

COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 1-6 - Le groupement européen d'intérêt économique et le groupement d'intérêt économique

Le Conseil des Ministres de la Communauté européenne a adopté, le 25 juillet 1985, le Règlement (C.E. E.) n° 2137/85 relatif à l'institution d'un groupement européen d'intérêt économique (G.E.I.E.).

Ce règlement est directement applicable dans tout Etat membre depuis le 1er juillet 1989. Il est obligatoire dans tous ses éléments.

La loi du 12 juillet 1989 portant diverses mesures d'application du Règlement (C.E.E.) n° 2137/85 du Conseil du 25 juillet 1985 relatif à l'institution d'un groupement européen d'intérêt économique (M.B., 22 août 1989, p. 14385) a pour objet d'adapter notre législation aux fins de permettre l'accueil de G.E.I.E. qui choisiraient d'établir leur siège sur le territoire belge.

Le groupement européen n'est ouvert qu'à des participants d'Etats membres différents. Afin de permettre la constitution de groupements belges, une réglementation nationale parallèle a été instituée par la loi du 17 juillet 1989 sur les groupements d'intérêt économique M.B., 22 août 1989, p. 14391) (devenu articles 839 à 873 du Code des Sociétés).

En vertu de l'article 28 de la loi du 12 juillet 1989 susvisée qui modifie l'article 1er de la loi du 17 juillet 1975, les groupements d'intérêt économique sont considérés comme des «entreprises» au sens de la loi comptable et sont, partant, soumis aux dispositions de cette dernière ainsi qu'à ses arrêtés d'exécution.

Les groupements d'intérêt économique ayant leur siège à l'étranger, ne sont, à l'instar des autres entreprises de droit étranger, soumis aux dispositions de la loi comptable qu'en ce qui concerne les succursales et sièges d'opérations qu'ils ont établis en Belgique; l'ensemble de leurs succursales et sièges d'opérations dans le pays est considéré comme une entreprise. Les livres, comptes et pièces justificatives relatifs à ces sièges et succursales doivent être conservés en Belgique.

L'établissement des comptes annuels des groupements, leur approbation par les membres ainsi que le contrôle, le dépôt au greffe du tribunal de Commerce et la publicité desdits comptes sont aussi organisés par la loi du 12 juillet 1989 art. 8) et par l'article 866 du Code des Sociétés.

La Commission des Normes Comptables a été interrogée sur la façon de traduire les relations réciproques entre un groupement d'intérêt économique et ses membres, tant dans les comptes du groupement d'intérêt économique européen ou belge (A) que dans les comptes des participants à un groupement (B).

Il y a lieu à cet égard de tenir compte des éléments suivants:

1° Le groupement jouit d'une personnalité juridique distincte de celle de ses membres (article 1er de la loi du 12 juillet et l'article 839 du Code des Sociétés). Il s'ensuit que le groupement a un patrimoine propre dont les éléments actifs et passifs et la consistance à la date de clôture de l'exercice doivent être traduits dans son bilan, et que ses produits et ses charges sont des produits et des charges qui lui sont propres - même s'ils sont couverts en tout ou en partie par des cotisations de ses membres - à reprendre dès lors dans son compte de résultats.

2° Le but du groupement est de faciliter ou de développer l'activité économique de ses membres, d'améliorer ou d'accroître les résultats de cette activité et non de réaliser des bénéfices pour lui-même. L'activité du groupement ne peut avoir qu'un caractère auxiliaire par rapport à l'activité économique de ses membres (article 3, § 1er du règlement (C.E.E.)); en conséquence il ne peut détenir, directement ou indirectement, à quelque titre que ce soit, aucune part ou action, quelle qu'en soit la forme, dans une autre entreprise.

3° Aux termes de l'article 21 du règlement (C.E.E.),

«1. Les bénéfices provenant des activités du groupement sont considérés comme bénéfices des membres et répartis entre eux dans la proportion prévue au contrat de groupement ou, à défaut, par parts égales.

