

# Bulletin 68 CNC

COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

juillet | 2014

## *Création et mission*

La Commission a été créée par l'arrêté royal du 21 octobre 1975 portant création de la Commission des Normes Comptables.

Elle a pour mission :

- de donner tout avis au gouvernement et aux Chambres à la demande de ceux-ci ou d'initiative, dans le domaine de la comptabilité et des comptes annuels;
- de développer la doctrine comptable et de formuler les principes d'une comptabilité régulière par la voie d'avis ou de recommandations.
- donner des avis motivés concernant des demandes individuelles en vue d'obtenir une dérogation à la législation, introduites par des entreprises soit au ministre des Affaires économiques soit au ministre des Classes moyennes.

## *Composition*

### *Président*

**M. JAN VERHOEYE**

Nommé sur proposition du ministre de l'Économie

### *Membres*

**Mme DAISY VERVENNE**

**DHR. DOMINIQUE DARTE**

Nommés sur proposition du Ministre des Finances

**M. THIERRY LHOEST**

Nommé sur proposition de l'Autorité des services et marchés financiers

**M. MICHEL DE WOLF**

Nommé sur proposition du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'entreprises

**M. LODEWIJK GOUBERT**

Nommé sur proposition du Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux

**Mme MARIA PLOUMEN**

Nommée sur proposition du Conseil de l'Institut professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés

**Mme CHRISTINE COLLET**

Nommée sur proposition de la ministre des Classes moyennes choisi sur des listes doubles présentées par les organisations représentatives des Classes moyennes

**Mme LAURENCE PINTÉ**

**M. HENRI OLIVIER**

**M. JOSÉ VILAIN**

**Mme BERGIE VAN DEN BOSSCHE**

Nommés sur proposition du Conseil central de l'Économie

**M. ARIEL GONZALEZ RUIZ**

**M. JAN VERHOEYE**

Nommés sur proposition du Ministre de l'Économie

**M. GUY GIROULLE**

Nommé sur proposition du Ministre de la Justice

**Mme VÉRONIQUE TAI**

Nommée sur proposition du Ministre du Budget

**Mme CATHERINE DENDAUW**

Nommée sur proposition du Ministre des Classes moyennes

**M. MICHEL COLINET**

Nommé sur proposition de la Banque Nationale de Belgique

### *Secrétariat technique*

**Mme SADI PODEVIJN**

Secrétaire générale

**Mme ELS GOSSÉ**

Secrétaire scientifique

**M. IGNACE BOGAERT**

Secrétaire scientifique

**Mme ANNE-LAURE LOSSEAU**

Secrétaire scientifique

**Mme SABINE GRAZIOSI**

Secrétaire scientifique

**M. FILIP HENDRICKX**

Secrétaire scientifique

### *Traductrice*

**Mme FREIJA VAN DRIESSCHE**

### *Secrétariat administratif*

**M. MARC VAN DER HAEGEN**

Secrétaire administratif

# Sommaire

BULLETIN 68

avis 2014/1

*Succursales belges d'entreprises de droit étranger:  
publication de comptes en cas de fermeture*

*Avis du 12 mars 2014*

5

I. INTRODUCTION

II. OBLIGATION DE PUBLICATION DES COMPTES ANNUELS  
DES SUCCURSALES

5

III. RÈGLES DE PUBLICITÉ APPLICABLES LORS DE LA FERMETURE  
D'UNE SUCCURSALE BELGE

6

avis 2014/2 (addendum à l'avis 2011/13)

*Traitement comptable d'une aide publique reçue sous forme  
d'une avance récupérable*

*Avis du 12 mars 2014*

7

I. INTRODUCTION

7

II. DONNÉES

7

III. ÉCRITURES EXEMPLATIVES LORS DE LA PHASE PRÉCÉDANT  
L'EXPLOITATION DES RÉSULTATS DE LA RECHERCHE

8

IV. ÉCRITURES EXEMPLATIVES APRÈS LA PHASE DE RECHERCHE

9

*A. La société renonce à exploiter les résultats*

9

*B. La société décide d'exploiter les résultats*

9

avis 2014/3

*Traitement comptable des mouvements des capitaux propres  
d'une entreprise associée*

*Avis du 2 avril 2014* 11

I. INTRODUCTION 11

II. EXEMPLE PRATIQUE 11

avis 2014/4

*Rectification des comptes annuels*

*Avis du 23 avril 2014* 16

INTRODUCTION 16

*Première partie: Dispositions de droit des sociétés* 16

I. ÉTABLISSEMENT, APPROBATION ET DÉPÔT DES COMPTES ANNUELS 16

II. REDRESSEMENT DES CHIFFRES DE L'EXERCICE PRÉCÉDENT 17

*Deuxième partie: Rectification de comptes annuels approuvés* 18

I. FORCE OBLIGATOIRE DES COMPTES ANNUELS APPROUVÉS 18

II. EXCEPTION AU CARACTÈRE DÉFINITIF ET OBLIGATOIRE  
DES COMPTES ANNUELS: RECTIFICATION D'ERREURS 19

III. DÉCISIONS DE GESTION: NON RECTIFIABLES 20

*Troisième partie: Procédure et traitement comptable  
lors de la rectification des comptes annuels* 21

I. PRINCIPE: RECTIFICATION PAR L'ASSEMBLÉE GÉNÉRALE 21

II. EXCEPTION: RECTIFICATION PAR L'ORGANE DE GESTION DE LA SOCIÉTÉ 22

avis 2014/5

*Date de clôture de l'exercice*

*Avis du 23 avril 2014* 24

I. OBJET DE L'AVIS 24

II. ANALYSE 24

avis 2014/6

*Traitement comptable des titres au porteur convertis de plein droit  
en titres nominatifs ou dématérialisés au 1<sup>er</sup> janvier 2014*

<i>Avis du 23 avril 2014</i>	26
I. INTRODUCTION ET OBJET DE L'AVIS	26
II. CONVERSION DE PLEIN DROIT AU 1 <sup>er</sup> JANVIER 2014 EN TITRES DÉMATÉRIALISÉS OU TITRES NOMINATIFS	26
III. TRAITEMENT COMPTABLE DES TITRES CONVERTIS DE PLEIN DROIT AU NOM DE L'ÉMETTEUR	27
A. Dans le chef de l'émetteur	27
B. Dans le chef du titulaire des titres	28

avis 2014/7

*Traitement comptable de subsides dont l'octroi n'est pas garanti (droits éventuels)*

<i>Avis du 14 mai 2014</i>	29
I. INTRODUCTION ET OBJET DE L'AVIS	29
II. ANALYSE	30

avis 2014/8

*Traitement comptable de la «Fairness Tax»*

<i>Avis du 4 juin 2014</i>	32
I. GÉNÉRALITÉS	32
II. TRAITEMENT COMPTABLE	32



» *Succursales belges d'entreprises de droit étranger:  
publication de comptes en cas de fermeture (avis 2014/1)  
Avis du 12 mars 2014<sup>1</sup>*

## MOTS CLÉS

publication – succursale

## I. INTRODUCTION

1. Le présent avis vise uniquement à préciser les règles applicables en matière de publication de comptes lors de la fermeture d'une succursale belge d'une société étrangère. En ce qui concerne les obligations de publication en Belgique des comptes des sociétés étrangères ayant établi une succursale<sup>2</sup> en Belgique, la Commission renvoie à son avis 2009/2 – Sociétés de droit étranger établies en Belgique: Champ d'application des articles 81, 82, 83 et 107 du Code des sociétés.<sup>3</sup>

## II. OBLIGATION DE PUBLICATION DES COMPTES ANNUELS DES SUCCURSALES

2. Une société étrangère est tenue d'établir pour sa succursale belge des comptes annuels internes distincts. Cette obligation découle de l'article 92, § 2 du Code des sociétés (ci-après: C.Soc.)<sup>4</sup> et reste applicable jusqu'à la fermeture de la succursale. L'article 107, § 3, C.Soc. précise quant à lui que l'obligation de dépôt des comptes annuels auprès de la Banque Nationale de Belgique visée à l'article 107, § 1<sup>er</sup>, C. Soc. n'est pas applicable aux comptes annuels (internes) de la succursale. Depuis la transposition en droit belge de la Onzième directive 89/666/CEE du Conseil, du 21 décembre 1989, concernant la publicité des succursales créées dans un État membre par certaines formes de société relevant du droit d'un autre État<sup>5</sup> en 1991, l'obligation de déposer les comptes annuels distincts de la succursale auprès de la Banque Nationale de Belgique a en effet été supprimée. La Onzième directive indique, dans son neuvième considérant, que les dispositions nationales, qui imposent la publicité des documents comptables se rapportant à la succursale, ont perdu leur justification après que les législations nationales en matière d'établissement, de contrôle et de publicité des documents comptables de la société ont été coordonnées.

<sup>1</sup> Le présent avis a été élaboré après la publication pour consultation publique d'un projet d'avis sur le site de la CNC le 20 janvier 2014.1

<sup>2</sup> Pour une définition de la notion succursale, voir l'avis CNC 1/5 – Succursales et sièges d'opérations en Belgique d'entreprises de droit étranger – Notion (Bull. CNC, n° 3, juillet 1978, 12) dans lequel la Commission précise que l'interprétation à donner à la notion de succursale en droit comptable, telle que cette notion est visée à l'article 1<sup>er</sup> de la loi du 17 juillet 1975 sur la comptabilité des entreprises, doit être la même qu'en droit des sociétés. Dans la mesure où les articles 81, 82, 83 et 107 du C.Soc. transposent en droit belge les dispositions de la Onzième directive, la notion de succursale doit également s'interpréter au regard du droit européen, comme le précise l'avis CNC 2009/2 – Sociétés de droit étranger établies en Belgique: Champ d'application des articles 81, 82, 83 et 107 du C.Soc.2

<sup>3</sup> Bull. CNC, n° 50, novembre 2009, 15–30.

<sup>4</sup> Cette obligation n'est pas applicable aux succursales qui n'ont pas de produits propres liés à la vente de biens ou à la prestation de services à des tiers ou à des biens livrés ou à des services prestés à la société étrangère dont ils relèvent, et dont les charges de fonctionnement sont supportées entièrement par cette dernière.

<sup>5</sup> J.O.C.E., n° L 395 du 30/12/1989, 36 -39

3. Une société de droit étranger est tenue de publier ses comptes annuels et, le cas échéant, ses comptes consolidés en Belgique, lorsqu'elle dispose d'une succursale en Belgique.<sup>6</sup> Cette publication est effectuée par le dépôt des comptes auprès de la Banque Nationale de Belgique, dans la forme sous laquelle ces comptes ont été établis, contrôlés et publiés selon le droit de l'État dont la société relève.

