

COMMISSION DES NORMES COMPTABLES
Avis CNC 2018/XX - Début de l'exercice comptable
Projet d'avis du 21 février 2018

I. Introduction

1. La Commission des normes comptables a été interrogée à plusieurs reprises sur la date de début de l'exercice comptable d'une nouvelle société constituée à l'occasion ou non d'une fusion ou d'une scission.
2. Le présent avis détermine tout d'abord la date de début de l'exercice comptable en cas de constitution d'une nouvelle société. Il examine ensuite l'incidence de la reprise des engagements pris au nom d'une société en formation sur cette date. Il analyse enfin la date de début de l'exercice comptable des nouvelles sociétés constituées à l'occasion d'une fusion, d'une scission, d'un apport d'universalité ou d'un apport de branche d'activité.

II. Le principe : l'exercice comptable débute à la date d'acquisition de la personnalité juridique par la société

3. De l'avis de la Commission, l'exercice comptable d'une société débute à la date à laquelle elle acquiert sa personnalité juridique.

Les sociétés acquièrent leur personnalité juridique à partir du jour où elles déposent l'extrait de leur acte constitutif au greffe du tribunal de commerce dans le ressort territorial duquel la société a son siège social.^{1,2}

Bien que la société existe dès sa constitution³, elle n'acquiert une individualité juridique propre, distincte de celle de ses fondateurs, qu'à partir du dépôt au greffe précité.

4. La Commission relève toutefois qu'une certaine pratique retient comme début de l'exercice comptable, la date de constitution de la société, c'est-à-dire la date de passation de l'acte authentique pour les sociétés à responsabilité limitée et la date de passation de l'acte authentique ou de la signature de l'acte sous seing privé pour les sociétés à responsabilité illimitée.⁴

De l'avis de la Commission, cette pratique n'est pas appropriée. Dans la mesure où l'extrait de l'acte constitutif doit être déposé dans la quinzaine de la date de l'acte définitif de constitution⁵ et est déposé dans ce délai, la Commission admet, par tolérance, que le début de l'exercice comptable puisse être fixé à la date de constitution de la société. La Commission souligne à cet égard que ce délai de

¹ A l'exception des sociétés européennes et des sociétés coopératives européennes qui ne sont pas visées par le présent avis.

² C.Soc., art. 2, § 4, 67, § 1^{er} et 68. L'extrait de l'acte constitutif contient « *le début et la fin de chaque exercice social* » (C.Soc., art. 69, al. 1^{er}, 7°).

³ C.Soc., art. 20.

⁴ C.Soc. art. 66.

⁵ C.Soc., art. 68.

quinze jours tend à disparaître en pratique en raison de l'utilisation par les notaires du dépôt électronique de l'extrait de l'acte constitutif.

5. La Commission rappelle que sur la première page des comptes annuels à déposer auprès de la Centrale des bilans, la nouvelle société, qui dépose pour la première fois ses comptes annuels⁶, doit y indiquer la date du dépôt de l'extrait de son acte constitutif au greffe et non la date de la passation ou de la signature de son acte constitutif.

6. La Commission rappelle également qu'en vertu du principe de périodicité⁷, l'exercice comptable est en règle d'une durée de douze mois. A titre exceptionnel, un exercice comptable peut être d'une durée inférieure ou supérieure à douze mois, sans toutefois jamais dépasser vingt-quatre mois moins un jour calendrier.

III. Incidence de la reprise des engagements pris au nom d'une société en formation

7. Suivant l'article 60 du C.Soc., à défaut de convention contraire, les promoteurs d'une société qui ont pris des engagements au nom de la société en formation en sont personnellement et solidairement responsables sauf si la société dépose l'extrait de son acte constitutif au greffe dans les deux ans de la naissance de l'engagement et si elle reprend ces engagements dans les deux mois suivant ce dépôt. Si ces deux conditions cumulatives sont satisfaites, « *l'engagement est réputé avoir été contracté par la société dès l'origine* ».

A cet égard, la Cour de cassation a dit pour droit qu'« *à l'égard du promoteur, la reprise a l'effet d'une condition résolutoire qui le libère des engagements contractés et fait qu'il est considéré n'avoir jamais été propriétaire des biens acquis au nom de la société en formation* »⁸.

