

## COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

### Avis CNC 2020/XX – Les obligations comptables d'une société simple

Projet d'avis du 4 mars 2020

#### **I. Considérations générales**

1. Le présent avis précise les obligations comptables des sociétés simples et de leurs associés. Lorsque ses associés conviennent qu'elle sera dotée de la personnalité juridique, la société simple prend la forme d'une société en nom collectif ou d'une société en commandite.<sup>1</sup> Seules les sociétés simples dépourvues de la personnalité juridique seront traitées dans le présent avis.

2. Les lois du 15 avril 2018 *portant réforme du droit des entreprises* et du 23 mars 2019 *introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses* ont revu en profondeur les obligations comptables des sociétés simples et de leurs associés<sup>2</sup>. En ce qui concerne le traitement comptable qui s'appliquait antérieurement, il est renvoyé aux avis CNC 2012/8 – *Le traitement comptable d'un apport en propriété dans une société civile de droit commun belge n'ayant pas adopté la forme juridique d'une société commerciale* et 3/3 – *Avis relatif au traitement comptable des opérations menées dans le cadre des sociétés momentanées*.

#### **II. Définition d'une société simple**

3. A l'instar des autres formes de sociétés, la société simple est un contrat par lequel deux ou plusieurs personnes conviennent de mettre leurs apports en commun en vue de partager le bénéfice patrimonial direct ou indirect qui pourrait en résulter. Elle est conclue pour l'intérêt commun des parties.<sup>3</sup>

4. La société simple est « interne » lorsqu'il est convenu qu'elle sera gérée par un ou plusieurs gérants, associés ou non, agissant en leur nom propre.<sup>4</sup>

5. La société simple qui a pour objet une opération déterminée est réputée conclue pour le temps que doit durer cette opération.<sup>5</sup>

6. Le présent avis se limite aux obligations comptables des sociétés simples. La Commission n'a pas pour objectif de définir les cas dans lesquels une société simple est une entreprise au sens de l'article 1.1 du Code de droit économique (ci-après : CDE) lorsque des personnes créent un patrimoine indivis, ni ceux dans lesquels la création d'un patrimoine indivis entraîne la constitution d'une société simple. Il est plus spécifiquement renvoyé à la doctrine en cours de développement à propos des conséquences de la constitution d'un patrimoine indivis.<sup>6</sup> Le législateur n'a évidemment pas souhaité

---

<sup>1</sup> Article 4:22, CSA.

<sup>2</sup> En ce qui concerne la date d'entrée en vigueur des obligations comptables modifiées pour les sociétés simples, la Commission renvoie aux points 21 et suivants de l'avis CNC 2019/09 – *Entreprises soumises à l'obligation comptable*.

<sup>3</sup> Article 4:1, alinéa 1<sup>er</sup>, CSA.

<sup>4</sup> Article 4:1, alinéa 2, CSA. La notion comprend les anciennes « sociétés internes » et « sociétés de participation ».

<sup>5</sup> Article 4:3, alinéa 2, CSA. La notion comprend l'ancienne « société momentanée ».

<sup>6</sup> Joeri Vananroye, « Over de schutting » : allocution tenue le 1<sup>er</sup> avril 2019 à Leyde (Pays-Bas) dans le cadre d'une conférence TPR (4) - article publié 'Een stille maatschap: de georganiseerde afwezigheid van publiciteit en toch een afgescheiden vermogen?' ; <https://corporatefinancelab.org/2019/05/16/een-stille-maatschap-de-georganiseerde-afwezigheid-van-publiciteit-en-toch-een-afgescheiden-vermogen/>, consulté le 4 février 2020.

que chaque indivision non organisée par des parties soit considérée comme une « organisation sans personnalité juridique » visée à l'article I.1 du CDE.

### **III. Entreprises soumises à l'obligation comptable**

#### **A. La société simple est une société soumise à l'obligation comptable**

7. En principe, toute société simple est une entreprise soumise à l'obligation comptable<sup>7</sup>. En effet, une société simple est une société et donc une organisation sans personnalité juridique qui a pour but de distribuer à ses associés un avantage patrimonial direct ou indirect découlant de leur organisation. Par conséquent, une société simple ne peut se prévaloir de l'exception<sup>8</sup> qui vaut pour les organisations sans personnalité juridique qui ne poursuivent pas de but de distribution.<sup>9</sup>

8. La Commission tient à préciser que les biens apportés à une société simple ainsi que ceux qui résultent de ses activités forment un patrimoine indivis entre les associés.<sup>10</sup> Dans les faits, l'universalité indivise qui regroupe les droits et les obligations de la société constitue un patrimoine d'affectation distinct du patrimoine personnel de chacun des associés.<sup>11</sup> La société simple, qui est une société dépourvue de personnalité juridique, ne constitue en tant que telle pas un sujet actif ou passif de droit. La société simple même n'est pas une personne. Ce n'est ni une personne physique, ni une personne morale. C'est une *organisation sans personnalité juridique* qui est considérée comme une société. La Commission relève qu'en ce qui concerne la participation à des procédures judiciaires, en qualité de demandeur ou de défendeur, le législateur a prévu des mesures spécifiques en vue de remédier aux difficultés découlant du statut de la société simple.<sup>12</sup> L'existence du patrimoine d'affectation susmentionné au sein d'une société simple ne change rien au fait que, d'un point de vue technique, les demandeurs ou défendeurs d'une action en justice intentée au nom ou contre une société simple sont toujours les associés.<sup>13</sup>

