Avis CNC 168/1 - Traitement comptable des participations détenues dans des sociétés de droit étranger, ne disposant pas de tous les attributs de la personnalité juridique

La Commission a été interrogée à diverses reprises sur le traitement, dans les comptes des entreprises de droit belge, de participations détenues dans des sociétés de droit étranger qui ne disposent pas, en vertu de leur droit national, de tous les attributs qui, en droit belge, caractérisent la personnalité juridique distincte. Les questions portaient plus particulièrement sur la qualification comptable qu'il convenait de réserver aux apports dans différents types de sociétés en commandite de droit allemand et de droit néerlandais ainsi qu'aux résultats accusés par de telles sociétés.

Les mêmes questions peuvent toutefois se poser pour d'autres types de sociétés de droit étranger (et notamment pour les sociétés s'apparentant aux sociétés de droit belge en nom collectif ou sous forme coopérative).

La Commission entend tout d'abord souligner que la doctrine considère que, pour l'application des dispositions légales belges, c'est la «lex fori», en l'occurrence le droit belge, «qui déterminera le type juridique auquel appartient la société étrangère, la catégorie dont elle se rapproche le plus»[1].

Dans le cas particulier des sociétés en commandite de droit allemand et néerlandais, il convient de se demander si de telles sociétés ont, à l'instar des sociétés en commandite simple de droit belge, une personnalité juridique distincte de celle de leurs associés. La reconnaissance d'une telle personnalité juridique distincte aurait en effet pour conséquence que les apports à ces sociétés ne puissent plus être soumis aux règles applicables en matière d'indivision.

Les principales caractéristiques de ces sociétés peuvent être synthétisées comme suit :

1) Tout comme les sociétés en commandite de droit belge, les sociétés en commandite de droit allemand («Kommanditgesellschaften») ou de droit néerlandais («Commanditaire vennootschappen») ont deux catégories d'associés : les associés-commanditaires et les associés-gérants. Ces derniers sont, en tant que gestionnaires de la société, solidairement responsables de ses engagements. Quant aux associés-commanditaires, ils se limitent à apporter des fonds et ne sont responsables qu'à concurrence de leurs apports[2].

2) Quant au statut juridique des biens et obligations relevant du patrimoine social, les droits allemand et néerlandais considèrent que même si ces biens et obligations sont liés à l'activité sociale et ne peuvent recevoir d'autres affectations au cours de la vie sociale, ils font l'objet d'un régime de copropriété liée entre les associés et ne relèvent dès lors pas, comme en Belgique, de la propriété juridique de la société. Il s'ensuit que, sous cet angle, la séparation du patrimoine social de celui des associés est moins nette qu'en droit belge[3].

3) Même si leurs droits nationaux respectifs ne reconnaissent pas aux K.G. et aux C.V. une personnalité juridique distincte en tant que telle[4], il n'en demeure pas moins que ces sociétés possèdent différentes caractéristiques que le droit belge réserve aux seules personnes morales :

- elles agissent en leur nom et pour leur compte;
- elles possèdent, dans une certaine mesure[5], un patrimoine distinct de celui de leurs associés;
- elles peuvent agir en justice, activement et passivement;
- elles peuvent être déclarées en faillite.

4) En vertu de la 4ème directive de la CEE (telle qu'elle a été modifiée par la directive 90/605 CEE), les «Kommanditgesellschaften» et les «Commanditaire vennootschappen» sont soumises aux dispositions de cette directive lorsque tous les associés indéfiniment responsables sont des sociétés à responsabilité limitée. On en déduit que, sous l'angle du droit comptable européen, de telles sociétés présentent toutes les caractéristiques de la personnalité morale, étant donné qu'elles sont soumises aux obligations prévues par cette directive en matière d'établissement, de contrôle et de publication de leurs comptes annuels.

5) Dans les conventions préventives de double imposition conclues entre la Belgique, d'une part, et la République fédérale d'Allemagne et les Pays-Bas, d'autre part, les sociétés en commandite sont considérées et traitées comme des sociétés juridiques distinctes[6].

La Commission est par conséquent d'avis que les apports à de telles sociétés doivent être comptabilisées comme des participations et que les règles applicables en matière d'indivision ou de sociétés dénuées de toute personnalité juridique ne trouvent pas à s'appliquer.

