

COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2016/3 - Application des critères de taille visés aux articles 15 et 15/1 C.Soc.

Avis du 13 avril 2016¹

I. Généralités

1. La loi du 18 décembre 2015 transposant la Directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la Directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les Directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil² (ci-après : la loi du 18 décembre 2015) a modifié les critères de taille applicables aux sociétés. Les critères de taille sont fixés par les articles 15 et 15/1 du Code des sociétés (ci-après: C.Soc.). Le présent avis précisera leur application pour les exercices qui commencent après le 31 décembre 2015.³

2. Les principales modifications sont les suivantes:

- a. les seuils relatifs au chiffre d'affaires annuel et au total du bilan ont été adaptés à l'indice des prix à la consommation;⁴
- b. le dépassement du seuil de 100 travailleurs n'a plus automatiquement pour effet qu'une société ne peut plus être qualifiée de petite;
- c. pour les sociétés autres que sociétés mères, les critères ne sont plus appliqués sur une base consolidée;
- d. dorénavant, une petite société ne sera qualifiée de grande que lorsqu'elle aura dépassé les critères au cours de deux exercices consécutifs;
- e. une sous-catégorie de « microsociétés » est introduite dans la catégorie des petites sociétés ;
- f. la méthode de calcul du nombre de travailleurs occupés a été modifiée (calcul sur la base de l'inscription à la DIMONA au lieu de l'inscription au registre du personnel).

3. L'article 15 C.Soc. opère une distinction, sur la base du chiffre d'affaires annuel et du total du bilan, entre les « grandes »⁵ sociétés et les petites sociétés. En vertu de l'article 15, § 1^{er} C.Soc., les

¹ Le présent avis a été élaboré après la publication pour consultation publique d'un projet d'avis le 14 janvier 2016 sur le site de la CNC.

² MB, 30 décembre 2015.

³ Pour les exercices ayant pris cours le 31 décembre 2015 ou avant, nous renvoyons à l'avis CNC 2010/5 - Calcul des critères de l'article 15 C. Soc., *Bulletin CNC*, n° 54, octobre 2010, 25-32. Pour les exercices ayant pris cours après le 31 décembre 2015, le présent avis remplace l'avis 2010/5 précité.

⁴ Ceci a pour effet de faire correspondre les seuils aux limites prévues à l'article 3 de la Directive précitée.

⁵ Le C.Soc. prévoit une définition de la petite société mais ne contient aucune définition de la « grande » société. Dans le présent avis, il y a lieu d'entendre par « grande société », une société qui ne répond pas aux critères pour être qualifiée de petite. La Commission souligne qu'une « grande société » telle que visée par le présent avis, ne s'entend dès lors pas au sens des grandes sociétés définies par la Directive 2013/34/UE précitée. Deux membres de la Commission demandent l'ajout du passage suivant : « Deux membres de la Commission présents lors de la délibération du présent avis ne se rallient pas à l'utilisation de l'expression « grande société » pour qualifier les sociétés qui ne satisfont pas aux critères de l'article 15 du

petites sociétés sont les sociétés dotées de la personnalité juridique qui, pour le dernier exercice clôturé, ne dépassent pas plus d'un des critères suivants:

- nombre de travailleurs occupés, en moyenne annuelle : 50 ;
- chiffre d'affaires annuel, hors TVA : 9.000.000 euros ;
- total du bilan : 4.500.000 euros.

4. L'article 15/1 C.Soc. prévoit qu'une microsociété est une petite société dotée de la personnalité juridique qui à la date de clôture des comptes n'est pas une société filiale ou une société mère et ne dépasse pas plus d'une des limites suivantes:

- nombre de travailleurs occupés, en moyenne annuelle : 10 ;
- chiffre d'affaires annuel, hors TVA : 700.000 euros ;
- total du bilan : 350.000 euros.

Les microsociétés sont définies comme une sous-catégorie des petites sociétés si bien que dans les cas où des dispositions légales font référence aux petites sociétés, celle-ci s'entend également comme une référence aux microsociétés. Étant donné que les microsociétés sont définies comme une sous-catégorie des petites sociétés, les règles prévues à l'article 15 C.Soc. s'appliquent dans leur ensemble aux microsociétés, sauf si l'article 15/1 C.Soc. prévoit explicitement une disposition dérogatoire.

