

PACIOLI



Qu'est ce qu'une dette certaine et liquide ?

1. Principes de base

Pour être déductible, une dépense doit soit être réellement payée ou supportée, soit avoir acquis le caractère de dette ou perte liquide et avoir été comptabilisée comme telle. Lorsque les frais sont réellement payés, il n'y a pas de difficultés. Les termes « dettes » ou « pertes certaines et liquides » appellent en revanche un commentaire. Ils doivent être interprétés au sens de l'article 1494 du Code judiciaire, à savoir dettes ou pertes « qui existent sûrement et dont le montant est connu à la fin de l'année ou de l'exercice comptable ».

Les dettes ou pertes conditionnelles, c'est-à-dire les dettes ou pertes dont le principe et/ou le montant sont soumis à des conditions non encore réalisées ou qui dépendent d'un jugement, d'une expertise, etc. sont donc en principe exclues.

Précisons que les frais professionnels se distinguent des provisions pour risques et charges visées à l'article 48 du C.I.R. 1992. Les provisions sont constituées parce qu'un événement particulier, qui s'est produit pendant la période imposable, entraînera vraisemblablement à l'avenir une dépense dont le montant n'est pas encore connu avec certitude et n'est donc pas liquide⁽¹⁾.

2. Remises de dettes

Qu'en est-il des remises de dettes et des réductions de valeur sur créances? Une remise de dette sous condition résolutoire de « retour à meilleure fortune » avant le 31 décembre 1998 n'a pas été considérée par la Cour d'appel de Gand comme ayant le caractère de dette certaine et liquide au cours de l'exercice d'imposition 2003⁽²⁾. Selon

la cour, on pouvait à ce moment s'attendre tout autant à ce que la condition soit remplie qu'à ce qu'elle ne soit pas remplie. Si elle est remplie, la réalisation de la condition a un effet rétroactif jusqu'au jour où l'engagement conditionnel a été contracté (art.1179, C. civ.). Si elle n'est pas remplie, la remise de dette persiste. Il n'existe pas de certitude quant à la réalisation ou non de la condition. De plus, dit la cour, on peut supposer qu'il existait une possibilité réelle de retour à une situation meilleure, raison pour laquelle il a été stipulé une telle condition résolutoire, compte tenu également de son intention de s'assurer « de la continuation des activités de la société concernée ».

Il a aussi été jugé par la Cour d'appel de Liège que ne répondaient pas à la condition de dette certaine et liquide au sens de l'article 49 du C.I.R. 1992, deux réductions de valeur (l'une de 385.000.000 BEF et l'autre de 76.000.000 BEF) actées par une société sur une créance dont elle était titulaire sur une ASBL s'occupant d'œuvres sociales dont elle contrôlait en fait l'activité et à qui la

SOMMAIRE

- **Qu'est ce qu'une dette certaine et liquide ?** **1**
- **T.V.A. – Extension des bénéficiaires de la restitution mensuelle des crédits d'impôts** **4**
- **Régime comptable d'éléments d'actif de sociétés utilisés en partie à des fins privées** **5**
- **Modèle de livre comptable unique des petites associations** **6**
- **Succursales en Belgique de sociétés étrangères** **7**

(1) Voir Gand, 18 novembre 1993, *R.G.F.*, 1994, p. 159; Liège, 21 septembre 2000, *Fiscologie*, n° 773, 27 octobre 2000, p. 9.

(2) Gand, 12 avril 2005, *E.J.F.*, 2006/96.

requérante avait consenti des avances⁽³⁾. Les éléments de fait cités par la cour pour démontrer que les réductions de valeur actées ne sont pas devenues certaines et liquides sont les suivants :

- après la décision d'abandonner la créance, la société continue d'accorder des avances à l'ASBL ;
- l'ASBL est une émanation directe de la société et est financée de manière continue par cette dernière ;
- la réduction de valeur s'inscrit dans un ensemble plus vaste de moyens mis en œuvre afin de financer l'ASBL gérant les œuvres sociales et il n'est nullement démontré que la réduction de valeur est la conséquence de l'insolvabilité de l'ASBL ;
- le directeur de la requérante a admis devant le taxateur qu'il espérait récupérer la créance ;
- enfin, la requérante, après avoir acté une réduction de valeur de 385.000.000 BEF a accordé de nouveaux crédits à l'ASBL pour un montant de 140.000.000 BEF.