8. De l'avis de la Commission, l'effet rétroactif inhérent à la condition résolutoire prévue par l'article 60 du C.Soc. n'a pas d'incidence sur le début de l'exercice comptable qui reste fixé à la date d'acquisition de la personnalité juridique. En revanche, elle implique que les différents éléments de l'actif et du passif repris, y compris les amortissements, réductions de valeurs et provisions constitués par le promoteur, ses droits et engagements ainsi que ses produits et charges y afférents, soient transférés dans la comptabilité de la société à la valeur pour laquelle ils figuraient dans la comptabilité du promoteur à la date de la reprise de l'engagement. Les comptes annuels relatifs au premier exercice de la société reprendront donc l'ensemble des actifs, passifs, charges, produits, droits et engagements relatifs aux engagements repris.

La prise d'engagements au nom d'une société en formation étant sous condition résolutoire, la Commission estime que le promoteur doit les comptabiliser comme s'il les avait pris en son nom et pour compte propre. L'usage des comptes 074. *Biens et valeurs détenus pour compte ou aux risques et profits de tiers* et 075. *Créanciers de biens et valeurs détenus pour compte de tiers ou à leurs risques et profits* est inapproprié car ces engagements ne qualifient pas de « *biens et valeurs détenus par la société [...] pour le compte ou aux risques et profits de tiers [ni d'] engagements corrélatifs* »⁹.

⁶ Sans que cette société n'ait procédé à une quelconque modification de ses statuts depuis sa constitution.

⁷ C.Soc., art. 15, § 4, 15/1, § 4, et 92 § 1^{er} ; CDE, art. III.89. Voyez également [Avis CNC 2010/10](#) - Durée de l'exercice.

⁸ Cass., 8 mai 2015, *TRV-RPS*, 2016, n° 16/8, p. 1115. Voir également Cass., 14 septembre 2000, RG C.98.0311.F, www.cass.be.

⁹ AR C.Soc., art. 97.

De l'avis de la Commission, cette manière de procéder permet de respecter les principes d'une comptabilité régulière et en particulier, de garantir que les écritures comptables correspondent à la réalité des opérations qu'elles traduisent, de suivre les opérations de leur origine à leur dénouement et d'assurer l'irréversibilité des écritures^{10, 11}

9. En raison du caractère définitif des comptes annuels approuvés, la reprise des produits et des charges, afférents à l'engagement repris, des exercices définitivement clôturés du promoteur s'opère par un transfert dans les résultats de l'exercice non définitivement clôturé du promoteur. Un exercice est définitivement clôturé par l'approbation des comptes annuels relatifs à cet exercice par l'assemblée générale du promoteur.¹²

Dans le chef de la société, la reprise des produits et des charges afférents à l'engagement repris, qu'ils soient relatifs à des exercices définitivement clôturés ou non du promoteur, s'opère par leur prise en résultats à la date de leur reprise.

Ces transferts en résultats sont opérés via les comptes 764. *Autres produits d'exploitation non récurrents* et 664. *Autres charges d'exploitation non récurrentes*.¹³

Exemple

Un promoteur clôturant son exercice comptable par année civile acquiert un immeuble au nom d'une société en formation le 1^{er} septembre 20X0 et l'utilise pour les besoins de la société en formation immédiatement. Cette acquisition est financée par un emprunt bancaire. A partir du 1^{er} novembre 20X0, le promoteur loue une partie de l'immeuble à un tiers. Le 1^{er} décembre 20X0, le promoteur prend en charge des dépenses d'entretien relatives à l'immeuble. Par hypothèse, l'ensemble des charges de l'exercice 20X0 afférentes à l'immeuble est d'un montant supérieur aux loyers perçus relatifs à ce même exercice.

Les comptes annuels relatifs à l'exercice 20X0 sont approuvés par l'assemblée générale du promoteur le 15 mai 20X1.

Le 1^{er} septembre 20X1, la société est constituée et le même jour, l'extrait de son acte constitutif est déposé au greffe du tribunal de commerce. Le même jour, la société reprend l'immeuble et les engagements corrélatifs.