II. Nombre de travailleurs occupés

A. *Seuil*

5. Le nombre de travailleurs occupés en moyenne annuelle est un des critères visés aux articles 15 et 15/1 C.Soc.

6. Les comptes annuels relatifs aux exercices comptables qui commencent à partir du 1^{er} janvier 2016 ne sont plus soumis à la règle prévoyant qu'une société ne peut plus être qualifiée de petite dès qu'elle emploie plus de 100 travailleurs.⁶ Le nombre de travailleurs occupés n'est dès lors plus un critère déterminant.

Code des sociétés. En effet, cette expression crée une confusion avec la définition, différente, de « grande entreprise » donnée à l'article 3, paragraphe 4, de la directive 2013/34/UE, ou avec les sociétés qui atteignent les critères de taille pouvant les amener à faire rapport sur les paiements aux gouvernements (article 96/2 du Code des sociétés). L'expression « sociétés autres que petites » ou « sociétés qui ne sont pas considérées comme petites » serait préférable. Elle correspondrait du reste mieux à celle retenue par le législateur lui-même (cf. article 196, § 2, du Code des impôts sur les revenus). »

⁶ Voir l'article 15, § 1^{er} C.Soc. avant son remplacement par l'article 3 de la loi du 18 décembre 2015. L'établissement obligatoire de comptes annuels selon le schéma complet dès qu'une société emploie plus de 100 travailleurs est encore mentionné dans d'autres lois, par exemple dans la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie.

B. Méthode de calcul du nombre de travailleurs occupés

7. Le nombre de travailleurs occupés en moyenne annuelle est le nombre moyen des travailleurs en équivalent temps plein inscrits à la banque de données DIMONA à la fin de chaque mois de l'exercice comptable.⁷

8. Pour la partie des travailleurs employés par la société non soumise à l'obligation d'inscription à la banque de données DIMONA, le nombre de travailleurs occupés en moyenne annuelle est égal au nombre moyen des travailleurs occupés à temps plein inscrits au registre général du personnel ou dans un document équivalent à la fin de chaque mois de l'exercice concerné.

9. Le nombre de travailleurs en équivalent temps plein correspond au volume de travail exprimé en équivalents temps plein, à calculer pour les travailleurs occupés à temps partiel sur la base du nombre d'heures à prester contractuellement, par rapport à la durée normale de travail d'un travailleur à temps plein comparable (travailleur de référence).

III. Chiffre d'affaires

A. Règle générale

10. L'article 96, I.A. de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés (ci-après: AR C.Soc.) décrit le chiffre d'affaires comme le montant des ventes de biens et des prestations de services à des tiers, relevant de l'activité habituelle de la société, déduction faite des réductions commerciales sur ventes (remises, ristournes et rabais). Ce montant ne comprend pas la taxe sur la valeur ajoutée et les autres impôts directement liés au chiffre d'affaires. Sont également comprises dans le chiffre d'affaires, les interventions des pouvoirs publics en compensation de moindres recettes consécutives à la politique de tarification appliquée. Le chiffre d'affaires comprend en outre, en ce qui concerne les commerçants-personnes physiques, les prélèvements en nature autres que pour les besoins de leur commerce. La Commission a déjà publié dans le passé un certain nombre d'avis relatifs au contenu de la notion de chiffre d'affaires.⁸

⁷ Article 15, § 5, alinéas 1^{er} et 2, C.Soc., article 15/1, § 5, alinéas 1^{er} et 2 C.Soc.

⁸ Avis CNC relatifs à la nature du chiffre d'affaires : voir notamment l'avis CNC 100 - Chiffre d'affaires – Notion, *Bull. CNC*, n° 1, août 1977, 11; compte tenu du fait qu'aucune compensation ne peut être effectuée entre les charges et les produits, les charges redevables font partie du chiffre d'affaires si cette répercussion fait partie de l'activité habituelle de l'entreprise, ou si l'entreprise paie ces charges pour son propre compte et non comme mandataire pour le compte d'un tiers, son mandant. En ce qui concerne le chiffre d'affaires d'intermédiaires : voir l'avis CNC 103 - Chiffre d'affaires – Intermédiaires, *Bull. CNC*, n° 1, août 1977, 12-14 ; le droit d'accise qui grève certains produits n'est pas directement lié au chiffre d'affaires et n'est dès lors pas déductible du montant de ce dernier: voir l'avis CNC 2013/11 - Notion « chiffre d'affaires » : refacturation des impôts et accises, *Bull. CNC*, n° 66, août 2013, 40-41; Les royalties perçues sont imputées au « chiffre d'affaires », si elles relèvent de l'activité habituelle de l'entreprise ou se situent dans le prolongement direct de son activité principale: voir l'avis CNC 104 - Royalties, *Bull. CNC*, n° 1, août 1977, 15; D'autres avis CNC relatifs au chiffre d'affaires sont les avis CNC 102 - Chiffre d'affaires - Ventes C.I.F. (Cost, Insurance, Freight), *Bull. CNC*, n° 1, août 1977, 11, avis CNC 103/2 - Chiffre d'affaires des expéditeurs et l'avis CNC 103/3 - Chiffre d'affaires des agents maritimes, *Bull. CNC*, n° 22, 22 juin 1988, 3.

