008, Monsieur Georges Honoré nous a quitté à l'âge de 78 ans. En tant qu'ancien membre du Conseil National de l'I.P.C.F., il a été étroitement associé à la création de notre premier périodique, la "Revue I.P.C." et par après, au Pacioli. En outre, durant les 15 années écoulées, il a rédigé de nombreuses contributions pour ces deux revues, principalement dans les domaines de la comptabilité et de la législation comptable. En sus de ses activités professionnelles, il a toujours pu trouver le temps nécessaire pour livrer au Comité de rédaction dans les délais des articles de qualité intéressant notre profession.

Au nom de l'Institut et de tous les confrères, nous tenons à le remercier pour sa collaboration et nous présentons à sa famille et à ses proches nos plus sincères condoléances.



Requalification d'intérêts en dividendes – le point sur la question

1. La problématique de la requalification en dividendes des intérêts d'avance est une des nombreuses bouteilles à encre de la fiscalité ⁽¹⁾.

Le siège de la matière réside dans l'article 18, 4° du C.I.R/92, lequel indique que constituent des dividendes, «*les intérêts des avances lorsqu'une des limites suivantes est dépassée et dans la mesure de ce dépassement* :

- soit la limite fixée à l'article 55 (la limite étant constituée par le taux normal du marché);
- soit lorsque le montant total des avances productives d'intérêts excède les sommes des réserves taxées au début de la période imposable et du capital libéré à la fin de cette période», cette disposition précisant qu'est «*considéré comme avance, tout prêt d'argent, représenté ou non par des titres, consenti par une per-*

sonne physique à une société dont elle possède des actions ou parts ou par une personne à une société dans laquelle elle exerce un mandat ou des fonctions visés à l'article 32 alinéa 1er, 1° (soit un mandat d'administrateur, de gérant, de liquidateur ou une fonction analogue), ainsi que tout prêt d'argent consenti le cas échéant par leur conjoint ou leurs enfants à cette société lorsque ces personnes ou leur conjoint ont la jouissance légale des revenus de ceux-ci, à l'exception :

SOMMAIRE

- **Requalification d'intérêts en dividendes – le point sur la question** **1**
- **Etat des immobilisations corporelles dans l'annexe au bilan** **5**

(1) Une précédente étude a notamment été publiée dans le n° 118 du Pacioli en 2002, sous la plume de Christophe LEMAIRE.

- 1° des obligations et autres titres analogues émis par appel public à l'épargne;
- 2° des prêts d'argent à des sociétés coopératives qui sont agréées par le Conseil national de la Coopération;
- 3° des prêts d'argent consentis par des sociétés visées à l'article 179 (i.e. les sociétés résidentes)».

2. Classiquement, la question de l'application de cette disposition survient dans le cas suivant.

Un indépendant, après avoir exercé pendant quelques années en personne physique, décide de poursuivre son activité en société et constitue, pour ce faire, une entité juridique distincte à laquelle il apporte, soit lors de la constitution, soit ultérieurement, non seulement le matériel nécessaire à l'exercice de l'activité, mais également la clientèle (goodwill) constituée au temps de l'exercice de l'activité en personne physique.

La plupart du temps, la société n'est pas en mesure de payer immédiatement le prix de cession à son fondateur, devenu dirigeant d'entreprise.

Par conséquent, le prix de cession est transféré, en tout ou en partie, au crédit d'un compte courant ouvert au nom du dirigeant dans les livres de la société. La créance du dirigeant porte, ou non, intérêt à son profit.

Ce sont les conséquences fiscales d'une telle opération que nous aborderons principalement dans la présente étude, dès lors que ce type d'opérations est très fréquent dans la pratique.

La qualification d'une avance pure et simple actée en compte courant ne paraît pas poser de difficulté réelle, ainsi que nous l'évoquerons brièvement au point 9 ci-après.

3. Dans le cas d'une cession avec paiement différé du prix, l'administration tend à considérer que le dirigeant a octroyé un crédit à la société et qu'en conséquence, il existe nécessairement entre parties une convention de prêt d'argent rendant ainsi applicable l'article 18, 4° du C.I.R./92, pour autant que le taux d'intérêt convenu dépasse la limite fixée à l'article 55 du C.I.R./92 ou que « *le montant total des avances productives d'intérêts excède les sommes des réserves taxées au début de la période imposable et du capital libéré à la fin de cette période* », ce qui est souvent le cas en début de vie de la société. L'administration a du texte de l'article 18,

4° du C.I.R./92, une lecture extensive, qui n'est pas, loin s'en faut, partagée par tous.