9. Aux yeux de la Commission, l'existence d'un patrimoine distinct au sein d'une société simple justifie à tous égards l'obligation de tenir une comptabilité autonome pour ce patrimoine distinct. Alors que la Commission a précisé ci-avant ne pas avoir pour objectif de fournir des critères d'évaluation permettant de déterminer dans quels cas une indivision constitue une entreprise au sens de l'article I.1 du CDE, ni d'évaluer si ce patrimoine indivis constitue ou non une société simple au sens de l'article 4:1 du CSA, elle estime qu'il existe une obligation comptable à partir du moment où il est

---

<sup>7</sup> Voir également l'avis CNC 2019/09 – *Entreprises soumises à l'obligation comptable*.

<sup>8</sup> Article I.1, alinéa 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup>, alinéa 2, a), CDE. Dans un souci d'exhaustivité, la Commission fait remarquer que, le cas échéant, la société simple peut bénéficier de l'exception prévue à l'article III.82, § 1<sup>er</sup>, alinéa 2, 2<sup>o</sup> du CDE.

<sup>9</sup> La Commission précise que l'administration fiscale a affirmé qu'une société interne n'est pas obligée de demander un numéro de TVA aux fins de la TVA (voir la Circulaire 2020/C/17 du 22 janvier 2020 relative à l'impact en matière de TVA de l'introduction du Code des sociétés et des associations).

<sup>10</sup> Article 4:13, CSA. Cela ne signifie bien évidemment pas que tout patrimoine indivis entraîne la constitution d'une société simple.

<sup>11</sup> Exposé des motifs de la loi du 23 mars 2019 *introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses*, Chambre 54, 3119/001, p. 26.

<sup>12</sup> Voir notamment l'article 703, § 2 du Code judiciaire tel qu'inséré par la loi du 23 mars 2019 *introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses*. Il ressort de cet article que la mention de la dénomination de la société simple figurant dans ses données à la Banque-Carrefour des Entreprises suffit pour justifier, dans les litiges concernant la société simple, de l'identité de ses membres. Si l'inscription à la Banque-Carrefour des Entreprises contient également les données d'identification d'un mandataire général, la société simple peut agir en justice dans les mêmes litiges, soit en demandant, soit en défendant, et comparaître en personne à l'intervention de ce mandataire, sans préjudice de l'application de l'article 4:10 du CSA, mais uniquement pour agir en justice en défendant.

<sup>13</sup> Exposé des motifs de la loi du 23 mars 2019 *introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses*, Chambre 54, 3119/001, p. 27. La Commission renvoie également à l'article 703, § 2 du Code judiciaire pour ce qui concerne les possibilités de travailler avec un mandataire dans le cadre d'actions en justice.

question d'un patrimoine distinct organisé. Ce patrimoine distinct doit par ailleurs présenter un but de distribution ou donner lieu à des distributions aux détenteurs du patrimoine. Ceci s'applique indépendamment de l'inscription ou non à la Banque-Carrefour des Entreprises (ci-après : BCE).

10. En pratique, il convient de déterminer au cas par cas si une indivision implique l'existence d'une entreprise soumise à l'obligation comptable.

### Exemples

Un portefeuille de titres détenu en propriété indivise par plusieurs personnes. Les décisions relatives à ce portefeuille sont prises après concertation entre l'ensemble des associés. Le type d'organisation doit être déterminé au cas par cas pour savoir s'il s'agit ou non d'une entreprise soumise à l'obligation comptable. La Commission est d'avis qu'en l'espèce, il est question d'une entreprise soumise à l'obligation comptable si les associés ont mandaté de commun accord un gestionnaire de patrimoine pour gérer le patrimoine de manière autonome dans le respect des règles convenues (c.-à-d. une gestion discrétionnaire). Il est alors question d'une *organisation sans personnalité juridique qui poursuit un but de distribution*.

