

## COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

### Avis CNC 2012/13 – Le traitement comptable des immobilisations incorporelles (mise à jour)

Avis du 10 octobre 2012, mis à jour le 4 juin 2025

I.	Introduction .....	2
II.	Activation et évaluation d'immobilisations incorporelles .....	3
A.	Valeur d'acquisition: prix d'acquisition et coût de revient et valeur d'apport .....	3
1.	Prix d'acquisition .....	3
2.	Coût de revient .....	3
3.	Valeur d'apport .....	4
B.	Amortissements et réductions de valeur .....	4
1.	Introduction: immobilisations incorporelles à durée de vie déterminée ou indéterminée .....	4
2.	Immobilisations incorporelles à durée de vie déterminée .....	5
3.	Immobilisations incorporelles à durée de vie indéterminée .....	6
C.	Réévaluations .....	6
III.	Frais de recherche et de développement .....	7
A.	Orientations relatives à la différence entre recherche et développement .....	7
1.	Généralités .....	7
2.	Phase de recherche .....	8
3.	Phase de développement .....	8
B.	Traitement comptable .....	9
1.	Inscription à l'actif des frais de développement .....	9
2.	Amortissements des frais de développement .....	9
C.	Subsides .....	11
D.	Mentions dans l'annexe .....	11
E.	Mention des frais de recherche et de développement dans le rapport de gestion .....	12
IV.	Concessions, brevets, licences, savoir-faire, marques et autres droits similaires .....	12
V.	Goodwill .....	13
A.	Introduction et définitions .....	13
B.	Amortissements sur goodwill .....	13

## I. Introduction

1. Le schéma complet, le schéma abrégé et le microschéma des comptes annuels prévoient à l'actif du bilan une rubrique II. 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 susceptibles de générer des futurs avantages économiques pour l'entreprise<sup>1</sup>.

Conformément à l'article 3:89, § 1<sup>er</sup>, II. de l'arrêté royal du 29 avril 2019 portant exécution du code des sociétés<sup>2</sup> (ci-après : arrêté royal CSA), la rubrique relative aux immobilisations incorporelles est ventilée comme suit:

- frais de développement;
- concessions, brevets, licences, savoir-faire, marques et autres droits similaires;
- goodwill;
- acomptes versés sur immobilisations incorporelles.

2. L'objet du présent avis est de préciser le traitement comptable des immobilisations incorporelles<sup>3</sup>. Le premier titre sera consacré aux conditions pour l'activation sous la rubrique des immobilisations incorporelles de certaines charges supportées par la société. A cette occasion, l'attention nécessaire sera portée à l'évaluation de ces actifs dans les comptes annuels et les éventuelles corrections de valeur qu'ils appelleraient. Dans les titres suivants, la Commission s'exprimera plus clairement sur chacune des sous-rubriques de la rubrique des immobilisations incorporelles.

3. Le présent avis a été mis à jour afin d'intégrer le contenu des avis CNC 2016/16 - *Frais de recherche et de développement: modifications introduites par l'arrêté royal du 18 décembre 2015*<sup>4</sup> et 2016/27 - *Frais de recherche et de développement : distinction entre recherche et développement - clarification*.

4. A la suite de la réforme du droit des sociétés et des associations, le présent avis tient compte de la nouvelle numérotation des dispositions légales et réglementaires.

5. Cet avis remplace les avis 138/1, 138/4, 2016/16 et 2016/27.

---

<sup>1</sup> Voir les articles 12.3 et 2.4 de la directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, JO L 182 du 29.6.2013, p. 19 à 76. Voir également la norme IAS 38, § 8, le *Conceptual Framework for Financial Reporting* ainsi que l'avis CNC 2010/15 – *Méthodes d'amortissement* (en cours d'actualisation).

<sup>2</sup> MB, 6 février 2001.

<sup>3</sup> Le présent avis se limite à commenter les principes généraux en matière de traitement comptable. Le traitement comptable des immobilisations incorporelles particulières est traité dans des avis individuels (p. ex. le traitement comptable de logiciel, le traitement comptable de quotas d'émission de gaz à effet de serre, le traitement comptable des indemnités de transfert payées en cas de mutation de footballeurs, etc.).

<sup>4</sup> L'objet de cet avis était de détailler l'impact sur les frais de recherche et de développement des modifications introduites lors de la transposition de la directive 2013/34/UE par l'arrêté royal du 18 décembre 2015.

## **II. Activation et évaluation d'immobilisations incorporelles**

### **A. Valeur d'acquisition: prix d'acquisition et coût de revient et valeur d'apport<sup>5</sup>**

#### **1. Prix d'acquisition**

6. Conformément à l'article 3:14, alinéa 1<sup>er</sup> de l'arrêté royal CSA, les immobilisations incorporelles acquises par l'entreprise auprès de tiers sont évaluées dans les comptes annuels à leur prix d'acquisition. Celui-ci comprend, outre le prix d'achat, les frais accessoires tels que les impôts non récupérables et les frais de transport.