4. Lorsqu'il s'agit de la succursale d'une personne morale étrangère non dotée d'une forme juridique entraînant en Belgique une obligation de publication, cette personne morale étrangère n'est pas tenue au dépôt de ses comptes annuels en Belgique.<sup>7</sup> En revanche, lorsque l'entité étrangère n'est pas tenue de déposer ses comptes dans son pays d'origine, mais qu'eu égard à sa forme juridique et à son pays d'origine, elle ne saurait pas prétendre à être exemptée de l'obligation de publication en Belgique<sup>8</sup>, elle est tenue à publier ses comptes en Belgique.

### III. RÈGLES DE PUBLICITÉ APPLICABLES LORS DE LA FERMETURE D'UNE SUCCURSALE BELGE

5. La seule formalité de publicité prescrite par le C.Soc. lors de la fermeture d'une succursale de société étrangère consiste en la publication de cette fermeture dans les 30 jours qui suivent cet événement.<sup>9</sup> Cette publicité est réalisée par dépôt au greffe du tribunal de commerce, conformément à l'article 84, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, du C.Soc.

6. Le Code des sociétés ne prescrit pas d'autres formalités lors de la fermeture d'une succursale de société étrangère. Il n'impose donc pas, ni à la succursale elle-même, ni à la société étrangère dont elle relève de déposer auprès de la Banque nationale de Belgique les comptes annuels relatifs à la période allant du début de l'exercice social au cours duquel intervient la fermeture jusqu'à la date de fermeture de la succursale.

7. Les mesures de publicité imposées aux sociétés étrangères qui établissent une succursale en Belgique tendent à assurer la protection des personnes qui, par l'intermédiaire d'une succursale, se mettent en rapport avec la société.<sup>10</sup> L'obligation de dépôt annuel des comptes de la société étrangère est donc liée à la présence de la succursale en Belgique et n'a plus de raison d'être après la fermeture de la succursale.

8. À noter que lorsqu'il existe en Belgique plusieurs succursales d'une même société étrangère, la fermeture d'une de ces succursales n'aura pas d'incidence sur l'obligation faite à la société de déposer ses comptes annuels, et le cas échéant ses comptes consolidés annuellement, aussi longtemps que cette société maintient au moins une succursale en Belgique.

**Cet avis remplace l'avis CNC 110/8 – Succursales et sièges d'opérations en Belgique d'entreprises de droit étranger – Reddition de comptes en cas de fermeture.**<sup>11</sup>

<sup>6</sup> Articles 81, 82, 83 et 107 du C.Soc.

<sup>7</sup> En application de l'article 18 de l'arrêté royal du 4 août 1996 relatif au bilan social (MB 30 août 1996), la succursale sera toutefois tenue de publier et déposer un bilan social.

<sup>8</sup> Les situations dans lesquelles les comptes annuels d'une société étrangère ayant établi une succursale en Belgique doivent ou non être publiés en Belgique font l'objet d'une analyse détaillée dans l'avis CNC 2009/2 – Sociétés de droit étranger établies en Belgique: Champ d'application des articles 81, 82, 83 et 107 du C.Soc.

<sup>9</sup> Art. 83, 1<sup>o</sup>, du C.Soc.

<sup>10</sup> Voir le 6<sup>ème</sup> considérant de la Onzième directive.

<sup>11</sup> Bull. CNC, n° 24, septembre 1989, 7.



» *Traitement comptable d'une aide publique reçue sous forme d'une avance récupérable (avis 2014/2 (addendum à l'avis 2011/13))*  
*Avis du 12 mars 2014*<sup>1</sup>

## MOTS CLÉS

aide publique – avance récupérable – subsides – subsides en capital

## I. INTRODUCTION

1. À l'occasion d'une question relative au traitement comptable d'une aide qui a été allouée par une autorité subsidiaire sous la forme d'une avance récupérable, il est apparu utile de fournir un exemple qui expliquera le chapitre V.B de l'avis CNC 2011/13 – Subsides des pouvoirs publics. L'exemple ci-dessous fait abstraction des aspects relatifs à la tva.

## II. DONNÉES

2. Une société sollicite une aide publique dans le cadre du Décret du 3 juillet 2008 relatif au soutien de la recherche, du développement et de l'innovation en Wallonie (MB 29 juillet 2008). La société a le choix de recevoir l'aide de l'autorité subsidiaire soit sous forme d'un subside qui ne doit pas être remboursé, soit sous forme d'une avance récupérable. L'aide s'élève à un certain pourcentage des dépenses exposées. Ce pourcentage est plus élevé dans le cas où l'aide est sollicitée sous la forme d'une avance récupérable que dans le cas où l'aide est sollicitée sous la forme d'un subside qui ne doit pas être remboursé. Dans le cas présent la société a opté pour une aide publique sous forme d'avance récupérable.

3. Les conditions de l'avance récupérable peuvent se résumer comme suit:

Si la société décide d'exploiter les résultats de la recherche, elle sera tenue de rembourser l'avance. Les montants de remboursement sont déterminés périodiquement en fonction des résultats que la société obtient avec le projet de recherche. Le montant global des remboursements peut être inférieur, égal ou supérieur au montant des avances récupérables reçues.

Si la société décide de renoncer à exploiter les résultats, elle est dispensée de rembourser (le solde de) l'avance récupérable. La dispense s'applique uniquement si la société (i) motive sa renonciation au projet et (ii) transfère les droits réels sur les résultats du projet à l'autorité subsidiaire.

---

<sup>1</sup> Le présent avis a été élaboré après la publication pour consultation publique d'un projet d'avis du 20 janvier 2014 sur le site de la CNC.

### III. ÉCRITURES EXEMPLATIVES LORS DE LA PHASE PRÉCÉDANT L'EXPLOITATION DES RÉSULTATS DE LA RECHERCHE

4. Au cours de l'année N la société a engagé pour un montant de 1.000, des dépenses admissibles pour une aide à concurrence de 60 % des dépenses engagés. Il s'agit de dépenses qui ne remplissent pas les critères d'activation. La société a également engagé des dépenses à concurrence de 1.000 qui donnent lieu à la comptabilisation d'une immobilisation incorporelle amortie sur cinq ans. Pour ces dépenses, la société reçoit également une aide à concurrence de 60 % du montant de l'investissement.

#### ÉCRITURES AU COURS DE L'EXERCICE N

Au cours de l'exercice, les dépenses qui remplissent les critères d'activation ainsi que les dépenses qui ne remplissent pas les critères d'activation ont été comptabilisées sur un compte 6. Ensuite les dépenses qui remplissent les critères d'activation sont comptabilisées comme suit:

210.0 Frais de recherche et de développement	1.000	
à 72 Production immobilisée		1.000

Au moment de l'octroi<sup>2</sup> du subside la société enregistre ce qui suit:

416 Créances diverses	1.200	
à 743 Subsidés d'exploitation et montants compensatoires		600
15 Subsidés en capital <sup>3</sup>		600

À la date de l'inventaire, la société enregistre un amortissement sur l'actif et comptabilise la partie correspondante du subside en capital à titre de produit:

6301 <sup>4</sup> Dotations aux amortissements sur immobilisations corporelles	200	
à 210.9 Frais de recherche et de développement – amortissements actés		200
15 Subsidés en capital	120	
à 753 Subsidés en capital et en intérêts		120

5. Lorsque les avances récupérables en cas d'exploitation représentent un montant significatif, la Commission est d'avis que cette situation doit être mentionnée dans l'annexe.

<sup>2</sup> En ce qui concerne le moment où le subside doit être comptabilisé, on renvoie à l'avis CNC 2011/13 – Subsidés des pouvoirs publics, *Bull. CNC*, n° 58, juin 2011, 30-42.

<sup>3</sup> Dans le présent exemple on part de l'hypothèse que les conditions sont remplies pour une exonération définitive de l'impôt des sociétés de sorte qu'aucune partie du subside en capital ne doit être comptabilisée sur le compte 1680 *Impôts différés afférents à des subsidés en capital*.

<sup>4</sup> Lorsqu'en raison de leur altération ou de modifications des circonstances économiques ou technologiques, leur valeur comptable dépasse leur valeur d'utilisation par la société, ces immobilisations font l'objet d'amortissements complémentaires ou exceptionnels via le compte 6601 *Amortissements et réductions de valeur exceptionnels sur immobilisations incorporelles* (article 61, § 1, alinéa 2, AR C.Soc.).

## IV. ÉCRITURES EXEMPLATIVES APRÈS LA PHASE DE RECHERCHE

6. Après la phase de recherche, par exemple au cours de l'exercice N+1, la société peut décider d'exploiter les résultats de la recherche ou d'y renoncer.

### **A. La société renonce à exploiter les résultats**

7. La société décide de renoncer à exploiter les résultats du projet, elle motive sa renonciation auprès de l'autorité subsidiaire et elle transfère les droits réels sur le projet. Ainsi la société est dispensée de rembourser les avances reçues. La société enregistre une moins-value à l'occasion de la réalisation de cette immobilisation incorporelle et enregistre à titre de produit le solde du subside en capital qui n'a pas encore été pris en résultat.

663	Moins-values sur réalisation d'actifs immobilisés	800	
210.9	Frais de recherche et de développement – amortissements actés	200	
	à 210.0 Frais de recherche et de développement – valeur d'acquisition		1.000
15	Subsides en capital	480	
	à 753 Subsides en capital et en intérêts		480

### **B. La société décide d'exploiter les résultats**

8. Au moment où la phase de recherche s'est terminée et où la société décide d'exploiter les résultats du projet de recherche, l'avance récupérable est maintenue au bilan à titre de subside. Lorsque le subside a été enregistré sur un compte 15 *Subsides en capital*, la partie correspondante du subside en capital sera comptabilisée chaque année à titre de produit au rythme des amortissements de l'actif subsidié. Le remboursement de l'avance aura lieu dès que la condition suspensive est remplie, à savoir l'exploitation favorable des résultats du projet de recherche. Aussi longtemps que la condition suspensive n'est pas remplie, il n'y a aucune raison de comptabiliser une dette ou une provision au passif. Dès que la condition pour le remboursement de l'avance est remplie, la charge y afférente doit être enregistrée à ce titre. L'appréciation de la réalisation de la condition suspensive, devra être effectuée chaque année par l'organe de gestion de la société.