4. Le cœur de la difficulté réside dans la notion même d'avance figurant à l'article 18, 4° du C.I.R./92, dès lors qu'elle ne s'y trouve pas définie autrement que par référence à la notion de prêt d'argent.

En conséquence, nombreux sont les fiscalistes, dont nous faisons partie, qui estiment pouvoir définir cette notion par rapport au droit civil.

En droit civil, le prêt est un « *contrat par lequel une personne, appelée prêteur, remet une chose à une autre, appelée emprunteur, pour s'en servir, et à charge de la restituer après usage, ou au terme convenu* »⁽²⁾. L'élément caractéristique essentiel du contrat de prêt, qui est un contrat réel, est ainsi la remise d'une chose par une personne à une autre en vue de lui permettre de s'en servir.

Nous estimons qu'il résulte clairement de l'examen des travaux préparatoires⁽³⁾ que le terme « *prêt* » suppose l'existence d'un contrat et que la requalification ne peut s'envisager que si le prêt porte sur de l'argent. Cet avis semble partagé par le Ministre des Finances⁽⁴⁾.

A cet égard, il n'est pas inutile de rappeler qu'avant sa modification par l'arrêté royal du 20 décembre 1996, le texte contenait l'expression « *créance détenue* » et que ces mots ont été remplacés par les termes « *prêt d'argent consenti par* », ce qui paraît bien constituer une restriction du champ d'application du texte.

La notion de prêt d'argent suppose, selon une opinion largement partagée, la remise d'une somme par une personne à une autre, celle-ci pouvant en disposer à charge pour elle de restituer une somme égale – le cas

(2) Cf. H. DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil*, Bruylant, Bruxelles, 2^{ème} édition, 1975, t. V, p. 115, n° 109

(3) Notamment des termes du rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 20 décembre 1996 – *Moniteur belge* du 31 décembre 1996, 4^e édition, p. 32.639

(4) Cf. Réponse à la question parlementaire de M. PIETERS du 25 juin 1998, www.fiscalnet.be, où le Ministre indique que le « *service spécialisé de mon administration (...) est arrivé à la conclusion que la notion de 'prêt d'argent' peut difficilement être expliquée autrement qu'au sens de l'article 1895 du Code civil* » (contra: réponse du Ministre à une question parlementaire du 31 mai 2005 posée par M. Chabot, où le Ministre, sans prendre clairement position, fait référence à de la jurisprudence favorable à la thèse administrative). Le Ministre annonçait en 1998 que ce service allait formuler des propositions de modification du texte en vue d'une plus grande sécurité juridique. Dix ans plus tard, ce texte n'a pas été modifié ...

échéant augmentée d'intérêts – à son prêteur⁽⁵⁾, ce qui donne à la notion de prêt d'argent un caractère restrictif par rapport à la notion de simple créance.

La jurisprudence est, à ce jour, majoritairement fixée en ce sens⁽⁶⁾.

5. L'administration fiscale a cru, sans doute de manière hâtive, pouvoir trouver un appui à sa thèse dans un arrêt prononcé par la Cour de cassation le 16 novembre 2006, décision par laquelle la cour suprême a cassé un arrêt rendu par la Cour d'appel de Liège, le 23 mars 2005⁽⁷⁾.

La Cour d'appel de Liège avait estimé, après avoir retenu la notion civiliste (et donc restrictive) du prêt d'argent que « *le terme de prêt d'argent ne peut, à défaut de dispositions spécifiques, être étendu aux opérations réalisées dans le cadre d'un compte courant* ».

La Cour de cassation a cassé cet arrêt, motivant sa décision comme suit « *les termes 'prêt d'argent', (...) peuvent revêtir la forme d'une inscription au compte courant de l'actionnaire ou de la personne qui exerce un mandat ou des fonctions qui y sont visés. L'arrêt, qui considère que ces termes ne peuvent être étendus 'aux opérations réalisées dans le cadre d'un compte courant' et décide par ce motif que l'administration était sans droit à requalifier les intérêts en dividendes, viole l'article 18 du Code des impôts sur les revenus 1992* ».

Sur base de cet arrêt, certains ont cru pouvoir considérer que toute avance en compte courant constituait nécessairement un prêt au sens de l'article 18, 4° du C.I.R./92 ouvrant droit à requalification, au mépris, nous paraît-il, des termes de cette disposition. Ceux-ci semblent clairs et non susceptibles d'une interprétation extensive.