7. Si l'immobilisation incorporelle est obtenue par voie d'échange, le prix d'acquisition de cet actif sera 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 (article 3:14, alinéa 2, AR CSA).

8. Enfin, l'article 3:16 de l'arrêté royal CSA permet également, lors de l'acquisition d'immobilisations incorporelles de tiers, d'inclure les charges d'intérêt afférentes aux capitaux empruntés pour les financer dans la valeur d'acquisition des immobilisations incorporelles. Cette inclusion n'est cependant autorisée que dans la mesure où ces charges concernent la période qui précède la mise en état d'exploitation effective de ces immobilisations. La décision de l'entreprise d'inclure dans la valeur d'acquisition de l'immobilisation incorporelle, les charges d'intérêt afférentes aux capitaux empruntés sera mentionnée dans l'annexe, parmi les règles d'évaluation.

#### **2. Coût de revient**

9. Dans le cas où l'entreprise a créé l'immobilisation incorporelle elle-même, l'article 3:15 de l'arrêté royal CSA prévoit que cette immobilisation doit être évaluée au coût de revient qui 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.

10. L'article 3:38 de l'arrêté royal CSA prévoit que les immobilisations incorporelles autres que celles acquises de tiers (p. ex. un prototype développé au sein de l'entreprise) ne sont portées à l'actif pour leur coût de revient que dans la mesure où celui-ci ne dépasse pas une estimation prudemment établie de la valeur d'utilisation de ces immobilisations ou de leur rendement futur pour la société.

11. Les immobilisations incorporelles doivent être identifiables et elles doivent générer des avantages économiques futurs. Elles doivent en outre être soumises au contrôle de l'entité concernée.

Sont dès lors seuls susceptibles d'être portés à l'actif, les frais dont le caractère d'investissement est clairement établi.

Il s'ensuit que, de l'avis de la Commission, les organes d'administration doivent, avant l'activation des frais, examiner s'il est satisfait simultanément aux critères suivants:

- en premier lieu, l'utilité du produit ou du processus pour l'entreprise doit être démontrée. En d'autres termes, il doit contribuer à la réalisation de l'objet de l'entreprise ou à l'amélioration de la position concurrentielle de celle-ci;

---

<sup>5</sup> Pour une description détaillée de ces notions, voir les avis CNC 126/1, 126/3, 126/4, 126/2 et 126/18 (en cours d'actualisation).

- 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;
- la faisabilité financière doit en être démontrée ; elle implique que la direction de l'entreprise dégage à cette fin les moyens suffisants ou que ceux-ci soient disponibles dans un délai raisonnable pour l'achèvement du projet.

12. S'il est satisfait à ces critères, le caractère d'investissement est établi et l'immobilisation incorporelle est portée à l'actif. Ce sont alors les frais afférents à la production proprement dite qui constituent les éléments du coût de revient et sont portés à l'actif. Conformément aux articles 3:15 et 3:16 de l'arrêté royal CSA, ce coût de revient comprend les coûts directs et, au choix de l'entreprise, tout ou partie des frais indirects de production ainsi que les charges d'intérêt afférentes aux capitaux empruntés pour financer les immobilisations en cause pour autant que ces charges concernent la période qui précède la mise en état d'exploitation effective de ces immobilisations<sup>6</sup>.

En outre, l'article 3:38 de l'arrêté royal CSA précise que le coût de revient porté à l'actif ne peut pas dépasser une estimation prudemment établie de la valeur d'utilisation ou du rendement futur de cet actif pour l'entreprise. De l'avis de la Commission, il faut entendre par ceci que le coût de revient ne peut pas dépasser la valeur attribuée par une entreprise à l'actif, sur base de l'estimation faite dans le plan d'entreprise des futurs flux de trésorerie à générer par cet actif (*flux actualisés*).

13. 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 (par exemple, les frais exposés pour l'amélioration substantielle d'un prototype développé). Les frais exposés aux seuls fins de l'entretien ou de l'adaptation de l'immobilisation incorporelle sans en modifier la nature, ne peuvent pas être activés et doivent être comptabilisés comme une charge de l'exercice (par exemple, les frais d'entretien d'un prototype développé). Ces derniers frais n'ont en effet pas le caractère d'un investissement.

### **3. Valeur d'apport**

14. Lors de l'acquisition d'une immobilisation incorporelle par voie d'apport, l'actif doit être évalué à la valeur d'apport qui conformément à l'article 3:17 de l'arrêté royal CSA, correspond à la valeur conventionnelle des apports.

## **B. Amortissements et réductions de valeur**

### **1. Introduction: immobilisations incorporelles à durée de vie déterminée ou indéterminée**

15. 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 dès lors à l'organe d'administration de décider si une immobilisation incorporelle a une durée de vie déterminée ou indéterminée.

---

<sup>6</sup> Voir point 5.