La cour en conclut que les réductions de valeur sur les créances sur les avances de fonds consenties constituent un réel mode de financement des activités de l'ASBL par affectation des bénéfices de la société au détriment du Trésor public.

La question de la déduction des abandons de créances est étroitement liée à la troisième condition de déduction des charges professionnelles : la conservation et sauvegarde des revenus imposables.

3. La problématique des dépenses exposées après la cessation

Qu'en est-il des frais exposés après la cessation de l'activité professionnelle ? Jusqu'à la position rendue par la Cour d'arbitrage du 21 juin 2000, la jurisprudence et, en première ligne, la Cour de cassation s'étaient prononcées à plusieurs reprises dans un sens négatif sur la déduction des intérêts payés après la cessation de l'activité sur les emprunts contractés à des fins professionnelles au cours de l'activité professionnelle antérieure.

La Cour d'arbitrage a désormais posé le principe d'une déduction des frais nécessités par l'activité professionnelle antérieure mais supportés postérieurement à la cessation⁽⁴⁾. En l'espèce, le requérant avait contesté le refus de l'administration de déduire de sa base imposable les intérêts liés à un emprunt destiné à augmenter le capital de la société, déclarée en faillite depuis lors, dont il était administrateur et dont il tirait ses revenus. La Cour d'arbitrage justifie son arrêt en précisant que : « tant les

revenus perçus que les charges exposées après la cessation d'une activité ont en commun, nonobstant cette cessation, d'avoir pour cause l'exercice antérieur de cette activité, en l'absence de laquelle ces revenus n'auraient pas existé. S'il relève du pouvoir d'appréciation du législateur de décider si les effets d'une activité professionnelle qui perdurent au-delà de sa cessation conservent ou non un caractère professionnel, il n'est toutefois pas justifié de prendre en compte, parmi ces effets, les revenus, et de ne pas prendre en compte les charges et dépenses »⁽⁵⁾. Selon la Cour, ne pas accepter cette théorie irait à l'encontre du principe d'égalité garanti par la Constitution. La jurisprudence suit cette interprétation de la Cour d'arbitrage.

Est-ce à dire que tous les intérêts payés après la cessation d'une activité professionnelle sur des emprunts contractés à des fins professionnelles avant cette cessation demeurent déductibles en tant que frais professionnels ? Rien n'est moins sûr. L'enseignement de la Cour d'arbitrage est que la déductibilité n'est admise que si les intérêts payés après la cessation de l'activité professionnelle trouvent leur cause dans cette activité professionnelle. Et tout est cas d'espèce. Supposons qu'un entrepreneur ait emprunté une somme de 250.000 euros destinée à être affectée à l'activité professionnelle sous forme d'investissements divers. Contraint de cesser ses activités professionnelles d'indépendant, il décide de devenir employé, alors que son emprunt n'est pas totalement remboursé et que ses investissements ont déjà été vendus. Les intérêts qui restent dus doivent être considérés comme déductibles car ils trouvent encore leur cause dans l'activité professionnelle antérieure. Supposons à présent que ce même entrepreneur ait affecté les investissements à des fins privées après la cessation. Par exemple, la maison qu'il avait affectée à des fins professionnelles lui sert désormais d'habitation. Il est en ce cas raisonnable de considérer que les intérêts de l'emprunt contracté au départ à des fins professionnelles et qu'il paie encore après la cessation ne trouvent plus leur cause dans l'activité professionnelle antérieure. Dès lors, ces intérêts perdent leur caractère déductible.

La Cour d'appel de Gand est encore venue confirmer assez récemment la déduction d'amortissements et intérêts payés par un gérant d'une SPRL qui était tombée en faillite⁽⁶⁾.

On ajoutera aussi, pour être qu'un contribuable qui aurait à la fois des revenus de cessation dont la taxation est différente (p. ex. des arriérés de profits et une plus-value de cessation) est tenu d'imputer les frais professionnels supportés après cessation, proportionnellement sur ses

(3) Liège, 4 mai 2005, *J.D.F.*, pp. 272 à 276.

(4) Arrêt du 21 juin 2000, *F.J.F.*, 2002/070.

(5) Bruxelles, 1^{er} février 2002, *Act. fisc.*, liv. 16, p. 4.

