

COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2010-5 - Calcul des critères de l'article 15 C.Soc.

Avis du 19 mai 2010

- I. Chiffre d'affaires
 - A. Règle générale
 - B. Régime dérogatoire
- II. Pour le dernier et l'avant-dernier exercice clôturé
- III. Détermination sur base consolidée

L'article 15 opère une distinction, sur la base du chiffre d'affaires annuel, du total du bilan et du nombre de travailleurs, entre les (grandes) sociétés et les petites sociétés. En vertu de l'article 15, §1^{er} C.Soc., les petites sociétés sont les sociétés dotées de la personnalité juridique qui, pour le dernier et l'avant-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 : 7.300.000 euros ;
- total du bilan : 3.650.000 euros ;

sauf si le nombre de travailleurs occupés, en moyenne annuelle, dépasse 100.

Cette distinction est importante étant donné que, dans un certain nombre de cas, les petites sociétés non cotées sont soumises à des règles plus simples.¹

I. Chiffre d'affaires

La Commission a été saisie de la question de savoir ce qu'il faut précisément entendre par le critère du chiffre d'affaires.

A. Règle générale

L'article 96, I.A. 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.² Le PCMN prévoit la subdivision suivante:

- 700 à 707 Ventes et prestations de services
- 708 Remises, ristournes et rabais accordés (-)

Supposons que les montants suivants figurent au compte de résultats:

- chiffre d'affaires : 3.300.000 euros ;
- autres produits d'exploitation : 200.000 euros ;
- produits financiers : 700.000 euros ; et
- produits exceptionnels : 550.000 euros.

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

B. Régime dérogatoire

Cependant, l'article 15, § 4, troisième alinéa C.Soc. comporte un régime dérogatoire 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 ». Dans ce cas, pour l'application de l'article 15, § 1^{er}, il y a lieu d'entendre par chiffre d'affaires : le total des produits à l'exclusion des produits exceptionnels.³

Par *Produits résultant de l'activité normale d'une société* il y a lieu d'entendre les produits d'exploitation ainsi que les produits financiers. En ce qui concerne les produits d'exploitation, cela implique qu'en plus du chiffre d'affaires classique, l'augmentation ou la réduction des en-cours de fabrication, produits finis et commandes en cours d'exécution doit également être prise en compte ainsi que la production immobilisée et les autres produits d'exploitation.

En principe, les *Autres produits d'exploitation* ne font pas partie du chiffre d'affaires. Ceux-ci 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 exceptionnels. Sont notamment portés sous cette rubrique les subsides ou montants compensatoires à l'importation ou à l'exportation, ainsi que les subsides d'exploitation. Sont également portées sous cette rubrique les plus-values sur réalisation de créances commerciales.⁴

Les *Autres produits financiers* doivent également être considérés comme une partie des *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.⁵

L'exemple suivant vise à clarifier le texte de l'article 15, § 4, troisième alinéa C.Soc.

Supposons que le compte de résultats présente les chiffres suivants:

- chiffre d'affaires : 3.300.000 euros ;
- autres produits d'exploitation : 850.000 euros ;
- produits financiers : 2.700.000 euros ; et
- produits exceptionnels : 550.000 euros.

Les trois premiers postes résultent de l'activité habituelle de la société. Ensemble ils constituent un total de 6.850.000 euros, composé pour plus de la moitié par des produits hors le « Chiffre d'affaires » (chiffre d'affaires au sens de l'article 96, I.A AR C.Soc.). Dans ce cas, le chiffre de 6.850.000 est considéré comme le chiffre d'affaires pour l'application de l'article 15, § 1^{er} C.Soc. (en d'autres termes : tous les produits d'exploitation et les produits financiers : les comptes PCMN 70 à 75).

Il peut être ajouté que l'article 15, § 3 C.Soc. dispose que, lorsqu'un exercice a une durée inférieure ou supérieure à douze mois, le montant du chiffre d'affaires à l'exclusion de la taxe sur la valeur ajoutée visé à l'article 15, § 1^{er} C.Soc. est multiplié 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. Il va de soi que ceci est également applicable dans le cas où l'article 15, § 4, troisième alinéa C.Soc. doit être appliqué.

II. Pour le dernier et l'avant-dernier exercice clôturé

Les termes de l'article 15 ne laissent subsister aucune doute. Depuis la loi du 23 décembre 2005, on parle d'une petite société lorsque, pour « le dernier et l'avant-dernier exercice clôturé », elle ne dépasse pas plus d'un des critères susmentionnés.⁶

Cela signifie concrètement qu'une société qui, au cours de deux exercices consécutifs, ne dépasse pas plus d'un critère, sera considérée comme petite pour toute la durée du troisième exercice. La société demeure petite au cours du quatrième exercice, si, au cours du troisième exercice, elle n'a toujours pas dépassé plus d'un critère. En revanche, si la société dépasse, au cours du troisième exercice, plus d'un critère, les deux exercices suivants elle ne sera pas considérée comme une petite société. En effet, afin d'être considérée comme une petite société, seul un critère peut être dépassé au cours du dernier ainsi qu'au cours de l'avant-dernier exercice clôturé.