9. La Commission fait remarquer que ce remboursement ne donne pas lieu à l'adaptation des montants qui ont été initialement enregistrés au compte 15 *Subsides en capital*. En effet, cette méthode a pour effet de respecter le principe de correspondance des charges aux produits. Le subside en capital est enregistré à titre de produit au rythme de l'amortissement de l'actif subsidié auquel il se rapporte. La charge qui découle des remboursements périodiques sera comptabilisée au cours du même exercice que celui au cours duquel les résultats du projet de recherche sont comptabilisés à titre de produit.

### COMPTABILISATION DU REMBOURSEMENT

643	Charges d'exploitation diverses	X	
	à 489 Autres dettes diverses		X

## OPÉRATIONS DE FIN D'EXERCICE

6301 Dotations aux amortissements sur immobilisations corporelles	200	
à 210.9 Frais de recherche et de développement – amortissements actés		200
15 Subsidés en capital	120	
à 753 Subsidés en capital et en intérêts		120

Du fait de la comptabilisation du subside en capital au titre de produit au rythme de la prise en charge (amortissement) des frais faisant l'objet de subsides d'une part, et du fait de la comptabilisation du remboursement au titre de charge liée à la sortie d'autre part, il est satisfait au principe de concordance.

10. La Commission est d'avis que le traitement comptable exposé au point précédent n'est admise qu'à condition que la société ait chaque année la possibilité de renoncer à l'exploitation des résultats du projet de recherche et d'obtenir ainsi une dispense totale du remboursement (du solde) des avances récupérables.

11. La société peut toujours décider de renoncer à exploiter les résultats de sorte que la société sera dispensée de rembourser les avances à condition de transférer les droits réels sur les résultats de la recherche (voir comptabilisation sous point 7). Par conséquent, l'organe de gestion de la société devra apprécier chaque année si elle poursuit l'exploitation des résultats. La société ne sera tenue de rembourser l'avance que si elle continue à exploiter les résultats. Il n'est dès lors pas certain que la société devra effectuer des remboursements dans les années suivantes. Le montant des remboursements n'est pas non plus certain d'avance. Vu ce qui précède, les éventuelles récupérations prévues ne sont pas encore comptabilisées à titre de dette dans les années suivantes.

» *Traitement comptable des mouvements des capitaux propres d'une entreprise associée<sup>1</sup> (avis 2014/3)*  
*Avis du 2 avril 2014*

## MOTS CLÉS

entreprise associée – méthode de mise en équivalence – mouvements des capitaux propres – mouvements *direct-to-equity*

## I. INTRODUCTION

1. Dans ce qui suit la Commission entend illustrer à l'aide d'un exemple pratique comment traiter dans les comptes consolidés les mouvements des capitaux propres d'une entreprise associée autres que les mouvements découlant du résultat de l'exercice à l'exclusion toutefois de la partie de celui-ci qui, dans la répartition, est attribuée à un autre titre qu'au titre de dividende.

Dans ce cadre la Commission envisage concrètement l'expression d'une plus-value de réévaluation, l'obtention d'un subside en capital, le transfert d'une plus-value réalisée aux réserves immunisées et la comptabilisation d'une prime d'émission à l'occasion de l'émission d'un emprunt obligataire convertible. Il s'agit de mouvements dits *direct-to-equity* (soit, mouvements directement transférés en capitaux propres) qui engendrent un mouvement des capitaux propres sans l'intervention d'une affectation du résultat.

2. L'article 152, § 1 AR C.Soc. prévoit que selon la méthode de mise en équivalence, une participation est inscrite au bilan consolidé pour le montant correspondant à la fraction des capitaux propres de l'entreprise associée représentée par cette participation.

L'article 153 AR C.Soc. donne à penser que seul le résultat de l'exercice, à l'exclusion toutefois de la partie de celui-ci qui, dans la répartition, est attribuée à un autre titre qu'au titre de dividende, peut faire l'objet d'un mouvement des capitaux propres d'une entreprise associée.

En outre la Commission tient également à signaler l'annexe CONSO 4.11 au schéma des comptes consolidés, dans laquelle la mère consolidante doit assurer la concordance des réserves consolidées. L'effet des mouvements dits *direct-to-equity* au sein des entreprises associées devra également y faire l'objet d'une mention appropriée.

## II. EXEMPLE PRATIQUE

3. Dans l'exemple ci-dessous nous supposons que l'entreprise A dispose déjà d'autres participations à consolider intégralement de sorte qu'elle est tenue d'établir des comptes consolidés. Le bilan statuaire de l'entreprise A au 1<sup>er</sup> décembre 20X3:

---

<sup>1</sup> Le présent avis a été élaboré après la publication pour consultation publique d'un projet d'avis du 20 janvier 2014 sur le site de la CNC.

*Entreprise A – 1<sup>er</sup> décembre 20X3*

Terrains	660	Capital	1.500
Installations	3.300	Réserves	300
Immobilisations financières	2.000	Résultat de l'exercice	2.800
Stocks	2.500		
Valeurs disponibles	2.100	Dettes financières	5.000
		Fournisseurs	960
	10.560		10.560

Le bilan statuaire de l'entreprise B au 1<sup>er</sup> décembre 20X3:

*Entreprise B – 1<sup>er</sup> décembre 20X3*

Immeubles	500	Capital	250
Valeurs disponibles	700	Réserves	800
		Dettes financières	150
	1.200		1.200

Le 1<sup>er</sup> décembre 20X3, l'entreprise A acquiert un intérêt de 20 % dans l'entreprise B pour un montant de 500. L'écart de consolidation se détermine comme suit:

Capitaux propres de l'entreprise B	1.050
Quote-part dans les capitaux propres de l'entreprise: 20% x 1.050	210
Prix d'acquisition	500
Écart de consolidation positif: 500-210	290

Supposons que l'entreprise A établisse au 1<sup>er</sup> décembre 20X3 un bilan consolidé intermédiaire qui reprend uniquement les entreprises associées selon la méthode de mise en équivalence, celui-ci se présenterait comme suit:

*Entreprise A – Consolidé – 1<sup>er</sup> décembre 20X3*

Écarts positifs de consolidation	290	Capital	1.500
Immeubles	660	Réserves consolidées	3.100
Installations	3.300	<i>Réserves entreprise A</i>	300
Immobilisations financières	2.000	<i>Résultat entreprise A</i>	2.800
Sociétés mises en équivalence	210		
Stocks	2.500	Dettes financières	5.000
Valeurs disponibles	1.600	Fournisseurs	960
	<u>10.560</u>		<u>10.560</u>

Au cours de la période du 1<sup>er</sup> décembre 20X3 au 31 décembre 20X3, l'entreprise B a réalisé un bénéfice de 400. Il en résulte que le bilan statutaire au 31 décembre 20x3 peut se présenter comme suit:

*Entreprise B – 31 décembre 20X3*

Immeubles	800	Capital	250
Valeurs disponibles	800	Réserves	800
		Résultat de la période 1/12 – 31/12	400
		Dettes financières	150
	<u>1.600</u>		<u>1.600</u>

Le bilan consolidé de l'entreprise A au 31 décembre 20X3 peut se présenter comme suit:

*Entreprise A – Consolidé – 31 décembre 20X3*

Écarts de consolidation positifs	232	Capital	1.500
Terrains	660	Réserves consolidées	2.592
Installations	2.970	<i>Réserves Entreprise A</i>	300
Immobilisation financières	2.000	<i>Résultat Entreprise A</i>	2.270
Soc. mises en équivalence	290	<i>Résultat Entreprise B</i>	80
Stocks	2.300	<i>Amortissement écart de cons.</i>	-58
Valeurs disponibles	1.300		
		Dettes financières	4.600
		Fournisseurs	1.060
	<u>9.752</u>		<u>9.752</u>

L'écart de consolidation positif est amorti sur une période de 5 ans, ce qui donne chaque année un amortissement de 58 à charge du résultat. L'augmentation du poste *Sociétés mises en équivalence* provient du résultat de l'entreprise B de 2013, compte tenu de la participation que la société A détient dans B, à savoir 20 % de 400, ce qui donne 80.

Le 1<sup>er</sup> janvier 20X6, soit le 31 décembre 20X5, les écarts de consolidation positifs et les installations ont été amortis plus avant. Les résultats de l'entreprise associée B ont par ailleurs été ajoutés aux réserves consolidées pour 20 %, ce qui donne le 1<sup>er</sup> janvier 20X6 (31 décembre 20X5) le bilan consolidé suivant:

*Entreprise A – Consolidé – 1<sup>er</sup> janvier 20X6 (31 décembre 20X5)*

Écarts de consolidation positifs	116	Capital	1.500
Terrains	660	Réserves consolidées	1.116
Installations	2.310	<i>Réserves Entreprise A</i>	300
Immobilisations financières	2.000	<i>Résultat Entreprise A</i>	810
Sociétés mises en équivalence	390	<i>Quote-part résultat Entreprise B</i>	180
Stocks	1.500	<i>Amortissement écart de cons.</i>	-174
Valeurs disponibles	700	Dettes financières	4.800
		Fournisseurs	260
	7.676		7.676

En 20X6 l'organe de gestion de l'entreprise B informe l'organe de gestion de l'entreprise A de ce qu'une plus-value de réévaluation de 500 a été comptabilisée dans les chiffres statutaires et que le résultat de 20X6 est de 250.

Dans les comptes consolidés de l'entreprise A au 31 décembre 20X6, les accroissements des capitaux propres de l'entreprise B découlant du résultat de la période comptable (20 % de 250, soit 50) d'une part, et de l'expression de la plus-value de réévaluation sur les immobilisations corporelles (20 % de 500, soit 100) d'autre part, devront être traités d'une manière différente.

Conformément à l'article 153 AR C.Soc., l'entreprise A doit ajouter dans ses comptes consolidés la quote-part dans le résultat de l'entreprise associée à la valeur pour laquelle la participation a été incorporée dans le bilan consolidé selon la méthode de mise en équivalence. La quote-part dans le résultat qui peut être attribuée à cette participation, est mentionnée dans le compte de résultats consolidé sous un poste distinct *Quote-part dans le résultat des sociétés mises en équivalence*<sup>2</sup>.

L'article 153 AR C.Soc. ne prévoit toutefois pas la méthode selon laquelle la plus-value de réévaluation enregistrée dans les comptes de l'entreprise associée doit être traitée dans les comptes consolidés de l'entreprise A au 31 décembre 20X6. L'ajout aux résultats consolidés de la quote-part de l'entreprise A dans cette plus-value de réévaluation pourrait conduire à l'incorporation de résultats non réalisés dans le compte de résultats consolidé. C'est pourquoi la Commission est d'avis que la quote-part dans la plus-value de réévaluation de l'entreprise associée doit être directement ajoutée aux réserves consolidées.