(6) Gand, 23 décembre 2008, *Fiscologue* n° 1158, p. 10.

différents types de revenus. C'est ainsi que le tribunal de première instance d'Anvers a refusé à un avocat le droit de déduire de tels frais exclusivement sur les arriérés de profit (taxés plus lourdement) et pas sur la plus-value de cessation⁽⁷⁾.

4. Obligation de comptabiliser la dette certaine et liquide ?

La dette ou la perte doit non seulement être certaine et liquide pendant la période imposable, mais, pour le fisc, elle doit aussi avoir été comptabilisée pendant cette période imposable⁽⁸⁾.

Une dette certaine et liquide qui n'est donc pas comptabilisée à temps est-elle d'emblée écartée comme non déductible ?

La doctrine a toujours été assez divisée sur la question. D'aucuns considèrent que le contribuable a le choix de comptabiliser la dépense dès l'année où celle-ci est née et de la déduire dès ce moment, ou de ne la comptabiliser et la déduire que l'année du paiement⁽⁹⁾. D'autres, en revanche, considèrent que c'est le principe de réalisation et d'annualité de l'impôt qui prévalent et le contribuable doit comptabiliser les dettes certaines et liquides l'année où elles sont nées et non au cours de l'année de paiement⁽¹⁰⁾.

La Cour d'appel de Gand s'est visiblement rangée dans le camp des partisans de la seconde thèse dans les deux affaires suivantes.

Dans la première affaire, une société avait enregistré diverses factures parmi ses dépenses exceptionnelles de l'exercice 1985. L'administration rejette ces factures au motif qu'il s'agit en réalité de factures d'achats relatives à l'année 1982, que la société a oublié d'enregistrer dans sa comptabilité. La cour donne raison à l'administration⁽¹¹⁾.

Dans cette seconde affaire, les faits dont eut à connaître cette même cour⁽¹²⁾ étaient les suivants : en 1992, une

société, en vertu d'une convention conclue avec une personne physique, doit des intérêts pour un montant de 35.572,92 euros. La société paie et comptabilise les intérêts dans son compte de résultats de l'année 1993. Selon l'administration, la dette étant certaine et liquide en 1992, le contribuable aurait dû comptabiliser une charge dans les comptes de l'année de 1992. L'administration, considérant qu'il y a violation de l'article 49 du C.I.R. 1992 et du principe de l'annualité de l'impôt refuse, en conséquence la déduction en 1993 des intérêts payés et comptabilisés en 1993 et qui se rapportent à 1992. Le Tribunal de première instance de Bruges ne suit pas la thèse du fisc et la cotisation est annulée. La Cour d'appel de Gand réforme ce jugement sur base du principe de primauté du droit comptable sur le droit fiscal. Selon la cour, il est impossible, en se fondant sur les travaux parlementaires se rapportant à l'article 49 du C.I.R. 1992, de présumer que le contribuable disposerait d'une quelconque option de déduire une dépense soit l'année au cours de laquelle cette dépense a acquis le caractère certain et liquide, soit l'année au cours de laquelle une dépense a été payée. En l'absence de prescription du législateur en la matière, ce sont les règles du droit comptable qui doivent être suivies et celles-ci imposent d'enregistrer la dette dans les comptes de l'année où la dette est certaine et liquide.

Avec Olivier Willez⁽¹³⁾, nous ne partageons pas cette analyse qui se heurte au texte très clair de l'article 49, alinéa 2 du C.I.R. 1992. Cet alinéa dispose que « sont considérés comme ayant été faits ou supportés pendant la période imposable les frais qui, pendant cette période, sont effectivement payés ou supportés ou qui ont acquis le caractère de dettes certaines et liquides et sont comptabilisées comme telles ». La portée du texte ne laisse guère de place à l'interprétation. Le terme « ou » démontre que le contribuable peut déduire une dépense dans l'une ou l'autre des situations évoquées dans le texte. Selon l'interprétation de la cour, il serait interdit de déduire la dépense l'année au cours de laquelle elle a été payée. Comme l'écrit O. Willez, « de toute façon, rien ne permet de déduire des travaux parlementaires que l'intention du législateur ait été de ne permettre la déduction d'une charge que l'année pendant laquelle cette charge a acquis le caractère d'une dette certaine et liquide. Le passage des travaux préparatoires auxquels fait référence l'arrêt de la Cour d'appel de Gand fait simplement état de la pratique administrative selon laquelle une dépense pouvait être déduite l'année au cours de laquelle celle-ci avait acquis le caractère de dette certaine et liquide,

(7) Trib. Anvers, 6 septembre 2006, non encore publié.