(5) cf. en ce sens P.-F. COPPENS, *L'entreprise face au droit fiscal*, De Boeck et Larcier, Bruxelles, 2004, p. 303; Ch. LEMAIRE, « *Le point sur la requalification d'intérêts d'avances en dividendes* », *Pacioli*, 2002, n° 118, p. 1 et s.; voir aussi, Liège, 16 janvier 2008, rôle n° 1695/2006, non encore publié

(6) Voir, en ce sens (liste non exhaustive): Liège, 25 mars 2005, R.G. n° 2004/342, www.fisconet.fgov.be; Civ. Gand, 12 janvier 2005, R.G. n° 2003/2097, www.fiscalnet.be; Civ. Louvain, 4 février 2005, R.G. n° 2002/2636, www.fiscalnet.be; Civ. Bruxelles, 8 juin 2005, R.G. n° 2004/6775, www.fiscalnet.be; Civ. Anvers, 5 avril 2004, R.G. n° 2003/249; Civ. Anvers, 7 décembre 2005, R.G. n° 2003/2408, www.fiscalnet.be; Civ. Namur, 24 novembre 2004, R.G. n° 2003/2335, www.fiscalnet.be; Civ. Namur, 22 juin 2005, R.G. n° 2002/2257, www.fiscalnet.be; Civ. Namur, 18 octobre 2006, R.G. n° 2004/1573, www.fiscalnet.be; *contra*: Liège, 24 novembre 2006, R.G. n° 1999/65, www.fiscalnet.be; Civ. Anvers, 2 octobre 2006, R.G. n° 2004/5636, www.fiscalnet.be.

(7) Ces deux décisions sont publiées sur le site www.fisconet.fgov.be

6. Il semble cependant que la lecture de l'arrêt de la Cour de cassation par l'administration soit trop extensive, cet arrêt n'ayant pas la force de l'arrêt de principe que l'administration croit y déceler.

En effet, selon nous, la Cour de cassation n'a pas décidé que toute inscription d'une avance en compte courant était nécessairement constitutive d'un prêt d'argent au sens de l'article 18, 4° du C.I.R./92. C'est, pour nous, en ce que l'arrêt de la Cour d'appel de Liège du 23 mars 2005 s'exprimait en termes trop généraux et catégoriques qu'il a subi la censure de la cour suprême.

Lorsque le prix de cession n'est pas immédiatement payé au cédant par l'entreprise, cela ne donne pas *ipso facto* naissance à l'existence d'un prêt au sens civil du terme et ne permet donc pas de procéder à la requalification des intérêts en dividendes lorsque les conditions d'application de l'article 18, 4° du C.I.R./92 sont remplies.

A notre estime, tel ne pourrait être le cas que dans l'hypothèse d'une remise effective de fonds par le cédant au cessionnaire pour procéder au paiement du prix. La créance du cédant serait, là aussi, matérialisée par une inscription en compte courant, mais précédée d'une remise de fonds répondant à la définition de l'article 1895 du Code civil.

S'il était sans doute excessif de considérer qu'une inscription au crédit du compte courant ne peut jamais constituer un prêt d'argent au sens de l'article 1895 du Code civil⁽⁸⁾, toute inscription d'une avance en compte courant du dirigeant n'équivaut pas à un prêt d'argent et ne peut donc donner lieu à une requalification des intérêts en dividendes dans le chef du dirigeant concerné.

7. Si le prononcé de l'arrêt de la Cour de cassation a suscité dans les milieux concernés un certain émoi et créé une période de flottement⁽⁹⁾, il semble aujourd'hui que la jurisprudence considère cette décision comme

(8) Ce que semble donc avoir voulu dire la cour d'appel de Liège dans l'arrêt du 25 mars 2005 censuré par la Cour de cassation

(9) Ainsi, un arrêt de la Cour d'appel de Liège prononcé le 24 novembre 2006, pourtant composée des mêmes magistrats que ceux ayant rendu l'arrêt du 25 mars 2005, a considéré que « *la notion d'avance concerne manifestement toute créance représentée ou non par des titres* ». Il nous paraît que cette décision malheureuse résulte d'une lecture erronée de l'arrêt de cassation.

n'ayant pas modifié sensiblement les données du problème.

En effet, nous avons relevé, dans la jurisprudence postérieure à l'arrêt de cassation, nombre de décisions persistant à utiliser la notion civiliste du prêt d'argent et aboutissant, au terme d'un raisonnement que nous estimons devoir approuver, à ne pas considérer le paiement différé d'un prix de cession comme un prêt d'argent.