Supposons par exemple qu'au cours des exercices 1, 2 et 3, une société ne dépasse pas les critères. Cependant, au cours de l'exercice 4, plus d'un des critères est dépassé. Cette société sera toutefois considérée comme petite pendant l'exercice 4, étant donné que, pour le dernier (3) et l'avant-dernier (2) exercice clôturé, elle n'a pas dépassé plus d'un critère. En revanche, elle ne sera pas considérée comme petite à partir de l'exercice 5, nonobstant le fait qu'à ce moment, elle dépasse les critères

ou non, car au cours de l'un des deux derniers exercices clôturés (4) elle dépasse plus d'un critère. Ce n'est qu'à partir de l'exercice 7 que la société sera considérée de nouveau comme une petite société, nonobstant le fait qu'elle dépasse les critères au cours de l'exercice 7 ou non, bien entendu à la condition que, au cours des exercices 5 et 6, elle ne dépasse pas plus d'un des critères.

Année	1	2	3	4	5	6	7
Franchissement de plus d'un critère*	NON	NON	NON	OUI	NON	NON	OUI
Taille de la société			PETITE	PETITE	GRANDE	GRANDE	PETITE

* sauf si le nombre de travailleurs occupés, en moyenne annuelle, dépasse 100.

Bien que l'Exposé des motifs de la loi du 23 décembre 2005 stipule explicitement que le texte de l'article 15, § 1^{er} est conforme à l'article 12, § 1^{er} de la Quatrième Directive, la Commission conclut qu'en réalité ceci n'est pas le cas.⁷ En effet, la Directive prévoit clairement que les sociétés peuvent changer de statut si, pendant deux exercices, elles *dépassent* ou *ne dépassent plus* les critères. Ceci implique qu'en vertu de la Quatrième Directive, une petite société qui dépasse les critères une seule fois, ne devrait pas quitter le statut de petite société.⁸

Enfin, il convient de savoir à quel moment les critères de l'article 15, § 1^{er} C.Soc. sont vérifiés exactement. Pour l'application des critères, les sociétés qui commencent leurs activités doivent estimer les valeurs reprises à l'article 15, § 1^{er} C.Soc., de bonne foi *au début de l'exercice*.⁹ La Commission estime que pour les autres sociétés, les critères doivent être vérifiés *à la date de clôture*. Pour arriver à cette conclusion, la Commission se base sur les termes de l'article 12, § 1^{er} de la Quatrième Directive, qui prescrit clairement que le dépassement ou le non dépassement des critères doit être déterminé *à la date de clôture*.¹⁰

III. Détermination sur base consolidée

L'article 15, § 5 prévoit que, dans le cas d'une société liée à une ou plusieurs autres au sens de l'article 11 C.Soc., les critères en matière de chiffre d'affaires et de total du bilan visés à l'article 15, § 1^{er} C.Soc., sont déterminés sur base consolidée. La Commission a été interrogée sur la question de savoir à quel moment ce lien doit être déterminé, notamment dans le cas où, au cours de l'exercice, la société acquiert une participation de plus de 50%.¹¹ En outre, la question se pose de savoir si, pour la détermination du chiffre d'affaires sur base consolidée, il faut tenir compte du chiffre d'affaires total de la filiale.

La détermination sur base consolidée obligatoire n'est applicable qu'à condition que les sociétés soient liées au sens de l'article 11 C.Soc.¹² Dans l'*avis 12/5*, la Commission souligne qu'une entreprise liée au sens de l'article 11 C.Soc. reste une entreprise liée même si elle est laissée en dehors de la consolidation en application des dispositions de l'AR C.Soc. relatifs à la consolidation.¹³ En effet, la définition de l'article 15, § 5 C.Soc. ne prévoit pas les possibilités prévues aux articles 107 à 112 AR C.Soc.

La Commission estime que, pour les entreprises liées, ainsi que pour les entreprises non liées, le chiffre d'affaires et le total du bilan doivent être déterminés à la date de clôture.¹⁴ Par conséquent, on devra également examiner à ce moment si les entreprises sont liées au sens de l'article 11 C.Soc. Cependant, lorsque ce lien ne s'est établi qu'au cours de l'exercice, la Commission estime que seul une partie du chiffre d'affaires, proportionnelle à la période qui prend cours au moment de l'établissement du lien jusqu'à la date de clôture de l'exercice, doit être prise en considération pour la détermination des critères de l'article 15, § 1^{er} C.Soc. sur base consolidée. Ceci implique que seul le chiffre d'affaires postérieur à l'acquisition doit être sélectionné.

