

COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2026/XXX – Exercice comptable

Projet d'avis du 9 septembre 2026

I.	Introduction.....	2
II.	Début du premier exercice	2
A.	Le principe : l'exercice comptable débute à la date d'acquisition de la personnalité juridique par la société	2
B.	Incidence de la reprise des engagements pris au nom d'une société en formation	3
1.	Principe de l'engagement sous condition résolutoire	3
2.	Traitement comptable.....	4
2.1.	Dans le chef du fondateur	4
2.2.	Dans le chef de la nouvelle société.....	5
C.	La rétroactivité comptable de certaines opérations de restructuration de sociétés.....	9
1.	Fusion, scission et opérations assimilées impliquant la constitution de nouvelle(s) société(s) 9	
2.	Exemple.....	10
3.	Apport d'universalité et apport de branche d'activité entraînant la constitution d'une nouvelle société	10
III.	Modification de l'exercice.....	11
IV.	Date de clôture de l'exercice	12

I. Introduction

1. La Commission des normes comptables a reçu plusieurs questions concernant l'exercice comptable d'une société ; notamment sur la date de début du premier exercice d'une société nouvellement constituée, la possibilité de modifier la durée d'un exercice en modifiant les statuts ou encore sur la date de clôture d'un exercice. La Commission se penche dans le présent avis sur toutes ces questions relatives à l'exercice comptable.

2. Sous le titre II, la Commission précise quels principes comptables de base s'appliquent à la suite de la détermination de la date de début du premier exercice d'une société nouvellement constituée. L'application de ces principes est ensuite examinée dans deux situations spécifiques : d'une part, dans le contexte d'une reprise des engagements pris au nom d'une société en formation par cette même société après sa constitution et, d'autre part, dans le cadre d'une fusion, d'une scission, d'un apport d'universalité ou de branche d'activité au profit d'une nouvelle société.

Sous le titre III, la Commission précisera dans quelle mesure une société peut définir dans ses statuts ou lors d'une modification de ses statuts un exercice d'une durée supérieure ou inférieure à douze mois.

Enfin, sous le titre IV, la Commission examine si une société peut prévoir dans ses statuts que la date de début ou de clôture d'un exercice ne soit pas fixe, mais corresponde à un jour donné d'une semaine donnée d'un mois.

3. Le présent avis remplace¹ l'avis CNC 2018/23 – *Début de l'exercice comptable*, l'avis CNC 2010/10 – *Durée de l'exercice comptable* et l'avis CNC 2014/5 – *Date de clôture de l'exercice*.

4. Dans le présent avis, la Commission ne se prononce sur les aspects fiscaux.

II. Début du premier exercice

A. Le principe : l'exercice comptable débute à la date d'acquisition de la personnalité juridique par la société²

5. Le Code des sociétés et des associations (ci-après : CSA) prévoit que le début et la fin de chaque exercice social doit être mentionné dans l'acte constitutif de la société.³ Le CSA ne précise toutefois pas la façon de déterminer la date de début du premier exercice.

6. De l'avis de la Commission, le premier exercice comptable d'une société dotée de la personnalité juridique nouvellement constituée débute à la date à laquelle elle acquiert sa personnalité juridique. La notion de société dotée de la personnalité juridique porte sur les formes de société suivantes : la société en nom collectif (en abrégé SNC), la société en commandite (en abrégé Scomm), la société à responsabilité limitée (en abrégé SRL), la société coopérative (en abrégé SC), la société anonyme (en abrégé SA), la société européenne (en abrégé SE) et la société coopérative européenne (en abrégé SCE)⁴. Conformément à l'article 2:6, § 1^{er} du CSA, une société acquiert la personnalité juridique à compter du jour du dépôt⁵ de l'acte constitutif⁶ au greffe du tribunal de l'entreprise. C'est d'ailleurs à partir de ce moment que la société dispose d'une individualité juridique propre, distincte de celle de ses fondateurs.

¹ En ce qui concerne l'impact d'un exercice comptable supérieur ou inférieur à douze mois sur l'application des critères de taille, la Commission renvoie à l'avis CNC 2017/03 – *Critères de taille – Exercice inférieur ou supérieur à 12 mois*.