Ainsi, le tribunal de première instance de Hasselt, dans un jugement du 31 janvier 2007⁽¹⁰⁾ a considéré qu'à défaut de remise effective de fonds, il n'existe aucun prêt d'argent permettant la requalification d'intérêts en dividendes.

La Cour d'appel de Bruxelles, dans un arrêt du 16 mars 2007⁽¹¹⁾, a statué dans un sens similaire et il en est de même du Tribunal de première instance de Liège qui a estimé, dans un jugement du 29 mars 2007⁽¹²⁾, que *«l'inscription au crédit du compte courant gérant d'une partie du prix de cession des éléments corporels et incorporels vendus à la requérante n'apparaît pas comme étant une modalité d'exécution d'un contrat de prêt, à défaut de mise à disposition effective de fonds. La comptabilisation au compte courant du solde de la créance détenue par les demandeurs relève d'une modalité d'exécution du contrat de vente de droits corporels et incorporels contre paiement d'un prix partiellement différé, payable à terme par la requérante»*.

La Cour d'appel de Gand a également estimé, dans un arrêt du 17 avril 2007⁽¹³⁾ qu'à défaut de remise matérielle d'argent, il ne peut être question d'un prêt au sens de l'article 18, al. 1^{er}, 4^o du C.I.R./92⁽¹⁴⁾. La cour observe que la modification de texte intervenue en 1996 a entraîné un rétrécissement de la portée de ce dernier et que, puisqu'il est clair, il n'est point besoin de l'interpréter, les termes *«prêt d'argent»* devant donc s'appréhender comme une notion de droit commun.

Le Tribunal de première instance de Namur, dans un jugement du 30 mai 2007⁽¹⁵⁾, a encore décidé que

«l'article 18, al. 2 du C.I.R./92, tel qu'il est rédigé depuis l'entrée en vigueur de l'arrêté royal du 20 décembre 1996, ne peut raisonnablement plus se lire autrement que comme apportant une restriction de l'ensemble du mécanisme de la requalification des avances à celles qui résultent de conventions portant sur des prêts d'argent».

Enfin, la Cour d'appel de Liège, dans un arrêt du 16 janvier 2008⁽¹⁶⁾, a décidé que la notion de *«prêt d'argent»* doit s'entendre dans son sens courant et implique nécessairement une remise de fonds par le prêteur à l'emprunteur.

A défaut d'une telle démarche, notamment en cas de paiement différé du prix de cession résultant d'un quasi-apport, il n'est pas question d'un prêt dont les intérêts pourraient être requalifiés en dividendes, même si *«par ces facilités de paiement acceptées par le créancier, sans doute un crédit au sens large a-t-il été accordé à l'intimée»*, dès lors que ce crédit *«ne constitue pas une avance telle que définie à l'article 18, 4^o du C.I.R./92 par référence à la notion de prêt d'argent qui n'est pas rencontrée en l'espèce»*⁽¹⁷⁾.

8. Dans la foulée du prononcé de l'arrêt de la Cour de cassation, l'administration a publié une circulaire du 12 septembre 2007⁽¹⁸⁾, dans laquelle elle indique que *«la requalification d'intérêts en dividendes peut donc trouver à s'appliquer aux intérêts afférents à une créance inscrite en compte courant et correspondant au prix d'achat d'un bien, solde mis à disposition de la société; dès lors que le vendeur convient avec la société acquéreuse de lui mettre des fonds à disposition, il lui prête de l'argent»*.

Pour les raisons que nous évoquons dans la présente contribution, nous estimons que l'administration commet une erreur d'analyse, fondée sur une erreur de droit.

Dans le cas du paiement différé d'un prix de vente, il n'y a pas nécessairement de prêt d'argent, mais uniquement une modalité de paiement de prix.

(10) R.G. n° 2005/0160, www.fiscalnet.be

(11) R.G. n° 2005/1628, www.fiscalnet.be

(12) R.G. n° 2006/1023, www.fiscalnet.be

(13) R.G. n° 2005/1634, www.fiscalnet.be

(14) Dans le même sens, voir Gand, 4 septembre 2007, rôle n° 2006/AR/1518, www.fiscalnet.be

(15) R.G. n° 798/2006, www.fiscalnet.be

(16) R.G. n° 1695/2006, www.fiscalnet.be

(17) Ce faisant, la cour revient à sa jurisprudence antérieure à l'arrêt de cassation, tout en se gardant désormais de généraliser son propos à toute avance en compte courant quelle qu'en soit la cause. L'arrêt précité du 24 novembre 2006 nous paraît être un cas isolé.