## 2. Immobilisations incorporelles à durée de vie déterminée

### 2.1 Généralités

16. L'article 3:39, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup> de l'arrêté royal CSA prévoit que les immobilisations incorporelles dont l'utilisation est déterminée dans le temps font l'objet d'amortissements calculés selon un plan d'amortissement établi conformément à l'article 3:6 § 1<sup>er</sup> de l'arrêté royal CSA. Ni la loi, ni l'arrêté royal CSA n'impose des délais d'amortissement obligatoires pour les immobilisations incorporelles. Conformément à l'article 3:23, § 1<sup>er</sup> de l'arrêté royal CSA, le plan d'amortissement est par conséquent établi de sorte que le coût d'acquisition de ces immobilisations incorporelles est reparti sur leur durée d'utilité ou d'utilisation probable. Lorsque ces actifs ont toutefois 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.

17. Les frais de développement sont amortis sur une période qui ne peut pas dépasser dix ans lorsque la durée d'utilisation des frais de développement ne peut pas être estimée de manière fiable.<sup>7</sup>

18. Si les dispositions fiscales en la matière autorisent des amortissements accélérés, les immobilisations incorporelles peuvent notamment faire l'objet d'un plan d'amortissement accéléré (art. 3:39, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, AR CSA). Si toutefois 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, l'annexe fera mention de la différence entre le montant cumulé des amortissements actés et celui des amortissements économiquement justifiés. Elle doit également mentionner l'influence sur le montant des amortissements grevant le compte de résultats de l'exercice, d'amortissements accélérés excédant les amortissements économiquement justifiés, pris en charge au cours de l'exercice ou au cours d'exercices antérieurs (art. 3:39, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup> *in fine* AR CSA).

19. Si, à la date d'inventaire, la valeur comptable de l'immobilisation incorporelle dépasse la valeur d'utilisation pour la société, ces immobilisations font l'objet d'amortissements complémentaires ou non récurrents (article 3:39, § 1<sup>er</sup>, alinéa 2, AR CSA). Ces amortissements sont comptabilisés sous les charges non récurrentes.

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

En cas de rupture de la continuité des activités de la société, les immobilisations incorporelles font, le cas échéant, l'objet d'un amortissement additionnel pour en aligner l'évaluation sur leur valeur probable de réalisation (article 3:6, § 2, alinéa 2, b), AR CSA).

Les amortissements complémentaires ou non récurrents qui s'avèrent ne plus être justifiés devront faire l'objet d'une reprise à concurrence d'un montant égal aux amortissements complémentaires comptabilisés antérieurement (article 3:39, § 1<sup>er</sup>, alinéa 3, AR CSA). Cette reprise doit être prise en résultat par la voie des produits non récurrents.

20. Pour un commentaire détaillé des différentes méthodes d'amortissement, il peut être référé à l'avis CNC 2010/15<sup>8</sup>.

---

<sup>7</sup> Art. 3:39, § 1<sup>er</sup>, alinéa 4, AR CSA. Pour un commentaire des rubriques « Frais de recherche et de développement » et « Goodwill », voir les chapitres II et IV du présent avis.

<sup>8</sup> Avis CNC 2010/15 – *Méthodes d'amortissement* (en cours d'actualisation).

## 2.2 Cas particulier d'application: amortissements sur immobilisations incorporelles acquises à un prix partiellement variable en fonction du bénéfice futur réalisé par l'acquéreur

21. Les immobilisations incorporelles sont fréquemment acquises à un prix qui comprend une partie variable déterminée par un événement futur et incertain (p. ex. un certain pourcentage du bénéfice d'exploitation de l'exercice réalisé par l'acquéreur). En l'occurrence, se pose la question de savoir comment comptabiliser le paiement de cette partie variable du prix et si ces parties variables doivent être inscrites à l'actif ou non.

La Commission a consacré, dans son avis CNC 2012/9<sup>9</sup>, un commentaire circonstancié à la problématique susvisée. En résumé, la Commission est d'avis que les parties variables du prix, payés lors de l'acquisition d'une immobilisation incorporelle et présentant le caractère d'un investissement, doivent être portées à l'actif et amorties sur la période d'amortissement restant à courir de l'immobilisation incorporelle acquise.

Par contre, lorsque les parties variables du prix sont directement fonction de produits relatifs à un seul exercice, ces parties variables seront comptabilisées à charge du compte de résultats de cet exercice.

### 3. Immobilisations incorporelles à durée de vie indéterminée

22. Les immobilisations incorporelles à durée de vie indéterminée sont des actifs dont la durée de vie juridique comme économique est indéterminée. De l'avis de la Commission, les immobilisations incorporelles ne pourront être qualifiées d'immobilisations à durée de vie indéterminée que dans des cas exceptionnels (p. ex. lors de l'acquisition d'une marque universellement connue).

Toujours de l'avis de la Commission, la qualification d'actif à durée de vie indéterminée donnée à une immobilisation incorporelle, n'est pas définitive. Si une entreprise constate que l'immobilisation incorporelle concernée n'a plus une durée de vie indéterminée, elle sera toujours tenue d'amortir encore l'actif sur la partie estimée restant à courir de sa durée de vie.