(8) Le mot « comptabilisé » ne signifie pas pour autant qu'il faille tenir une comptabilité complète telle que prévue par la législation comptable. En effet, en matière d'impôt sur les revenus, pour qu'une comptabilité soit admise comme suffisante et régulière, il faut que les livres soient appuyés de documents justificatifs et que l'ensemble puisse être considéré comme étant suffisamment sincère et exact pour déterminer avec précision les revenus imposables des redevables. Il n'est donc pas nécessaire qu'elle réponde à toutes les prescriptions prévues par la loi du 17 juillet 1975 sur la comptabilité et les comptes annuels des entreprises (*Com. I.R.*, 49/7).

(9) J. KIRPATRICK, « Examen de jurisprudence, 1968-1982 », *R.C.J.B.*, 1985, p. 637 ; J.P. NEMERY DE BELLEVAUX, note sous Cass. 1974, *J.D.F.*, 1975, p. 28.

(10) S. VAN CROMBRUGGE, *Fiscologue*, n° 679, 16 octobre 1998.

(11) Gand, 20 septembre 2000, *Act. fisc.*, n° 2000/40, p. 10.

(12) Gand, 5 octobre 2004, *T.F.R.*, 2005, liv. 279, p. 341 et <http://tfrmet.larcier.be> (28 avril 2005), note I. VAN DE WOESTEYNE, *T.R.V.*, 2004, liv. 7, p. 690, note S. HUYSMAN.

(13) « Moment de la déduction des frais professionnels », *Act. fisc.*, 2005, n° 7, pp. 3 à 6.

même si cette dépense n'avait pas été payée au cours de la même année».

On observera que la Cour d'appel d'Anvers (arrêt du 17 février 2009, non encore publié) est venue récemment au secours de la Cour d'appel de Gand. Elle considère que l'article 49 du CIR ne laisse pas au contribuable le choix de décider qu'une charge professionnelle matérialisée par une dette certaine et liquide sera déduite soit pour l'année de la naissance et de la comptabilisation de cette dette, soit pour l'année de son paiement, en ne la comptabilisant pas.

On ajoutera que l'administration n'est d'ailleurs pas toujours cohérente à ce propos. À titre de preuve, la Cour d'appel de Bruxelles s'est penchée sur une situation inverse à celles exposées ci-avant: la comptabilisation d'une charge réelle, mais dont le paiement est reporté à une période ultérieure. Le cas soumis à la cour était le suivant: une société attribue une rémunération à son gérant, la comptabilise dans ses charges, mais décide d'en reporter, partiellement, le paiement au début des deux années suivantes. Selon l'administration, la charge doit être rejetée fiscalement car l'attribution ne peut acquérir le caractère de dette certaine et liquide qu'au moment où elle est effectivement payée. La cour estime que l'administra-

tion opère en l'espèce une confusion entre attribution et paiement: la dette est certaine et liquide au moment de l'attribution même si elle n'est exigible que lors d'une période imposable ultérieure. En soutenant que la dette doit être également exigible pour être déductible, l'administration ajoute une condition non prévue par la loi⁽¹⁴⁾. Le Tribunal de première instance d'Hasselt considère également que la décision d'une assemblée générale d'une société d'accorder à l'associé actif un salaire déterminé et déterminable crée un droit dans le chef de l'associé actif à concurrence d'un montant déterminé et déterminable, même si la date d'attribution et/ou d'exigibilité n'est pas déterminée⁽¹⁵⁾. La dette est par conséquent certaine et liquide dans le chef de la société. Selon le juge, lorsque la comptabilisation par le contribuable manifeste la volonté d'exprimer une dette définitive, il faut considérer qu'il est satisfait à la condition de comptabilisation en tant que dette certaine et liquide au sens de l'article 49 du C.I.R. 1992.

Pierre-François COPPENS

Tax Manager, BDO - Delvaux, Fronville, Servais et Associés.

Chargé de Cours aux FUCaM et à la Chambre belge des

Comptables et Conseils fiscaux



T.V.A. – Extension des bénéficiaires de la restitution mensuelle des crédits d'impôts

Sur proposition de M. Didier Reynders, ministre des Finances, le Conseil des ministres a approuvé un projet d'arrêté royal modifiant l'arrêté royal n° 4, du 29 décembre 1969, relatif aux restitutions en matière de taxe sur la valeur ajoutée.