(18) Circulaire Ci.RH.231/543.949

En cas de vente, l'obligation essentielle de l'acheteur est évidemment de payer le prix convenu et le seul fait que l'acheteur ne s'exécute pas immédiatement, le cas échéant avec l'accord du vendeur, n'implique pas que le contrat de vente se double automatiquement d'un contrat de prêt.

Les dispositions du Code civil relatives à la vente ne doivent pas être confondues avec celles régissant le prêt de consommation.

Nous ne pensons pas non plus que l'intention commune des parties suffise à qualifier de prêt d'argent le fait que l'une d'elle renonce au paiement immédiat du prix de cession; il faut, en tout état de cause, que les circonstances de la cause démontrent l'existence d'une remise matérielle de fonds par le dirigeant vendeur à la société acquéreuse.

9. En conclusion, toute inscription d'une avance en compte courant ne constitue pas la matérialisation d'un prêt par le dirigeant à sa société, bien qu'un prêt

d'argent puisse être ainsi transcrit dans la comptabilité de la société.

Plutôt que de rechercher la commune intention des parties, le fonctionnaire délégué de l'administration ou le juge fiscal devra vérifier l'existence d'une remise effective de fonds par le dirigeant à sa société, condition *sine qua non* pour que naisse un prêt d'argent.

Cette position résulte tant du texte même de l'article 1895 du Code civil que des termes de l'article 18, 4° du C.I.R./92.

Nous espérons qu'à l'avenir, la jurisprudence en la matière s'harmonisera, mettant ainsi un terme à une trop longue période d'insécurité juridique dans le chef des contribuables.

Olivier ROBIJNS
Avocat au Barreau de Liège
Cabinet d'avocats HERVE



Etat des immobilisations corporelles dans l'annexe au bilan

Dans les comptes annuels des entreprises et des grandes et très grandes associations, l'annexe au bilan contient des informations concernant l'évolution des immobilisations corporelles pendant l'exercice clôturé. Dans le schéma complet, cette information prend six rubriques, dans l'abrégé, une seule. Dans les rubriques concernées deux postes reviennent régulièrement; ils sont analysés ci-après. Le traitement comptable à la base de l'information, à reprendre dans les différents postes, sera également exposé. En pratique cependant les postes ne peuvent être remplis qu'après analyse des comptes et par récapitulation des mouvements correspondants à un même poste. Les exemples donnés ne tiennent pas compte de la multitude des écritures mais sont traités afin de montrer la relation entre, d'une part, les écritures et, d'autre part, les postes de la rubrique. Cette relation est concrétisée en mentionnant le numéro de l'écriture après le montant inscrit dans le poste correspondant. Afin de ne pas allonger le texte, les rubriques de l'annexe ne mentionnent que les postes utiles à la compréhension du sujet traité. L'exposé traite de deux postes « Cessions et désaffectations » et « Transferts d'une rubrique à une autre ».

1. Cessions

Par cessions il faut entendre l'aliénation d'immobilisations qui quittent l'entreprise. Tant la valeur d'acquisition que les amortissements pratiqués disparaissent des livres. La différence entre la valeur nette comptable et le prix de vente dégage une plus-value ou une moins-value. Les raisons de cession sont la vente ou un apport dans une autre société.

Exemple: sur un camion dont la valeur d'acquisition s'élève à 60 000, il a été acté des amortissements de 36 000; il est vendu pour 30 000 et la plus-value de 6 000 est considérée comme résultat d'exploitation et non comme résultat exceptionnel.

Écritures

Journal des Ventes

| | | | |
|----------|--------------------------|--------|--------|
| (1) 4000 | Créances commerciales | 36 300 | |
| (2) 7070 | à Ventes immobilisations | | 30 000 |
| (3) 4510 | à TVA à payer | | 6 300 |

Journal des O.D.

| | | | |
|----------|--|--------|--------|
| (4) 7070 | Ventes immobilisations | 30 000 | |
| (5) 2419 | Amortissements actés sur matériel roulant | 36 000 | |
| (6) 2410 | à Matériel roulant | | 60 000 |
| (7) 7410 | à Plus-values sur réalisations courantes d'immobilisations corporelles | | 6 000 |