23. 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 durable (art. 3:39, § 2, AR CSA). Les réductions de valeur ne peuvent être maintenues dans la mesure où elles excèdent en fin d'exercice une appréciation actuelle des dépréciations en considération desquelles elles ont été constituées (art. 3:27, AR CSA).

24. 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.

### C. Réévaluations

25. Les immobilisations incorporelles ne sont pas susceptibles de réévaluation.

26. Avant l'entrée en vigueur de l'arrêté royal modifiant l'arrêté royal du 12 septembre 1983 modifiant l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises<sup>10</sup>, il était possible pour une entreprise de réévaluer les immobilisations incorporelles. Cependant, cette possibilité de réévaluation a été abrogée par l'arrêté royal du 12 septembre 1983 susmentionné. L'article 42 de l'arrêté royal du 12 septembre 1983, dont le contenu est actuellement repris à l'article 3:22, alinéa 4 de l'arrêté royal CSA,

---

<sup>9</sup> Pour un commentaire détaillé, la Commission réfère également à l'avis CNC 2012/9 - *Le traitement comptable de l'acquisition d'une immobilisation à un prix variable en fonction d'un événement futur et incertain ayant un lien direct avec l'avantage que présente l'actif acquis pour la société.*

<sup>10</sup> MB du 29 septembre 1983.

autorise cependant les entreprises à maintenir sous la rubrique *III Plus-values de réévaluation*<sup>11</sup>, les plus-values actées antérieurement au début de l'exercice prenant cours après le 31 décembre 1983<sup>12</sup>.

### **III. Frais de recherche et de développement**

#### **A. Orientations relatives à la différence entre recherche et développement**

##### **1. Généralités**

27. En plus de se conformer aux dispositions générales en matière de comptabilisation et d'évaluation initiale d'une immobilisation incorporelle, une entreprise applique à toutes les immobilisations incorporelles générées en interne les dispositions et les commentaires ci-dessous.<sup>13</sup>

28. Pour apprécier si une immobilisation incorporelle générée en interne satisfait aux critères de comptabilisation mentionnés ci-dessus, une entreprise classe la création de l'immobilisation dans:

- (a) une phase de recherche;
- (b) une phase de développement.

Il faut entendre par « recherche » tout travail original systématiquement conduit dans l'espoir d'acquérir une compréhension et des connaissances scientifiques ou techniques nouvelles.

La notion de « développement » est 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”*<sup>14</sup>.

29. Si une entreprise ne peut pas distinguer la phase de recherche de la phase de développement d'un projet interne visant à créer une immobilisation incorporelle, elle traite la dépense au titre de ce projet comme si elle était encourue uniquement lors de la phase de recherche.<sup>15</sup>

30. En matière d'immobilisations incorporelles développées en interne, la distinction entre les frais de développement et les frais de recherche revêt une grande importance du point de vue comptable dès lors que l'activation de ces derniers n'est plus possible pour les exercices comptables ayant pris cours au 1er janvier 2016. L'article 3:89, § 1<sup>er</sup>, II, alinéa 2 de l'arrêté royal CSA<sup>16</sup> définissant le contenu de certaines rubriques de l'actif ne mentionne plus les frais de recherches dans son énumération des différentes catégories d'immobilisations incorporelles. Les frais de développement y sont par contre repris et définis comme *“les frais de fabrication et de mise au point de prototypes, de produits, d'inventions et de savoir-faire, utiles aux activités futures de la société”*.<sup>17</sup>

<sup>11</sup> Il s'agit en fait de la rubrique II *Plus-value de réévaluation*. La Commission va proposer une modification de l'arrêté royal en ce sens.

<sup>12</sup> Voir plus amplement l'avis CNC 113/5 - *Réévaluations d'actifs immobilisés opérées antérieurement au début de l'exercice prenant cours après le 31 décembre 1983*.

<sup>13</sup> Voir la norme IAS 38, § 52 et suiv.

<sup>14</sup> Voir le commentaire de l'article 13 du rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 18 décembre 2015.

<sup>15</sup> La Commission tient à clarifier que, bien que l'interprétation conceptuelle des notions de recherche et de développement soit fondée sur la norme IAS 38, ce fait n'implique pas que d'éventuels problèmes d'interprétation concernant la limitation de la phase de recherche et de la phase de développement résultant de la norme IAS 38 trouveraient à s'appliquer au droit comptable belge. Ainsi, la Commission est d'avis qu'une dépense n'étant pas considérée comme partie intégrante de la phase de développement répond de manière implicite à la définition de frais de recherche dans le contexte du processus de recherche et de développement.

<sup>16</sup> Anciennement art. 95 de l'arrêté royal portant exécution du Code des sociétés tel que modifié par l'art. 29 de l'arrêté royal du 18 décembre 2015.