Le PCMN prévoit dans la rubrique 70 *Chiffre d'affaires*, la subdivision suivante:

700 à 707 *Ventes et prestations de services*

708 *Remises, ristournes et rabais accordés (-)*

Exemple

Le compte de résultats présente les données suivantes:

- chiffre d'affaires : 3.300.000 euros ;
- autres produits d'exploitation : 200.000 euros ;
- produits financiers (dividendes): 700.000 euros ; et
- produits financiers non récurrents⁹ : 550.000 euros.

Par application de la règle générale visée à l'article 96, I.A. AR C.Soc., le chiffre d'affaires s'élève à 3.300.000 euros.

B. Régime dérogatoire

11. Lorsque plus de la moitié des produits résultant de l'activité normale d'une société sont des produits non visés par la définition du poste « chiffre d'affaires », il y a lieu, pour l'application des critères de taille de la société, d'entendre par « chiffre d'affaires », le total des produits d'exploitation et financiers, à l'exclusion des produits non récurrents.¹⁰

12. En ce qui concerne les produits d'exploitation, à l'exclusion des produits d'exploitation non récurrents, cela implique pour le régime dérogatoire qu'en plus du chiffre d'affaires classique, l'augmentation ou la réduction des en-cours de fabrication, produits finis, immobilisations destinées à la vente et commandes en cours d'exécution doit également être prise en compte ainsi que la production immobilisée et les autres produits d'exploitation. Les « Autres produits d'exploitation » comprennent les produits provenant de tiers, relatifs à l'exploitation, qui ne résultent pas de la vente de biens ou de prestations de services à des tiers, relevant de l'activité habituelle de la société, et qui ne relèvent pas de la catégorie des produits financiers ou des produits non récurrents. Sont notamment portés sous cette rubrique les subsides ou montants compensatoires à l'importation ou à l'exportation et les subsides d'exploitation ainsi que les plus-values sur réalisation de créances commerciales.¹¹

⁹ Les nouveaux modèles du compte de résultats annexés à la Directive 2013/34/UE ne prévoient plus de rubriques pour les produits exceptionnels et les charges exceptionnelles. Ces résultats devront dorénavant être qualifiés, selon leur nature, de résultats d'exploitation ou de résultats financiers. Pour souligner la différence avec l'ancien régime, il est décidé de parler de résultats « non récurrents » au lieu de résultats « exceptionnels » (Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 18 décembre 2015 transposant la Directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la Directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les Directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil).

¹⁰ Articles 15, § 5, alinéa 3 et 15/1, § 5, alinéa 3 C.Soc.

¹¹ Article 96, I.D., AR C.Soc.

13. En ce qui concerne les produits financiers, à l'exclusion des produits financiers non récurrents, il faut également entendre, pour le régime dérogatoire, les « Autres produits financiers ». Ils sont composés des plus-values sur réalisation de créances autres que commerciales, de placements de trésorerie et de valeurs disponibles, les subsides en capital et en intérêts portés en résultats, les différences de change et les écarts de conversion des devises sauf s'ils se rattachent de manière spécifique à d'autres résultats, auquel cas ils peuvent être portés sous le même poste que ceux-ci, et tous les produits de nature financière qui ne se rattachent pas à des éléments déterminés de l'actif.¹²

Exemple

Le compte de résultats présente les chiffres suivants:

- chiffre d'affaires : 300.000 euros ;
- autres produits d'exploitation (à l'exception des produits non récurrents): 850.000 euros ;
- autres produits financiers (à l'exception des produits non récurrents): 2.700.000 euros ; et
- produits d'exploitation et produits financiers non récurrents: 550.000 euros.

Les trois premiers postes résultent de l'activité courante de la société. Leur total s'élève à 3.850.000 euros, dont plus de la moitié représente des produits hors « Chiffre d'affaires » (chiffre d'affaires au sens de l'article 96, I.A AR C.Soc.). Dans ce cas, le montant de 3.850.000 euros¹³ est considéré comme chiffre d'affaires pour l'application des seuils de l'article 15, § 1^{er} C.Soc.