De même, la comptabilisation de l'apport au titre de créance ne peut être retenue car le commanditaire amène une valeur qui s'incorpore au capital. Cette valeur exprime une quotité de l'avoir social et, selon que les affaires seront prospères ou mauvaises, cette part augmentera

ou diminuera, le commanditaire n'ayant droit à aucun remboursement si la société décline entièrement[7]. Si tel est le cas, il y aura «affectio societatis» et donc création d'une société entre prêteur et emprunteur, pour autant que des apports aient été effectués et que l'on puisse constater l'intention des associés de réaliser des bénéfices et de se les partager.

Il n'appartiendra par ailleurs pas à l'entreprise de droit belge de prendre en résultats la quote-part des produits et des charges de ces sociétés de droit étranger qui disposeraient des attributs qui en droit belge caractérisent la personnalité juridique distincte, ni la quote-part qui lui revient dans leurs résultats nets, mais bien le montant qui lui a été attribué, en vertu de la répartition du bénéfice[8].

Le cas échéant, en cas de résultat négatif, une réduction de valeur sera actée. Dans le cas d'une société en commandite, il est par ailleurs évident que si l'associé commanditaire était tenu d'intervenir dans les pertes de la société en cause au-delà de son apport, il y aurait lieu, pour lui, d'acter une dette à due concurrence, avec comme contrepartie une charge au compte de résultats.

---

1 J. Van Ryn et J. Heenen, «Principes de droit commercial», Bruxelles, Ed. Bruylant, T. II, n° 1132; voy. également en ce sens C. Resteau, «Traité des sociétés anonymes», Bruxelles, Ed. Swinnen, 1981, T. I, n° 22bis.

2 Les statuts peuvent toutefois prévoir, aux termes des législations allemande et néerlandaise, que leur participation aux pertes de la société dépasse le montant de leurs apports.

3 Voy. en ce sens A. Halterman, «Fiscale transparantie : theorie en praktijk in België», Biblo, Kalmthout, 1992, p. 445 et J.F.M. Giele, «De commanditaire vennootschap», Deventer, Kluwer, 1987, p.

4 La personnalité juridique s'acquiert, pour les sociétés de droit allemand, par l'inscription dans le registre de commerce, pour autant qu'elles remplissent les conditions légales minimales. Les K.G. n'ont pas de personnalité juridique propre mais elles sont à considérer comme des sujets juridiques propres, au sens de l'article 124 du code de commerce allemand qui prévoit que la société comme telle est titulaire de droits et obligations qu'elle peut faire valoir (ou qu'on peut faire valoir contre elle) en justice (B. Bergmans, «La société de droit civil allemand ou «B.G.B. Gesellschaft» et son utilisation comme groupement d'entreprises», R.P.S., 1983, p. 39).

5 Les apports à une C.V. de droit néerlandais n'impliquent pas en effet un transfert de propriété. Le patrimoine social dont dispose la C.V. est une copropriété liée («gebonden medeëigendom») entre les associés et constitue, en quelque sorte, un patrimoine distinct en vue de protéger les intérêts des créanciers externes (voy. à ce sujet H.W. Heyman, «Van B.V. naar C.V.», in «De commanditaire vennootschap in de actuele praktijk», Kluwer, Deventer, 1988, p. 16-24; J.F.M. Giele, loc. cit.).

6 Voy. e.a. à ce sujet A. Halterman, op. cit., p. 446-447

7 «La société en effet est une union en face d'un risque commun, les associés s'accordent un droit de critique d'égal à égal. Il faut voir aussi si les fonds ont été investis à demeure dans l'affaire, et non pas seulement avancés à terme prévu de remboursement» (P. Coppens, «Droit commercial», Vol. II : principes du droit des sociétés, p. 229, Cabay, Louvain-La-Neuve).

8 De telles conclusions ne pourraient être remises en cause par des modes de répartition «automatique» de résultats découlant, pour certains types de sociétés, de l'application de la loi et qui pourraient, sur la base d'un examen sommaire, aboutir à une assimilation erronée de la participation à un prêt. On citera à cet égard les articles 167 et (par renvoi) 120-121 du Code de commerce allemand qui prévoient pour les K.G. une répartition automatique des bénéfices annuels de l'ordre de 4 % de chaque part du capital investi par les associés (pour les bénéfices dépassant 4 % du capital ainsi que pour les pertes, on considérera, selon les dispositions précitées, qu'une distribution proportionnelle convenable et appropriée aux circonstances, aura été stipulée).