¹⁰ A cet égard, la Commission rappelle que, depuis l'arrêté royal du 25 janvier 2005 modifiant l'arrêté royal du 12 septembre 1983 portant exécution de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises, l'arrêté royal du 12 septembre 1983 déterminant la teneur et la présentation d'un plan comptable minimum normalisé et l'arrêté royal du 16 juin 1994 fixant la contribution des entreprises aux frais de fonctionnement de la Commission des Normes comptables, les mouvements totaux enregistrés dans le journal auxiliaire unique ou les journaux auxiliaires spécialisés ne doivent plus faire l'objet d'une écriture récapitulative dans un livre central lorsque, notamment, ce journal ou ces journaux auxiliaires sont tenus au moyen de systèmes informatisés qui permettent à l'entreprise de tenir sa comptabilité conformément aux dispositions légales et réglementaires.

¹¹ Voyez à cet égard, [Avis CNC 174-1](#) - Les principes d'une comptabilité régulière.

¹² Pour les promoteurs qui sont des entreprises qui tiennent une comptabilité simplifiée au sens de l'article III.85 du Code de droit économique, à défaut d'établissement de comptes annuels, la date pivot sera celle de l'inventaire que doit effectuer l'entreprise.

¹³ Sur la notion des résultats non récurrents, voyez [Avis CNC 2016/24](#) - Résultats exceptionnels : modifications introduites par l'arrêté royal du 18 décembre 2015.

Dans le chef du promoteur, la reprise se traduit :

- d'une part, par l'extourne de l'immeuble, des amortissements actés, de l'emprunt, des charges (dotations aux amortissements et intérêts de l'emprunt) et des produits (loyers) de l'exercice 20X1 y afférents ;
- d'autre part, par la comptabilisation d'un produit d'exploitation non récurrent sous le compte 764 à concurrence de l'excédent de charges de l'exercice 20X0 afférentes à l'immeuble et à ses engagements corrélatifs par rapport aux produits y afférents de ce même exercice.

Dans le chef de la société, la reprise se traduit :

- d'une part, par l'enregistrement, à la date de la reprise, de l'immeuble, des amortissements actés, de l'emprunt, des charges et des produits de l'exercice 20X1 y afférents, à la valeur pour laquelle ils figuraient dans la comptabilité du promoteur à la date de la reprise, soit au 1^{er} septembre 20X1 ;
- d'autre part, par la comptabilisation d'une charge d'exploitation non récurrente sous le compte 664 à concurrence de l'excédent de charges de l'exercice 20X0 afférentes à l'immeuble et à ses engagements corrélatifs par rapport aux produits y afférents de ce même exercice.

IV. Exception : la rétroactivité comptable de certaines opérations de restructuration de sociétés

A. Fusion et scission par constitution de nouvelle(s) société(s)¹⁴

10. La fusion par constitution d'une nouvelle société et la scission par constitution de nouvelles sociétés sont réalisées respectivement lorsque la nouvelle société est constituée¹⁵ et lorsque toutes les nouvelles sociétés sont constituées¹⁶.

11. Toutefois, d'un point de vue comptable, la fusion et la scission prennent effet à la date indiquée, respectivement, dans le projet de fusion « *à partir de laquelle les opérations des sociétés appelées à être dissoutes sont considérées du point de vue comptable comme accomplies pour le compte de la nouvelle société* »¹⁷ et dans le projet de scission « *à partir de laquelle les opérations de la société à scinder sont considérées du point de vue comptable comme accomplies pour le compte de l'une ou l'autre des nouvelles sociétés* »¹⁸.

Comme l'a rappelé la Cour de cassation, dans son arrêt du 12 juin 2014, « *la date qui doit être mentionnée en vertu de ces dispositions légales vise uniquement une rétroactivité comptable de la fusion ou de la scission et non une rétroactivité du point de vue du droit des obligations* »¹⁹.

¹⁴ Cette section vaut également pour les sociétés constituées à l'occasion d'une scission mixte au sens de l'article 675 du C.Soc. ou d'une scission partielle au sens de l'article 677 du C.Soc.

¹⁵ C.Soc., art. 715.

¹⁶ C.Soc., art. 754.

¹⁷ C.Soc., art. 706, al. 2, 5°.

¹⁸ C.Soc., art. 743, al. 2, 5°.