² La Commission limite son analyse aux sociétés dotées de la personnalité juridique, visées à l'article 1:5, § 2 du CSA. En ce qui concerne les sociétés sans personnalité juridique au sens de l'article 1:5, § 1^{er} du CSA, la Commission renvoie au projet d'avis intitulé « La société simple ».

³ Article 2:8, § 2, al. 1^{er}, 7^o, CSA.

⁴ Voir art. 1:5, § 2, CSA.

⁵ En ce qui concerne les formalités de dépôt, voir art. 2:7, CSA.

⁶ Voir art. 2:8, § 1^{er}, al. 1^o- 2^o, jo. art. 2:8, § 2, al. 2, CSA.

La SE, la SCE et le groupement européen d'intérêt économique (en abrégé GEIE⁷) acquièrent la personnalité juridique le jour de leur inscription au registre des personnes morales, répertoire de la Banque-Carrefour des Entreprises (en abrégé BCE), conformément à l'article 2:7, § 1er, alinéa 2⁸.

7. La Commission relève toutefois qu'une certaine pratique retient comme début de l'exercice comptable, la date de constitution de la société. Pour la SA, la SRL, la SC, la SE et la SCE, il s'agit de la date de passation de l'acte authentique notarié⁹.

Il en va de même pour les Scomm, les SNC et le GEIE constitués par acte authentique¹⁰. Si ces entités ont été constituées par acte sous signature privée, la date de constitution correspond à la date de cet acte.

Bien que la Commission estime que cette pratique n'est pas appropriée, elle admet par tolérance que le début du premier exercice comptable puisse être fixé à la date de constitution de la société, pour autant que l'expédition de l'acte constitutif authentique, le double de l'acte constitutif sous signature privée ou l'extrait de l'acte constitutif soit déposé dans les trente jours de la date de l'acte définitif afin d'être versé au dossier de la société¹¹.

8. La Commission constate qu'en raison de l'émergence et du développement du dépôt électronique, le délai entre la signature de l'acte constitutif de la société et le dépôt de cet acte auprès du greffe du tribunal de l'entreprise tend à disparaître dans la pratique¹².

9. La Commission rappelle qu'en vertu du principe de périodicité¹³, l'exercice comptable ne peut en principe dépasser une durée de douze mois. A titre exceptionnel, un exercice comptable peut être d'une durée inférieure ou supérieure à douze mois, sans toutefois jamais dépasser vingt-quatre mois moins un jour calendrier¹⁴.

B. Incidence de la reprise des engagements pris au nom d'une société en formation

1. Principe de l'engagement sous condition résolutoire

10. En vertu de l'article 2:2 du CSA, à défaut de convention contraire, ceux qui ont pris un engagement au nom d'une personne morale en formation avant l'acquisition par celle-ci de la personnalité juridique, en sont personnellement et solidairement responsables, sauf si la personnalité juridique a été acquise¹⁵ dans les deux ans de la naissance de l'engagement et si la personne morale a repris ces engagements dans les trois mois de l'acquisition de la personnalité juridique. Si ces deux conditions cumulatives sont satisfaites, l'engagement est réputé avoir été contracté par la personne morale dès l'origine.

11. A cet égard, la Cour de cassation a dit pour droit qu'« à l'égard du promoteur, la reprise a l'effet d'une condition résolutoire qui le libère des engagements contractés et fait qu'il est considéré n'avoir jamais été propriétaire des biens acquis au nom de la société en formation »¹⁶.

12. De l'avis de la Commission, l'effet rétroactif inhérent à la condition résolutoire prévue par l'article 2:2 du CSA n'a pas d'incidence sur la détermination du début de l'exercice comptable. A défaut de disposition spécifique dédiée par le CSA au début de l'exercice en cas de reprise des engagements pris au nom d'une société en formation, la Commission estime que, sur la base du principe susmentionné, le début du premier exercice comptable doit correspondre à la date d'acquisition de

⁷ Voir art. 1:5, § 3, CSA.

⁸ Voir art. 2:6, § 1^{er}, *in fine* CSA.

⁹ Voir art. 2:5, § 1^{er}, alinéa 2, CSA.

¹⁰ Voir art. 2:5, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, CSA.