C. Durée d'exercice supérieure ou inférieure à douze mois

14. En règle générale, un exercice a une durée de douze mois. De l'avis de la Commission, l'absence d'autorisation explicite stipulant qu'un exercice peut avoir une durée supérieure ou inférieure à douze mois, démontre que le législateur s'oppose à ce que de manière systématique l'exercice ait une durée qui diffère d'une durée de douze mois. Cependant, une prolongation ou un abrègement exceptionnel de l'exercice jusqu'à une durée supérieure ou inférieure à douze mois peut être permise.¹⁴ La durée d'un exercice ne peut toutefois pas dépasser 24 mois moins un jour calendrier.¹⁵

15. Lorsque l'exercice a exceptionnellement une durée inférieure ou supérieure à douze mois, le calcul du critère du chiffre d'affaires de l'exercice s'effectue en multipliant le montant du chiffre d'affaires par une fraction dont le dénominateur est douze et le numérateur le nombre de mois compris dans l'exercice considéré, tout mois commencé étant compté pour un mois complet.¹⁶

¹² Article 96, IV.C., AR C.Soc.

¹³ 300.000 - 850.000 - 2.700.000

¹⁴ Voir l'avis CNC 2010/10 – Durée de l'exercice, *Bull. CNC*, n° 55, janvier 2010, 25-27.

¹⁵ Articles 15, § 4 et 15/1, § 4, C.Soc.

¹⁶ Article 15, § 4 (et 15/1, § 4) C.Soc. pour le régime général et l'article 15, § 5, alinéa 3, (et 15/1, § 5, alinéa 3) pour le régime dérogatoire.

IV. Calcul sur base consolidée

A. *Champ d'application*

16. En principe, le dépassement ou non des critères de taille s'apprécie sur la base des comptes sociaux.¹⁷

17. Les sociétés mères et les sociétés constituées avec pour unique but d'éviter de devoir communiquer certaines informations, sont tenues d'appliquer les seuils sur base consolidée.¹⁸

18. Les sociétés constituant un consortium sont assimilées à une société mère.¹⁹ Étant donné que les microsociétés sont définies comme une sous-catégorie des petites sociétés, toutes les règles prévues à l'article 15 C.Soc. sont applicables aux microsociétés, sauf si l'article 15/1 C.Soc. prévoit explicitement une disposition dérogatoire. Ceci implique qu'aucun membre²⁰ du consortium ne peut être une microsociété.

19. L'application des seuils sur une base consolidée s'applique exclusivement à la seule société mère, à l'exclusion des sociétés liées, pour autant que ces dernières ne soient pas des sociétés mères elles-mêmes. L'application des critères de taille sur une base consolidée n'implique pas que la société mère soit effectivement tenue de publier des comptes consolidés.

20. La Commission fait remarquer que l'application des seuils sur une base consolidée doit tenir compte des données de toutes les sociétés liées. En effet, une société liée reste une société liée, même si, par application des dispositions en matière de consolidation prévues à l'AR C.Soc., elle est laissée en dehors du périmètre de consolidation.²¹ En effet, la faculté offerte par les articles 107 à 112 de l'AR C.Soc, n'est par reprise à l'article 15, § 6 C.Soc.

B. *Méthodes de calcul*

21. Pour les sociétés mères, l'appréciation du dépassement des critères de taille s'effectue sur une base consolidée. En vue de réduire les contraintes administratives pour les entreprises, l'article 15, § 6, alinéa 2 C.Soc. prévoit dorénavant la faculté d'appliquer une méthode de calcul simplifiée.

¹⁷ Pour les comptes annuels afférents aux exercices ayant pris cours au plus tard le 31 décembre 2015, l'application des critères de taille s'effectuait toujours sur une base consolidée (pour les sociétés liées).

¹⁸ Article 15, § 6 et § 7, alinéa 1^{er} C.Soc. Il ressort de la définition de l'article 15/1 C.Soc. qu'une microsociété ne peut jamais être une société mère, dès lors qu'il n'est pas prévu de calcul correspondant sur une base consolidée applicable aux microsociétés. L'évaluation intervient à la date de clôture du bilan.

¹⁹ Article 15, § 7, alinéa 2, C.Soc.

²⁰ Un membre d'un consortium est assimilé à une société mère. Une société filiale d'un membre d'un consortium qui n'est pas une société mère et qui ne dépasse pas, sur base individuelle, les seuils applicables aux petites sociétés, est qualifiée de petite.

²¹ Par conséquent, elle doit être prise en considération pour le calcul, sur base consolidée, du chiffre d'affaires, du total du bilan et du nombre de travailleur occupés.