Ce projet s'inscrit dans le cadre du plan de relance du gouvernement.

Le projet vise à étendre le bénéfice de la restitution mensuelle des crédits d'impôts TVA à de nouvelles catégories d'assujettis, qui déposent des déclarations mensuelles à la TVA et qui, de par la nature de leurs activités, sont régulièrement en crédit d'impôts TVA.

Il s'agit des catégories suivantes:

- les assujettis qui réalisent en Belgique des livraisons de biens et des prestations de services pour lesquelles la *taxe est due par le cocontractant* et qui ne sont donc pas redevables de la TVA pour ces opérations (par exemple: secteur de la construction ou livraisons d'or d'investissement);

- les assujettis qui réalisent des *travaux immobiliers* ou qui effectuent des livraisons de bâtiments ou qui constituent, cèdent ou rétrocèdent des droits réels portant sur des bâtiments, lorsque les opérations en question sont soumises *au taux réduit de 6%*.

Ils supportent en général un taux de TVA de 21 % en amont;

- les assujettis qui réalisent des livraisons de biens et des prestations de services localisées *à l'étranger* pour lesquelles ils ne sont dès lors redevables d'aucune TVA en Belgique pourront également, dans certains cas, bénéficier du régime de la restitution mensuelle des crédits d'impôts TVA.

Saluons chaleureusement ces nouvelles dispositions destinées à alléger la trésorerie de ces catégories d'assujettis, collecteurs de T.V.A., avec droit à déduction.

Yvon COLSON

Collaborateur externe de l'I.P.C.F.

(14) Bruxelles, 18 mars 1999, *F.J.E.*, n° 99/227.

(15) Trib. Hasselt, 23 novembre 2005, *F.J.E.*, n° 2006/193.

Régime comptable d'éléments d'actif de sociétés utilisés en partie à des fins privées

La Commission des Normes Comptables publiait le 5 août sa réponse à une question parlementaire (question n° 191 du 8 janvier 2009 de Madame Ingrid Claes au Ministre pour l'Entreprise et la Simplification, Monsieur V. Van Quickenborne). Bien que la question soit relative au régime comptable et fiscal d'éléments d'actif de sociétés utilisés en partie à des fins privées, la C.N.C. n'a répondu que sur la comptabilisation de ces opérations.

Certains investissements ou éléments d'actif à caractère mobilier, qui appartiennent juridiquement à ces personnes morales, sont néanmoins utilisés de façon limitée ou temporaire à des fins privées par les dirigeants de ces sociétés et/ou les membres de leur famille ou de leur personnel. Pourtant, il est indéniable que ces éléments font partie du patrimoine de l'entreprise? Puisque l'article 18 A.R./C.I.R. 92 ne prévoit des méthodes de taxation forfaitaire que dans des cas bien déterminés (p.ex. la mise à disposition gratuite d'un véhicule), il appert que les services de contrôle appliquent des méthodes de taxation différentes. En outre, il a été constaté qu'ils proposent également des accords quant aux modes de comptabilisation de la partie considérée comme fiscalement non déductible:

- Aucune comptabilisation: une fraction déterminée des réductions de valeur ou des amortissements (considérée comme privée) est renseignée:
 - dans les dépenses non admises sous le libellé «autres»;
 - en tant qu' «excédents d'amortissements»;
 - une autre méthode de taxation consiste à prendre en une fois le montant total de la partie privée (estimée sur plusieurs années) de l'investissement contesté et à le considérer comme une «réserve occulte: sous-estimations d'actif».
- Comptabilisation d'une rémunération: en tant qu'élément taxable à l'Impôt des Personnes Physiques.

Interrogée sur la conformité de ces procédés qui ne devraient pas différer en fonction du service de contrôle, la C.N.C. renvoie à son précédent avis 128/8 («Comptabilisation des avantages de toute nature», *Bulletin CNC*, n° 30, février 1993, p. 26) qui renseignait déjà que la qualification d'une opération en droit fiscal n'intervient en principe pas pour déterminer le sort comptable des charges consenties par l'entreprise. Le droit comptable belge a en effet consacré le principe de la comptabilisation des charges en fonction de leur nature. Il n'est dès

lors pas conforme à la réglementation comptable de procéder à la comptabilisation des charges en tenant compte de leur seule qualification fiscale.

