

COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2016/15 - Rémunérations aux administrateurs et aux associés actifs

Avis du 7 septembre 2016¹

I. Généralités

1. Le présent avis examine le traitement comptable à réserver aux rémunérations perçues par un administrateur, un gérant ou un associé actif.
2. Bien que la fonction d'administrateur de société ne puisse pas être exercée dans le cadre d'un contrat de travail, un administrateur peut librement choisir² de conclure un contrat de travail avec la société moyennant le respect de deux conditions cumulatives. Premièrement, il doit exercer au sein de la société, indépendamment de sa fonction d'administrateur, une autre fonction comprenant des activités nettement distinctes de sa fonction d'administrateur. Le contrat de travail est par conséquent conclu pour ces activités et non pour les activités d'administrateur. Deuxièmement, les activités faisant l'objet du contrat de travail doivent être exercées sous un lien de subordination.³ L'administrateur peut dès lors percevoir une rémunération en sa qualité d'administrateur et une autre rémunération en vertu de son contrat de travail.
3. Le Code des sociétés (ci-après: C.Soc.) prévoit explicitement la faculté de nommer une personne morale administrateur ou gérant d'une société. Cette personne morale doit désigner, le cas échéant, un représentant permanent qui est chargé de l'exécution de cette mission au nom et pour le compte de la personne morale.⁴ Certaines dispositions légales peuvent néanmoins empêcher l'exercice d'un mandat d'administrateur par une personne morale ou le versement de rémunérations par l'intermédiaire de sociétés dites de management.⁵

¹ Le présent avis a été élaboré après la publication pour consultation publique d'un projet d'avis le 31 mai 2016 sur le site de la CNC.

² Cette faculté peut évidemment être limitée par des dispositions statutaires et/ou légales. Ainsi, il sera par exemple impossible qu'un gérant d'une SPRL, qui est également le seul associé, conclut un contrat de travail avec cette SPRL.

³ K.Geens et M. Wyckaert, *Beginselen van Belgisch Privaatrecht IV, Verenigingen en vennootschappen, Deel II*, Malines, Wolters Kluwer, 2011, n° 232 Sociaal statuut van bestuurders en zaakvoerders.

⁴ Article 61, § 2, C.Soc.

⁵ Voir, par exemple, dans ce sens la loi du 19 décembre 2012 relative à la rémunération des membres du personnel et des mandataires des organismes d'intérêt public, des entreprises publiques autonomes et des personnes morales sur lesquelles l'Etat exerce directement ou indirectement une influence dominante, en tant que personne physique.

II. Traitement comptable

A. 618 Rémunérations, primes pour assurances extra-légales, pensions de retraite et de survie des administrateurs, gérants, associés actifs et dirigeants d'entreprise, qui ne sont pas attribués en vertu d'un contrat de travail

4. Le poste 618⁶ *Rémunérations, primes pour assurances extra-légales, pensions de retraite et de survie des administrateurs, gérants, associés actifs et dirigeants d'entreprise, qui ne sont pas attribués en vertu d'un contrat de travail* comprend les rémunérations directes et indirectes et les pensions des administrateurs, gérants et associés actifs qui ne sont pas attribuées en vertu d'un contrat de travail.

5. Comme mentionné ci-dessus, une rémunération attribuée à un administrateur ou gérant en vertu de son mandat ne l'est jamais en vertu d'un contrat de travail. Toute rémunération attribuée à un administrateur ou à un gérant en raison de l'exercice de son mandat est dès lors comptabilisée au compte 618 *Rémunérations, primes pour assurances extra-légales, pensions de retraite et de survie des administrateurs, gérants, associés actifs et dirigeants d'entreprise*.

6. Un administrateur peut percevoir des rémunérations autres que la rémunération perçue pour l'exercice de son mandat. Son mandat d'administrateur ou de gérant peut également être non rémunéré. Lorsqu'une telle rémunération est attribuée en vertu d'un contrat de travail, elle est reprise dans un compte 62 comme frais de personnel (voir *infra*). Lorsque cette rémunération est attribuée pour un autre motif que la rémunération pour le mandat ou la rémunération en vertu d'un contrat de travail, cette rémunération, par exemple pour d'autres prestations de services spécifiques, est comptabilisée à un sous-compte approprié du compte 61 *Services et biens divers*⁷.