1. Consolidation société mère

22. Cette première méthode implique pour une société mère que les critères de taille sont appliqués sur la base des chiffres de l'ensemble du groupe auquel appartient cette société mère. En principe, le calcul du chiffre d'affaires consolidé et du total du bilan consolidé s'effectue par application des dispositions en matière de consolidation de l'AR C.Soc., ce qui signifie notamment qu'il est procédé aux omissions et des compensations visées aux articles 137, 144 et 146 de l'AR C.Soc.

23. L'appréciation sur la base des données de l'ensemble du groupe s'opère non seulement au regard de la société mère tête de groupe, mais également au regard de toutes les sociétés qui appartiennent au groupe et qui, elles aussi, sont des sociétés mères.

24. Pour obtenir le nombre de travailleurs occupés, il faut appliquer la méthode de calcul prévue à la Rubrique II. *Effectif*, du nombre de travailleurs occupés en moyenne annuelle par société dans l'ensemble des sociétés liées.

2. Méthode simplifiée : calcul sur une base agrégée du total du bilan et du chiffre d'affaires de toutes les sociétés liées (+ 20%)

25. L'application des seuils sur une base consolidée du chiffre d'affaires et du total du bilan impose des contraintes administratives additionnelles lorsqu'une société n'est pas tenue d'établir des comptes consolidés²² sur la base C.Soc. En effet, une société qui appartient à un groupe de taille réduite²³ est exemptée de l'obligation d'établissement des comptes consolidés.²⁴ Afin d'éviter que l'application des critères de taille nécessite, à elle seule, la réalisation d'un exercice complet de consolidation, la société mère peut appliquer une méthode simplifiée pour apprécier ces critères, notamment en procédant simplement à l'addition des montants globaux du chiffre d'affaires et du total du bilan de toutes les sociétés liées. Dans ce cas, les seuils relatifs au total du bilan et au chiffre net d'affaires sont augmentés²⁵ de vingt pour cent.²⁶ Les seuils majorés de l'article 15, § 1^{er} C.Soc. sont les suivants:

- nombre de travailleurs occupés, en moyenne annuelle : 50 ;
- chiffre d'affaires annuel, hors TVA : 10.800.000 euros ;
- total du bilan : 5.400.000 euros.

26. L'appréciation des données de l'ensemble du groupe s'opère non seulement au regard de la société mère tête de groupe, mais également au regard de toutes les sociétés qui appartiennent au

²² Soit lorsque les dates de clôture du bilan ne sont pas toutes les mêmes, voir le point C. Date d'application des seuils.

²³ La définition d'un groupe de taille réduite est prévue à l'article 16 C.Soc.

²⁴ Article 112, C.Soc.

²⁵ Chiffre d'affaires annuel, hors TVA : 10.800.000 euros; total du bilan: 5.400.000 euros.

²⁶ En effet, l'article 15, § 6 C.Soc. prévoit que si, lors du calcul des seuils indiqués au premier paragraphe, les calculs définis par arrêté royal en vertu de l'article 117, §1^{er} et toute élimination qui en découle ne sont pas effectués, ces seuils relatifs au total du bilan et au chiffre d'affaires net sont augmentés de vingt pour cent.

groupe²⁷ et qui, elles-aussi, sont des sociétés mères. Le calcul des critères de taille selon la méthode simplifiée doit s'effectuer sur la base des chiffres agrégés de la société mère tête de groupe.

27. Pour la détermination du nombre de travailleurs occupés, il est procédé à l'addition, pour l'ensemble des sociétés liées, du nombre moyen de travailleurs occupé par chacune d'entre elles (calculé selon la méthode prévue à la Rubrique II. Effectif).

28. Une société individuelle dispose toujours de la faculté d'appliquer les critères de taille sur la base des chiffres obtenus par la consolidation intégrale de toutes les sociétés liées ou d'appliquer la méthode simplifiée.

3. Exemple

29. La société B, n'étant pas elle-même une société mère, est une société filiale de la société A. Le chiffre d'affaires de la société B représente un montant de 300.000 euros, facturé à la société A. La somme des totaux du bilan des sociétés A et B comprend un montant de 400.000 euros non repris au bilan consolidé de la société A en raison des compensations ou des omissions opérées par application des articles 137 et 144 de l'AR C.Soc.