¹¹ Voir art. 2:8, § 1^{er}, al. 1^{er}, 2^o, CSA.

¹² Dans ce cas, la Commission relève la possibilité que la date à laquelle la société acquiert la personnalité juridique soit différée en raison, par exemple, de problèmes techniques. Par conséquent, la date de début du premier exercice serait également différée involontairement.

¹³ Art. 1:24, § 4 ; 1:25, § 2 et 3:1, CSA ; art. III.89, CDE.

¹⁴ Voir également le titre III du présent avis.

¹⁵ En ce qui concerne l'acquisition de la personnalité juridique, la Commission renvoie au point 6 (voir également art. 2:6, § 1^{er} jo. art. 2:8, § 1^{er}, 1^o - 2^o, CSA).

¹⁶ Cass., 8 mai 2015, *TRV-RPS*, 2016, n° 16/8, p. 1116. Voir également Cass., 14 septembre 2000, RG C.98.0311.F, www.cass.be.

la personnalité juridique. La présence d'une condition résolutoire a pour conséquence que les différents éléments de l'actif et du passif repris, y compris les amortissements, réductions de valeurs et provisions constitués par le fondateur, ses droits et engagements ainsi que les produits et charges y afférents sont transférés dans la comptabilité de la société à la valeur pour laquelle ils figuraient dans la comptabilité des fondateurs à la date de la reprise de l'engagement. En principe, les comptes annuels relatifs au premier exercice de la société reprendront donc l'ensemble des actifs, passifs, charges, produits, droits et engagements relatifs aux engagements repris.

2. Traitement comptable

13. La prise d'engagements sous condition résolutoire au nom d'une société en formation doit être comptabilisée par le fondateur comme s'il les avait pris en son nom et pour compte propre. L'utilisation des comptes 074 *Biens et valeurs détenus pour compte ou aux risques et profits de tiers* et 075 *Créanciers de biens et valeurs détenus pour compte de tiers ou à leurs risques et profits* n'est pas appropriée car ces engagements ne sont pas considérés comme des « biens et valeurs détenus par la société [...] pour le compte ou aux risques et profits de tiers [ni des] engagements corrélatifs »¹⁷.

14. De l'avis de la Commission, cette manière de procéder permet de respecter les principes d'une comptabilité régulière et en particulier de garantir que les écritures comptables correspondent à la réalité des opérations qu'elles traduisent, de suivre les opérations de leur origine à leur dénouement et d'assurer l'irréversibilité des écritures^{18, 19}. La Commission précise qu'il peut également s'agir de produits ou de charges.

2.1. Dans le chef du fondateur

15. Dans le chef du *fondateur*, la reprise des actifs et des passifs afférents à l'engagement repris ainsi que la reprise des charges et des produits y afférents de l'exercice en cours du fondateur ou d'un exercice antérieur non encore définitivement clôturé, se traduisent comptablement par leur extourne.

En revanche, en raison du caractère en principe définitif des comptes annuels approuvés, la reprise des produits et des charges - afférents à l'engagement repris - des exercices définitivement clôturés du fondateur s'opère par un transfert en résultat de l'exercice non définitivement clôturé du fondateur. Ceci est censé s'appliquer également aux actifs et aux passifs. Un exercice est en principe définitivement clôturé par l'approbation des comptes annuels relatifs à cet exercice par l'organe compétent du fondateur.²⁰ La Commission estime qu'une rectification des comptes annuels ne s'impose alors pas.

Ce transfert en résultat s'opère via les comptes 743 *Produits d'exploitation divers* ou 764 *Autres produits d'exploitation non récurrents* et 643 *Charges d'exploitation diverses* ou 664 *Autres charges d'exploitation non récurrentes*. Si les produits et les charges repris s'inscrivent dans le cadre de l'exploitation normale du fondateur, l'organe de gestion devra retenir la qualification de résultats d'exploitation divers ; dans le cas contraire, l'organe de gestion retiendra la qualification de résultats d'exploitation non récurrents²¹.

¹⁷ Article 3:91, AR CSA.