Annexe C 5.3.3. Mobilier et matériel roulant

| | Codes | exercice | exercice précédent |
|--|-------|-----------|--------------------|
| Valeur d'acquisition au terme de l'exercice | 8193P | | 60 000 |
| Cessions et désaffectations | 8173 | 60 000(6) | |
| Valeur d'acquisition au terme de l'exercice | 8193 | ----- | |
| Amortissements au terme de l'exercice | 8323P | | 36 000 |
| Annulés à la suite de cessions | 8303 | 36 000(5) | |
| Amortissements au terme de l'exercice | 8323 | ----- | |
| VALEUR NETTE COMPTABLE AU TERME DE L'EXERCICE (24) | | ----- | |

2. Transferts d'une rubrique à une autre

Les immobilisations corporelles désaffectées ou mises hors exploitation ne contribuent plus à l'activité de l'entreprise. Au niveau de l'économie de l'entreprise, le bien a temporairement plus d'utilité ni de valeur de rendement, mais garde une certaine valeur et pourrait être remis en exploitation.

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 (art. 65, arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du C.Soc.).

Les immobilisations corporelles désaffectées ou retirées de l'exploitation sont portées à la rubrique III E de l'actif sous le poste «Autres immobilisations corporelles» (art. 95 § 1 III E, arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du C.Soc.).

Un transfert de rubrique à rubrique sera également effectué en cas de levée d'option d'achat d'un bien pris en leasing ou si des immobilisations en cours sont achevées et passées dans le compte approprié.

Dans les mutations de la valeur d'acquisition, les transferts se trouvent dans le poste «Transferts d'une rubrique à une autre». Dans les mutations des plus-values

et des amortissements et réductions de valeur, les transferts se trouvent dans le poste «Transférées ou Transférés d'une rubrique à une autre». A chaque fois, le poste est suivi du signe (+)(-). Le signe (+) est employé dans la section qui reçoit et le signe (-) dans la section qui se dessaisit (voir application dans l'exemple suivant).

Tous les transferts dans l'Etat des immobilisations corporelles devraient être en équilibre, sauf si exceptionnellement un transfert est fait d'une catégorie d'immobilisations à une autre, comme par exemple des immobilisations incorporelles aux corporelles ou vice-versa.

Exemples

1. Changement de destination

Une machine acquise pour 6 000, amortie de 3 000, change de destination et d'affectation. Elle garde une valeur de réalisation de 1 000 et un amortissement exceptionnel de 2 000 est acté.

Ecritures

| | | | |
|----------|--|-------|-------|
| (1) 2319 | Amortissements machines | 3 000 | |
| (2) 2629 | à Amortissements sur autres immobilisations corporelles | | 3 000 |
| (3) 2620 | Autres immobilisations corporelles | 6 000 | |
| (4) 2300 | à Machines | | 6 000 |
| (5) 6602 | Amortissements exceptionnels sur immobilisations corporelles | 2 000 | |
| (6) 2629 | à Amortissements sur autres immobilisations corporelles | | 2 000 |

Annexe rubrique C 5.3.2. Installations, machines et outillage

| | Codes | exercice | exercice précédent |
|--|-------|--------------|--------------------|
| Valeur d'acquisition au terme de l'exercice | 8129P | | 6 000 |
| Transferts d'une rubrique à une autre | 8182 | (-) 6 000(4) | |
| Valeur d'acquisition au terme de l'exercice | 8192 | ----- | |
| Amortissements au terme de l'exercice | 8322P | | 3 000 |
| Transferts d'une rubrique à une autre | 8303 | (-) 3 000(1) | |
| Amortissements au terme de l'exercice | 8322 | ----- | |
| VALEUR NETTE COMPTABLE AU TERME DE L'EXERCICE (23) | | ----- | |

Annexe rubrique C 5.3.5. Autres immobilisations corporelles

| | Codes | exercice | exercice précédent |
|---|-------|--------------|--------------------|
| Valeur d'acquisition au terme de l'exercice | 8195P | | ----- |
| Transferts d'une rubrique à une autre | 8185 | (+) 6 000(3) | |
| Valeur d'acquisition au terme de l'exercice | 8195 | 6 000 | |
| Amortissements au terme de l'exercice | 8323P | | ----- |
| Actés | 8275 | 2 000(6) | |
| Transférés d'une rubrique à une autre | 8315 | (+) 3 000(2) | |
| Amortissements au terme de l'exercice | 8325 | 5 000 | |
| VALEUR COMPTABLE NETTE AU TERME DE L'EXERCICE | (26) | 1 000 | |

2. Levée d'option d'achat d'un contrat de leasing

Un camion a été acheté en leasing. Valeur d'acquisition : 75 000; amortissements 10 % l'an; option d'achat à la fin de la 8^{me} année : 5 % soit 3 750; amortissements pratiqués à la levée d'option : 60 000.