Une *association de frais* (groupement autonome), telle que visée à l'article 44, § 2bis du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, peut être créée sans personnalité juridique.<sup>14</sup> Si une association de frais est créée sans personnalité juridique, elle doit tout de même agir sous une dénomination propre, en tant qu'association ou groupement distinct, à l'égard de ses membres et des tiers. Il est dès lors important qu'il s'agisse d'un groupement autonome qui se distingue de ses membres. Cette particularité a pour conséquence que les membres fondateurs doivent conclure un contrat de collaboration qui décrit les activités et le fonctionnement du groupement. Ce contrat doit également mentionner qui agit en tant que gestionnaire de l'association. Il y est également précisé l'adresse où l'association exercera son activité et où seront conservés tous les livres, écrits et documents relatifs au groupement. C'est aussi cette adresse que l'association doit communiquer à ses fournisseurs/prestataires de services. Les factures concernant des prestations de services et des livraisons de biens qui sont fournies à une association de frais sans personnalité juridique doivent être émises au nom et à l'adresse de ce groupement.<sup>15</sup> Une telle association doit procurer au minimum un avantage patrimonial indirect à ses associés sous la forme d'une économie de dépenses. Il ressort de ces éléments qu'une telle association est en tout état de cause « organisée ». Vu ce qui précède, la Commission estime qu'une association de frais au sens de l'article 44, § 2bis, alinéa 2, 2° du Code de la taxe sur la valeur ajoutée est considérée comme une entreprise soumise à l'obligation comptable, même si elle est dépourvue de la personnalité juridique dès lors qu'elle poursuit un but de distribution.

11. Dans son avis 3/3 – *Relatif au traitement comptable des opérations menées dans le cadre des sociétés momentanées*, la Commission avait déjà souligné la tendance de la doctrine à plaider pour la tenue d'une comptabilité autonome au sein des sociétés momentanées. La Commission a ensuite de nouveau fait référence à cette tendance dans l'avis CNC 2012/8 – *Le traitement comptable d'un apport en propriété dans une société civile de droit commun belge n'ayant pas adopté la forme juridique d'une société commerciale*. Etant donné que le législateur considère désormais toute société simple comme une entreprise soumise à l'obligation comptable<sup>16</sup>, la recommandation de tenir une comptabilité autonome est devenue une obligation légale.

---

<sup>14</sup> Article 44, § 2bis, alinéa 2, 2° du Code de la taxe sur la valeur ajoutée.

<sup>15</sup> Voir également le point 12 de la Circulaire AAFisc n° 31/2016 (n° E.T.127.540) du 12 décembre 2016.

<sup>16</sup> Voir également le point 16 de l'avis CNC 2019/09 - *Entreprises soumises à l'obligation comptable*.

## **B. Date de début du premier exercice d'une société simple**

12. En réponse à une question parlementaire<sup>17</sup>, le Ministre de la Justice a affirmé qu'une société simple qui se borne à préparer une offre et qui est automatiquement dissoute si le marché ne lui est pas attribué, n'a pas d'obligation d'inscription à la BCE car elle ne participe pas aux échanges juridiques sauf pour la remise de l'offre qui ne revêt qu'un caractère préparatoire. Le Ministre a ajouté que si le marché n'est pas attribué à cette société et que celle-ci ne développe aucune autre activité, l'obligation d'inscription ne répond à aucun intérêt commun.

13. La Commission estime que, par analogie avec l'obligation d'inscription à la BCE, l'obligation comptable ne s'applique aux sociétés simples qu'à partir du moment où les associés ont réalisé un premier apport dans la société, ce qui entraîne la constitution d'un patrimoine distinct. L'organe d'administration de la société simple peut bien évidemment choisir d'aligner le début de son exercice sur la date de la constitution de la société simple. Selon la Commission, il n'est pas pertinent que l'obligation comptable soit appliquée avant la constitution du patrimoine distinct.

14. Bien que le CSA ne contienne aucune disposition concernant l'exercice d'une société simple, la Commission recommande de préciser la date de début ainsi que la date de clôture du premier exercice dans le contrat de société simple.

## **C. L'associé d'une société simple en tant qu'entreprise soumise à l'obligation comptable**

15. Les associés d'une organisation sans personnalité juridique peuvent individuellement constituer une entreprise soumise à l'obligation comptable. Cependant, la simple détention de droits d'associé dans une association sans personnalité juridique n'implique pas que le titulaire constitue automatiquement une entreprise soumise à l'obligation comptable.<sup>18</sup> Ainsi, l'associé d'une société simple qui s'est contenté d'effectuer un apport en numéraire ou de biens et qui n'intervient sur aucun autre plan, en d'autres termes un associé commanditaire, n'est pas considéré comme une entreprise soumise à l'obligation comptable.

16. La Commission attire l'attention sur le fait qu'un gérant d'une société simple n'est pas forcément un associé de cette société simple.<sup>19</sup> Si un ou plusieurs gérants sont explicitement désignés, leurs compétences sont déterminées dans l'acte de nomination du ou des gérants. Le présent avis ne porte pas sur les obligations comptables des gérants qui ne sont pas associés de la société simple.

17. Si le mode d'administration de la société simple n'est pas déterminé de façon explicite, les associés sont censés s'être donné réciproquement le pouvoir d'administrer l'un pour l'autre.<sup>20</sup> Les personnes physiques dont l'activité professionnelle à titre indépendant consiste en l'exercice d'un ou de plusieurs mandats d'administrateur ne sont pas considérées comme des entreprises soumises à l'obligation comptable.<sup>21</sup>

## **IV. Obligations comptables d'une société simple**

18. Les obligations comptables d'une entreprise soumise à l'obligation comptable consistent, d'une part, en la tenue d'une comptabilité et, d'autre part, en l'établissement de comptes annuels (internes). Une société simple doit, au même titre que toute autre entreprise soumise à l'obligation comptable,

---

<sup>17</sup> Question parlementaire de Monsieur Egbert Lachaert, 18 septembre 2019, Chambre, CRIV 55 COM 012, compte rendu intégral, p. 6-7.