Société A		Société B	
Chiffre d'affaires	1.000.000	Chiffre d'affaires	8.500.000
Total du bilan	3.000.000	Total du bilan	2.000.000
Nombre de travailleurs occupés:	10	Nombre de travailleurs occupés:	24

Application des critères de taille sur base consolidée

Chiffre d'affaires : $1.000.000 + 8.500.000 - 300.000 = 9.200.000 > 9.000.000$
Total du bilan : $3.000.000 + 2.000.000 - 400.000 = 4.600.000 > 4.500.000$
Nombre de travailleurs occupés: $10 + 24 = 34 < 50$

Conclusion: dépassement de plus d'un des critères sur base consolidée. En conséquence, la société A, société mère, ne peut pas être qualifiée de petite. La société B n'étant pas elle-même une société mère, l'application des critères de taille pour la société B s'effectuera sur une base individuelle. La société B ne dépassant aucun critère sur une base individuelle, pourra dès lors être qualifiée de petite.

Application des critères de taille selon la méthode simplifiée

Chiffre d'affaires : $1.000.000 + 8.500.000 = 9.500.000 < 10.800.000$
Total du bilan : $3.000.000 + 2.000.000 = 5.000.000 < 5.400.000$
Nombre de travailleurs occupés: $10 + 24 = 34 < 50$

²⁷ Sociétés liées au sens de l'article 11 C.Soc.

Conclusion: selon la méthode simplifiée, aucun critère n'étant dépassé sur une base consolidée, la société A ainsi que la société B pourront dès lors être qualifiées de petites.

C. Date d'application des seuils

1. Date de clôture du bilan

30. La Commission estime que, pour les sociétés liées ainsi que pour les sociétés non liées, le chiffre d'affaires annuel et le total du bilan doivent être déterminés à la date de clôture du bilan. Par conséquent, il conviendra également de vérifier à ce moment quelles sont les sociétés liées à la société au sens de l'article 11 C.Soc., quelle que soit la date de clôture du bilan des comptes consolidés de la société mère consolidante. Il n'est pas prévu de date alternative pour la détermination des chiffres consolidés ou agrégés à appliquer lors de l'application des critères de taille comme c'est le cas pour l'établissement des comptes consolidés.²⁸

31. L'application des critères de taille s'effectue dès lors sur la base des derniers comptes annuels établis des sociétés liées.

2. Chiffre d'affaires à prendre en considération d'une société acquise au cours de l'exercice

32. La Commission estime qu'également lorsque le lien ne s'est établi qu'au cours de l'exercice, le chiffre d'affaires de cet exercice doit être pris en considération dans sa totalité pour l'application des critères de l'article 15, § 1^{er} C.Soc. sur une base consolidée.

V. Classification dans une autre catégorie - principe dit de « consistance »

33. Le fait de dépasser ou de ne plus dépasser plus d'un des trois critères visés à l'article 15, § 1^{er} ou l'article 15/1, § 1^{er} C.Soc. n'a d'incidence que si cette circonstance se produit pendant deux exercices consécutifs (principe de « consistance »). Dans ce cas, les conséquences de ce dépassement s'appliqueront à partir de l'exercice suivant l'exercice au cours duquel, pour la deuxième fois, plus d'un des critères ont été dépassés ou ne sont plus dépassés. Un seul dépassement par une société n'entraînera pas la perte de son statut de petite société.²⁹ Une société qui cesse de dépasser pour la première fois plus d'un des critères ne sera pas non plus qualifiée de petite société.³⁰

²⁸ Article 119, alinéa 2, AR C.Soc.

²⁹ Avant l'entrée en vigueur de la loi du 18 décembre 2015, c'est-à-dire avant les exercices ayant pris cours au plus tard le 31 décembre 2015, il n'était question d'une petite société que lorsque celle-ci n'avait pas dépassé, tant le dernier exercice que l'avant dernier exercice, plus d'un des critères prévus à l'article 15 C.Soc. (voir l'avis CNC 2010/5 - Calcul des critères de l'article 15 C.Soc.).

³⁰ Avant l'entrée en vigueur de la loi du 18 décembre 2015, le non dépassement, pendant une seule année, de plus d'un des critères n'était une raison déterminante non plus pour être qualifiée de petite société.