Ecritures

| | | | |
|----------|--|--------|----------|
| (1) 2410 | Matériel roulant | 75 000 | |
| (2) 2520 | à Matériel roulant en leasing | | 75 000 |
| (3) 2529 | Amortissements sur matériel roulant en leasing | 60 000 | |
| (4) 2419 | à Amortissements sur matériel roulant | | 60 000 |
| (5) 2410 | Matériel roulant | 3 750 | |
| (6) 4110 | TVA à récupérer | 787,50 | |
| (7) 4440 | à Fournisseurs | | 4 537,50 |

La valeur comptable de la machine 18 750, sera amortie en deux ans afin d'atteindre la durée d'utilité probable de la machine.

Annexe C 5.3.4. Location-financement

| | Codes | exercice | exercice précédent |
|---|-------|---------------|--------------------|
| Valeur d'acquisition au terme de l'exercice | 8194P | | 75 000 |
| Transferts d'une rubrique à une autre | 8184 | (-)75 000 (2) | |
| Valeur d'acquisition au terme de l'exercice | 8194 | ----- | |
| Amortissements au terme de l'exercice | 8324P | | 60 000 |
| Transférés d'une rubrique à une autre | 8314 | (-)60 000 (3) | |
| Amortissements au terme de l'exercice | 8324 | ----- | |
| VALEUR COMPTABLE NETTE AU TERME DE L'EXERCICE | (25) | ----- | |

Annexe C 5.3.3. Mobilier et matériel roulant

| | Codes | exercice | exercice précédent |
|---|-------|--------------|--------------------|
| Valeur d'acquisition au terme de l'exercice | 8193P | | ----- |
| Acquisitions | 8163 | 3 750(5) | |
| Transferts d'une rubrique à l'autre | 8183 | (+)75 000(1) | |
| Valeur d'acquisition au terme de l'exercice | 8193 | 78 750 | |
| Amortissements au terme de l'exercice | 8323P | | ----- |
| Transférés d'une rubrique à une autre | 8313 | (+)60 000(4) | |
| Amortissements au terme de l'exercice | 8323 | 60 000 | |
| VALEUR COMPTABLE NETTE AU TERME DE L'EXERCICE | (24) | 18 750 | |

3. Immobilisations en cours achevées

Des bâtiments ont été comptabilisés en « immobilisations en cours » durant la période de construction. Après deux ans, les bâtiments sont achevés et transférés au compte approprié « 220 Constructions » pour 100 000. Un amortissement de 2 500 avait été acté afin de tenir compte d'une certaine dépréciation.

Ecritures

| | | | |
|----------|---|---------|---------|
| (1) 2210 | Constructions | 100 000 | |
| (2) 2701 | à Immobilisations en cours | | 100 000 |
| (3) 2709 | Amortissements sur immobilisations en cours | 2 500 | |
| (4) 2219 | à Amortissements sur constructions | | 2 500 |

Annexe C 5.3.6. Immobilisations en cours et acomptes versés

| | Codes | exercice | exercice précédent |
|---|-------|---------------|--------------------|
| Valeur d'acquisition au terme de l'exercice | 8196P | | 100 000 |
| Transferts d'une rubrique à une autre | 8186 | (-)100 000(2) | |
| Valeur d'acquisition au terme de l'exercice | 8196 | ----- | |
| Amortissements au terme de l'exercice | 8326P | | 2 500 |
| Transférés d'une rubrique à une autre | 8316 | (-) 2 500(3) | |
| Amortissements au terme de l'exercice | 8326 | ----- | |
| VALEUR COMPTABLE NETTE AU TERME DE L'EXERCICE | (27) | ----- | |

Annexe C 5.3.1. Terrains et constructions

| | Codes | exercice | exercice précédent |
|---|-------|---------------|--------------------|
| Valeur d'acquisition au terme de l'exercice | 8191P | | ----- |
| Transferts d'une rubrique à une autre | 8181 | (+)100 000(1) | |
| Valeur d'acquisition au terme de l'exercice | 8191 | 100 000 | |
| Amortissements au terme de l'exercice | 8321P | | ----- |
| Transférés d'une rubrique à une autre | 8311 | (+)2 500(4) | |
| Amortissements au terme de l'exercice | 8321 | 2 500 | |
| VALEUR COMPTABLE NETTE AU TERME DE L'EXERCICE | (22) | 97 500 | |

3. Désaffectations

Il s'agit de la disparition totale ou du retrait d'un bien sans qu'il y ait eu cession et sans maintien du bien dans l'entreprise. Quelques cas à titre d'exemples: un immeuble est complètement démoli, une machine est détruite ou démantelée, une voiture est volée sans être retrouvée. Si une valeur résiduelle subsiste, un amortissement exceptionnel sera acté. La vente éventuelle de débris, mitrilles ou autres déchets sera comptabilisée dans les produits d'exploitation divers.