<sup>18</sup> Voir également la note en bas de page 19 du point 19 de l'avis CNC 2019/09 - *Entreprises soumises à l'obligation comptable*.

<sup>19</sup> Article 4:8, CSA.

<sup>20</sup> Article 4:10, CSA.

<sup>21</sup> Article III.82, § 1, alinéa 2, 1<sup>o</sup>, CDE.

établir des comptes annuels une fois par an<sup>22</sup>. Elle n'est toutefois pas tenue de les publier. En effet, une telle obligation ne s'applique qu'aux sociétés dotées de la personnalité juridique.

19. La manière dont la comptabilité doit être tenue dépend de la taille de la société simple. Une société simple dont le chiffre d'affaires n'excédait pas 500.000<sup>23</sup> euros à la date de clôture du dernier exercice clôturé, peut tenir une comptabilité simplifiée<sup>24</sup>. Dans le cas contraire, elle doit tenir une comptabilité selon les règles de la comptabilité en partie double.

20. En ce qui concerne les spécificités liées à la détermination de la notion de chiffre d'affaires dans le cadre de l'évaluation du dépassement ou non du seuil susmentionné de 500.000 euros, il est renvoyé à l'avis CNC 2019/11 - *La comptabilité simplifiée des personnes physiques, sociétés simples, sociétés en nom collectif et sociétés en commandite : critères de taille - définition du chiffre d'affaires*.

### **A. Comptabilité simplifiée**

21. La société simple qui tient une comptabilité simplifiée est tenue de consigner toutes ses opérations sans retard, de manière fidèle et complète et par ordre de dates, dans au moins trois journaux : un journal financier, un journal des achats et un journal des ventes.<sup>25</sup> En ce qui concerne les modalités pratiques de la tenue d'une comptabilité simplifiée, il est renvoyé à l'avis CNC 174/1 - *Les principes d'une comptabilité régulière*.<sup>26</sup>

22. L'obligation d'établissement d'un inventaire annuel et de comptes annuels internes découle du CDE.<sup>27</sup> Ceux-ci doivent comporter un relevé de tous les avoirs et droits de toute nature, des dettes, obligations et engagements de toute nature relatifs à l'activité et des moyens propres qui y sont affectés.<sup>28</sup> Dans l'état actuel de la législation comptable, il n'existe aucune condition de forme expresse pour les comptes annuels internes d'une entreprise soumise à l'obligation comptable qui tient une comptabilité simplifiée.<sup>29</sup> L'absence de règles d'évaluation spécifiques ne saurait toutefois justifier que l'inventaire soit établi de manière arbitraire. Pour être régulière, une comptabilité doit pouvoir être contrôlée. Dans cette optique, les données et états résultant du traitement de l'information comptable doivent toujours pouvoir être vérifiés a posteriori. Ceci implique non seulement que chaque opération puisse être suivie de son origine à son dénouement, mais également qu'il soit possible de remonter aux documents justificatifs.<sup>30</sup>

### **B. Comptabilité en partie double**

23. La société simple qui tient une comptabilité selon les règles de la comptabilité en partie double doit inscrire toute transaction dans ses comptes selon ces règles. Pour ce qui concerne les modalités

---

<sup>22</sup> Article III.89, CDE.

<sup>23</sup> Le seuil de 500.000 euros est porté à 620.000 euros pour les entreprises qui pratiquent à titre principal la vente au détail d'hydrocarbures, gazeux ou liquides, destinés à la propulsion des véhicules automobiles circulant sur la voie publique (article 1<sup>er</sup>, alinéa 2, AR CDE).

<sup>24</sup> Article III.85, § 1<sup>er</sup>, CDE.

<sup>25</sup> Article III.85, § 1<sup>er</sup>, CDE.

<sup>26</sup> La Commission spécifie que l'avis CNC 174/1 - *Les principes d'une comptabilité régulière* sera adapté sous peu aux modifications introduites par la modernisation du droit des entreprises.

<sup>27</sup> Article III. 89 et III.90, CDE.

<sup>28</sup> Article III. 89, § 1<sup>er</sup>, CDE.

<sup>29</sup> L'article III. 90, § 2 du CDE ne s'applique pas aux sociétés simples qui tiennent une comptabilité simplifiée (article III. 90, § 2, CDE). Le Roi n'a pas non plus été investi de la compétence lui permettant de fixer des critères d'évaluation pour l'établissement de l'inventaire ou des comptes annuels internes par les sociétés simples qui tiennent une comptabilité simplifiée.

