COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2017/16 – Associé indéfiniment responsable : mentions dans les comptes annuels

Avis du 13 septembre 2017[1]

I. Introduction
II. Responsabilité illimitée : aperçu
III. Obligation de dépôt : dispositions pertinentes
IV. Aperçu des données à fournir
A. Liste des entreprises dont la société répond de manière illimitée
B. Intégration des comptes annuels des entreprises dont la société répond de manière illimitée
C. Dérogations à l'obligation de joindre les comptes annuels
1. Considérations générales
2. Publication des comptes annuels de l'entreprise à responsabilité illimitée
3. Comptes annuels compris dans la consolidation
D. Méthode de présentation des comptes annuels dans le document distinct ou dans l'annexe
1. Principes généraux
2. Entreprises belges18
2.1. Inventaire
2.2. Règles d'évaluation
3. Entreprises étrangères
4. Exemple

I. Introduction

1. Lorsqu'une société assume une responsabilité illimitée en qualité d'associé dans une autre société, elle est tenue de déposer auprès de la Banque nationale de Belgique certaines informations à ce sujet.[2] Dans un certain nombre de cas, il convient d'y ajouter et de publier les comptes annuels de l'entreprise dans laquelle la société assume une responsabilité illimitée en qualité d'associé.[3] Dans le présent avis, la Commission précise quelles sont ces obligations et passe en revue les autres obligations que peut impliquer la responsabilité illimitée au niveau du droit des comptes annuels.

II. Responsabilité illimitée : aperçu

2. Dans les sociétés à responsabilité illimitée, les associés sont tenus responsables de manière indéfinie à l'égard des dettes de la société. En d'autres termes, leur responsabilité est engagée non seulement à hauteur de leurs apports, mais également de leurs capitaux propres (voire au-delà).[4] Un aperçu des cas les plus fréquents de responsabilité illimitée des associés est présenté ci-après.

3. Les sociétés à responsabilité illimitée belges se présentent en premier lieu sous les formes suivantes : la société en nom collectif (SNC), la société en commandite simple (SCS), (les associés commandités de) la société en commandite par actions (SCA) et la société coopérative à responsabilité illimitée (SCRI).[5] A celles-ci s'ajoutent la société coopérative européenne à responsabilité illimitée et le groupement d'intérêt économique (GIE).

4. Outre une participation dans les personnes morales de droit belge précitées, il peut également s'agir d'une participation dans une entreprise étrangère à responsabilité illimitée[6] de l'associé (belge).

5. Dans le présent avis, la Commission ne se prononce pas sur les obligations imposées aux associés des entreprises belges sans personnalité juridique, dans la mesure où la responsabilité illimitée de ces associés est directement liée à cette absence de personnalité juridique. Conformément à l'article III.83, alinéa 3, du Code de Droit économique (ci-après : CDE), la comptabilité de ce type de sociétés sans personnalité juridique est déjà intégrée dans celle de l'associé. De ce fait, la part de l'associé dans ces entités est déjà ajoutée aux chiffres de l'associé.[7]

III. Obligation de dépôt : dispositions pertinentes

6. L'article 100 du C.Soc. reprend l'obligation générale incombant à toutes les sociétés belges[8] de déposer auprès de la Banque nationale certaines données relatives aux entreprises dans lesquelles elles assument une responsabilité illimitée. L'article 103 du C.Soc. organise les modalités de publication de ces données.

7. Néanmoins, l'article 100, § 2 du C.Soc. dispense de cette obligation les sociétés qui fournissent déjà ces informations de façon distincte dans les comptes annuels. En d'autres termes, ces données ne doivent pas être de nouveau reprises dans un document distinct à déposer auprès de la Banque nationale de Belgique conformément à l'article 100 du C.Soc. Cela vaut pour les sociétés qui :

- établissent et publient leurs comptes annuels selon le schéma complet et doivent donc déjà mentionner lesdites données dans l'annexe en vertu de l'article 91 de l'AR C.Soc. ; ou
- ont recours au schéma abrégé ou au microschéma et reprennent ces données dans l'annexe de leurs comptes annuels sur base volontaire.