Exemple: une construction est complètement démolie. Valeur d'acquisition 75 000, amortissements actés 60 000, valeur résiduelle 15 000.

Écritures

| | | | |
|----------|--|--------|--------|
| (1) 6602 | Amortissements exceptionnels sur immobilisations corporelles | 15 000 | |
| (2) 2219 | à Amortissements sur constructions | | 15 000 |
| (3) 2219 | Amortissements sur constructions | 75 000 | |
| (4) 2210 | à Constructions | | 75 000 |

Annexe C 5.3.1. Terrains et constructions

| | Codes | exercice | exercice précédent |
|---|-------|------------|--------------------|
| Valeur d'acquisition au terme de l'exercice | 8191P | | 75 000 |
| Désaffectations | 8171 | 75 000 (4) | |
| Valeur d'acquisition au terme de l'exercice | 8191 | ----- | |
| Amortissements au terme de l'exercice | 8321P | | 60 000 |
| Actés | 8271 | 15 000 (2) | |
| Annulés à la suite de désaffectations | 8301 | 75 000 (3) | |
| Amortissements au terme de l'exercice | 8321 | ----- | |
| VALEUR NETTE COMPTABLE AU TERME DE L'EXERCICE | (22) | ----- | |

4. Comment remplir automatiquement l'annexe au bilan ?

Les programmes comptables mettent les livres et les comptes à jour et établissent une balance des comptes. L'étape suivante consiste à établir le bilan: actif, passif et compte de résultats. La plupart des programmes comptables ne parviennent pas à compléter l'annexe au bilan. En général, ce travail sera fait manuellement après beaucoup de recherche et de préparation et souvent avec l'aide du programme même mais sans intervention directe. On peut dès lors se poser la question: est-il possible de remplir l'annexe au bilan entièrement ou partiellement par un programme approprié?

Deux façons sont possibles:

1. Les données viennent des écritures à puiser dans les comptes du Grand Livre. Chaque écriture est pourvue du code du poste correspondant de l'annexe. Ensuite, par le biais du code indiqué, les écritures sont récapitulées par rubrique de l'annexe et par poste dans la rubrique.

Ce système a un avantage réel, car le plan comptable peut être réduit à un minimum, tout en tenant compte des besoins d'informations de l'entreprise. Par contre, la contrainte de devoir ajouter un code à chaque écriture demande une attention plus soutenue de la personne qui introduit les données.

2. Les données sont puisées dans la balance des comptes dans laquelle chaque compte est paramétré et mis en relation avec une rubrique et un poste. Ainsi le solde du compte est transféré au poste correspondant de l'annexe.

L'avantage de ce système réside dans l'automatisme du paramétrage unique. Le désavantage est l'obligation d'ouvrir autant de comptes qu'il y a de postes de l'annexe que l'on désire remplir. Le plan comptable en sortira certainement alourdi.

Michel VANDER LINDEN
Réviseur d'entreprises honoraire

Aucun extrait de cette publication ne peut être reproduit, introduit dans un système de récupération ou transféré électroniquement, mécaniquement, au moyen de photocopies ou sous toute autre forme, sans autorisation préalable écrite de l'éditeur. La rédaction veille à la fiabilité des informations publiées, lesquelles ne pourraient toutefois engager sa responsabilité. **Editeur responsable** : Roland SMETS, I.P.C.F. – av. Legrand 45, 1050 Bruxelles, Tél. 02/626.03.80, Fax. 02/626.03.90 e-mail : info@ipcf.be, URL : <http://www.ipcf.be> **Rédaction** : Gaëtan HANOT, Geert LENAERTS, Maria PLOUMEN, Roland SMETS. **Comité scientifique** : Professeur P. MICHEL, Ecole d'Administration des Affaires de l'Université de Liège, Professeur C. LEFEBVRE, Katholieke Universiteit Leuven.

RÉALISÉE EN COLLABORATION AVEC KLUWER – WWW.KLUWER.BE