7. Ce traitement comptable est d'application générale, indépendamment du fait que le mandat d'administrateur ou de gérant soit exercé par une personne physique ou une personne morale.

8. Les règles précitées sont applicables par analogie aux grandes associations et aux fondations. En effet, l'arrêté royal du 19 décembre 2003 relatif aux obligations comptables et à la publicité des comptes annuels de certaines associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations ne prévoit aucun régime dérogatoire pour l'usage du compte 618 *Rémunérations, primes pour assurances extra-légales, pensions de retraite et de survie des administrateurs, gérants, associés actifs et dirigeants d'entreprise, qui ne sont pas attribués en vertu d'un contrat de travail*.

⁶ Ce compte a été introduit par l'AR du 4 août 1996 relatif au bilan social. L'avis CNC 153/1 - Associés actifs se réfère à la réglementation qui était applicable avant l'introduction du compte.

⁷ Soit, selon le cas, sur un compte 60, 64 ou 66.

B. 6201 Personnel de direction

9. Les rémunérations perçues par un administrateur, un gérant ou un associé actif en vertu d'un contrat de travail conclu avec la société sont en principe comptabilisées au compte 6201⁸ *Personnel de direction*.

10. Au compte 6201 *Personnel de direction* sont comptabilisées les rémunérations des travailleurs occupés sous un contrat de travail, qui répondent à la définition du personnel de direction prévue par l'article 4, 4^e de la loi du 4 décembre 2007 relative aux élections sociales. La loi définit « personnel de direction » comme « les personnes chargées de la gestion journalière de l'entreprise, qui ont pouvoir de représenter et d'engager l'employeur, ainsi que les membres du personnel directement subordonnés à ces personnes, lorsqu'ils remplissent également des missions de gestion journalière ». Cette référence à la loi du 4 décembre 2007 relative aux élections sociales vise uniquement à identifier les charges à comptabiliser au compte 6201 *Personnel de direction*. La Commission observe que le fait que la société organise ou soit tenue d'organiser des élections sociales en vertu de cette loi, est sans incidence sur l'obligation d'utiliser le compte 6201 *Personnel de direction*.

11. Deux personnes morales ne peuvent jamais être liées par un contrat de travail. Le compte 6201 *Personnel de direction* ne peut dès lors jamais être utilisé pour la comptabilisation d'une quelconque rémunération versée à une personne morale.

12. Les règles précitées sont applicables par analogie aux grandes associations et aux fondations. En effet, l'arrêté royal du 19 décembre 2003 relatif aux obligations comptables et à la publicité des comptes annuels de certaines associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations ne prévoit aucun régime dérogatoire pour l'usage du compte 6201 *Personnel de direction*.

C. 695 Administrateurs ou gérants

13. Le compte 695 *Administrateurs ou gérants* est utilisé pour la comptabilisation des rémunérations attribuées aux administrateurs ou gérants au titre de distribution de bénéfice. Dans le cadre du maintien du capital, le C.Soc. limite ces attributions au bénéfice distribuable.⁹ Les rémunérations distribuées aux membres de l'organe d'administration en fonction du bénéfice net sont également appelées « tantièmes ».^{10,11}

⁸ Le compte 6201 du PCMN prend son origine dans l'AR du 7 mars 1978 déterminant la teneur et la présentation d'un plan comptable minimum normalisé. Le contenu de ce compte n'était toutefois pas encore déterminé lors de son introduction. Dans le rapport au Roi précédant cet AR, le législateur affirme que la rubrique 6201 a été laissée ouverte pour permettre l'insertion ultérieure d'un compte relatif aux rémunérations du personnel de direction, au moment où une définition légale ou réglementaire du « personnel de direction » aura été arrêtée (MB, 13 mai 1978, 5565). L'article 26 de l'AR du 18 octobre 1978 relatif aux conseils d'entreprise et aux comités de sécurité, d'hygiène et d'embellissement des lieux de travail prévoit une définition de la notion « personnel de direction ». Maintenant cette définition est reprise dans la loi du 4 décembre 2007 relative aux élections sociales.