2. Les membres du groupement contribuent au règlement de l'excédent des dépenses sur les recettes dans la proportion prévue au contrat de groupement ou, à défaut, par parts égales».

Sous l'angle rédactionnel on relèvera quant au paragraphe 1er que la version française du texte susvisé parle «des bénéfices» alors que les autres versions du règlement utilisent le singulier «le bénéfice». La Commission considère que c'est le mode du singulier qui doit être retenu et que ce qui est visé c'est le solde bénéficiaire du compte de résultats et non les divers éléments des produits. Au paragraphe 2 du texte susvisé, il est question de «recettes et de dépenses». On ne peut en déduire que par ces termes le législateur européen aurait entendu, par dérogation aux principes de base de la 4ème directive, imposer la tenue de la comptabilité du groupement sur base du «cash principe» et n'y inclure les opérations de celui-ci que dans la mesure où elles comportent des flux de trésorerie. La Commission est partie de l'idée que c'est l'excédent des charges par rapport aux produits qui est visé par cette disposition.

L'article 21 du règlement n'est applicable qu'aux groupements européens. L'intention manifeste du législateur belge a toutefois été d'aligner le statut du groupement belge d'intérêt économique sur celui du groupement européen. Il y a lieu dès lors de considérer le dispositif de cet article 21 comme faisant partie intégrante du régime des groupements belges d'intérêt économique.

A. Traduction dans les comptes du groupement d'intérêt économique de ses relations avec les membres

En vertu du texte susvisé de l'article 21, l'intégralité du solde bénéficiaire ou déficitaire du compte de résultats du groupement est de plein droit attribuée aux associés, donnant naissance dès lors à une créance à leur profit sur le groupement ou à une dette à leur charge envers lui, à concurrence de la proportion convenue ou, à défaut, par parts égales. Il s'ensuit que dans un groupement, le résultat ne fait pas l'objet d'une décision d'affectation. Celle-ci a lieu de plein droit. Il en résulte, également, qu'il n'y a ni mise en réserve (légale ou disponible), ni report à nouveau.

Il en découle que l'intégralité du résultat fera l'objet d'une attribution. Si le résultat est bénéficiaire, cette attribution sera opérée par le débit du compte d'affectations et de prélèvements (compte 69) et le crédit du compte des associés; si le résultat est déficitaire, elle sera opérée par le débit du compte des associés et le crédit du compte 794 «Intervention des associés dans la perte».

Le règlement n'impose pas de doter le groupement d'un capital propre. Rien n'empêche cependant les membres de prévoir, dans le contrat les liant, l'obligation pour eux ou certains d'entre eux de financer le groupement par voie d'apports en numéraire ou par voie d'apports n nature, c'est-à-dire un apport en biens ou en services (cf. art. 842 du Code des Sociétés). Les règles du droit commun, en matière d'évaluations notamment, sont applicables à ces apports de même qu'aux avances des membres destinées à financer directement le groupement en l'absence d'un capital ou en complément de celui-ci.

L'acte constitutif du groupement d'intérêt économique peut aussi prévoir que les membres couvriront, au moyen de contributions, les dépenses exposées par le groupement pour les services qu'il rend. De l'avis de la Commission, ces contributions ne peuvent être portées en déduction des dépenses exposées par le groupement (interdiction de compensation prévue par l'article 25, §2 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001). Il s'agit en effet de charges propres au groupement et non de charges incombant aux membres de celui-ci. Ces contributions doivent dès lors être inscrites dans la rubrique «Autres produits d'exploitation» (Avis 115/1, bulletin n° 4, décembre 1978, p. 22).

B. Traduction dans les comptes des membres du groupement d'intérêt économique de leurs relations avec celui-ci

a. Dans les comptes annuels de l'entreprise membre, la quote-part qui lui revient dans le résultat du groupement sera selon le cas, un «Autre produit d'exploitation» ou une «Autre charge d'exploitation», à reprendre sous la rubrique correspondante.