<sup>2</sup> Article 155, § 1<sup>er</sup> de l'AR C.Soc.



Ceci a pour conséquence que le bilan consolidé de l'entreprise A au 31 décembre 20X6 peut se présenter comme suit:

*Entreprise A – Consolidé – 31 décembre 20X6*

Écarts de consolidation positifs	58	Capital	1.500
Terrains	660	Réserves consolidés	1.178
Installations	1.980	<i>Réserves Entreprise A</i>	300
Immobilisations financières	2.000	<i>Résultat Entreprise A</i>	780
Sociétés mises en équivalence	540	<i>Quote-part résultat Entreprise B</i>	230
Stocks	1.800	<i>Amort. écart de cons.</i>	-232
Valeurs disponibles	300	<i>Quote-part plus-values de réév. B</i>	100
		Dettes financières	4.500
		Fournisseurs	160
	<u>7.338</u>		<u>7.338</u>

» *Rectification des comptes annuels (avis 2014/4)*  
*Avis du 23 avril 2014*<sup>1</sup>

## MOTS CLÉS

comptes annuels – correction – erreur – faute – rectification – redressement

## INTRODUCTION

1. La Commission des Normes Comptables a été saisie de la question de savoir dans quels cas les entreprises peuvent rectifier des comptes annuels approuvés par l'assemblée générale et quel est le traitement comptable à réserver à ces rectifications. La Commission tient à souligner d'emblée qu'elle ne se prononcera pas dans le présent avis sur les implications comptables résultant de la fraude.

2. Pour la rectification ou la modification de comptes annuels approuvés deux méthodes peuvent être distinguées. D'une part, l'établissement des comptes annuels peut constituer l'occasion de modifier, dans ces nouveaux comptes annuels, certains postes relatifs à l'exercice précédent. D'autre part, dans certains cas, la modification peut ou doit porter sur les comptes annuels précédemment approuvés eux-mêmes, qui se trouvent ainsi modifiés rétroactivement.

## *Première partie: Dispositions de droit des sociétés*

### I. ÉTABLISSEMENT, APPROBATION ET DÉPÔT DES COMPTES ANNUELS

3. L'article 92, § 1, C.Soc. prévoit que chaque année, les gérants ou les administrateurs d'une société dressent un inventaire suivant les critères d'évaluation fixés par le Roi et établissent les comptes annuels dont la forme et le contenu sont déterminés par le Roi. Ces comptes annuels comprennent le bilan, le compte de résultats ainsi que l'annexe et forment un tout.<sup>2</sup>

4. Dans les six mois de la clôture de l'exercice, les comptes annuels doivent être soumis à l'approbation de l'assemblée générale.<sup>3</sup> Si les comptes annuels n'ont pas été soumis à l'assemblée générale dans ce délai, le dommage subi par les tiers est, sauf preuve contraire, présumé résulter de cette omission.<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> Le présent avis a été élaboré après la publication pour consultation publique d'un projet d'avis sur le site de la CNC le 6 mars 2014.

<sup>2</sup> Article 92, § 1, alinéa 1<sup>er</sup>, C.Soc.

<sup>3</sup> Article 92, § 1, alinéa 2, C.Soc.

<sup>4</sup> Article 92, § 1, alinéa 3, C.Soc.

5. En ce qui concerne le dépôt des comptes annuels, l'article 98 C.Soc. prévoit ce qui suit: «Les comptes annuels sont déposés par les administrateurs ou gérants à la Banque nationale de Belgique.

Ce dépôt a lieu dans les trente jours de leur approbation et au plus tard sept mois après la date de clôture de l'exercice.

Si les comptes annuels n'ont pas été déposés conformément à l'alinéa 2, le dommage subi par les tiers est, sauf preuve contraire, présumé résulter de cette omission.»

Comme déjà dit dans le point 4, les administrateurs ou gérants doivent soumettre les comptes annuels à l'approbation de l'assemblée générale dans les six mois de la clôture de l'exercice. Le conseil d'administration a toutefois le droit, lors de l'assemblée, de reporter la décision concernant l'approbation des comptes annuels de trois semaines (ou de cinq semaines dans le cas de SA cotées).<sup>5</sup> Il peut dès lors arriver que l'approbation ne soit effectivement accordée que plus de six mois après la clôture de l'exercice, bien que les comptes annuels aient été soumis à l'assemblée générale dans ce délai. Le deuxième délai prévu par l'article 98, alinéa 2, C.Soc. (à savoir sept mois) limite, le cas échéant, le premier délai (à savoir les 30 jours après l'approbation des comptes annuels) de sorte que l'organe de gestion doit finalement veiller au dépôt des comptes annuels dans les sept mois suivant la clôture de l'exercice<sup>6</sup> (la même procédure s'applique au demeurant à certaines sociétés en liquidation, voir l'article 193, C.Soc.).

Se fondant sur la lecture conjointe de l'article 92, § 1, alinéa 2 C.Soc. et de l'article 98, alinéa 2, C.Soc., la Centrale des bilans rejette toutefois le dépôt des comptes annuels non approuvés par l'assemblée générale,<sup>7</sup> sauf si, sur la base de la législation en vigueur, cette approbation n'est pas requise (comme c'est le cas pour les comptes annuels des sociétés en liquidation et les comptes annuels consolidés).<sup>8</sup>

## II. REDRESSEMENT DES CHIFFRES DE L'EXERCICE PRÉCÉDENT

6. L'article 83, alinéa 1<sup>er</sup> de l'arrêté royal portant exécution du Code des sociétés (ci-après: AR C.Soc.) prévoit que le bilan et le compte de résultats indiquent pour chacune des rubriques et sous-rubriques les montants correspondants de l'exercice précédent.

7. Si les chiffres relatifs à l'exercice ne sont pas comparables à ceux de l'exercice précédent, les chiffres de l'exercice précédent peuvent être redressés en vue de les rendre comparables.<sup>9</sup> Ce redressement des chiffres de l'exercice précédent ne nécessite pas d'écritures additionnelles et constitue une exception au principe selon lequel le bilan d'ouverture d'un exercice doit correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent.<sup>10</sup> L'absence de comparabilité et le redressement des chiffres doivent être signalés et dûment commentés dans l'annexe, si ces

<sup>5</sup> Voir les articles 285 et 555 C.Soc.

<sup>6</sup> Voir K. GEENS, M. WYCKAERT & C. CLOTTENS, *De vennootschap – A. Algemeen deel*, Kluwer, 2011, 540–541.

<sup>7</sup> Voir également Cass. 13 décembre 1965, Pas. 1965, I, 502 dans lequel la Cour de cassation affirme que l'obligation incombant aux administrateurs de publier les comptes annuels n'existe que si ces comptes ont été approuvés par l'assemblée générale.

<sup>8</sup> De l'avis du Ministre de l'Économie, un tel refus est tout à fait conforme au droit des sociétés, voir la réponse du ministre de l'Économie, de l'Énergie, du Commerce extérieur et de la Politique scientifique du 27 avril 2007, à la question parlementaire n° 571 de M. Servais Verherstraeten du 22 mars 2007, QRVA 51, 164.

<sup>9</sup> Article 83, alinéa 2 AR C.Soc.

<sup>10</sup> Voir article 26, § 2 AR C.Soc. qui prévoit que le bilan d'ouverture d'un exercice doit, sans préjudice à l'application de l'article 83, alinéa 2 de l'AR C.Soc., correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent; K. VAN HULLE, N. LYBAERT, JP MAES, *Handboek boekhoud- en jaarrekeningrecht*, Brugge, Die Keure, 2010, 346–347.

redressements opérés ne sont pas sans signification.<sup>11</sup> Si les chiffres de l'exercice précédent ne sont pas redressés, l'annexe doit comporter les indications nécessaires pour permettre la comparaison.<sup>12</sup> Néanmoins, de l'avis de la Commission, *il s'indique tout particulièrement*, en vue d'assurer au lecteur une information plus pertinente, de redresser les chiffres correspondants de l'exercice précédent, eu égard au principe selon lequel les comptes annuels doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société.

## *Deuxième partie: Rectification de comptes annuels approuvés*

### I. FORCE OBLIGATOIRE DES COMPTES ANNUELS APPROUVÉS

8. Les comptes annuels engagent les administrateurs ou les gérants qui les ont établis et présentés, ainsi que les associés ou les actionnaires qui les ont approuvés, et naturellement la société elle-même. Une fois que les comptes annuels sont approuvés, ils ne peuvent, en principe, plus être modifiés par après.<sup>13</sup> Ce caractère définitif des comptes annuels est soutenu par la doctrine tant sur la base du droit des obligations que sur la base du droit des sociétés.

9. En droit des obligations, les comptes annuels approuvés créent en effet des droits individuels et contraignants dans le chef des administrateurs, actionnaires et tiers. Le caractère définitif de ces droits s'oppose à tout redressement des comptes annuels approuvés.<sup>14</sup>

Tel sera notamment le cas lorsque les comptes annuels contiennent une décision de distribution de tantièmes ou de dividendes, ou encore lorsque la société s'est engagée à distribuer une partie du bénéfice à un tiers et que cet engagement a été repris dans les comptes annuels.<sup>15</sup> Dans le même ordre d'idées, une nouvelle assemblée générale ne peut pas non plus conférer de droits nouveaux, tel le droit à des rémunérations ou des tantièmes complémentaires.<sup>16</sup>

<sup>11</sup> Article 83, alinéa 2 AR C.Soc.

<sup>12</sup> Article 83, alinéa 2 *in fine* AR C.Soc.

<sup>13</sup> Voir à ce sujet e.a. L. FREDERICQ, *Traité de droit commercial belge*, V, Gent, Ed. Fecheyr, 1950, 713-714, n° 500-501; J. VAN RYN, *Principes de droit commercial*, Brussel, Bruylant, 1954, I, 469-470, n° 774; Ch. RESTEAU, *Traité des sociétés anonymes*, Brussel, Swinnen, 1985, III, n° 1537; P. VAN OMMESLAGHE, «Le droit et la comptabilité: réflexions sur les effets juridiques du compte», *JDF*, 1977, 33-335, n° 13; F. HELLEMANS, *De algemene vergadering: een onderzoek naar de grondslagen van haar bestaansreden en de geldigheid van haar besluiten*, Jan ronse Instituut (ed.), Kalmthout, Biblo, 2000 *o.c.*, 522, n° 471; K. GEENS, M. WYCKAERT & C. CLOTTENS, *De vennootschap - A. Algemeen deel*, Kluwer, 2011, 545; S. HUYSMAN, «De bindende kracht van de jaarrekening», dans S. VAN CROMBRUGGE et P. BEGHIN (eds.), *Gentse geschriften over fiscaal recht en fiscaliteit*, Kalmthout, Biblo, 1989, 56, n° 2; S. VAN CROMBRUGGE, «De bindende kracht van de jaarrekening», note sous Cass. 12 mai 1989, T.R.V. 1989, 425.