⁹ Article 320 pour la SPRL, article 429 pour la SCRL, article 617 pour la SA (et article 657 pour SCA).

¹⁰ R. TAS, *Winstuitkering, kapitaalvermindering en –verlies in NV en BVBA*, Kalmthout, Biblo, 2003, n° 211 renvoyant à J. VAN RYN, *Principes de droit commercial*, n° 777 et J. RONSE, *Algemeen deel van het vennootschapsrecht*, 1975, 310.

¹¹ Voir également l'arrêt rendu par la Cour de Cassation du 24 octobre 2013 libellé comme suit : « (...) les tantièmes, fussent-ils assimilés fiscalement à des rémunérations, doivent être considérés, en vertu du droit des sociétés, comme une indemnité

14. La doctrine soutient que les rémunérations ordinaires d'administrateur versées sous la forme d'un montant fixe (mensuel) ne constituent pas des distributions au sens de l'article 617¹² C.Soc. Il est vrai que, dans certains cas, la distinction entre rémunérations ordinaires et distributions de bénéfices peut être purement formelle, par exemple au sein de petites sociétés dont les actionnaires et les administrateurs sont les mêmes personnes. Dans ce cas, les administrateurs pourraient facilement contourner les limitations en matière de distribution de bénéfices. S'il devait s'avérer que les « rémunérations » attribuées ne sont pas raisonnablement en rapport avec les prestations fournies, ces « rémunérations » seraient susceptibles d'être requalifiées comme une distribution déguisée et, par conséquent, annulées car contraires à l'article 617 C.Soc., entraînant éventuellement le remboursement de ces « rémunérations » par les administrateurs.¹³

15. Le compte 695 *Administrateurs ou gérants* est utilisé et ce indépendamment du fait que la rémunération soit attribuée à une personne physique ou à une personne morale.

16. L'arrêté royal du 19 décembre 2003 relatif aux obligations comptables et à la publicité des comptes annuels de certaines associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations ne reprend pas le compte 695 *Administrateurs ou gérants*. L'attribution d'une partie du profit à un administrateur d'une association sans but lucratif ne cadre pas avec la spécificité d'une telle entité.

D. Mentions dans l'annexe

17. L'annexe au schéma complet des comptes annuels doit mentionner le montant des rémunérations directes et indirectes aux administrateurs et gérants, pour autant que cette mention ne porte pas à titre exclusif ou principal sur la situation d'une seule personne identifiable.¹⁴

18. Les règles précitées sont applicables par analogie aux administrateurs d'une grande association ou fondation.¹⁵

variable qui est fonction des bénéfices et pas comme une rémunération. (...) Lors du partage des bénéfices, il appartient à l'assemblée générale de distribuer, le cas échéant, des tantièmes en respectant cette disposition. Il appartient à l'assemblée générale, sauf limitation de ce droit dans les statuts, de fixer les modalités de cette distribution aux administrateurs. Il est, en principe, loisible à l'assemblée générale de n'accorder cette allocation qu'aux administrateurs qui ont contribué par leurs prestations au résultat de l'exercice concerné, même si ceux-ci ne sont plus administrateurs de la société au moment de la décision de l'assemblée générale. »

¹² Voir également, par analogie, les articles 340, 429 (et 657) du C.Soc.

¹³ B. TILLEMANS, *Bestuur van vennootschappen*, Bruges, die Keure, 2005, n° 738 renvoyant à R. TAS, *Winstuitkering, kapitaalvermindering en -verlies in NV en BVBA*, Kalmthout, Biblo, 2003, n° 218.

¹⁴ Article 91, XIX, deuxième tiret, AR C.Soc. Des obligations similaires ne sont pas applicables au schéma abrégé et au microschéma.

¹⁵ Arrêté royal du 19 décembre 2003 relatif aux obligations comptables et à la publicité des comptes annuels de certaines associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations.