La notion «avantages de toute nature» est un concept fiscal qui recouvre non seulement des charges qui, sous l'angle de la législation comptable, relèvent d'une autre qualification que celle des «rémunérations», mais qui fiscalement, englobe également des frais constitutifs d'avantages pour des tiers qui, sous l'angle comptable, ne se traduisent pas dans les comptes de l'entreprise par l'expression d'une charge (p.ex. l'entreprise consentirait une avance sans intérêt à un membre de son personnel).

Notons enfin que le droit comptable ne propose aucune méthode de comptabilisation des rémunérations; tout au plus, l'A.R. du 30 janvier 2001 demande-t-il une ventilation entre rémunérations, cotisations patronales d'assurances sociales, primes patronales pour assurances légales et autres frais de personnel. Les rémunérations des travailleurs sont donc comptabilisées dans ces subdivisions des comptes 62 tandis que les rémunérations de dirigeants d'entreprises sont inscrites au débit du compte 618 du P.C.M.N.

La correspondance ne sera pas entièrement établie entre les montants repris dans les fiches fiscales individuelles au titre de rémunérations et ceux mentionnés au compte «Rémunérations» dans la comptabilité de l'entreprise.

Exemple:

– Les frais relatifs à un véhicule mixte sont en principe inscrits au débit d'un compte «61 Services et biens divers» tandis que les amortissements sont inscrits au débit du compte 6302 du P.C.M.N. Il est bien entendu exclu de comptabiliser les frais liés audit véhicule directement dans un compte de rémunérations, mais bien dans les comptes de charges par nature (frais d'entretien, assurances, etc.). Afin de mieux faire correspondre les fiches fiscales aux données de la comptabilité, nous proposons d'enregistrer:

618x	Rémunérations – Avantages de toute nature	...	
743	à Autres frais d'exploitation, ATN véhicule
451	TVA à payer (calculée à 8,55%)	...	

Dans ce cas, l'harmonie entre les rémunérations comptables et fiscales est parfaite.

– Inversement, comptabilisation d'un investissement mobilier avec T.V.A. intracommunautaire, dont 2/3 d'utilisation privée

2x	Immobilisations corporelles, valeur d'acquisition	<i>prix d'achat HTVA</i>
2x	Immobilisations corporelles, valeur d'acquisition	<i>T.V.A. « privée »</i>
411	T.V.A. à récupérer	<i>T.V.A. « professionnelle »</i>
440	à Fournisseurs	<i>prix d'achat HTVA</i>
451	TVA à payer sur acquisitions intra-communautaires	<i>T.V.A. x prix</i>

La comptabilisation d'une rémunération sur la partie privée dans un compte 618/62 sera très difficile, sauf au service comptabilité d'estimer celle-ci selon :

618x	Rémunérations – Avantages de toute nature	...
743	à Autres frais d'exploitation, ATN véhicule	...

Il n'en reste pas moins que la justification du montant ainsi choisi doit être étayé sur une pièce justificative interne donc difficilement défendable. Avec une T.V.A. co-contractant, un problème similaire viendra à se poser.

Dans son avis 128-8 précité, la C.N.C. proposait déjà de débiter le compte « Rémunérations » chaque fois que l'on serait en présence d'une dépense privée incombant normalement au travailleur personnellement, qui aura été payée à titre définitif à sa décharge par l'entreprise, un tel versement devant alors s'analyser comme une rémunération.

Nous pensons cependant qu'une comptabilisation au débit du compte courant de l'administrateur ou gérant est également envisageable; ce procédé est souvent utilisé *ex ante* par les professionnels de la comptabilité.

Exemple:

Un gérant d'une S.P.R.L. achète 1% de la pleine propriété d'une villa, les 99% résiduels sont achetés proportionnellement selon: 20% pour la nue-propriété et 80% (de ces 99%) pour l'usufruit, limité sur 15 ans. Toutes les factures d'investissements doivent, à notre avis, générer la comptabilisation de 1% de leur montant au débit du compte courant actionnaires/associés.

Stéphane MERCIER
Comptable-fiscaliste agréé IPCF



Modèle de livre comptable unique des petites associations

Dans *Pacioli* n° 222, il a été signalé que le livre comptable unique des petites associations ne devait plus être tenu selon le modèle « minimum » figurant à l'annexe A de l'arrêté royal du 26 juin 2003 relatif à la comptabilité simplifiée des petites associations.