34. Le principe de consistance a été introduit pour éviter que les petites sociétés qui ont connu, par exemple, une année exceptionnelle, soient qualifiées de « grande » en raison de cette année exceptionnelle. La présomption antérieure de la grande taille est ainsi abandonnée au profit de la présomption de la petite taille.³¹

Exemples illustrant le principe de consistance

Année	N	N+1	N+2	N+3	N+4	N+5	N+6	N+7	N+8
Critères	<	>	<	>	<	>	<	>	<
Schéma	A ³²	A	A	A	A	A	A	A	A

Année	N	N+1	N+2	N+3	N+4	N+5	N+6	N+7	N+8
Critères	<	>	>	<	<	>	<	>	<
Schéma	A ³³	A	A	C	C	A	A	A	A

Légende

- > Dépassement de plus d'un des critères à la date de clôture du bilan
- < Dépassement d'un critère au plus à la date de clôture du bilan
- A Schéma abrégé des comptes annuels
- C Schéma complet des comptes annuels

VI. Premier exercice

35. Une société débutante ne dispose pas encore de données historiques pour l'application des critères de taille. Les chiffres pour l'application des critères de taille doivent faire l'objet d'une estimation de bonne foi en début d'exercice. Dans le cas où cette estimation révèle que plus d'un des critères seront dépassés, la société devra déjà en tenir compte dès ce premier exercice.³⁴ Ceci implique

³¹ Communiqué de presse du 19 juin 2015, Moins de travail administratif pour plus de compétitivité.

³² Dans l'exemple nous supposons que la société a dépassé, l'année N-1, pas plus d'un seuil et a établi des comptes annuels selon le schéma abrégé.

³³ Dans l'exemple nous supposons que la société a dépassé, l'année N-1, pas plus d'un seuil et a établi des comptes annuels selon le schéma abrégé.

³⁴ Article 15, § 3 et l'article 15/1, § 3 C.Soc.

que si, au vu du plan financier, il devait d'emblée s'avérer que les seuils seront franchis dès le début, la société ne pourra pas être considérée comme petite.³⁵

36. Lors de cette estimation, il faut évidemment tenir compte de ce calcul proratisé en cas de durée supérieure ou inférieure à douze mois.

VII. Régime transitoire applicable au premier exercice ayant pris cours après le 31 décembre 2015

37. Les articles 15 C.Soc. et 15/1 nouveaux C.Soc. sont applicables aux exercices qui commencent après le 31 décembre 2015.

38. La loi du 18 décembre 2015 prévoit un régime transitoire pour la classification dans une autre catégorie³⁶. Pour le premier exercice commençant après le 31 décembre 2015, il doit uniquement être déterminé si la société a dépassé plus d'un des seuils majorés du nouvel article 15 C.Soc. à la date de clôture du bilan du dernier exercice clôturé,³⁷

A. Exemple 1

1. Données

39. Une société tient sa comptabilité par année calendrier. Pour des exercices 2013 et 2014, la société a été qualifiée de « grande ». Elle présente les seuils suivants:

	31/12/2015	31/12/2016	31/12/2017
Nombre de travailleurs occupés, en moyenne annuelle	60	60	60
Chiffre d'affaires	8.750.000	9.100.000	9.150.000
Total du bilan	4.300.000	4.350.000	4.400.000

2. Premier exercice prenant cours après le 31 décembre 2015 (exercice 2016)

40. Pour déterminer si une société doit être qualifiée de « grande » ou de petite pour l'exercice comptable 2016, le premier exercice débutant après le 31 décembre 2015, il faut vérifier si, au 31 décembre 2015, la date de clôture du dernier exercice, elle a dépassé plus d'un des seuils majorés du article 15 nouveau C.Soc.

³⁵ Soit en tant que microsociété, en cas de dépassement des seuils prévus à l'article 15/1 C.Soc.

³⁶ Voir le point V. du présent avis.

³⁷ *Mutatis mutandis* article 15/1, C.Soc.

41. A la date de clôture du bilan, le 31 décembre 2015, la société a dépassé un seul des critères prévus à l'article 15 C.Soc.:

Chiffre d'affaires: 8.750.000 < 9.000.000;

Total du bilan: 4.300.000 < 4.500.000;

Nombre de travailleurs occupés, en moyenne annuelle : 60 > 50.

Pour l'exercice 2016, la société sera par conséquent qualifiée de petite.

3. A partir du deuxième exercice débutant après le 31 décembre 2015

42. A partir de l'exercice suivant, l'exercice débutant le 1^{er} janvier 2017, le régime général s'applique à nouveau: en cas de dépassement ou non de plus d'un des critères mentionnés à l'article 15 C.Soc., celui-ci ne produira des effets que s'il persiste pendant deux exercices consécutifs. En l'occurrence, ces effets s'appliqueront à partir de l'exercice suivant l'exercice au cours duquel, pour la deuxième fois, plus d'un des critères ont été dépassés ou non.

