

COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2011/2 - Transfert en Belgique du siège d'une société constituée sous l'empire d'un droit étranger : répercussions sur la tenue de la comptabilité et l'établissement des comptes annuels

Avis du 8 décembre 2010

- I. Introduction
- II. Répercussions du transfert en Belgique du siège
- III. Chiffres comparatifs repris dans les comptes annuels

I. Introduction

Le transfert vers la Belgique, en cours d'exercice, de l'établissement principal d'une entreprise constituée sous l'empire d'un droit étranger soulève certaines questions relatives à la tenue de la comptabilité et à l'établissement des comptes annuels.

L'analyse juridique du transfert en Belgique du siège d'une société étrangère se base sur le principe de continuité. En effet, moyennant le respect de certaines conditions, le transfert en Belgique du siège de la société n'entraînera pas, sous l'angle du droit commun, sa dissolution, sa personnalité morale demeurant dès lors ininterrompue. A condition d'adopter la forme et les statuts d'une société belge, une société établie à l'étranger continuera d'exister en tant que personne morale.¹

II. Répercussions du transfert en Belgique du siège

L'article 112 du Code belge de droit international privé stipule que, en cas de transfert de l'établissement principal sur le territoire d'un autre Etat, la personne morale est régie par le droit de cet Etat à partir du transfert. Par conséquent, à partir du transfert de son siège en Belgique, l'entreprise sera soumise aux obligations légales qui s'appliquent aux entreprises belges, telles que la Loi comptable, ses arrêtés d'exécution et les dispositions relatives à l'établissement et la publication des comptes annuels.²

Les comptes annuels relatifs à l'exercice au cours duquel le transfert du siège a lieu, peuvent être considérés comme les comptes annuels du premier exercice auquel s'appliquent pour une entreprise les dispositions du droit comptable belge et du droit des comptes annuels.

La Commission souligne que le transfert effectif du siège de la société n'aura aucun effet sur la durée de l'exercice telle que prévue dans les statuts.³ La société concernée est tenue d'établir et, le cas échéant, de publier ses comptes annuels conformément au droit belge. Ces comptes annuels se rapportent à l'exercice complet.

En ce qui concerne les opérations de l'exercice antérieures au transfert du siège, la Commission estime qu'elles doivent être comptabilisées selon les règles comptables applicables dans le pays d'établissement. Elles seront, le cas échéant, converties⁴ dans la comptabilité selon le taux de conversion applicable à la date du transfert du siège, c'est-à-dire le moment à partir duquel l'entreprise est soumise à la législation belge. Les opérations qui, selon le droit comptable belge, sont susceptibles d'influencer le bilan pendant plusieurs exercices, doivent être comptabilisées conformément à la réglementation belge, même si elles ont été réalisées avant le transfert du siège.

Les opérations postérieures au transfert du siège sont comptabilisées conformément aux règles du droit comptable belge.

III. Chiffres comparatifs repris dans les comptes annuels

La question se pose plus précisément de savoir si ces comptes annuels doivent mentionner des chiffres comparatifs et si la société doit les redresser en vue de permettre leur comparaison dans le temps.

Aussi bien la Quatrième Directive⁵ que l'article 83, alinéa 1^{er} de l'AR C.Soc. prévoient que le bilan et le compte de résultats doivent indiquer pour chacune des rubriques et sous-rubriques les montants correspondants de l'exercice précédent.

De plus, selon la Quatrième Directive les Etats membres peuvent prévoir que, lorsque ces chiffres ne sont pas comparables, les chiffres de l'exercice précédent doivent être adaptés. En tout cas, l'absence de comparabilité et l'adaptation des chiffres doivent être signalées et dûment commentées dans l'annexe⁶. C'est ce que prévoit le législateur belge dans l'article 83, alinéa 2 de l'AR C.Soc. selon lequel, lorsque les chiffres relatifs à l'exercice ne sont pas comparables à ceux de l'exercice précédent, les chiffres de l'exercice précédent peuvent être redressés en vue de les rendre comparables. Si les chiffres de l'exercice précédent ne sont pas redressés, l'annexe doit comporter les indications nécessaires pour permettre la comparaison.

De l'avis de la Commission, toutefois, il s'indique tout particulièrement, pour assurer au lecteur une information plus significative, d'adapter les chiffres correspondants de l'exercice précédent, eu égard au principe de la continuité de la société qui transfère son siège.

Afin d'assurer la comparabilité des comptes annuels successifs, les chiffres de l'exercice précédent doivent être redressés de manière à ce qu'on puisse en déduire la composition du patrimoine et des résultats de l'entreprise comme si le transfert du siège avait déjà eu lieu au cours de l'exercice précédent. Ceci implique un retraitement des chiffres de l'exercice précédent conformément aux règles d'évaluation belges.

L'annexe doit en outre mentionner et commenter, avec renvoi aux rubriques concernées, les redressements opérés, si ceux-ci ne sont pas sans signification.⁷ De l'avis de la Commission, le meilleur moyen d'assurer cette comparabilité est de reprendre une table de concordance à l'annexe.

Si, et seulement si, cette méthode de travail implique une charge disproportionnée pour l'entreprise ou si elle s'avère impossible, l'entreprise qui a transféré son siège en Belgique est dispensée d'opérer le redressement des chiffres de l'exercice précédent. Néanmoins, la Commission tient à souligner que, dans ce cas, l'annexe doit comporter au minimum les indications nécessaires pour permettre la comparaison.

1 Cass. 12 novembre 1965, Pas. 1966, I, 336 (arrêt Lamot).

2 Les règles relatives à l'établissement et à la publication des comptes annuels sont reprises au titre VI du Code des sociétés.

3 Bien qu'aucune disposition légale n'impose cette obligation, le conseil d'administration établira, en règle générale, le bilan des actifs et passifs clôturés à la date du transfert du siège. Cependant, il ne peut pas s'agir d'un nouvel exercice, commençant au moment du transfert du siège, s'il n'a pas été procédé à une modification des statuts en ce qui concerne la durée de l'exercice.

4 Au regard des dispositions légales relatives à l'obligation d'établir les comptes annuels en euro, prévues dans l'article 22, alinéa 3 AR C.Soc., certaines entreprises se verront obligées, à la suite du transfert de leur siège, de convertir les actifs et passifs. A cet égard, la Commission renvoie à l'avis CNC 172/1 - Intégration des comptes d'une succursale étrangère, qui oppose, d'une part, la méthode monétaire/non monétaire et, d'autre part, la méthode du taux de clôture/investissement net.

5 Article 4, alinéa 4 de la Quatrième Directive qui stipule : « Chacun des postes du bilan et du compte de profits et pertes doit comporter l'indication du chiffre relatif au poste correspondant de l'exercice précédent ».

6 Article 4, alinéa 4 Quatrième Directive.

7 Article 83, alinéa 2 AR C.Soc.