III. Exemple

19. La gestion d'une société anonyme est assurée par deux personnes physiques et une personne morale.

Une rémunération annuelle de 2.000 euros hors TVA est attachée à un mandat des administrateurs.¹⁶ Outre son mandat d'administrateur, la personne physique A a également conclu avec la société un contrat de travail qui lui attribue une rémunération de 60.000 euros sur base annuelle. La personne physique B et l'administrateur-personne morale perçoivent uniquement la rémunération d'administrateur de 2.000 euros.

A l'occasion de l'affectation du résultat, chacun des administrateurs se voit attribuer également un tantième de 2.500 euros hors TVA.

A. Ecritures dans le chef de la société distributrice

Ecritures au cours de l'exercice

618	Rémunérations, primes pour assurances extra-légales, pensions de retraite et de survie des administrateurs, gérants, associés actifs et dirigeants d'entreprise, qui ne sont pas attribués en vertu d'un contrat de travail	6.000	
411 ¹⁷	TVA à récupérer		420 ¹⁸
	à 453 Précomptes retenus		1.032 ¹⁹
	455 Rémunérations		5.388
6201	Personnel de direction	60.000	
621	Cotisations patronales d'assurances sociales	19.458	
	à 453 Précomptes retenus		19.791
	454 Office National de la Sécurité Sociale		27.300
	455 Rémunérations		32.367

Ecritures d'affectation du résultat

695	Administrateurs ou gérants	7.500	
	à 472 Tantièmes de l'exercice		7.500

¹⁶ En ce qui concerne les aspects relatifs à la TVA, l'exemple a été basé sur les points de vue de l'administration fiscale repris dans les décisions n° E.T.125.180 du 20.11.2014 et E.T.127.850 du 30.03.2016.

¹⁷ L'exemple part de l'hypothèse que la société dispose d'un droit à déduction totale de la TVA et l'administrateur ne bénéficie pas du régime d'exemption prévu à l'article 56bis du Code de la TVA (petites entreprises).

¹⁸ 21 % x 2.000 (rémunération pour un administrateur-personne morale).

¹⁹ Précompte professionnel retenu calculé conformément à l'annexe III de l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992.

Ecritures lors de l'assemblée générale – réception de la facture - attribution du tantième (exercice suivant)

472	Tantièmes de l'exercice		7.500
411	TVA à récupérer ²⁰		525 ²¹
	à 453	Précomptes retenus	1.308 ²²
	5500	Etablissements de crédit : compte courants	6.717

B. Comptabilisation du tantième dans le chef de l'administrateur-personne morale bénéficiaire si celui-ci tient une comptabilité en partie double

Ecritures à l'attribution (au cours de l'assemblée générale) – délivrance de la facture

416	Créances diverses		3.025
	à 451 ²³	TVA à payer	525
	743 ²⁴	Produits d'exploitation divers	2.500

Cet avis remplace l'avis CNC 153/1 - Associés actifs.

²⁰ L'administration considère que, eu égard aux tantièmes dont une société obtient le paiement auprès d'une autre société dans laquelle elle exerce un mandat d'administrateur ou de gérant, le moment d'exigibilité de la TVA est la date à laquelle l'assemblée générale annuelle de la société distributrice prend la décision de procéder à la distribution des tantièmes, peu importe la date de clôture de l'exercice comptable, la date d'émission de la facture ou encore la date de paiement des tantièmes.

²¹ 21 % x 2.500 (tantième pour un administrateur-personne morale).

²² Bien que sous l'angle fiscal, le tantième grève déjà l'exercice pour lequel il est octroyé, ce tantième n'est imposable que dans l'exercice au cours duquel il est octroyé ou mis en paiement. Le précompte professionnel grevant le tantième est exigible en raison du paiement ou de l'attribution des rémunérations imposables et devient exigible dans les quinze jours après la fin du mois au cours duquel les revenus ont été payés ou attribués (articles 273 et 412 du Code des impôts sur les revenus).

²³ Dans l'hypothèse où l'administrateur-personne morale n'applique pas le régime d'exemption prévu à l'article 56bis du Code TVA (petite entreprise).

²⁴ Soit le compte 70 *Chiffre d'affaires* si l'activité d'administrateur constitue l'activité principale.