IV. Aperçu des données à fournir

8. Les données à fournir et à publier par les sociétés concernant les entreprises dans lesquelles elles assument une responsabilité illimitée sont énoncées à l'article 100 du C.Soc. et à l'article 91 de l'AR C.Soc. Ces données se composent d'une part d'une liste des entreprises dont la société répond de manière illimitée (voir ci-dessous, point A) et d'autre part des comptes annuels des entreprises en question (voir ci-dessous, point B). Les deux articles prévoient également des dérogations à cette obligation de publication (voir ci-dessous, point C).

A. Liste des entreprises dont la société répond de manière illimitée

9. Les entreprises dont la société répond de manière illimitée doivent être reprises dans une liste qui doit faire l'objet d'une publication. La liste des entreprises dont la société répond de manière illimitée contient, pour chacune des entreprises, les données suivantes : le nom, le siège, la forme juridique et le numéro d'entreprise qui lui est attribué par la Banque-Carrefour des Entreprises. L'obligation d'indiquer le numéro d'entreprise vaut uniquement lorsqu'il s'agit d'une entreprise de droit belge.[9]

10. Ces informations sont reprises à l'annexe du schéma complet, sous la section C 6.5.2. Les sociétés qui ne sont pas tenues d'utiliser le schéma complet peuvent reprendre ces informations dans le schéma abrégé sous la section Autres documents à déposer en vertu du Codes des sociétés (A 7.2). Il en va de même pour les microsociétés (MIC 7.2).

B. Intégration des comptes annuels des entreprises dont la société répond de manière illimitée

11. Outre la publication de la liste susmentionnée, la société est en principe également tenue de joindre à ses comptes annuels les comptes annuels de chacune des entreprises pour lesquelles elle est indéfiniment responsable et de les publier en même temps.[10]

12. Ces informations, qui comprennent les comptes annuels de la ou des entreprises dont la société répond de manière illimitée, sont reprises à l'annexe du schéma complet. Quant au schéma abrégé et au microschéma, ces informations sont reprises sous les autres informations à indiquer à l'annexe (en cas de mention dans l'annexe sur base volontaire) ou à la fin des comptes annuels.

C. Dérogations à l'obligation de joindre les comptes annuels

1. Considérations générales

13. L'obligation de joindre les comptes annuels des entreprises pour lesquelles la société est indéfiniment et solidairement responsable et qui sont reprises dans la liste des entreprises dont la société répond de manière illimitée, ne s'applique pas aux cas suivants :

- si les comptes annuels de l'entreprise sont déjà publiés conformément à certaines exigences ;
- si les comptes annuels de l'entreprise sont déjà repris dans les comptes consolidés conformément à certaines exigences ;
- lorsqu'il s'agit d'une société de droit commun, d'une société momentanée ou d'une société interne[11].

14. Si les comptes annuels d'une entreprise figurant sur la liste ne sont pas joints, il convient d'en indiquer la raison dans le document contenant les renseignements à déposer en vertu de l'article 100 du C. Soc. ou, selon le cas, dans l'annexe des comptes annuels si les renseignements y sont fournis.

2. Publication des comptes annuels de l'entreprise à responsabilité illimitée

15. L'obligation de joindre les comptes annuels de l'entreprise pour laquelle la société est indéfiniment responsable ne vaut pas lorsque les comptes annuels de cette entreprise sont publiés d'une manière qui soit compatible avec l'article 98 du C.Soc. ou sont effectivement publiés dans un autre Etat membre comme prescrit par l'article 3 de la directive 2009/101/CE.

16. Il se peut que l'entreprise dans laquelle la société assume une responsabilité illimitée en qualité d'associé ne soit pas soumise à l'obligation de publication des comptes annuels.[12] Par conséquent, la société assumant la responsabilité illimitée ne peut invoquer les motifs d'exclusion susmentionnés. Cette société reste dès lors soumise à l'obligation de joindre à ses comptes annuels les comptes annuels de l'entreprise pour laquelle elle est indéfiniment responsable et de les publier en même temps.