<sup>14</sup> Ch. RESTEAU, *Traité des sociétés anonymes*, Brussel, Swinnen, 1933, III, 1537; L. FREDERICQ, *Traité de droit commercial belge*, *o.c.*, V, 713-714, n° 500; S. HUYSMAN, «De bindende kracht van de jaarrekening», dans S. VAN CROMBRUGGE et P. BEGHIN (eds.), *Gentse geschriften over fiscaal recht en fiscaliteit*, *o.c.*, (53), 4; J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN, «La rectification du bilan de la société anonyme en droit privé et en droit fiscal», note sous Cass. 12 mai 1989, *R.C.J.B.* 1992, (317), 13; F. HELLEMANS, *De algemene vergadering*, *o.c.*, 522-523, n° 472. A ce sujet, il convient de souligner la responsabilité des administrateurs qui existe dans ce contexte (voir les articles 92, § 1, alinéa 3 et 98, alinéa 3 C.Soc.).

<sup>15</sup> F. HELLEMANS, *De algemene vergadering*, *o.c.*, 522-523, n° 472.

<sup>16</sup> Circulaire n° Ci.RH.421/456.043 dd. 14.08.1996, Bull. n° 764, 1909; voir toutefois la réglementation concernant le dividende intercalaire (avis CNC 2009/1 - L'acompte sur dividende face au dividende intercalaire, 14 janvier 2009).

10. La majorité de la doctrine moderne s'avance toutefois plus loin et affirme que le caractère définitif des comptes annuels approuvés s'applique même si *dans la réalité* ils ne créent pas de droits subjectifs. Leur force obligatoire est généralement déduite de la finalité générale des dispositions légales relatives à l'établissement et la publication des comptes annuels (art. 92–106 C.Soc.). Ces dispositions contiennent notamment l'obligation d'établir, d'approuver et de publier des comptes annuels pour chaque exercice. Par cette approbation, les organes de la sociétés ont épuisé leur compétence en la matière et les comptes annuels acquièrent un caractère définitif.<sup>17</sup>

## II. EXCEPTION AU CARACTÈRE DÉFINITIF ET OBLIGATOIRE DES COMPTES ANNUELS: RECTIFICATION D'ERREURS

11. Le caractère contraignant des comptes annuels n'est toutefois pas absolu<sup>18</sup>: d'où la faculté de rectifier des comptes annuels approuvés.<sup>19</sup>

12. Peuvent notamment être rectifiées rétrospectivement, les *erreurs* qui figurent dans des comptes annuels antérieurement approuvés. Chaque erreur, ou presque, intervenue lors de l'enregistrement de la vie économique de l'entreprise, portera en effet atteinte à l'image fidèle des comptes annuels et devra dès lors pouvoir être rectifiée.<sup>20</sup> La finalité des comptes annuels est notamment de donner une image fidèle et complète de la réalité.<sup>21</sup>

- Par erreurs on vise en premier lieu des erreurs matérielles<sup>22</sup> (montant incorrect à la suite d'une erreur de plume, évaluation de stock fondée par distraction sur les prix de vente au lieu des prix d'achat, comptabilisation par inadvertance d'un certain produit sur un compte incorrect, erreurs de calcul et autres erreurs de fait grossières non fondées sur une quelconque appréciation juridique).

<sup>17</sup> J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN, «La rectification du bilan de la société anonyme en droit privé et en droit fiscal», note sous Cass. 12 mai 1989, R.C.J.B. 1992, 327, n° 14; F. HELLEMANS, *De algemene vergadering, o.c.*, 523, n° 472; S. HUYSMAN, «De bindende kracht van de jaarrekening», dans S. VAN CROMBRUGGE et P. BEGHIN (eds.), *Gentse geschriften over fiscaal recht en fiscaliteit, o.c.*, 53, n° 5; R. TAS parle du «principe de l'annualité»: voir R. TAS, *Winstuitkering, kapitaalvermindering en –verlies in NV en BVBA*, Biblio, 2003, 242, n° 328; voir aussi C. RESTEAU, *Traité des sociétés anonymes*, 1933, III, 210, n° 1537.

<sup>18</sup> J. KIRKPATRICK & D. GARABEDIAN, «La rectification du bilan de la société anonyme en droit privé et en droit fiscal», note sous Cass. 12 mai 1989, RCJB 1992, p. 329, n° 16.

<sup>19</sup> Le Code des sociétés confirme dans son article 102, alinéas 4 et 5 le principe selon lequel le caractère définitif des mentions reprises aux comptes annuels n'est pas absolu. Cet article prévoit que, si les contrôles arithmétiques et logiques effectués par la Banque nationale de Belgique révèlent des «erreurs substantielles» dans les comptes annuels déposés, la société doit procéder à un dépôt rectificatif dans un délai de deux mois à dater de l'envoi de la liste d'erreurs. L'article 102, alinéas 4 et 5 C.Soc. ne vise que les conséquences pratiques des contrôles arithmétiques et logiques et n'a pas pour but de limiter de manière générale la possibilité du dépôt des comptes annuels rectifiés. En effet, les comptes annuels peuvent également contenir des irrégularités qui n'ont pas été constatées à l'occasion des contrôles arithmétiques et logiques. Voir J. KIRKPATRICK & D. GARABEDIAN, «La rectification du bilan de la société anonyme en droit privé et en droit fiscal», note sous Cass. 12 mai 1989, RCJB 1992, 333.

<sup>20</sup> L'article 24, alinéa 1<sup>er</sup> de l'AR C.Soc. comporte le principe fondamental selon lequel les comptes annuels doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de la société. Voir également K. GEENS, M. WYCKAERT & C. CLOTTENS, *De vennootschap – A. Algemeen deel*, Kluwer, 2011, 545 et dans le même sens que les auteurs mentionnés ci-avant: M. GHYSELEN, *Fiscale gevolgen van nietige rechtshandelingen*, Biblio, 1996, 285, n° 421. Certains auteurs considèrent qu'une violation du droit des comptes annuels constitue une raison autonome de modification: voir J. KIRKPATRICK & D. GARABEDIAN, «La rectification du bilan de la société anonyme en droit privé et en droit fiscal», note sous Cass. 12 mai 1989, RCJB 1992, 331. Remarquons que toute erreur n'implique pas une violation du droit comptable.

<sup>21</sup> S. VAN CROMBRUGGE, «De bindende kracht van de jaarrekening», note sous Cass. 12 mai 1989, T.R.V. 1989, 425; HUYSMAN, *Fiscale winst. Theorie en praktijk van het fiscaal winstbegrip in België*, Kalmthout, Biblio, 1994, 273.

<sup>22</sup> Dans le présent avis la notion «erreur matérielle» n'est pas liée au principe comptable de matérialité.

- Par ailleurs, il peut également s'agir d'erreurs de droit et d'erreurs de fait,<sup>23</sup> ou même d'une erreur (non par inadvertance) dans l'évaluation d'un poste des comptes annuels.<sup>24</sup> Contrairement aux erreurs matérielles, ces erreurs contiennent un élément d'appréciation.

Si la comptabilisation originelle implique une infraction au droit comptable,<sup>25</sup> l'existence d'une erreur peut être supposée.<sup>26</sup>

13. La rectification ne peut toutefois pas avoir pour conséquence de remettre en cause des droits acquis de bonne foi. En ce qui concerne, par exemple, les dividendes déjà payés, l'article 619 C.Soc. prévoit dans ce sens que toute distribution faite en contravention des articles 617 et 618 doit être restituée par les bénéficiaires de cette distribution si la société prouve qu'ils connaissaient l'irrégularité des distributions faites en leur faveur ou ne pouvaient l'ignorer compte tenu des circonstances. Les actionnaires de bonne foi ne peuvent alors plus être obligés à restitution.<sup>27</sup>

### III. DÉCISIONS DE GESTION : NON RECTIFIABLES

14. Les décisions proprement dites, exprimées dans les comptes annuels, ne peuvent pas être rectifiées.<sup>28</sup> En effet le droit comptable prévoit certaines dispositions, telles que les règles d'évaluation,<sup>29</sup> qui, dans leur application, laissent à l'entreprise une certaine liberté de gestion.<sup>30</sup> Dans ces cas, il s'agit de *décisions* que l'entreprise a pu prendre légalement, étant donné que les règles de droit comptable applicables lui laissent une marge d'appréciation. Selon une jurisprudence constante de la Cour de Cassation, les décisions exprimées dans les comptes annuels sont toujours définitives et irrévocables, même si, rétrospectivement, il s'avère qu'elles ont été prises peu judicieusement et à la légère.<sup>31</sup> En effet, par la prise d'une décision,

<sup>23</sup> J. KIRKPATRICK & D. GARABEDIAN, «La rectification du bilan de la société anonyme en droit privé et en droit fiscal», note sous Cass. 12 mai 1989, RCJB 1992, 331; F. HELLEMANS, *De algemene vergadering, o.c.*, 523, n° 472; R. TAS, *Winstuitkering, kapitaalvermindering en –verlies in NV en BVBA*, Biblio, 2003, 224, n° 330.

<sup>24</sup> S. VAN CROMBRUGGE, «De bindende kracht van de jaarrekening», note sous Cass. 12 mai 1989, T.R.V. 1989, 424–425; J. KIRKPATRICK & D. GARABEDIAN, La rectification du bilan de la société anonyme en droit privé et en droit fiscal, note sous Cass. 12 mai 1989, RCJB 1992, 331.

<sup>25</sup> Une violation du droit comptable se présente par exemple lors d'amortissement dégressif, dans le cas où uniquement l'amortissement linéaire est admis.

<sup>26</sup> Voir S. VAN CROMBRUGGE, Ruling aanvaardt correctie jaarrekening bij schending boekhoudrecht, Fiscooloog, 29 mai 2013, éd. 1342, 10. Voir toutefois le point de vue de J. KIRKPATRICK & D. GARABEDIAN, La rectification du bilan de la société anonyme en droit privé et en droit fiscal, note sous Cass. 12 mai 1989, RCJB 1992, 341–342: outre les erreurs matérielles, il serait uniquement possible de rectifier des inexactitudes comptables, lors desquels la société doit prouver que la mention dans les comptes annuels qu'on vise à rectifier enfreint les règles impératives du droit comptable. Tout autre enregistrement qui n'est pas contraire aux prescriptions du droit comptable est irrévocable et définitif dans cette hypothèse.