<sup>17</sup> L'article 57 de l'arrêté royal du 18 décembre 2015 prévoit également une disposition transitoire autorisant les sociétés qui ont déjà porté les frais de recherche à l'actif sans les avoir amortis avant l'entrée en vigueur de l'arrêté, de les maintenir à l'actif, sous les immobilisations incorporelles (voir le Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du

31. Le Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 18 décembre 2015 propose une méthode de comptabilisation pour les frais de recherche engagés au cours d'un exercice débutant au plus tôt le 1<sup>er</sup> janvier 2016 qui, avant la transposition de la Directive, répondaient aux conditions permettant leur reprise parmi les immobilisations incorporelles.<sup>18</sup>

32. La Commission tient à rappeler à cet égard qu'il ne s'agit pas de porter à l'actif, au titre de frais de recherche, les dépenses qui auparavant ne répondaient pas aux conditions d'activation arrêtées par la définition des immobilisations incorporelles reprise ci-avant<sup>19</sup>.

33. La Commission donne ci-après des exemples permettant de mieux appréhender la différence entre les frais de recherches et les frais de développement.

## **2. Phase de recherche**

34. Exemples d'activités dans la phase de recherche:

- a) les activités visant à obtenir de nouvelles connaissances;
- b) la recherche d'applications de résultats de la recherche ou d'autres connaissances ainsi que leur évaluation et le choix retenu *in fine*;
- c) la recherche d'autres matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services; et
- d) la formulation, la conception, l'évaluation et le choix final retenu d'autres possibilités de matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou améliorés.

## **3. Phase de développement**

35. Une immobilisation incorporelle ne peut être considérée comme étant en phase de développement que si, et seulement si, une entreprise peut démontrer tout ce qui suit<sup>20</sup>:

- a) la faisabilité technique nécessaire à l'achèvement de l'immobilisation incorporelle en vue de sa mise en service ou de sa vente;
- b) son intention d'achever l'immobilisation incorporelle et de la mettre en service ou de la vendre;
- c) sa capacité à mettre en service ou à vendre l'immobilisation incorporelle;
- d) la façon dont l'immobilisation incorporelle générera des avantages économiques futurs probables. L'entreprise doit démontrer, entre autres choses, l'existence d'un marché pour la production issue de l'immobilisation incorporelle ou pour l'immobilisation incorporelle elle-même ou, si celle-ci doit être utilisée en interne, son utilité;
- e) la disponibilité de ressources techniques, financières et autres, appropriées pour achever le développement et mettre en service ou vendre l'immobilisation incorporelle;

---

18 décembre 2015). Ceci implique que les frais de recherche qui ont été engagés au cours d'un exercice ayant pris cours avant le 1<sup>er</sup> janvier 2016 restent soumis au régime précédent.

<sup>18</sup> En ce qui concerne les nouveaux frais de recherche engagés au cours d'un exercice débutant au plus tôt le 1<sup>er</sup> janvier 2016 qui, avant la transposition de la directive, répondaient aux conditions permettant leur reprise parmi les immobilisations incorporelles, le Rapport au Roi précédant l'AR du 18 décembre 2015 mentionne que leur comptabilisation parmi les immobilisations incorporelles reste autorisée, pour autant qu'ils soient amortis immédiatement et intégralement dans l'exercice au cours duquel ils ont été portés à l'actif, évitant de la sorte que ces montants figurent au bilan des comptes annuels. Ce traitement comptable permet d'écartier l'effet fiscal défavorable engendré par l'interdiction imposée par la Directive de reprendre les frais de recherche au bilan des comptes annuels. Lorsque cette méthode est appliquée, ils pourront continuer à bénéficier de la déduction pour investissement visée aux articles 69 à 77 et 201 du Code des Impôts sur les revenus 1992 ou du crédit d'impôt pour investissement prévus par les articles 289<sup>quater</sup> à 289<sup>novies</sup> du même code. En effet, les dispositions de l'article 63 du code précité imposent que les investissements en recherche soient amortis en 3 ans minimum, de sorte que l'exclusion prévue par l'article 75, 4<sup>o</sup>, du même code ne leur est pas applicable (voir le commentaire de l'article 14 du Rapport au Roi).

<sup>19</sup> En effet, la définition d'immobilisation incorporelle n'a pas été modifiée à l'occasion de la transposition de la directive 2013/34/UE.

<sup>20</sup> Voir en ce sens le § 57 de la norme IAS 38.

- f) sa capacité à évaluer de façon fiable les dépenses attribuables à l'immobilisation incorporelle au cours de son développement.

36. La phase de développement d'un projet se situe à un stade plus avancé que la phase de recherche.

37. Exemples d'activités dans la phase de développement:

- a) la conception, la construction et les tests de préproduction ou de préutilisation de modèles et prototypes;
- b) la conception d'outils, de gabarits, moules et matrices impliquant une technologie nouvelle;
- c) la conception, la construction et l'exploitation d'une unité pilote qui n'est pas à une échelle permettant une production commerciale dans des conditions économiques; et
- d) la conception, la construction et les tests pour la solution choisie pour d'autres matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou améliorés.