Pour le modèle de « l'état des recettes et dépenses » (annexe B de l'arrêté) et pour l'annexe comprenant « l'état du patrimoine » (annexe C de l'arrêté), le mot « minimum » a été maintenu.

Des questions ont été posées de savoir d'une part, si la suppression du mot « minimum » pour l'annexe A était contradictoire avec son maintien aux annexes B et C et, d'autre part, si l'utilisation d'un tableur Excel était permise pour la tenue du livre comptable unique.

La Commission des Normes comptables répond qu'il n'y a pas de contradiction parce que le mot « minimum » se justifie par la nature spécifique de l'état des recettes et dépenses et de l'annexe comprenant l'état du patrimoine. Ces deux états font partie des comptes annuels qui disposent d'une finalité différente de celle du livre comptable unique. Les comptes annuels faisant l'objet d'une publicité, le maintien du mot « minimum » pour-

suit l'objectif de fournir des comptes annuels pertinents, fidèles et comparables. Le fait que certaines rubriques des comptes annuels puissent rester vides parce qu'elles ne figurent pas au livre comptable ne doit pas conduire à leur suppression, car cette information, en elle-même, est pertinente pour le lecteur de ces états financiers.

La Commission des Normes comptables confirme qu'un tableur Excel peut constituer le support informatique pour la tenue du livre comptable unique d'une petite association. Le rapport au Roi précédant l'arrêté relatif à la comptabilité des petites associations s'était déjà prononcé dans ce sens. La question du choix du support informatique relève exclusivement de la responsabilité de l'organe de gestion.

Référence

Avis CNC 2009/4 du 11 février 2009.
Voir également *Pacioli* n° 222 du 8-21 janvier 2007.

Michel VANDER LINDEN
Réviseur d'entreprises honoraire

Succursales en Belgique de sociétés étrangères

Un article paru dans *Pacioli* n° 220/2006 porte le même titre; il était basé sur l'avis n° 110-10 de la Commission des Normes comptables. Cet avis a été revu par l'«Avis du 14 janvier 2009» qui adapte les références au droit des sociétés.

Le présent exposé aborde des dispositions du C.Soc. insuffisamment traitées dans le texte précédent.

1. Enoncé du problème

En application des articles 81, 82, 83 et 107 du Code des sociétés, les sociétés de droit étranger sont obligées de publier en Belgique leurs comptes annuels et leurs comptes consolidés. Cette obligation est rattachée à deux circonstances:

- la société étrangère a établi une succursale ou un siège d'opération en Belgique;
- la société étrangère fait ou a fait appel en Belgique au marché des capitaux, par voie d'émission publique de ses titres ou par voie d'admission de ses titres à la cote officielle d'une bourse belge.

2. Forme des comptes à publier: principe

Le Code des sociétés renvoie au droit national de la société étrangère et prescrit que le dépôt doit se faire «dans la forme dans laquelle ces documents ont été établis, contrôlés et publiés selon le droit de l'Etat dont ils relèvent» (art. 107 § 1 C.Soc.). Quelle est la portée de ces mots repris de la 11^e directive CEE?

La disposition précitée signifie que les sociétés étrangères visées ne doivent pas publier en Belgique des comptes annuels ou consolidés, autres, nouveaux ou retraités, que ceux qu'elles publient dans leur pays d'origine. Des données complémentaires ne doivent pas être publiées en Belgique.

2.1. Forme des comptes statutaires annuels à déposer

A. Sociétés d'un Etat membre de l'U.E.

Ces sociétés sont soumises aux dispositions de la quatrième directive CEE.