<sup>27</sup> J. KIRKPATRICK & D. GARABEDIAN, La rectification du bilan de la société anonyme en droit privé et en droit fiscal, note sous Cass. 12 mai 1989, RCJB 1992, 335.

<sup>28</sup> J. KIRKPATRICK & D. GARABEDIAN, La rectification du bilan de la société anonyme en droit privé et en droit fiscal, note sous Cass. 12 mai 1989, RCJB 1992, 331.

<sup>29</sup> La jurisprudence convient que les mentions dans les comptes annuels qui expriment une décision relative à la question de reprendre ou non certains amortissements dans la comptabilité, ou relative au choix du pourcentage d'amortissement, expriment une réalité juridique et sont donc irrévocables, voir Cass. 8 juin 1965, Pas. 1965, I, 1081.

<sup>30</sup> Cass. 10 juin 2010; S. HUYSMAN, *Fiscale winst. Theorie en praktijk van het fiscaal winstbegrip in België*, Kalmthout, Biblio, 1994, 279; Antwerpen, 18 mai 1993, Fisc. Koer., 1993, 674; J. KIRKPATRICK & D. GARABEDIAN, «La rectification du bilan de la société anonyme en droit privé et en droit fiscal», note sous Cass. 12 mai 1989, RCJB 1992, 331.

<sup>31</sup> Voir Cass. 2 fév. 1977, JDF, 1977, 129.

la société a créé une réalité juridique pour elle-même sur laquelle elle ne peut plus revenir.<sup>32</sup> De plus, les actionnaires et les tiers peuvent se prévaloir de décisions prises par la société en vertu de la marge d'appréciation dont elle dispose.<sup>33</sup> A ce titre, on peut donc considérer que les comptes annuels approuvés sont irrévocables.

## *Troisième partie: Procédure et traitement comptable lors de la rectification des comptes annuels*

### I. PRINCIPE: RECTIFICATION PAR L'ASSEMBLÉE GÉNÉRALE

15. Si les administrateurs de la société constatent une violation du droit comptable qui s'est produite par erreur, ils sont tenus, en principe, sans attendre la date de la prochaine assemblée générale statutaire, de convoquer une assemblée générale spéciale afin d'apporter les modifications nécessaires pour que les comptes annuels soient conformes à la loi. La Commission est d'avis qu'une rectification des comptes annuels s'impose dans ce cas et elle se fonde pour ceci sur le fait que le droit comptable est de nature impérative, voire d'ordre public, et que sa violation peut engager la responsabilité des administrateurs.<sup>34</sup> Dans ce cas, une modification rétroactive des comptes annuels originels, par laquelle les comptes annuels originels sont redressés de sorte qu'ils soient conformes à la loi, n'est, quant à leur forme, possible que si l'organe de gestion présente en projet une nouvelle version adaptée des comptes annuels à l'assemblée générale qui l'approuvera.<sup>35</sup>

16. La rectification via le résultat<sup>36</sup> de l'exercice au cours duquel la violation a été constatée, ne suffirait pas, de l'avis de la Commission, dans ce cas puisqu'en cas de constat d'une infraction au droit comptable, les administrateurs doivent prendre les initiatives en vue de rectifier la situation aussi vite que possible (c.-à-d. par la convocation d'une assemblée générale spéciale et la soumission d'un nouveau projet des comptes annuels adaptés) et en raison de l'obligation découlant de l'article 83, alinéa 2 de l'AR C.Soc. imposant la modification des chiffres correspondants (voir point 7).

17. Sous l'angle du droit des sociétés, la rectification de comptes annuels approuvés par l'assemblée générale ne sera en principe nécessaire (cf. la responsabilité d'administrateurs mentionnée ci-dessus) qu'aussi longtemps que ces comptes annuels n'ont pas encore constitué

<sup>32</sup> Voir également: S. HUYSMAN, Verbetering fiscale aangifte en goedgekeurde jaarrekening, *Fiscooloog*, 20 juin 2012, éd. 1301, 2.

<sup>33</sup> Voir S. VAN CROMBRUGGE, «De bindende kracht van de jaarrekening», note sous Cass. 12 mai 1989, T.R.V. 1989, 424-425.

<sup>34</sup> J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN sont également d'avis que dans le cas de violation de la réglementation de la législation comptable, une rectification des comptes annuels est admise et même obligatoire: «Dans la mesure où il n'est pas conforme à la réglementation comptable, un bilan approuvé est illégal: il viole non seulement cette réglementation, mais aussi la loi sur les sociétés. Les administrateurs et commissaire seront d'ailleurs passibles, dans certains cas, de sanctions pénales. Ce bilan risque de causer un préjudice à des tiers en les induisant en erreur sur la consistance du patrimoine social ou en faussant l'application des règles légales qui font référence au bilan; la responsabilité des administrateurs et commissaire pourrait être engagée. Ces deux considérations justifient et même commandent, à notre avis, que le bilan irrégulier soit mis, aussitôt que possible, en conformité avec la réglementation comptable.»

<sup>35</sup> K. GEENS, M. WYCKAERT & C. CLOTTENS, *De vennootschap – A. Algemeen deel*, Kluwer, 2011, 548.

<sup>36</sup> Une autre méthode pour la comptabilisation par la société de la rectification dans l'exercice au cours duquel l'erreur est constatée (à savoir, dans les comptes annuels futurs à approuver et déposer) consiste dans le redressement des chiffres correspondants et le redressement du bilan d'ouverture (mouvement dans les capitaux propres) de l'exercice actuel.

la situation d'ouverture des comptes annuels suivants. On vise donc ici la période comprise entre le dépôt des comptes annuels et le dépôt des comptes annuels relatifs à l'exercice suivant.<sup>37</sup> La rectification de comptes annuels antérieurs aux derniers comptes annuels déposés s'effectuera alors uniquement par le redressement de la situation d'ouverture des derniers comptes annuels déposés.

18. Concrètement la rectification des derniers comptes annuels déposés s'effectuera de la façon suivante:

- Redressement éventuel des chiffres correspondants (dans le cas où l'infraction au droit comptable est survenue au cours de la période précédant le dernier exercice clôturé);
- Écritures de correction dans le dernier exercice clôturé (modification du bilan d'ouverture – dans le cas où l'erreur s'est produite avant le dernier exercice clôturé – et autres écritures de correction, dans le dernier exercice clôturé);
- Mention dans l'annexe: dans l'annexe des comptes annuels rectifiés, la nature et la méthode de rectification de l'erreur doivent être mentionnés. Dans le cas où l'erreur s'est produite au cours d'une des années précédentes, l'annexe des comptes annuels redressés doit mentionner l'information nécessaire sur la survenance et la nature de l'erreur et son effet sur les comptes annuels en question.

19. La société peut toutefois, si elle juge que cette solution présente une utilité et qu'elle est praticable, procéder à la rectification (rétablir et approuver à nouveau) de tous les comptes annuels publiés par le passé qui sont entachés de l'erreur. Il y a lieu de préciser dans l'annexe, la nature et, le cas échéant, l'importance et le mode de redressement de la faute ou de l'erreur. La révision d'une série de comptes annuels antérieurs est la méthode par excellence pour signaler aux intéressés la gravité de l'infraction et son impact sur les comptes annuels. Les comptes annuels sont à nouveau comparables après la rectification.

20. Les comptes annuels redressés doivent également être déposés auprès de la Banque nationale de Belgique. La Commission tient par ailleurs à souligner la responsabilité de l'organe de gestion dans ce contexte (voir *supra*, point 5).

## II. EXCEPTION: RECTIFICATION PAR L'ORGANE DE GESTION DE LA SOCIÉTÉ

21. Bien qu'il appartienne, en principe, à l'assemblée générale d'approuver les comptes annuels redressés, l'organe de gestion prend dans certains cas pour des raisons pratiques la responsabilité de procéder d'autorité à la rectification d'erreurs, sans convoquer une assemblée générale. C'est le cas lorsqu'il s'agit de la rectification d'une erreur matérielle qui apparaît à l'évidence des comptes annuels approuvés eux-mêmes ou d'autres actes émanant de l'assemblée générale.<sup>38</sup>

Une erreur matérielle ressortant clairement des comptes annuels approuvés eux-mêmes est par exemple une faute dans l'adresse de l'administrateur ou l'oubli de mentionner dans l'annexe l'obtention par la société d'une dérogation relative à la monnaie fonctionnelle. La rectification d'erreurs d'arrondi dans les montants mentionnés dans les comptes annuels ne

<sup>37</sup> Voir également en ce sens: J. KIRKPATRICK & D. GARABEDIAN, La rectification du bilan de la société anonyme en droit privé et en droit fiscal, note sous Cass. 12 mai 1989, RCJB 1992, 334, note 46: «C'est essentiellement pendant la période qui sépare l'approbation du bilan de celle du bilan suivant qu'une rectification présente une utilité. Par la suite, il suffira généralement de faire les rectifications nécessaires dans le nouveau bilan.»

<sup>38</sup> Voir également en ce sens: J. KIRKPATRICK & D. GARABEDIAN, La rectification du bilan de la société anonyme en droit privé et en droit fiscal, note sous Cass. 12 mai 1989, RCJB 1992, 329, note 30.



nécessite pas davantage la convocation d'une assemblée générale. De plus, il peut arriver que l'organe de gestion, au moment de remplir les formulaires à déposer auprès de la Banque nationale de Belgique, commette une faute ou une erreur qualifiée de substantielle par la Centrale des bilans,<sup>39</sup> mais qui ne figurait pas dans les comptes annuels approuvés par l'assemblée générale. En l'occurrence, il n'y a pas lieu de convoquer une nouvelle assemblée générale, l'organe de gestion pouvant adapter les formulaires et procéder à un nouveau dépôt. Un autre exemple est le cas où les administrateurs proposent une affectation du résultat, mais l'assemblée générale n'est pas d'accord et modifie l'affectation du résultat proposée. L'organe de gestion dépose toutefois par inadvertance les comptes annuels établis sur base de la première proposition (cette erreur ne sera pas qualifiée d'erreur matérielle par la Centrale des bilans.). Cette erreur ne doit pas être rectifiée par l'assemblée générale puisque celle-ci a approuvé les comptes annuels corrects.

22. Dans ce cas tous les comptes annuels entachés de cette erreur matérielle sont redressés et de nouveau déposés auprès de la Banque nationale de Belgique. Il y a lieu de préciser chaque fois dans l'annexe aux comptes annuels rectifiés, la nature et le mode de redressement de l'erreur.

---

<sup>39</sup> Voir l'article 102, alinéa 5 du C.Soc.