17. Concrètement, il s'agit d'une obligation incombant aux associés[13] de sociétés de petite taille qui ont adopté la forme d'une SNC, SCS ou SCRI. En effet, l'article 97 du C.Soc. dispense ces trois formes de société de l'obligation de publication, à condition que leur taille soit petite sur la base des critères de l'article 15 du C.Soc.[14]

18. La question se pose de savoir dans quelle forme les comptes annuels de l'entreprise à responsabilité illimitée doivent être ajoutés aux comptes annuels de l'associé indéfiniment responsable. La Commission renvoie pour cela à la section D du présent avis.

3. Comptes annuels compris dans la consolidation

19. L'obligation de joindre les comptes annuels de l'entreprise pour laquelle la société est indéfiniment responsable ne s'applique pas davantage lorsque les comptes annuels de cette entreprise sont intégrés par consolidation globale ou par consolidation proportionnelle dans les comptes consolidés de l'entreprise établis, contrôlés et publiés en conformité avec le C.Soc. et le Titre II de l'AR C.Soc.

D. Méthode de présentation des comptes annuels dans le document distinct ou dans l'annexe

1. Principes généraux

20. La Commission rappelle que les comptes annuels de l'associé indéfiniment responsable doivent, d'une part, donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entreprise[15] et, d'autre part, être établis avec clarté et indiquer systématiquement la nature et le montant des avoirs et droits de la société, de ses dettes, obligations et engagements ainsi que de ses moyens propres et la nature et le montant de ses charges et de ses produits.[16] Qui plus est, l'article 25 de l'AR C.Soc. impose de mentionner par catégorie dans l'annexe les droits et engagements qui ne figurent pas au bilan et qui sont susceptibles d'avoir une influence importante sur le patrimoine, sur la situation financière ou sur le résultat de la société.

21. En gardant ces principes à l'esprit, la Commission estime :

- que la règle générale veut que, dans les cas où l'entreprise à responsabilité illimitée n'a pas publié ses comptes annuels soit conformément à l'article 98 du C.Soc. soit à l'étranger, une pièce[17] soit ajoutée de manière appropriée aux comptes annuels de l'associé indéfiniment responsable, permettant ainsi de satisfaire aux principes susmentionnés ;
- que, le cas échéant, une mention appropriée soit insérée sous les droits et engagements hors bilan de l'associé indéfiniment responsable ;
- que, le cas échéant, une provision appropriée soit constituée dans les comptes annuels de l'associé indéfiniment responsable (lorsqu'une dette acquiert un caractère probable voire certain, sans que le montant ne soit connu), intégrant une estimation du coût final pour l'associé indéfiniment (et solidairement) responsable ;
- qu'une dette soit actée une fois qu'elle a acquis un caractère certain et liquide.

2. Entreprises belges[18]

2.1. Inventaire

22. En ce qui concerne l'intégration des comptes annuels d'une entreprise belge (p. ex. une petite SNC) dans les comptes annuels de l'associé à responsabilité illimitée, la Commission souhaite tout d'abord attirer l'attention sur l'obligation générale d'inventaire visée aux articles III.89, § 1 et III.90, § 1 du Livre III du CDE. Aux termes de ces dispositions, toute entreprise doit procéder, une fois l'an au moins, avec bonne foi et prudence, aux opérations de relevé, de vérification, d'examen et d'évaluation nécessaires pour établir à la date choisie un inventaire complet de ses avoirs et droits de toute nature, de ses dettes, obligations et engagements de toute nature relatifs à son activité et des moyens propres qui y sont affectés. Les comptes sont, après mise en concordance avec les données de l'inventaire, synthétisés dans un état descriptif constituant les comptes annuels.