<sup>30</sup> Avis CNC 174/1 - *Les principes d'une comptabilité régulière*. Concernant l'utilité d'une comptabilité régulière, il est également renvoyé à l'article 1348bis, C.Civ. (relatif à la force probante de la comptabilité).

pratiques de la tenue d'une comptabilité selon les règles de la comptabilité en partie double, il est renvoyé à l'avis CNC 174/1 - *Les principes d'une comptabilité régulière*.<sup>31</sup>

24. La Commission a été interrogée à plusieurs reprises sur la teneur concrète de ces règles pour une société simple familiale qui détient un portefeuille de titres auprès d'une institution financière, la plupart du temps dans le cadre du « *private banking* ». La Commission estime que lorsqu'une société simple tient une comptabilité selon les règles de la comptabilité en partie double, toutes les opérations effectuées par cette société simple ou pour son compte, doivent être inscrites individuellement dans cette comptabilité en partie double. Si la société simple détient des titres qui sont eux-mêmes des actions ou parts d'une entité dépourvue de la personnalité juridique, les principes de l'intégration proportionnelle<sup>32</sup> doivent être appliqués lors de l'inscription de ces titres dans la comptabilité de la société simple.

### **C. Les comptes annuels et les exigences de publication des comptes annuels**

25. Dans l'état actuel de la législation comptable, il n'existe aucune condition de forme expresse pour les comptes annuels (internes) d'une entreprise soumise à l'obligation comptable qui tient une comptabilité simplifiée.<sup>33</sup> L'absence de règles d'évaluation spécifiques ne saurait toutefois justifier que l'inventaire soit établi de manière arbitraire. Pour être régulière, une comptabilité doit être vérifiable. Dans cette optique, les données et états résultant du traitement de l'information comptable doivent toujours pouvoir être vérifiés a posteriori. Ceci implique non seulement que chaque opération puisse être suivie de son origine à son dénouement, mais également qu'il doit être possible de remonter aux documents justificatifs.<sup>34</sup>

26. Néanmoins, si à la date de clôture du dernier exercice clôturé, le seuil du chiffre d'affaires - ou, selon le cas, des recettes autres que non récurrentes - est dépassé, l'entreprise soumise à l'obligation comptable est obligée de tenir une comptabilité selon les règles usuelles de la comptabilité en partie double et d'établir des comptes annuels selon le microschéma, le schéma abrégé ou le schéma complet des comptes annuels.

27. Les comptes annuels d'une société simple ne doivent pas être déposés, ni à la Banque nationale de Belgique, ni au tribunal de l'entreprise, et ce quelle que soit la taille de la société simple.

## **V. Méthode de l'intégration proportionnelle**

### **A. Méthode**

28. L'associé d'une société simple qui constitue lui-même une entreprise soumise à l'obligation comptable doit inscrire sa participation dans cette société dans sa propre comptabilité.

29. Le CDE prescrit que les comptes de la société simple doivent être repris dans ceux des associés selon la méthode de l'intégration proportionnelle.<sup>35</sup> Etant donné que toute société simple doit désormais tenir une comptabilité autonome et que chacun des associés dispose d'un pouvoir individuel d'investigation et de contrôle, lui permettant d'avoir un accès illimité à la comptabilité de

---

<sup>31</sup> La Commission spécifie que l'avis CNC 174/1 - *Les principes d'une comptabilité régulière* sera adapté sous peu aux modifications induites par la modernisation du droit des entreprises.

<sup>32</sup> Article III.83, alinéa 3, CDE.

<sup>33</sup> L'article III.90, § 2 du CDE ne s'applique pas aux personnes physiques qui tiennent une comptabilité simplifiée (article III.90, § 2, alinéa 4, 1<sup>o</sup>, CDE). Le Roi n'a pas non plus été investi de la compétence lui permettant de fixer des critères d'évaluation pour l'établissement de l'inventaire ou des comptes annuels internes par les entreprises soumises à l'obligation comptable qui tiennent une comptabilité simplifiée.

<sup>34</sup> Avis CNC 174/1 - *Les principes d'une comptabilité régulière*. Concernant l'utilité d'une comptabilité régulière, il est également renvoyé à l'article 1348bis, C.Civ. (relatif à la force probante de la comptabilité).

<sup>35</sup> Article III.83, alinéa 3, CDE.

la société simple, il n'est bien évidemment pas nécessaire que toutes les opérations de cette société simple soient reprises dans leur intégralité dans les comptes des associés. Une intégration proportionnelle suffit.

30. Si la société simple ainsi que l'associé soumis à l'obligation comptable de cette société simple satisfont aux conditions exigées pour la tenue d'une comptabilité simplifiée, cet associé reprend dans sa comptabilité simplifiée, à hauteur de sa quote-part proportionnelle, les différents montants totaux de la comptabilité simplifiée de la société simple tels qu'établis à la date de clôture de l'exercice. L'application de la méthode de l'intégration proportionnelle dans le cadre d'une comptabilité en partie double a déjà été expliquée par la Commission dans son avis CNC 3/3 - *Relatif au traitement comptable des opérations menées dans le cadre des sociétés momentanées*.

