

Décision individuelle relevant du droit comptable

DIDC 2020/002 – Commissionnaire – Intermédiaire – Chiffre d'affaires

Décision du 24 juin 2020

I. Synthèse

La société X qui agit en tant que commissionnaire pour la société M doit uniquement comptabiliser ses commissions en tant que chiffre d'affaires au sens de l'article 3:90 de l'arrêté royal portant exécution du Code des sociétés et des associations (ci-après : AR CSA) pour ce qui concerne ses activités en tant que commissionnaire. La rémunération perçue par la société X en son nom propre mais pour le compte de la société M ne fait pas partie de son résultat. Les montants reçus ne sont pas comptabilisés en tant que produit et les montants payés, pas en tant que charge. Les biens meubles qui appartiennent en pleine propriété à la société M et qui sont conservés par la société X ne sont pas repris au bilan de la société X.

II. Publication anonyme

1. La demande vise à savoir si le traitement comptable de l'opération décrite ci-dessous est conforme au droit comptable belge. Le demandeur souhaite plus particulièrement que l'on confirme que (i) conformément à l'article 3:90 de l'AR CSA, la société X doit uniquement comptabiliser son propre chiffre d'affaires, en opérant - du fait de son activité hybride - une distinction entre le chiffre d'affaires qu'elle réalise en son nom propre et pour son propre compte et le chiffre d'affaires qu'elle réalise en tant que commissionnaire de la société M, et (ii) les biens meubles que la société X traite en son nom propre mais pour le compte de la société M (contrat de commission) ne doivent pas être repris dans son bilan.

2. La société X exerce plusieurs activités de services. Ces services se composent d'une part des services qu'elle fournit en son nom propre et pour son propre compte et, d'autre part, des services qu'elle fournit en son nom propre mais pour le compte de la société M.

3. Les services qu'elle fournit pour le compte de la société M impliquent le traitement de biens meubles qui ne deviennent jamais la propriété de la société X. La société X cède à la société M la rémunération qu'elle perçoit pour les services fournis pour le compte de la société M, après déduction de sa commission.

4. Le Collège de la CNC estime, en accord avec l'avis CNC 103 –Chiffre d'affaires – Intermédiaires, que les intermédiaires doivent uniquement comptabiliser en tant que chiffre d'affaires au sens de l'article 3:90 de l'AR CSA les montants qu'ils perçoivent en nom propre.

5. Le Collège confirme l'analyse du demandeur, selon laquelle l'avis CNC 103 – Chiffre d'affaires – Intermédiaires distingue les commissionnaires des commerçants¹ qui achètent et revendent pour leur propre compte des biens ou services :

« Dans le premier cas [à savoir le commissionnaire], les recettes et dépenses de l'intermédiaire ne revêtent pas dans son chef le caractère de produits et de charges; elles n'affecteront dès lors pas son compte de résultats et se traduiront par des relations de créances et de dettes. Dans le chef du mandant ou du commettant, elles s'analysent en revanche comme des produits et des charges et doivent dès lors être traduites comme telles dans son compte de résultats. ».

6. En ce qui concerne les commissionnaires qui exercent, outre leur activité de commissionnaire, des activités pour leur propre compte, l'avis CNC 103 – Chiffre d'affaires – Intermédiaires précise ce qui suit :

« Lorsqu'une entreprise poursuit simultanément une activité en qualité de mandataire ou de commissionnaire et une activité d'achats et de ventes, il s'indique, par application de l'article 3 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976,² qu'elle distingue dans son chiffre d'affaires d'une part les commissions perçues et d'autre part le montant brut des produits relevant de la seconde activité afin d'éviter que des produits bruts se trouvent confondus dans une même rubrique avec des résultats bruts. ».

7. La société X doit donc uniquement comptabiliser ses commissions en tant que chiffre d'affaires, pour ce qui concerne ses activités de commissionnaire. La rémunération qu'elle perçoit en son nom propre mais pour le compte de la société M ne fait pas partie de son résultat (ni en tant que produit, ni en tant que charge).