» *Date de clôture de l'exercice (avis 2014/5)*  
*Avis du 23 avril 2014*

## MOTS CLÉS

clôture – date de bilan – date de clôture – exercice

## I. OBJET DE L'AVIS

1. La Commission des Normes Comptables a été interrogée sur le point de savoir s'il est permis à une société de prévoir dans ses statuts que son exercice comptable commence et se termine non pas à une date fixe (comme par exemple le 5 février) mais par référence à un jour d'une certaine semaine d'un mois (par exemple le premier samedi du mois de février).

Ceci impliquerait que la date de clôture (et d'ouverture) de l'exercice varierait d'un exercice à l'autre.

## II. ANALYSE

2. Les articles 9, § 1<sup>er</sup> de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises et 92, § 1<sup>er</sup> du Code des sociétés imposent aux sociétés d'établir leurs comptes annuels une fois par an.

L'article 69, 7<sup>o</sup> du Code des sociétés prévoit par ailleurs que l'extrait de l'acte constitutif de la société doit contenir: «le début et la fin de chaque exercice social», tandis que l'article 9, § 1<sup>er</sup>, 10<sup>o</sup> de l'arrêté royal d'exécution du Code des sociétés dispose que l'inscription d'une société à la Banque-Carrefour des Entreprises (BCE) comporte «la fin de l'exercice». Seul le formulaire d'inscription à la BCE repris en annexe de cet arrêté royal fait référence à une date fixe de clôture de l'exercice à mentionner lors de cette inscription («date de fin: JJ/MM», voir le volet C, point 6<sup>o</sup>).

De l'avis de la CNC, les dispositions légales et réglementaires précitées permettent de déterminer la date de clôture (et d'ouverture) de l'exercice de la façon indiquée ci-avant (à savoir par référence à un jour d'une certaine semaine d'un mois) et les termes du formulaire d'inscription à la BCE ne constituent pas, à eux seuls, un obstacle juridique suffisant à cet égard.

Cependant la Belgique connaît un «usage communément admis» de clôturer chaque année l'exercice comptable à une date fixe. La Commission estime que la méthode proposée pour déterminer la date de clôture de l'exercice peut être acceptée mais qu'il convient, dès lors qu'elle s'écarte de l'usage principal en Belgique et pour éviter les abus, que les conditions suivantes soient à tout le moins respectées:

- la société peut faire valoir des raisons spécifiques pour lesquelles elle souhaite adopter une telle méthode,
- la méthode de détermination de la date de clôture (et d'ouverture) de l'exercice est définie par avance dans les statuts, elle est objective et non-manipulable,
- la méthode utilisée ne peut conduire qu'à une variation maximale de la durée de l'exercice d'une semaine,
- la comparabilité des chiffres annuels n'est pas mise à mal.

Une raison spécifique de choisir cette méthode de détermination de la date de clôture pourrait être que la société belge concernée est la filiale d'une société étrangère (américaine par

exemple) appliquant cette méthode et que l'on souhaite, au niveau du groupe, clôturer les exercices sociaux à la même date.

Du reste, la Commission attire l'attention sur les problèmes techniques qui résulteront de l'usage de cette méthode au niveau des formalités administratives, notamment auprès de la BCE, où seule une date fixe de clôture de l'exercice paraît pouvoir être encodée.

Le présent avis n'emporte pas de prise de position sur le plan fiscal.

» **Traitement comptable des titres au porteur convertis de plein droit en titres nominatifs ou dématérialisés au 1<sup>er</sup> janvier 2014 (avis 2014/6)**  
**Avis du 23 avril 2014**<sup>1</sup>

## MOTS CLÉS

actions au porteur – actions nominatives – dématérialisation – titres au porteur – titres dématérialisés – titres nominatifs

## I. INTRODUCTION ET OBJET DE L'AVIS

1. Le présent avis concerne le traitement comptable à réserver aux titres au porteur qui ont été convertis de plein droit, le 1<sup>er</sup> janvier 2014, en titres dématérialisés ou titres nominatifs conformément à l'article 9 de la loi du 14 décembre 2005 relative à la suppression des titres au porteur, avec inscription au nom de l'émetteur.

## II. CONVERSION DE PLEIN DROIT AU 1<sup>er</sup> JANVIER 2014 EN TITRES DÉMATÉRIALISÉS OU TITRES NOMINATIFS

2. La loi du 14 décembre 2005 (ci-après, « la loi ») a organisé la suppression progressive des titres au porteur. Les titulaires de titres au porteur restant en circulation à la fin de l'année 2013 pouvaient demander la conversion de leurs titres en titres dématérialisés (à condition que l'émetteur ait pris les mesures nécessaires à cette dématérialisation) ou en titres nominatifs au plus tard pour le 31 décembre 2013.

3. A défaut, cette conversion (en titres dématérialisés ou en titres nominatifs) a été réalisée de plein droit, toutefois avec inscription au nom de l'émetteur.<sup>2</sup>

Si l'émetteur avait pris les mesures nécessaires à la dématérialisation, les titres concernés ont été convertis de plein droit en titres dématérialisés et inscrits au nom de l'émetteur sur un compte-titres dématérialisés.

Si l'émetteur n'avait pas pris les mesures permettant la dématérialisation, les titres au porteur ont été convertis de plein droit en titres nominatifs et inscrits au nom de l'émetteur dans le registre des titres nominatifs.

4. Dans ces deux cas de conversion de plein droit (en titres dématérialisés ou en titres nominatifs), les titres sont, comme on l'a dit, inscrits au nom de l'émetteur et l'exercice des droits attachés aux titres est suspendu jusqu'à ce que le titulaire des titres sollicite l'inscription des titres à son nom, soit sur un compte-titres (pour les titres dématérialisés) soit dans le registre des titres nominatifs.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> Le présent avis a été élaboré après la publication pour consultation publique d'un projet d'avis le 11 mars 2014 sur le site de la CNC.

<sup>2</sup> Art. 9 de la loi.

<sup>3</sup> Art. 10 de la loi.

En plus de l'inscription à son nom, le titulaire pourra également demander à ce moment à l'émetteur le paiement des intérêts ou dividendes relatifs à la période durant laquelle ses droits sur les titres ont été suspendus.

5. A partir du 1<sup>er</sup> janvier 2015, la loi organise un régime de vente forcée des titres encore inscrits à cette date au nom de l'émetteur, avec transfert des fonds et titres invendus à la Caisse des Dépôts et Consignations, permettant par ailleurs aux titulaires des titres de récupérer les fonds ou les titres auprès de cette caisse.<sup>4</sup> L'émetteur pourra également se porter acquéreur de ses propres titres.<sup>5</sup>

### III. TRAITEMENT COMPTABLE DES TITRES CONVERTIS DE PLEIN DROIT AU NOM DE L'ÉMETTEUR

#### *A. Dans le chef de l'émetteur*

6. La conversion de plein droit n'intervient que le 1<sup>er</sup> janvier 2014, de sorte qu'elle ne doit pas être traduite dans la comptabilité et les comptes annuels de l'émetteur pour l'exercice 2013 (à tout le moins si l'exercice comptable de l'émetteur se termine au plus tard le 31 décembre 2013).

Toutefois la Commission estime que cette conversion est susceptible de constituer pour l'émetteur un «événement important survenu après la clôture de l'exercice» à mentionner dans le rapport de gestion relatif à l'exercice 2013 (si la société établit un rapport de gestion et si l'exercice comptable se termine au plus tard le 31 décembre 2013), conformément à l'article 96, § 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup> du Code des sociétés.

En effet, à défaut pour le titulaire de se manifester, les titres ainsi convertis et dont les droits sont suspendus ne seront pas présentés à l'assemblée générale de 2014 et ils seront, à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2015, offerts à la vente (en vente publique ou, le cas échéant, sur le marché réglementé où les titres sont cotés).

7. A partir du 1<sup>er</sup> janvier 2014, les émetteurs devront reprendre les titres en comptes de classe 0 (comptes 074 *Biens et valeurs détenus pour compte ou aux risques et profits de tiers* et 075 *Créanciers de biens et valeurs détenus pour compte de tiers ou à leurs risques et profits*) et dans l'annexe à leurs comptes annuels, au titre de droits et engagements hors bilan.

Il apparaît en effet que l'émetteur détient ces titres en son nom mais pour le compte de leur titulaire. Il n'est pas propriétaire des titres mais les détient pour compte de qui il appartiendra.

La loi du 14 décembre 2005 précise expressément que cette inscription ne confère pas à l'émetteur la qualité de propriétaire des titres.<sup>6</sup>

En outre, comme dit ci-avant, l'exercice de tous les droits attachés à ces titres inscrits au nom de l'émetteur est suspendu jusqu'à ce que le titulaire obtienne l'inscription des titres à son nom.<sup>7</sup>

---

<sup>4</sup> Art. 11 de la loi.

<sup>5</sup> Art. 11, § 1<sup>er</sup>, al. 4, de la loi, renvoyant à l'article 620 du Code de sociétés, à l'exception du plafond de 20 % du capital souscrit et à l'article 621 du même Code.

<sup>6</sup> Art. 9, al. 3 de la loi.

<sup>7</sup> Art. 10 de la loi.

Enfin, la loi du 14 décembre 2005, telle que modifiée par la loi du 21 décembre 2013<sup>8</sup>, protège les titres inscrits de plein droit au nom de l'émetteur contre les créanciers de l'émetteur ou tout autre tiers:

«Aucune saisie, mise sous séquestre ou blocage d'un compte-titre ouvert au nom de l'émetteur ou d'une inscription nominative faite au nom de l'émetteur en exécution du présent article, n'est autorisée».<sup>9</sup>

8. A partir du 1<sup>er</sup> janvier 2015, pour les titres dont le titulaire ne se serait pas encore manifesté, l'inscription au nom de l'émetteur prendra fin, à la suite de la vente forcée des titres (sauf si l'émetteur se porte lui-même acquéreur de ses propres titres, voir supra) ou à la suite du transfert des titres invendus à la Caisse des Dépôts et Consignations.

### ***B. Dans le chef du titulaire des titres***

9. Il paraît, de l'avis de la Commission, peu réaliste de s'interroger sur le traitement comptable, dans le chef du titulaire des titres, à réserver aux titres convertis de plein droit au nom de l'émetteur. En effet, soit le titulaire ignore la conversion (et il ne modifiera dès lors pas la comptabilisation de ses titres), soit le titulaire a connaissance de cette conversion et sollicite l'inscription des titres à son nom.