¹⁹ Cass., 12 juin 2014, RG C.13.0356.N, www.cass.be.

12. De l'avis de la Commission, cette rétroactivité comptable entraîne que l'exercice comptable de la (ou des) société(s) constituée(s) à l'occasion d'une fusion/scission débute à la date de prise d'effet comptable de la fusion/scission et non, par dérogation au principe vu *supra*, n° 3, à la date de l'acquisition de sa personnalité juridique.

Tenant compte des articles 718 et 757 du C.Soc., l'exercice comptable de la (ou des) nouvelle(s) société(s) ne peut commencer qu'au plus tôt le lendemain de la date de clôture du dernier exercice des sociétés absorbées ou de la société scindée dont les comptes ont été approuvés. Par ailleurs, en vertu du principe de périodicité, la durée de l'exercice comptable ne peut jamais dépasser vingt-quatre mois moins un jour calendrier.²⁰

La Commission estime que cette rétroactivité comptable permet d'assurer une meilleure lisibilité de la fusion/scission sur le plan des comptes annuels. En effet, les comptes annuels de la (ou des) nouvelle(s) société(s) débutent à la date de prise d'effet comptable de la fusion/scission et les comptes annuels des sociétés absorbées ou de la société scindée sont clôturés la veille de cette date. De plus, le début rétroactif de l'exercice comptable permet de respecter au mieux la neutralité comptable de la fusion/scission.²¹ La Commission renvoie à cet égard à ses avis 2009/6²² et 2009/8²³ relatifs au traitement comptable, respectivement, des fusions et des scissions.

B. Apport d'universalité et apport de branche d'activité lors de la constitution d'une nouvelle société²⁴

13. A l'instar des fusions et des scissions, le projet d'apport d'une universalité ou d'une branche d'activité mentionne « *la date à partir de laquelle les opérations de la société apporteuse sont considérées du point de vue comptable comme accomplies pour le compte de l'une ou l'autre des sociétés bénéficiaires* »²⁵.

14. De l'avis de la Commission, il s'ensuit que l'exercice comptable de la (ou des) société(s) constituée(s) à l'occasion de l'apport d'une universalité ou d'une branche d'activité débute à la date de prise d'effet comptable de l'apport et non, par dérogation au principe vu *supra*, n° 3, à la date de l'acquisition de sa personnalité juridique. Par ailleurs, en vertu du principe de périodicité, la durée de l'exercice comptable ne peut jamais dépasser vingt-quatre mois moins un jour calendrier.²⁶

Le début rétroactif de l'exercice comptable permet de respecter au mieux la neutralité comptable de l'apport d'une universalité ou d'une branche d'activité.²⁷ La Commission renvoie à cet égard à son avis 2009/15 relatif au traitement comptable des apports d'universalité et de branche d'activité.²⁸

²⁰ C.Soc., art. 15, § 4, 15/1, § 4, et 92 § 1^{er} ; CDE, art. III.89. Voyez également [Avis CNC 2010/10](#) - Durée de l'exercice.

²¹ AR C.Soc., art. 78, § 2, 79, 80 et 80bis.

²² [Avis CNC 2009/6](#) - Traitement comptable des fusions.

²³ [Avis CNC 2009/8](#) - Traitement comptable des opérations de scission.

²⁴ Conformément aux articles 678 et 679 du C.Soc., l'apport d'universalité peut être réalisé à une ou plusieurs sociétés alors que l'apport d'une branche d'activité ne peut s'effectuer qu'à une seule société.

²⁵ C.Soc., art. 760, § 2, al. 1^{er}, 3°. Lorsque l'apport est réalisé à l'occasion de la constitution de la (ou des) société(s) bénéficiaire(s), le projet d'apport est établi par les organes chargés de la gestion de la société apporteuse (C.Soc., art. 760, § 1^{er}, al. 2).

²⁶ C.Soc., art. 15, § 4, 15/1, § 4, et 92 § 1^{er} ; CDE, art. III.89. Voyez également [Avis CNC 2010/10](#) - Durée de l'exercice.

²⁷ AR C.Soc., art. 81.

²⁸ [Avis CNC 2009/15](#) - Le traitement comptable de l'apport de branche d'activités ou d'universalité de biens.