38. La disponibilité des ressources nécessaires à l'achèvement, l'utilisation et l'obtention des avantages d'une immobilisation incorporelle peut être démontrée, par exemple, par un plan d'activité indiquant les ressources techniques, financières et autres nécessaires et la capacité de l'entreprise à mobiliser ces ressources. Dans certains cas, une entreprise démontre la disponibilité de financements externes en obtenant d'un prêteur l'indication qu'il est disposé à financer le plan.

Les systèmes de détermination des coûts d'une entreprise permettent souvent d'évaluer de façon fiable le coût pour générer une immobilisation incorporelle en interne, tels que les salaires et autres dépenses encourues afin d'obtenir des droits de reproduction ou des licences ou pour développer des logiciels.

## **B. Traitement comptable**

### **1. Inscription à l'actif des frais de développement**

39. Sous le point 11 ci-dessus, la Commission a exposé en détail les conditions cumulatives à remplir pour l'inscription à l'actif des immobilisations incorporelles produites au sein de l'entreprise. Les frais de développement sont également portés à l'actif lorsque les conditions à cet effet sont remplies.

40. Les frais de développement ne sont toutefois portés à l'actif du bilan que dans la mesure où leur coût ne dépasse pas une estimation prudemment établie de la valeur d'utilisation de ces immobilisations ou de leur rendement futur pour la société (article 3:38, alinéa 1<sup>er</sup>, AR CSA)<sup>21</sup>.

41. Les frais exposés par une entreprise dans le cadre d'une recherche réalisée par celle-ci (rémunérations et salaires - utilisation d'équipements - services et biens divers, etc.) sont, en principe, comptabilisés selon leur nature au compte de résultats de l'exercice au cours duquel ces frais ont été exposés. À la clôture de l'exercice, seuls les frais de développement exposés par l'entreprise qui répondent aux conditions fixées par l'arrêté royal CSA pour leur activation, sont portés à l'actif par le débit du poste 210 *Frais de recherche et de développement* et par le crédit du poste 72 *Production immobilisée*.

42. Par ailleurs, les immobilisations corporelles acquises dans le cadre de ladite recherche (bâtiments, laboratoires, matériaux, etc.), dont la durée d'utilisation est généralement limitée, 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.

### **2. Amortissements des frais de développement**

43. Les frais de développement activés font l'objet d'amortissements conformément aux règles habituelles (article 3:39, § 1<sup>er</sup>, alinéas 1<sup>er</sup> et 2, AR CSA).

---

<sup>21</sup> Voir *supra*, point 6.

### Exemple<sup>22</sup>

Au cours de l'exercice 20X0, une entreprise engage des frais de développement à concurrence de 87.000 euros (12.000 euros de services et biens divers et 75.000 euros de frais de personnel). Ces frais de développement sont activés et amortis sur une période de 5 ans conformément au plan d'amortissement établi par l'entreprise à cet effet.

#### Au moment du développement année 20X0

60X	Services et bien divers	12.000	
6202	Employés	60.000	
621	Cotisations patronales d'assurances sociales	15.000 <sup>23</sup>	
	à 440 Fournisseurs		12.000
	455 Rémunérations		31.200 <sup>24</sup>
	453 Précomptes retenus		21.000 <sup>25</sup>
	454 Office national de Sécurité sociale		22.800 <sup>26</sup>

#### Fin de l'exercice 20X0

210	Frais de R&D	87.000	
	à 72 Production immobilisée		87.000
6301	Dot. aux amortissements sur imm. incorp. 20X0	17.400	
	à 210X9 Amortissements actés sur R&D		17.400

En 20X1, l'entreprise poursuit ses développements et elle engage des frais y afférents pour un montant de 142.500 euros : 30.000 euros de livraisons à l'entreprise, 87.500 euros de frais de personnel et 25.000 euros de services et bien divers. L'entreprise décide de nouveau d'amortir ces frais de développement sur une période de 5 ans<sup>27</sup>.

#### Au moment du développement année 20X1

61X	Fournitures à l'entreprise	30.000	
6202	Employés	70.000	
621	Cotisations patronales d'assurances sociales	17.500	
61	Services et biens divers	25.000	
	à 440 Fournisseurs		55.000
	455 Rémunérations		36.400
	453 Précomptes retenus		24.500
	454 Office national de Sécurité sociale		26.600

<sup>22</sup> Le présent exemple fait abstraction de l'application de la taxe sur la valeur ajoutée.

<sup>23</sup> Dans le présent exemple, on suppose que la cotisation patronale à l'Office national de Sécurité sociale s'élève à 25% du salaire brut : 60.000 x 0,25 = 15.000.

<sup>24</sup> Le salaire net est égal au salaire brut après déduction de la cotisation du travailleur et du précompte professionnel retenu : 60.000 – 21.000 (voir note de bas de page 24) – 7.800 (voir note de bas de page 25) = 31.200.

<sup>25</sup> Dans le présent exemple, on suppose que le précompte professionnel à retenir par l'employeur s'élève à 35% du salaire brut : 60.000 x 0,35 = 21.000.