Enfin, il faut noter que, pour la nomination d'un commissaire, chaque société sera considérée individuellement, sauf les sociétés qui font partie d'un groupe qui est tenu d'établir et de publier des comptes annuels consolidés.¹⁵

1. Les sociétés déclarées petites ont la faculté d'établir leurs comptes annuels selon un schéma abrégé (art. 93 C.Soc.). Dans certains cas, les petites sociétés ne sont pas soumises aux obligations auxquelles les (grandes) sociétés sont soumises. Ainsi, elles ne sont pas tenues d'établir un rapport de gestion et, par conséquent, elles ne sont pas tenues de le publier (art. 94 C.Soc.). En outre, les petites sociétés ne sont pas soumises à l'obligation de nommer un commissaire (art. 141, 2^o C.Soc.).

2. La Commission a déjà publié dans le passé quelques avis relatifs à la nature du chiffre d'affaires : voir entre autres l'avis CNC 100 Chiffre d'affaires – Notion, *Bull. CNC* n° 1, août 1977, p. 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, p. 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 101 Chiffre d'affaires – Droits d'accises ayant grevé le produit, *Bull. CNC* n° 1, août 1977, p. 11 ; autres avis relatifs au chiffre d'affaires: avis CNC 102 Chiffre d'affaires – Ventes CIF, *Bull. CNC* n° 1, août 1977, p. 11, avis CNC 103/2 Chiffre d'affaires des expéditeurs, *Bull. CNC* n° 22, juin 1988, p. 1 et avis CNC 103/3 Chiffre d'affaires des agents maritimes, *Bull. CNC* n° 22, juin 1988, p. 3.

3. Article 15, § 4, 3^{ème} alinéa C.Soc.
4. Art. 96, I.D. AR. C.Soc.
5. Article 96, IV C. AR C.Soc.
6. *M.B.* 30 décembre 2005. Le nouveau texte de la loi confirme l'interprétation de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. D'après l'Institut, la disposition doit être interprétée dans le sens où tous les sociétés sont « grandes », sauf s'il s'agit d'une des hypothèses suivantes : d'une part, deux exercices consécutifs sous les critères (dans ce cas, elle est considérée comme petite pour toute la durée du troisième exercice comptable), ou d'autre part, une jeune société dont on peut présumer qu'elle restera sous les critères (voir le rapport annuel de 2005 de l'IRE, p. 91-92 et le *Bulletin d'information* n° 3/2004).
7. *Doc. parl. Chambre* 2005-2006, n° 2020/1, p. 8. Il est remarquable que cet Exposé des motifs n'a pas expliqué le problème relatif à la définition de la petite société. En effet, il est fait référence à la situation avant la coordination portant création du Code des sociétés, alors qu'il s'agissait justement de la situation après la coordination par la loi du 7 mai 1999. C'est la formulation confuse de cette dernière loi qui a provoqué de la confusion et qui finalement a été corrigée par la loi du 23 décembre 2005.
8. Il va de soi que le contraire est également applicable à une société qui reste une seule fois dans les limites des critères d'une petite société.
9. Article 15, § 2 C.Soc.
10. En effet, contrairement à la situation pour les petits groupes (article 16, § 2 C.Soc.), l'exigence de la vérification à la date de clôture n'est pas reprise à l'article 15 C.Soc.
11. Lorsque la participation dépasse 50%, il est de règle de procéder à une consolidation intégrale. Cela signifie que, en cas de participation de 60% par exemple, le chiffre d'affaires de la filiale est complètement compris dans la consolidation, et non à concurrence de 60% , sans préjudice évidemment de la déduction du chiffre d'affaires intragroupe (avis CNC 12/4 Calcul des critères de taille sur base consolidée, *Bull. CBN* n° 16, avril 1985, p. 9-10).
12. En ce qui concerne les notions de contrôle et de consortium, l'article 11 C.Soc. réfère à son tour aux articles 5 à 10 C.Soc.
13. Par conséquent, elle est également prise en considération pour la détermination, sur base consolidée, du chiffre d'affaires et du total du bilan (Avis CNC 12/5 Calcul sur base consolidée, *Bull. CBN* n° 30, février 1993, p. 10-11).
14. Cependant, dans les articles 4 et 5 de sa Recommandation 2003/361/CE du 6 mai 2003 concernant la définition des micro, petites et moyennes entreprises, la Commission européenne stipule que l'entreprise est tenue de déterminer les données calculées sur une base annuelle à *la date de clôture des comptes*. Les données des entreprises ayant des entreprises liées sont déterminées sur la base des comptes et autres données de l'entreprise ou, s'ils existent, des comptes consolidés de l'entreprise ou des comptes consolidés dans lesquels l'entreprise est reprise par consolidation.
15. Article 141, 2° C.Soc.