2.2. Règles d'évaluation

23. En ce qui concerne les règles d'évaluation applicables aux comptes annuels de l'entreprise à responsabilité illimitée, il n'existe aucune obligation d'appliquer les règles d'évaluation de l'AR C.Soc. aux comptes susvisés à intégrer, si la société en question n'est pas tenue de les appliquer.[19] La Commission recommande que lorsque les règles d'évaluation de l'AR C.Soc. n'ont pas été appliquées, l'associé indéfiniment responsable le mentionne de façon explicite.

3. Entreprises étrangères

24. En ce qui concerne les entreprises étrangères, les obligations d'inventaire doivent être appliquées conformément à leur législation nationale. Si les comptes annuels de l'entreprise étrangère ne contiennent pas suffisamment d'informations, il convient d'insérer une mention appropriée sous les droits et engagements hors bilan de l'associé indéfiniment responsable, sinon de constituer, le cas échéant, une provision appropriée. De cette manière, celui-ci satisfait aux principes de l'article 25 de l'AR C.Soc.

4. Exemple

La SPRL X et une personne physique sont associés de la SNC Y.
La SPRL X a réalisé un apport initial dans la SNC Y à concurrence de 200.

Comptes annuels de la SNC Y

La SNC Y est une SNC non soumise à l'obligation de tenir une comptabilité en partie double[20] ni d'appliquer les règles d'évaluation prescrites par l'AR C.Soc.[21] La SNC Y ne recourt pas davantage à la faculté d'appliquer librement les règles d'évaluation de l'AR C.Soc.

La SNC Y détient un immeuble classé, repris sous ses actifs, non sujet à amortissement.

Elle a également certains engagements, dont une obligation de garantie.

En outre, la SNC Y s'est vu opposer une action en indemnisation à concurrence de 80.

A la date du bilan, au moment d'établir l'inventaire, la valeur réelle des actifs est estimée à 400, et l'obligation de garantie à 170. L'action en indemnisation est, quant à elle, reprise pour 80.

Par application de l'article 97 du C.Soc., la SNC Y est exonérée de l'obligation de publier ses comptes annuels, ce qu'elle ne fait dès lors pas.

Comptes annuels de la SPRL X

La SPRL X présentera sa participation dans la SNC Y sous ses actifs, à concurrence de son apport initial de 200.

Dans son annexe, elle publie également les comptes annuels de la SNC Y (tels qu'établis par la SNC Y), comprenant notamment un inventaire établi dans le respect du prescrit des articles III.89 et III.90 du CDE ; de ce fait, l'action en indemnisation et l'obligation de garantie y sont également reprises.

Etant donné qu'en procédant de la sorte, la SPRL X, en sa qualité d'associé indéfiniment responsable, a correctement versé un document aux comptes annuels, il ne s'indique pas de prévoir d'autres mentions sous les droits et engagements hors bilan de la SPRL X en sa qualité d'associé indéfiniment responsable (absence d'obligation de reprendre ces risques ou engagements encore autre part).

Dans le cas d'espèce, la SNC Y aura suffisamment d'actifs à sa disposition pour répondre à la demande d'indemnisation à concurrence de 80.

Supposons que l'action en indemnisation engagée contre la SNC Y représente 800. Dans l'hypothèse où, sur base de son estimation à ce moment, la SPRL X estime que les actifs à la disposition de la SNC Y seront insuffisants pour répondre à la demande d'indemnisation, la SPRL X devra, le cas échéant, constituer une provision appropriée[22], étant donné que la SPRL X pourrait se voir poursuivie dans le cadre de l'action engagée contre la SNC Y. Dans le cas d'espèce, il conviendra de tenir compte, notamment, de l'impact des règles en matière de responsabilité solidaire (impact significatif en cas de présence de plusieurs associés indéfiniment responsables – auquel cas chaque associé répond de la totalité du montant; au moment de constituer la provision, il s'indique de faire une estimation du coût final).

---

1 Le présent avis a été élaboré après la publication pour consultation publique d'un projet d'avis le 19 juin 2017 sur le site de la CNC.

2 Article 100, § 1, 6°/1, alinéas 5 à 7 du Code des sociétés (ci-après : C.Soc.). L'article 100 du C.Soc. ne s'applique toutefois pas aux sociétés énumérées à l'article 97 du C.Soc.