3.1. Exercice 2017 (1.1.2017 – 31.12.2017)

43. A la date de clôture du bilan, le 31 décembre 2016, la société a dépassé plusieurs critères:

Chiffre d'affaires: 9.100.000 > 9.000.000;

Total du bilan: 4.350.000 < 4.500.000;

Nombre de travailleurs occupés, en moyenne annuelle : 60 > 50.

Si le dépassement de plus d'un des critères en 2016 constitue un premier dépassement, le classement de la société dans une autre catégorie, par contre, n'interviendra que dans le cas où ce dépassement ou l'absence de dépassement se maintient au cours de deux exercices consécutifs. Pour l'exercice 2017, la société sera donc toujours qualifiée de petite.

3.2. Exercice 2018 (1.1.2018 – 31.12.2018)

44. A la date de clôture du bilan, le 31 décembre 2017, la société a dépassé plus d'un des critères:

Chiffre d'affaires: 9.150.000 > 9.000.000;

Total du bilan: 4.400.000 < 4.500.000;

Nombre de travailleurs occupés, en moyenne annuelle : 60 > 50.

La société aura dépassé plus d'un des critères au cours de deux exercices consécutifs (2016 et 2017). La société sera par conséquent qualifiée de « grande » pour l'exercice suivant, c'est-à-dire, à partir de l'exercice prenant cours le 1^{er} janvier 2018.

B. Exemple 2

1. Données

45. Une société tient sa comptabilité par année calendrier. Pour les exercices 2013 et 2014, elle était qualifiée de petite société. La société présente les seuils suivants:

	31/12/2015	31/12/2016	31/12/2017
Nombre de travailleurs occupés, en moyenne annuelle	60	60	60
Chiffre d'affaires	9.100.000	8.700.000	9.150.000
Total du bilan	4.300.000	4.350.000	4.400.000

2. Premier exercice prenant cours après le 31 décembre 2015 (exercice 2016)

46. Pour déterminer si la société doit être qualifiée de petite ou de « grande » pour l'exercice 2016 - le premier exercice commençant après le 31 décembre 2015 - il doit uniquement être établi qu'elle a dépassé au 31 décembre 2015 - date de fin du dernier exercice clôturé - plus d'un des seuils majorés de l'article 15 nouveau C.Soc.

47. A la date de clôture du bilan, le 31 décembre 2015, la société a dépassé plus d'un des critères prévus à l'article 15 C.Soc.:

Chiffre d'affaires: $9.100.000 > 9.000.000$;

Total du bilan: $4.300.000 < 4.500.000$;

Nombre de travailleurs occupés, en moyenne annuelle : $60 > 50$.

Pour l'exercice 2016, la société sera par conséquent qualifiée de « grande ».

3. A partir du deuxième exercice prenant cours après le 31 décembre 2015

48. A partir de l'exercice suivant, l'exercice commençant le 1^{er} janvier 2017, le régime général s'applique à nouveau. Lorsqu'une société dépasse ou cesse de dépasser plus d'un des critères mentionnés à l'article 15 C.Soc., cette circonstance ne produira des effets que si elle persiste pendant deux exercices consécutifs. En l'occurrence, ces effets s'appliqueront à partir de l'exercice suivant l'exercice au cours duquel, pour la deuxième fois, plus d'un des critères ont été dépassés ou non.

3.1. Exercice 2017 (1.1.2017 – 31.12.2017)

49. A la date de clôture du bilan, le 31 décembre 2016, la société n'a pas dépassé plus d'un des critères:

Chiffre d'affaires: 8.700.000 < 9.000.000;

Total du bilan: 4.350.000 < 4.500.000;

Nombre de travailleurs occupés, en moyenne annuelle : 60 > 50.

L'absence de dépassement de plus d'un des critères survient pour la première fois au cours de l'exercice 2016. Le changement de catégorie n'intervient que dans le cas où le dépassement ou l'absence de dépassement se maintient au cours de deux exercices consécutifs. Pour l'exercice 2017, la société sera par conséquent toujours qualifiée de « grande ».

3.2. Exercice 2018 (1.1.2018 – 31.12.2018)

50. A la date de clôture du bilan, le 31 décembre 2017, la société a dépassé plus d'un des critères:

Chiffre d'affaires: 9.150.000 > 9.000.000;

Total du bilan: 4.400.000 < 4.500.000;

Nombre de travailleurs occupés, en moyenne annuelle : 60 > 50.

A la date de clôture du bilan, le 31 décembre 2017, plus d'un des critères ont été dépassés. Pour l'exercice débutant le 1^{er} janvier 2018, la société sera par conséquent toujours qualifiée de « grande ».