8. Dans son chiffre d'affaires, la société X opérera une distinction entre ses commissions (et donc la rémunération pour ses activités de commissionnaire) et la rémunération qu'elle perçoit en son nom propre et pour son propre compte. A cet effet, la société X créera deux sous-comptes parmi le compte « chiffre d'affaires » (70), à savoir un sous-compte pour le chiffre d'affaires réalisé en son nom propre et pour son propre compte (p. ex. 701) et un sous-compte pour le chiffre d'affaires réalisé en tant que commissionnaire, mais uniquement pour ce qui concerne ses propres commissions (p. ex. 702).

9. La société X devra également faire apparaître dans son bilan les créances ou les dettes qui découlent des transferts des biens meubles de la société M, jusqu'à ce que ces montants soient effectivement réglés. Concrètement, la société X devra enregistrer une créance (/dette) dans le chef du preneur du service qu'elle a fourni et une dette (/créance) correspondante dans le chef de la société M. D'après la description de la transaction par le demandeur, toutes les créances et dettes sont en principe réglées immédiatement. Seules les créances et les dettes qui n'ont pas été réglées à la fin de l'exercice apparaîtront effectivement dans le bilan d'inventaire de la société X.

10. Les biens meubles demeurent la pleine propriété de la société M et les droits de la société X sur ces biens ne sont pas plus étendus que ceux d'un dépositaire. La société X est contractuellement tenue de souscrire une assurance pour couvrir les risques liés à la conservation de ces biens meubles. La mise à disposition (physique) des biens meubles par la société M à la société X n'y enlève rien et n'amène pas la société X à devoir porter ces biens au bilan.

11. Le Collège décide que :

- conformément à l'article 3:90 de l'AR CSA, la société X doit uniquement reconnaître son propre chiffre d'affaires, en opérant - du fait de son activité hybride - une distinction entre le chiffre d'affaires qu'elle réalise en son nom propre et pour son propre compte et le chiffre d'affaires qu'elle réalise en tant que commissionnaire de la société M ; et
- les biens meubles traités par la société X en son nom propre mais pour le compte de la société M (contrat de commission) ne doivent pas être repris dans son bilan.

1 Ancienne terminologie qui était d'application au moment de la publication de l'avis CNC 103 - Chiffre d'affaires – Intermédiaires.

2 L'article 3 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 a entre-temps été abrogé, mais énonçait au moment de la publication de l'avis CNC 103 - Chiffre d'affaires – Intermédiaires ce qui suit : « Les comptes annuels doivent être établis avec clarté et indiquer fidèlement et systématiquement d'une part, à la date de clôture de l'exercice, la nature et le montant des avoirs et droits de l'entreprise, de ses dettes, obligations et engagements ainsi que de ses moyens propres et, d'autre part, pour l'exercice clôturé à cette date, la nature et le montant de ses charges et de ses produits. »

Ces principes sont désormais repris aux articles 3:1 et 3:2 de l'arrêté royal portant exécution de Code des sociétés et des associations :

« Art. 3:1. Les comptes annuels doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de la société, de l'ASBL, de l'AISBL ou de la fondation.

Si l'application des dispositions du présent titre, du titre 2 et du titre 3 ne suffit pas pour satisfaire à ce prescrit, des informations complémentaires doivent être fournies dans l'annexe.

Art. 3:2. § 1er. Les comptes annuels doivent être établis avec clarté et indiquer systématiquement d'une part, à la date de clôture de l'exercice, la nature et le montant des avoirs et droits de la société, de l'ASBL, de l'AISBL ou de la fondation, de ses dettes, obligations et engagements ainsi que de ses moyens propres et, d'autre part, pour l'exercice clôturé à cette date, la nature et le montant de ses charges et de ses produits. ».