<sup>26</sup> Pour ce qui est de la cotisation du travailleur à l'ONSS, le présent exemple se base sur un pourcentage équivalent à 13% du salaire brut : 60.000 x 0,13 = 7800. Ajoutant la cotisation de l'employeur à l'ONSS de 15.000 euros (voir note de bas de page 22), cela fait une dette ONSS de l'employeur de 22.800 euros.

<sup>27</sup> Pour les calculs des cotisations sociales, voir les calculs relatifs à l'exercice 20X0.

### Fin de l'exercice 20X1

210	Frais de R&D 20X1	142.500
à	72 Production immobilisée	142.500
6301	Dot. aux amortissements sur imm.incorp.20X0	17.400
6301	Dot. aux amortissements sur imm. incorp. 20X1	28.500
à	210X9 Amortissements actés sur R&D	17.400
	210X9 Amortissements actés sur R&D	28.500

L'amortissement des frais de développement engagés au cours des années 20X0 et 20X1 continuera au cours des années 20X2, 20X3 et 20X4. En 20X4, les frais de développement engagés en 20X0 seront complètement amortis. Enfin, les frais de développement de l'année 20X1 feront l'objet d'un dernier amortissement en 20X5.

44. Depuis l'entrée en vigueur de l'AR du 18 décembre 2015, les frais de développement sont amortis sur une période maximale qui ne peut pas dépasser dix ans lorsque la durée d'utilisation des frais de développement ne peut pas être estimée de manière fiable.<sup>28</sup>

### **C. Subsidés**

45. Pour ce qui est du traitement comptable des subsides pour des frais de recherche et de développement accordées par le gouvernement, la Commission réfère à l'avis CNC 2011/13 concernant les subsides des pouvoirs publics, et en particulier au chapitre V dudit avis.

### **D. Mentions dans l'annexe**

46. Dans le schéma complet (C 6.2.2), les entreprises doivent mentionner en détail les frais de développement qui sont portés à l'actif. Ces sociétés sont en outre soumises à l'obligation d'inclure dans leur rapport de gestion des données relatives aux travaux dans le domaine de la recherche et du développement (voir la page C.7 du schéma complet ; obligation découlant des articles 3:6, § 1<sup>er</sup>, alinéa, 4<sup>o</sup> et 3:12, § 1<sup>er</sup>, 6<sup>o</sup> du Code des sociétés et des associations (ci-après: CSA)).

47. Le schéma abrégé (A 6.1.1) donne un aperçu global des immobilisations incorporelles comptabilisées sous le compte 21 *Immobilisations incorporelles*. Les petites sociétés ne sont pas tenues de présenter une ventilation des immobilisations incorporelles. Les frais de recherche et de développement, comptabilisés sur le compte 210 *Frais de recherche et de développement*, ne peuvent, par conséquent, pas être identifiés dans les comptes annuels publiés. Les sociétés qui établissent leurs comptes annuels selon le schéma abrégé doivent mentionner dans l'annexe le montant des frais de développement repris sous les immobilisations incorporelles (article 3:38, alinéa 2, de l'arrêté royal CSA). En ce qui concerne les frais de recherche et de développement qui ont été directement pris en charge, les petites sociétés ne sont soumises à aucune obligation similaire à celle prévue à l'article 3:6, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, 4<sup>o</sup> du CSA et à l'article 3:12, § 1<sup>er</sup>, 6<sup>o</sup> du CSA.

48. En cas de recours à la méthode de comptabilisation décrite dans le Rapport au Roi précité (cf. note de bas de page 18 du présent avis), la Commission est d'avis, bien que l'arrêté royal ne prévoit aucune obligation explicite à ce sujet, qu'il s'indique tout particulièrement de mentionner de manière distincte la valeur d'acquisition et l'amortissement acté dans l'annexe, afin de clarifier le lien entre les montants comptabilisés (valeur d'acquisition - amortissement acté) et leur présentation dans les comptes annuels.

<sup>28</sup> Article 3:39, § 1<sup>er</sup>, alinéa 4, AR CSA : Cette disposition est la transposition de l'article 12.11 de la directive qui prévoit que, lorsque la durée d'utilisation du goodwill et les frais de développement ne peuvent être estimés de manière fiable, ces actifs sont amortis sur une période maximale fixée par l'Etat membre qui ne peut pas être inférieure à cinq ans et ne peut pas dépasser dix ans. Compte tenu des récents développements sur le plan international, l'article 14 du présent arrêté vise à introduire une durée maximale de dix ans pour l'amortissement des frais de développement et du goodwill.

La Commission tient enfin à rappeler que l'annexe relative aux impôts (C 6.13) doit mentionner, le cas échéant, les montants afférents aux différences entre le bénéfice comptable et le bénéfice imposable d'une part, et les latences d'impôts d'autre part.