---

<sup>8</sup> Loi du 21 décembre 2013 modifiant la loi du 24 juillet 1921 relative à la dépossession involontaire des titres au porteur, la loi du 14 décembre 2005 relative à la suppression des titres au porteur et le chapitre V de la loi du 24 juillet 2008 portant des dispositions diverses (i), en ce qui concerne les comptes dormants.

<sup>9</sup> Art. 9, dernier alinéa de la loi.

» *Traitement comptable de subsides dont l'octroi n'est pas garanti (droits éventuels) (avis 2014/7)*  
*Avis du 14 mai 2014*<sup>1</sup>

## MOTS CLÉS

aide publique – droits éventuels – subsides – subsides des pouvoirs publics

### I. INTRODUCTION ET OBJET DE L'AVIS

1. La Commission a été interrogée sur le traitement comptable de subsides dont l'octroi n'est pas garanti par l'autorité subsidiaire mais est alloué au jour le jour.

Dans le cas soumis à la Commission, l'association subsidiée est un centre de soins aux personnes, et l'autorité subsidiaire<sup>2</sup> est l'INAMI: aux termes d'un accord-cadre, l'INAMI accorde au centre un subside par jour d'accueil/hospitalisation.

Chaque jour d'accueil/hospitalisation est facturé, pour partie, aux patients (à hauteur de leur contribution personnelle) et, pour le reste, à l'INAMI (via les mutuelles). Il s'agit donc d'un subside d'exploitation.

Le montant du subside est déterminé de façon à couvrir, entre autres, les frais liés à l'immeuble acheté par le centre, à savoir notamment l'amortissement de l'immeuble et les intérêts de l'emprunt contracté pour l'achat (emprunt à rembourser sur 27 ans).

Par année, l'intégralité des frais de l'immeuble sont couverts dès que le centre est occupé à concurrence d'au moins 90 % en moyenne annuelle. Ceci signifie que le montant du subside journalier a été déterminé en répartissant les frais d'immeuble sur 90 % des jours ouvrables annuels au lieu de 100 %. Si le centre n'est par exemple occupé qu'à concurrence de 80 % sur une base annuelle, le montant facturé par le centre à l'INAMI (via les mutuelles) ne représentera qu'une fraction correspondante du montant total du subside.

Depuis sa création, le centre a perçu chaque année la totalité du subside.

2. Le montant annuel des intérêts compris dans le subside a été déterminé de façon linéaire et ne correspond pas au montant des intérêts dus chaque année par le centre conformément au plan de remboursement à la banque, ce dernier étant variable d'année en année.

Le montant annuel des intérêts compris dans le subside correspond en effet au montant total des intérêts dus sur la durée de l'emprunt divisé par le nombre d'années de l'emprunt. En revanche, le montant des intérêts réellement dus par le centre n'est, d'après le plan de remboursement à la banque, pas identique chaque année. Il en résulte que, pendant la première partie de l'emprunt, les intérêts réellement dus par le centre excèdent le montant d'intérêts compris dans le subside tandis que pour la seconde partie ils sont moins élevés que le montant d'intérêts compris dans le subside.

3. La question a été posée à la CNC de savoir comment comptabiliser cette part de subside couvrant les intérêts de l'emprunt contracté pour l'achat de l'immeuble.

<sup>1</sup> Le présent avis a été élaboré après la publication pour consultation publique d'un projet d'avis le 27 mars 2014 sur le site de la CNC.

<sup>2</sup> La notion de subsides des pouvoirs publics est définie dans l'avis de la CNC 2011/13 Subsides des pouvoirs publics, *Bull. CNC*, n°58, 30 et s.

En particulier, la question est de savoir si le montant de subside (correspondant aux intérêts) susceptible d'être reçu pendant toute la durée de l'emprunt peut être réparti (c'est-à-dire, en l'espèce, anticipé), par le biais des comptes de régularisation, de façon à correspondre chaque année exactement au montant des intérêts dus par le centre pour l'année en question conformément au plan de remboursement de l'emprunt.

## II. ANALYSE

4. Dans son avis 2012/17 relatif à la reconnaissance des charges et des produits<sup>3</sup>, la CNC a précisé, en ce qui concerne l'enregistrement des produits, que le principe comptable général de prudence prime sur le principe comptable général de correspondance des produits et des charges. Il s'ensuit qu'un produit ne pourra être enregistré que lorsqu'il sera prudent de le faire, et qu'il ne pourra pas, notamment, être anticipé pour le rapprocher de charges correspondantes.

L'avis de la CNC 2011/13 relatif aux subsides des pouvoirs publics<sup>4</sup> dispose par ailleurs qu'un subside ne doit pas être comptabilisé au moment de son paiement effectif mais au moment où le droit de l'entreprise à l'obtenir est certain et qu'il peut raisonnablement être évalué. C'est l'examen de la nature de l'engagement de l'autorité subsidiaire qui doit permettre à l'organe d'administration d'apprécier le caractère certain ou non du droit à l'obtention du subside.

Dans le cas d'espèce, le subside est octroyé chaque année par l'INAMI, au fur et à mesure des jours d'accueil/hospitalisation effectivement prestés et facturés par le centre. Le droit de créance sur ce subside est donc un droit éventuel, c'est-à-dire un droit dont le sort dépend d'un événement futur et incertain intrinsèque, conditionnant un élément essentiel ou constitutif du droit lui-même, comme indiqué dans l'avis 2009/3 relatif au traitement comptable des subsides en capital dont l'octroi et/ou le paiement sont échelonnés sur plusieurs années<sup>5</sup>.

Certes, le centre a, depuis son ouverture, affiché un taux d'occupation lui permettant de récolter chaque année l'intégralité du subside.

Toutefois, de l'avis de la CNC, anticiper les subsides par rapport à leur date d'octroi par l'INAMI pour les répartir linéairement sur la durée de l'emprunt suppose que le centre ait la certitude de remplir, pour toute la durée de l'emprunt (à savoir 27 ans) les conditions lui permettant de percevoir la totalité du subside. Or, tel n'est pas le cas en l'espèce, dès lors qu'il existera toujours une incertitude sur le point de savoir, pour chaque année, si le centre aura un taux d'occupation suffisant pour lui permettre de facturer la totalité du subside à l'INAMI (via les mutuelles).

De l'avis de la CNC, les subsides doivent dès lors être enregistrés à concurrence du montant effectivement facturé chaque année à l'INAMI (via les mutuelles).

5. Lorsque les produits ont été rattachés à un exercice, il convient d'y rattacher également les charges qui s'y rapportent, conformément au principe de correspondance des charges et des produits.

En l'espèce, il s'agit de déterminer à quel moment les intérêts dus chaque année par le centre en vertu du plan de remboursement de l'emprunt doivent être enregistrés. Dans son avis 2013/12 relatif à la reconnaissance des produits et des charges correspondant à des intérêts et des redevances, de l'affectation de résultats au titre de dividendes et tantièmes et des pro-

<sup>3</sup> Bull. CNC, n° 65, 8-12.

<sup>4</sup> Précité, Bull. CNC, n°58, p. 30 et s.

<sup>5</sup> Bull. CNC, n° 50, p. 31 et s.



duits correspondant à des dividendes et tantièmes<sup>6</sup>, la CNC a précisé que les intérêts doivent être comptabilisés pour chaque année, au titre de charges, à concurrence du prorata d'intérêts courus au terme de l'exercice, sans attendre leur échéance.

Le centre doit donc en principe enregistrer chaque année au titre de charge le prorata d'intérêts dû pour l'année en question selon le plan de remboursement de l'emprunt.

La CNC n'aperçoit pas de raison pouvant justifier de reporter l'enregistrement de ces charges d'intérêt afin d'obtenir, pour chaque année, une correspondance parfaite entre ces charges d'intérêts et le montant de subsides pris en produit.

---

<sup>6</sup> Bull. CNC, n°67, 5 et s.

» *Traitement comptable de la «Fairness Tax» (avis 2014/8)*  
*Avis du 4 juin 2014*<sup>1</sup>

## MOTS CLÉS

fairness tax – impôt sur les sociétés – opération de fin de l'exercice

## I. GÉNÉRALITÉS

1. La Commission a été interrogée sur l'exercice au cours duquel la cotisation distincte mentionnée dans l'article 219<sup>ter</sup> du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 92) et l'article 233, alinéa 3 du CIR 92 (ci-après: *Fairness Tax*) doit être enregistrée.<sup>2</sup>

2. La *Fairness Tax* est une cotisation distincte à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt des non-résidents de 5,15 % calculée sur les bénéfices distribués qui ne sont pas imposés effectivement en raison de la déduction pour capital à risque et/ou la déduction des pertes reportées. Bien que la *Fairness Tax* soit une cotisation distincte indépendante de, et est, le cas échéant, complémentaire à d'autres impositions qui sont dues en vertu d'autres dispositions du CIR 92 ou, le cas échéant, dans le cadre de la mise en œuvre de dispositions légales particulières,<sup>3</sup> cette cotisation est enrôlée en même temps que l'impôt des sociétés ou l'impôt des non-résidents et elle est soumise au régime normal des versements anticipés.<sup>4</sup>

3. Le montant de la *Fairness Tax* ne peut être fixé qu'après que l'organe compétent a pris une décision sur l'affectation du résultat.

## II. TRAITEMENT COMPTABLE

4. Le bilan est établi après répartition, c'est-à-dire compte tenu des décisions d'affectation du solde du compte de résultats de l'exercice et du résultat reporté.<sup>5</sup> La Commission est dès lors d'avis que la *Fairness Tax* doit être comptabilisée lors des opérations de fin de l'exercice et que cette comptabilisation ne peut pas être remise à l'exercice suivant.

5. Pour les écritures d'exemple, nous renvoyons à l'avis CNC 128/6 – Comptabilisation des impôts sur le résultat.<sup>6</sup>

---

<sup>1</sup> Le présent avis a été élaboré après la publication pour consultation publique d'un projet d'avis le 11 avril 2014 sur le site de la CNC.

<sup>2</sup> Introduite par les articles 43 à 49 et 51 de la loi du 30 juillet 2013 portant des dispositions diverses (MB 1<sup>er</sup> août 2013) et applicable depuis l'exercice d'imposition 2014. cf Dans le présent avis la Commission ne prend pas position sur le type de réserves sur lesquelles la *Fairness Tax* est due.

<sup>3</sup> Article 219<sup>ter</sup>, CIR 92.

<sup>4</sup> Article 218, § 1<sup>er</sup> CIR 92.

<sup>5</sup> Article 26 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du code des sociétés.

<sup>6</sup> Bull. CNC, n° 14, juin 1984, 15–21.

Conception et mise en page  
KARAKTERS, GENT