31. Fondamentalement, la méthode de l'intégration proportionnelle consiste à intégrer chaque rubrique du bilan et du compte de résultats en proportion avec la quote-part détenue par le partenaire concerné dans l'organisation sans personnalité juridique en question ; ensuite, il est procédé aux éliminations et corrections nécessaires en vue de rétablir l'« homogénéité » recherchée et de faire en sorte que la comptabilité reflète la réalité.

### **Exemple de l'intégration proportionnelle en cas de comptabilité en partie double**

#### Données

A et B créent une société simple dont ils détiennent chacun 50% des parts.

- A apporte une machine « en propriété ». Celle-ci présente une valeur de 100.000 euros ;
- B apporte 100.000 euros en espèces « en propriété ».

A la suite de ces apports en propriété, les deux associés deviennent propriétaires indivis tant de la machine que de la somme en espèces. Chaque associé possède une part de 50 % dans cette indivision.

A avait enregistré cette machine à une valeur d'acquisition de 70.000 euros et n'avait pas encore procédé à des amortissements. Par l'apport dans la société simple, A recouvre la moitié de cette machine.

#### Traitement comptable dans le chef de la société simple

230	Installations, machines et outillage : valeur d'acquisition	100.000
5500	Etablissements de crédit : compte courant	100.000
à	11 Apport hors capital	200.000

#### Ecritures comptables initiales dans les comptes de A à la suite de l'apport dans la société simple

2800	Participations : valeur d'acquisition	100.000
à	230 Installations, machines et outillage : valeur d'acquisition	70.000
	763 Plus-values de réalisation sur immobilisations corporelles	30.000

#### Intégration proportionnelle des comptes de la société simple dans la comptabilité de A (50 %)

230	Installations, machines et outillage : valeur d'acquisition	50.000
5500	Etablissements de crédit : compte courant	50.000
à	2800 Participations : valeur d'acquisition	100.000

#### Ecritures de correction dans la comptabilité de A

763	Plus-values de réalisation sur immobilisations corporelles	15.000
à	230 Installations, machines et outillage: valeur d'acquisition	15.000

32. Il va de soi que si l'associé d'une société simple ne bénéficie pas de la faculté de tenir une comptabilité simplifiée, comme prévu à l'article III.85, § 1<sup>er</sup> du CDE, la simple reprise, certes selon la

méthode de l'intégration proportionnelle, des comptes de la société simple, tenus selon la méthode simplifiée mentionnée à l'article III.85, § 1<sup>er</sup> du CDE, ne permet pas d'être en conformité avec l'article III.83, alinéa 3 du CDE. L'associé doit tenir sa comptabilité de sorte qu'elle réponde aux exigences applicables. Il doit ainsi reprendre les comptes de la société simple selon la méthode de l'intégration proportionnelle, en tenant compte des règles de la comptabilité en partie double et des règles d'évaluation légales correspondantes de l'AR CSA.

33. La Commission relève qu'outre la reprise des comptes selon la méthode de l'intégration proportionnelle, les associés doivent également veiller à reprendre dans leur comptabilité les engagements qui découlent ou pourraient découler de leur responsabilité illimitée, personnelle et solidaire par rapport aux activités de la société simple, à moins qu'il s'agisse d'une société interne. Dans ce dernier cas, les tiers n'ont de recours qu'à l'égard de l'associé ou du gérant qui a traité avec eux en nom personnel.<sup>36</sup> A ce propos, nous renvoyons le lecteur à l'avis CNC 2017/07 - *Droits et engagements hors bilan*. La Commission souligne en particulier les responsabilités par rapport aux pertes potentielles<sup>37</sup> d'une société simple momentanée. L'article 3:12, § 1<sup>er</sup>, 7<sup>o</sup> du CSA impose la publication d'une liste des entreprises dont la société répond de manière illimitée, complétée par les comptes annuels de chacune de ces entreprises. Cette obligation ne vaut pas pour les parts détenues dans une société simple par les associés.<sup>38</sup> Si nécessaire, l'associé concerné devra comptabiliser une provision pour risques adéquate.

## **B. Détermination de la quote-part proportionnelle**

34. En ce qui concerne la détermination de la part que chaque associé doit reprendre dans sa comptabilité, la Commission renvoie à l'article 4:4 du CSA, qui constitue la base pour la détermination de la quote-part de chacun dans la société simple.

### **Exemples**

A apporte un montant de 600 dans la société simple et B apporte un montant de 400. Au vu des activités respectives de chacun, ils conviennent que leur quote-part s'élève à 50 %. Les parts de la société simple sont reprises à concurrence de 50 % dans la comptabilité respective de chaque associé.

A apporte un montant de 600 dans la société simple et B apporte un montant de 400. La convention ne précise rien quant à la quote-part de chacun. Les parts de la société simple sont donc reprises à concurrence de 60 % dans la comptabilité de A et de 40 % dans celle de B.