#### **E. Mention des frais de recherche et de développement dans le rapport de gestion**

49. En vertu de l'article 3:5 du CSA, l'organe d'administration est tenu d'établir un rapport annuel dans lequel il rendent compte de sa gestion. L'article 3:6 de ce Code prévoit que ce rapport consolidé de gestion comprend un exposé fidèle sur l'évolution des affaires, les résultats et la situation de la société, ainsi qu'une description des principaux risques et incertitudes auxquels elle est confrontée. À ce sujet, la loi mentionne explicitement sous l'article 3:6, § 1<sup>er</sup>, 4<sup>o</sup> de ce Code que le rapport annuel doit comporter des informations relatives aux activités de l'entreprise en matière de recherche et de développement.

Dans ce contexte s'est posée la question de savoir quelles données en matière de recherche et de développement devaient figurer dans ce rapport. Ni les travaux préparatoires de la loi du 5 décembre 1984, qui a introduit cette disposition dans les lois coordonnées sur les sociétés commerciales (l'actuel article 3:5 du CSA), ni la 4<sup>e</sup> directive du Conseil relative aux comptes annuels, dont elle s'inspire directement, ni la directive comptable unique qui lui a succédé ne contiennent de précisions à ce sujet.

L'information à donner, en vertu de l'article 3:5 du CSA, sur la gestion de l'entreprise en matière de recherche et de développement, s'inscrit dans le cadre de la reddition de compte par les dirigeants de leur gestion. On en déduit qu'elle porte sur les activités en matière de recherche et de développement exercées au cours de l'exercice écoulé. La loi n'exige dès lors pas que des informations soient données sur des projets de recherche planifiés au futur.

Par ailleurs, comme 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 qu'au vœu du législateur l'information n'est pas exclusivement chiffrée et ne se résume dès lors pas à l'indication du montant des charges en matière de recherche et de développement exposées durant l'exercice. Le législateur a visé manifestement une information de nature qualitative portant sur l'objet et la nature des recherches en cause.

En revanche, s'inscrivant dans le cadre d'une reddition de compte, il paraît évident que le législateur a eu en vue une information qui ne serait pas exclusivement qualitative, mais qu'elle comporte des indications quant aux coûts engagés.

Les informations à fournir dans le rapport de gestion ne se limitent 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'annexe (voir les articles 3:82, A, II, et 3:39, alinéa 2, AR CSA). Sous ces rubriques figurent en effet les seuls coûts en matière de recherche et de développement qui ont été portés à l'actif conformément à l'article 3:38, alinéa 1<sup>er</sup> de l'arrêté royal CSA.

#### **IV. Concessions, brevets, licences, savoir-faire, marques et autres droits similaires**

50. L'article 3:89, § 1<sup>er</sup>, II, alinéa 3 de l'arrêté royal CSA prévoit qu'il y a lieu d'entendre par concessions, brevets, licences, savoir-faire, marques et autres droits similaires, d'une part les brevets, licences, marques et autres droits similaires qui sont la propriété de la société, d'autre part, les droits d'exploitation de biens-fonds, de brevets, licences, marques et droits similaires appartenant à des tiers ainsi que la valeur d'acquisition du droit de la société d'obtenir de tiers des prestations de services de savoir-faire lorsque ces droits ont été acquis à titre onéreux par la société.

51. Lorsque les concessions, brevets, licences, savoir-faire, marques et le autres droits similaires sont développés et produits au sein de l'entreprise, ils sont portés à l'actif sous les immobilisations incorporelles selon la même procédure qui s'applique aux frais de recherche et de développement.

52. Lorsque les concessions, brevets, licences, savoir-faire, marques et autres droits similaires sont en revanche directement acquis de tiers, leur acquisition sera comptabilisée comme une simple acquisition à titre onéreux d'immobilisations incorporelles.

53. Enfin, lorsque les immobilisations précitées sont portées à l'actif de l'entreprise au titre d'apport, l'acquisition de l'actif sera extournée par le crédit du poste *Capita/Apport*.

## **V. Goodwill**

### **A. Introduction et définitions**

54. L'article 3:89, § 1<sup>er</sup>, II, alinéa 4 de l'arrêté royal CSA prévoit qu'il y a lieu d'entendre par goodwill, 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.

### **B. Amortissements sur goodwill**

55. Le goodwill fait l'objet d'amortissements calculés selon un plan établi conformément à l'article 3:6, § 1<sup>er</sup> de l'arrêté royal CSA (art. 3:39, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, CSA). A l'instar de l'amortissement des frais de développement, l'amortissement du goodwill, lorsque la durée d'utilisation ne peut être estimée de manière fiable, sont répartis sur une durée de dix ans au plus. La durée d'amortissement du goodwill est justifiée dans l'annexe (art. 3:39, § 1<sup>er</sup>, alinéa 4, AR CSA). Les amortissements et réductions de valeur sur goodwill ne peuvent pas faire l'objet d'une reprise (art. 3:39, § 1<sup>er</sup>, alinéa 3, AR CSA).

56. Lorsque le prix lors de l'acquisition d'une entreprise ou d'une branche d'activité est fonction du futur chiffre d'affaires de cette branche d'activité, chaque tranche du prix fera l'objet d'un amortissement sur le délai d'amortissement restant du goodwill acquis (voir *supra*, chapitre I.B.2.2).