3 Article 100, C.Soc. et article 91 de l'arrêté royal portant exécution du C.Soc., (ci-après : AR C.Soc.).

4 H. BRAECKMANS, Handboek vennootschapsrecht, p. 47, 66.

5 La directive 2013/34/UE du 26 juin 2013 fournit en son annexe II un aperçu des formes d'entreprises visées à l'article 1er, alinéa 1er, point b) de ladite directive, à savoir les formes de société à responsabilité illimitée ; voir la directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil.

6 Sont visées les entreprises étrangères énumérées à l'annexe II de la directive 2013/34/UE, mais également, à titre d'exemple, les entreprises non européennes à responsabilité illimitée ou les sociétés européennes à responsabilité illimitée n'ayant pas la personnalité juridique.

7 Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 7 novembre 2011.

8 Rappel : l'article 100 du C.Soc. ne s'applique pas aux sociétés énumérées à l'article 97 du C.Soc.

9 Article 91, A, V.B, alinéa 2, AR C.Soc. et article 100, § 1, 6°/1, alinéas 5 et 6, C.Soc.

10 Article 91, A, V.B, AR C.Soc. et article 100, 6°/1, alinéa 7, C.Soc.

11 Le Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 7 novembre 2011 explique que, de cette manière, il est évité d'une part que des données qui peuvent être désavantageuses d'un point de vue concurrentiel soient publiées dans les comptes annuels. D'autre part, il est tenté de cette manière de diminuer les charges administratives qui résultent d'une telle obligation. De plus, conformément à l'article III.83, alinéa 3 du CDE, la comptabilité d'une société momentanée est déjà intégrée dans celle de son associé. De ce fait, la part de l'associé dans la société momentanée est d'ores et déjà ajoutée aux chiffres de l'associé. Comme exposé au point 5 du présent avis, la Commission n'examine pas le cas des sociétés sans personne juridique.

12 L'article 97 du C.Soc. exempte les SNC, SCS et SCRI de l'obligation de publication sous certaines conditions, et est rédigé comme suit : « Sauf s'il s'agit des sociétés telles que visées à l'article 92, § 3, 1°, 2°, 4°, ou 6°, la présente sous-section n'est pas applicable :
1° aux petites sociétés qui ont adopté la forme d'une société en nom collectif, d'une société en commandite simple ou d'une société coopérative à responsabilité illimitée ; 2° aux sociétés en nom collectif, aux sociétés en commandite simple et aux sociétés coopératives à responsabilité illimitée dont tous les associés à responsabilité illimitée sont des personnes physiques. » Voir, à ce sujet, aussi K. GEENS et M. WYCKAERT, De Vennootschap, Algemeen deel, pp. 524- 525.

13 Ne sont bien entendu pas visés les associés personnes physiques, ni les associés personnes morales qui ne sont pas soumis à l'obligation de

publication (p. ex. une petite SNC).

14 Ibidem, note de bas de page n° 11; voir, à ce sujet, aussi K. GEENS et M. WYCKAERT, De Vennootschap, Algemeen deel, pp. 524- 525.

15 Article 24, AR C.Soc.

16 Article 25, AR C.Soc.

17 Pour les sociétés belges, il s'agit des comptes annuels.

18 Il s'agit des SNC, SCS et SCRI de petite taille, telles que visées à l'article 97 du C.Soc.

19 Article III.89, § 2, in fine CDE ; les entreprises qui relèvent de l'exclusion prévue à l'article 97 du C.Soc. mais ne peuvent bénéficier de la dispense de l'article III.89, in fine CDE sont toutefois tenues d'appliquer les règles d'évaluation de l'AR C.Soc.

20 Article 1er de l'arrêté royal du 12 septembre 1983 portant exécution de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises.

21 Articles III.85 et III.89, § 2,CDE.

22 Si les charges sont probables ou certaines. Sinon, il y a lieu de prévoir une mention dans l'annexe, sous les droits et engagements hors bilan.