A apporte un montant de 600 dans la société simple, B apporte un montant de 400 et C apporte son industrie. La convention ne précise rien quant à la quote-part de chacun. Par conséquent, l'on part du principe que la quote-part de C équivaut au plus petit apport autre qu'en industrie, c'est-à-dire l'apport de B. Les parts de la société simple sont donc reprises proportionnellement dans la comptabilité de A à concurrence de  $600/1.400$ , dans celle de B à concurrence de  $400/1.400$  et dans celle de C à concurrence de  $400/1.400$ .

---

<sup>36</sup> Article 4:14, CSA.

<sup>37</sup> Si les conditions de l'article 3:28 de l'AR CSA sont remplies, l'associé de cette société simple doit, le cas échéant, constituer une provision adéquate à cet effet. Une simple mention dans les comptes d'ordre est de toute évidence insuffisante. En cas d'insolvabilité probable de l'un des associés, il n'est pas impossible que le montant de la provision à constituer soit plus élevé que la quote-part proportionnelle de l'associé dans la société simple.

<sup>38</sup> Voir également l'avis CNC 2017/16 - *Associé indéfiniment responsable : mentions dans les comptes annuels*, points 13 et 14.



### C. Modifications de la participation dans la société simple

35. Les parts détenues par un associé dans une société simple sont incessibles, à moins qu'il n'en ait été convenu autrement.<sup>39</sup> L'intégration, le retrait d'un associé ou la modification de la quote-part d'un ou de plusieurs associés dans la société simple peuvent avoir d'importantes implications comptables, tant sur le plan de la comptabilité de la société simple même que sur le plan de la comptabilité des associés.

36. Les cas de figure suivants peuvent se présenter :

- a. un associé se retire de la société et vend sa part ;
- b. un nouvel associé intègre la société ;
- c. un associé se retire de la société ;
- d. un associé transfère sa part à un autre associé.

37. Lorsqu'une part est achetée à un autre associé, sans autre intervention au niveau de la société simple ou des autres associés, pour un montant plus élevé que la quote-part proportionnelle dans l'actif net acquis, la différence est reprise dans la comptabilité de l'associé au titre de *goodwill*. En revanche, si le montant payé est inférieur à cette quote-part proportionnelle, il est repris dans la comptabilité de l'associé en fonction des raisons pour lesquelles la valeur de la part dans la société simple est inférieure à la valeur d'actif net comptable des éléments de la société simple. Une telle transaction n'a aucune implication comptable dans le chef de la société simple.

#### Exemples

Le patrimoine d'une société simple est exclusivement composé d'une machine achetée par le passé. La valeur comptable de cette machine s'élève à 100.000 euros. Aucun avoir ni aucune dette ne figure au bilan de la société simple.

Les deux associés (A et B) possèdent chacun 50 % des parts de la société simple. Ils tiennent une comptabilité en partie double. L'associé A vend sa part à un nouvel associé, C.

L'associé C tient sa propre comptabilité en partie double et verse à l'associé A le montant suivant, dans les hypothèses suivantes.

*Si la participation de 50 % dans la société simple représente selon les parties une valeur de 70.000 euros, et que ce montant est versé par l'associé C à l'associé A, les écritures comptables suivantes sont passées.*

#### 1. Dans le chef de l'associé C

##### Acquisition de la participation dans la société simple

2800	Participations dans des entreprises liées : valeur d'acquisition	70.000
à	5500 Établissements de crédit : compte courant	70.000

##### Intégration proportionnelle des comptes de la société simple dans la comptabilité de C (50 %)

230	Installations, machines et outillage : valeur d'acquisition	50.000
2130	Goodwill : valeur d'acquisition	20.000
à	2800 Participations dans des entreprises liées : valeur d'acquisition	70.000

---

<sup>39</sup> Article 4:6, CSA.

## **2. Dans le chef de l'associé A**

Le transfert de la participation dans la société simple est repris dans la comptabilité de l'associé A en fonction de l'imputation de ce montant de 70.000 aux éléments composants de sa part dans la société simple. Si le montant de 70.000 peut être imputé à part entière à la machine, la différence entre 70.000 et 50.000 est considérée comme une plus-value de réalisation sur la vente de la machine. Les écritures comptables suivantes sont passées.

416	Créances diverses		70.000
	à 230	Installations, machines et outillage: valeur d'acquisition	50.000
		763 Plus-values sur réalisation d'actifs immobilisés	20.000

*Si la participation de 50 % dans la société simple représente selon les parties une valeur de 40.000 euros, et que ce montant est versé par l'associé C à l'associé A, l'associé C comptabilise ce montant en fonction des raisons pour lesquelles la valeur de la part dans la société simple est inférieure à la valeur d'actif net comptable des éléments de la société simple. L'organe d'administration doit alors imputer au maximum les moins-values aux éléments repris dans la comptabilité de l'associé. Dans cet exemple, l'imputation s'effectue intégralement sur la machine.*

### **1. Dans le chef de l'associé C**

#### Acquisition de la participation dans la société simple

2800	Participations dans des entreprises liées : valeur d'acquisition	40.000
	à 5500 Établissements de crédit : compte courant	40.000