Les apports en capital ainsi que les avances d'associés seront, quant à eux, classés et évalués conformément aux règles du droit commun.

Les éventuelles contributions versées directement au groupement seront inscrites dans la rubrique «Autres charges d'exploitation».

Il conviendra en outre de mentionner en annexe et de traduire, à l'aide de comptes de droits et engagements hors bilan, le fait que chaque membre répond indéfiniment et solidairement des dettes de toute nature du groupement.

b. Les obligations et le traitement du groupement en matière de comptes consolidés sont réglés par l'arrêté royal du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés des entreprises (intégré partiellement dans l'arrêté royal du 30 janvier 2001).

Un examen des effets essentiels de l'application dudit arrêté aux groupements d'intérêt économique figure dans le Rapport au Roi le précédant. Celui-ci s'exprime comme suit :

«Tout d'abord, il est clair qu'un groupement d'intérêt économique lui-même ne peut pas être une entreprise consolidante. Ceci résulte de l'article 1er du présent arrêté¹ qui ne mentionne pas les groupements d'intérêt économique sous les formes juridiques qu'une entreprise doit avoir adoptées pour pouvoir être considérée comme une entreprise consolidante. Ceci est conforme à la nature même d'un groupement d'intérêt économique qui a pour but exclusif de faciliter ou de développer l'activité économique de ses membres, d'améliorer ou d'accroître les résultats de cette activité (cf. article 1er, § 1er, alinéa 1er de la loi du 17 juillet 19892 sur les groupements d'intérêt économique). Un groupement d'intérêt économique ne peut donc pas par définition contrôler d'autres entreprises. C'est ce que confirme d'ailleurs l'article 2 de la loi précitée du 17 juillet 19893 qui stipule notamment qu'un groupement d'intérêt économique ne peut pas détenir de participation dans des sociétés commerciales ou à forme commerciale.

Un groupement d'intérêt économique doit en revanche être considéré comme une entreprise consolidable. Compte tenu de la structure juridique d'un groupement d'intérêt économique et notamment du fait qu'aucun membre ne peut disposer de la majorité absolue des voix (cf. article 17 du Règlement de la C.E.E. du 25 juillet 1985 ainsi que l'article 865 du Code des Sociétés), un groupement d'intérêt économique est en principe assimilé à une filiale commune sur laquelle les membres exercent le contrôle conjoint (cf. les définitions de ces notions commentées ci-dessus).

Il s'ensuit que le groupement d'intérêt économique sera, conformément à l'article 454 de l'arrêté, consolidé par ses membres selon la méthode proportionnelle décrite à l'article 615 de l'arrêté. Il n'est toutefois pas exclu qu'un groupement d'intérêt économique soit consolidé selon la méthode de l'intégration globale. Ce sera le cas lorsque tous les membres d'un groupement d'intérêt économique font partie du même ensemble et que le groupement d'intérêt économique a précisément pour but de développer l'activité de cet ensemble.

Enfin, il convient encore de souligner qu'un groupement d'intérêt économique peut être laissé en dehors de la consolidation aux mêmes conditions que celles applicables à une filiale (cf. Articles 13 e.s. de l'arrêté⁶).»

Source: Bulletin CNC, n° 25, juin 1990, p. 4-9

1 Actuellement repris dans l'article 108 du Code des Sociétés qui exclut explicitement les groupements d'intérêts économiques d l'obligation de la consolidation.

2 Actuellement repris dans l'article 839 du Code des Sociétés

3 Actuellement repris dans les articles 840 du Code des Sociétés

4 Actuellement repris dans l'article 134 du Code des Sociétés

5 Actuellement repris dans l'article 150 du Code des Sociétés

6 Actuellement repris dans l'article 107 et suivants de l'arrêté royal du 30 janvier 2001