Il en résulte notamment:

- si un Etat membre a exempté les petites sociétés de l'obligation de publier un compte de résultats (art. 47 § 2, al. 3 de la 4^e directive), cette exemption s'applique également aux comptes annuels à déposer en Belgique, même si la Belgique n'a pas fait la même application de cette disposition de la directive;
- si l'autre Etat membre prévoit une exemption de publication des comptes annuels de la société concernée à condition que soit publié un autre état financier, le régime de publicité applicable dans le pays d'origine sera, en cas d'établissement de cette société en Belgique ou en cas d'appel au marché des capitaux en Belgique, également d'application en Belgique (art. 57 de la 4^e directive);
- une société d'un autre Etat membre peut être exemptée de déposer ses comptes annuels dans son pays, pour autant que cette société soit reprise comme filiale dans des comptes consolidés établis à un niveau supérieur, publiés dans l'autre Etat membre (art. 57 de la 4^e directive). Par le dépôt en Belgique de ces comptes consolidés auprès de la Centrale des bilans, la société étrangère satisfait à son obligation de publication en Belgique prévue par l'article 107 § 1^{er}, C.Soc.;
- si les prescriptions juridiques pertinentes du pays d'origine de la société étrangère traduisent des options de la 4^e directive, plus sévères dans le pays d'origine qu'en Belgique, les comptes à publier en Belgique devront être établis conformément à ces prescriptions plus sévères, même si la législation belge ne pose pas de telles exigences aux sociétés qui en relèvent.

B. Sociétés d'un pays non-Etat membre de l'U.E.

Ces sociétés ne sont pas soumises à la 4^e directive CEE. Les sociétés extra-européennes tenues dans leur pays d'origine d'établir et de publier des comptes annuels doivent, lorsqu'elles s'établissent en Belgique ou font appel en Belgique au marché des capitaux, publier leurs comptes dans la forme où ils ont été établis et publiés dans leur pays d'origine, même si ces comptes annuels ne sont pas équivalents à des comptes établis en conformité avec la quatrième directive.

2.2. Forme des comptes consolidés

A. Sociétés d'un pays Etat membre de l'U.E.

Ces sociétés sont soumises aux dispositions de la 7^e directive CEE. Ce qui a été exposé pour les comptes annuels statutaires (voir ci-dessus 2.1. A.) est d'application analogue pour les comptes consolidés à déposer par les sociétés étrangères.

Les exemptions et les dispenses accordées, ainsi que les règles plus sévères prescrites par le pays d'origine conformément à la 7^e directive, sont d'application en Belgique pour les comptes consolidés à publier.

B. Sociétés d'un pays non-Etat membre de l'U.E.

Ces sociétés ne sont pas soumises aux dispositions de la 7^e directive CEE.

Les comptes consolidés à déposer en Belgique ont la forme dans laquelle ils ont été publiés dans le pays d'origine. La publicité requise en Belgique concerne-t-elle les comptes consolidés comprenant le bilan, le compte de résultats et l'annexe ainsi qu'éventuellement un état des flux de trésorerie (cash flow statement)? En outre, dans certains pays, les sociétés cotées doivent publier un dossier par enregistrement auprès d'une autorité publique. La Commission des Normes comptables est d'avis que les comptes consolidés à publier doivent s'interpréter au regard du droit belge et du droit européen. Les mots « *dans la forme dans laquelle ces comptes ont été établis, contrôlés et publiés selon le droit de l'Etat dont la société étrangère relève* » ne doivent dès lors pas être interprétés comme impliquant la publication en Belgique de l'ensemble du dossier à déposer dans le pays d'origine.

3. Champ d'application

Si certaines sociétés étrangères étaient de droit belge, elles ne seraient pas tenues de publier leurs comptes annuels, compte tenu de leur forme ou de leur taille.

Il s'agit des sociétés en nom collectif, sociétés en commandite simple et des sociétés coopératives à responsabilité illimitée;

- pour autant qu'elles soient petites au sens de l'article 15, § 1^{er} du C.Soc.; ou
- pour autant que tous leurs associés indéfiniment responsables soient des personnes physiques.

La Commission des Normes comptables estime qu'il paraît difficile de justifier que le législateur belge exige, sans motifs sérieux et fondés, davantage des sociétés étrangères que des sociétés belges similaires.

La Commission considère que ces sociétés ne sont pas soumises par le Code des sociétés à l'obligation de publier des comptes annuels. Elles sont en revanche tenues de publier leurs actes sociaux.

4. Périmètre de consolidation

Le renvoi fait dans le Code des sociétés au droit national de la société étrangère ne concerne pas uniquement la forme des comptes consolidés à publier mais inclut la détermination du périmètre de consolidation. Le droit national est d'application en ce qui concerne la consolidation, en cas de consortium, que seul un nombre limité de pays Etats membres de l'U.E. ont retenu comme critère de consolidation, en conformité avec la septième directive CEE.

Michel VANDER LINDEN
Réviseur d'entreprises honoraire

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