#### Intégration proportionnelle des comptes de la société simple dans la comptabilité de C (50%)

230	Installations, machines et outillage : valeur d'acquisition	50.000
	à 2800 Participations dans des entreprises liées : valeur d'acquisition	50.000

#### Écritures de correction dans la comptabilité de C

2800	Participations dans des entreprises liées : valeur d'acquisition	10.000
	à 230 Installations, machines et outillage : valeur d'acquisition	10.000

### **2. Dans le chef de l'associé A**

Le transfert de la participation dans la société simple est repris dans la comptabilité de l'associé A en fonction de l'imputation de ce montant de 40.000 aux éléments composants de sa part dans la société simple. Si, par exemple, ledit montant de 40.000 peut être imputé à part entière à la machine, la différence entre 40.000 et 50.000 est considérée comme une moins-value de réalisation sur la vente de la machine. Les écritures comptables suivantes sont passées :

416	Créances diverses	40.000
663	Moins-value sur réalisation d'actifs immobilisés	10.000
	à 230 Installations, machines et outillage : valeur d'acquisition	50.000

## **VI. Dissolution de la société simple**

38. Le patrimoine d'une société simple est censé subsister jusqu'à la clôture de la liquidation.<sup>40</sup>

---

<sup>40</sup> Article 4:21, CSA.

39. Ceci signifie que sur le plan de la comptabilité et des comptes annuels, les obligations comptables demeurent d'application jusqu'à la clôture de la liquidation.

## **VII. Absence d'obligation de consolidation pour les sociétés simples**

40. En vertu de la loi du 15 avril 2018 précitée, une société simple est désormais considérée comme une entreprise soumise à l'obligation comptable. En ce qui concerne les comptes annuels externes - tant statutaires que consolidés -, les obligations comptables des sociétés sont reprises au Livre 3, Titre 1<sup>er</sup> - *Comptes annuels des sociétés dotées de la personnalité juridique* du CSA.

41. La Commission estime que les modifications apportées par les lois du 15 avril 2018 précitée et du 23 mars 2019 *introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses* aux obligations comptables des sociétés simples n'entraînent pas la caducité de l'avis CNC 2015/10 - *Exemption de l'obligation de sous-consolidation*.

42. L'obligation d'établir des comptes consolidés, énoncée à l'article 3:23 du CSA, ne s'applique dès lors pas aux sociétés simples visées par le présent avis. Exiger qu'une société simple soit tenue d'établir des comptes consolidés reviendrait à nier sa spécificité, qui n'est ni une personne physique, ni une personne morale. La Commission rappelle en outre que les personnes physiques sont exclues du périmètre de consolidation.<sup>41</sup> En cas de consortium<sup>42</sup>, le CSA impose une obligation de consolidation spécifique aux membres du consortium qui, pour l'application de certaines règles, sont considérés de manière individuelle comme une société consolidante.<sup>43</sup> Etant donné que la loi, qui règle explicitement la manière dont les comptes consolidés doivent être établis, ne fait pas mention des sociétés sans personnalité juridique, la Commission est d'avis que le législateur n'avait pas pour objectif d'imposer aux sociétés simples d'établir des comptes consolidés..

## **VIII. Spécificités des obligations comptables des sociétés patrimoniales prenant la forme d'une société simple**

43. Une société simple familiale détient un portefeuille de titres et a mandaté un gestionnaire de patrimoine externe (p. ex. un banquier privé) pour la gestion de ce portefeuille. La Commission est d'avis que toutes les transactions que ce gestionnaire exécute au nom et pour compte de la société simple doivent être considérées comme émanant de la société simple. La seule distinction qui est opérée pour savoir si les recettes perçues au nom et pour compte de la société simple doivent être considérées comme du chiffre d'affaires pour la détermination de la taille<sup>44</sup> de la société simple, concerne le caractère récurrent ou non des transactions. Par récurrent, l'on entend que les recettes sont courantes pour l'entité concernée, et donc non exceptionnelles.<sup>45</sup>

44. La Commission recommande de reprendre dans l'annexe un état du portefeuille mobilier évalué à sa juste valeur.

45. Une société simple qui tient une comptabilité simplifiée et qui possède un compte à terme à échéance mensuelle (avec remboursement du dépôt initial de 100 + intérêts de 1) présente par conséquent un revenu mensuel récurrent de 101 dans le cadre de l'application des critères de taille. Sur base annuelle, ce revenu est égal à 1212 (= 101 x 12).

---

<sup>41</sup> Point 27 de l'avis CNC 2017/06 – *Consolidation d'un groupe horizontal (consortium)*.

<sup>42</sup> Article 1:19, CSA.

<sup>43</sup> Article 3:24, alinéa 2, CSA.

<sup>44</sup> Afin d'évaluer si la société simple doit tenir une comptabilité simplifiée ou en partie double.

<sup>45</sup> Voir également le point 10 de l'avis CNC 2019/11 – *La comptabilité simplifiée des personnes physiques, sociétés simples, sociétés en nom collectif et sociétés en commandite : critères de taille - définition du chiffre d'affaires*.