¹⁸ A cet égard, la Commission rappelle que, depuis l'arrêté royal du 25 janvier 2005 modifiant l'arrêté royal du 12 septembre 1983 portant exécution de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises, l'arrêté royal du 12 septembre 1983 déterminant la teneur et la présentation d'un plan comptable minimum normalisé et l'arrêté royal du 16 juin 1994 fixant la contribution des entreprises aux frais de fonctionnement de la Commission des normes comptables, les mouvements totaux enregistrés dans le journal auxiliaire unique ou les journaux auxiliaires spécialisés ne doivent plus faire l'objet d'une écriture récapitulative dans un livre central lorsque, notamment, ce journal ou ces journaux auxiliaires sont tenus au moyen de systèmes informatisés qui permettent à l'entreprise de tenir sa comptabilité conformément aux dispositions légales et réglementaires.

¹⁹ Cf. avis CNC 174/1 - *Les principes d'une comptabilité régulière*.

²⁰ Pour les fondateurs qui sont des entreprises qui tiennent une comptabilité simplifiée au sens de l'article III.85 du Code de droit économique, à défaut d'établissement de comptes annuels, la date pivot sera celle de l'inventaire que doit effectuer l'entreprise.

²¹ En ce qui concerne la notion de résultats non récurrents, voir l'[avis CNC 2016/24 - Résultats exceptionnels : modifications introduites par l'arrêté royal du 18 décembre 2015](#).

16. Si l'organe de gestion le juge pertinent, il peut subdiviser les comptes 743/764 et 643/664 suivant la nature des produits et des charges repris. De l'avis de la Commission, l'utilisation du compte 760 *Reprises d'amortissements [non récurrents]* n'est pas appropriée car le transfert en résultat consécutif à la reprise de l'engagement ne qualifie pas de « reprises d'amortissements actés à charge d'exercices antérieurs, opérés dans les conditions visées aux articles 3:39, § 1^{er}, alinéa 3, et article 3:42, § 1^{er}, alinéa 3 »²² de l'arrêté royal du 29 avril 2019 portant exécution du Code des sociétés et des associations (ci-après : arrêté royal CSA).

2.2. Dans le chef de la nouvelle société

17. Dans le chef de la *nouvelle société*, la reprise des produits et des charges afférents à l'engagement repris, qu'ils soient relatifs à des exercices définitivement clôturés ou non du fondateur, s'opère par leur prise en résultat à la date de leur reprise. Ceci est censé s'appliquer également aux actifs et aux passifs.

La reprise des produits et des charges de l'exercice en cours du fondateur ou d'un exercice antérieur non encore définitivement clôturé s'opère par leur prise en résultats suivant la nature des produits et des charges repris.

En revanche, la reprise des produits et de charges d'exercices définitivement clôturés du fondateur s'opère par une prise en résultat via les comptes 743 *Produits d'exploitation divers* ou 764 *Autres produits d'exploitation non récurrents* et 643 *Charges d'exploitation diverses* ou 664 *Autres charges d'exploitation non récurrentes*. Si les produits et les charges repris s'inscrivent dans le cadre de l'exploitation normale de la nouvelle société, l'organe d'administration devra retenir la qualification de résultats d'exploitation divers ; dans le cas contraire, l'organe d'administration retiendra la qualification de résultats d'exploitation non récurrents.²³

18. Si l'organe d'administration de la nouvelle société le juge pertinent, il peut subdiviser les comptes 743/764 et 643/664 suivant la nature des charges et des produits repris. De l'avis de la Commission, l'utilisation du compte 660 *Amortissements non récurrents* n'est pas appropriée car la prise en résultat consécutive à la reprise de l'engagement ne qualifie pas d'amortissement non récurrent au sens des articles 3:39, § 1^{er}, alinéa 2 et 3:42, § 1^{er}, alinéa 2 de l'arrêté royal CSA.²⁴

Exemple

19. Un fondateur qui clôture son exercice comptable par année civile acquiert un immeuble à hauteur de 100.000 EUR au nom d'une société à responsabilité limitée en formation le 1^{er} septembre 20X0 et l'utilise immédiatement pour les besoins de la société en formation. Le bâtiment est amorti sur une période de 33 ans. Cette acquisition est financée par un emprunt bancaire, contracté le 31 août 20X0, de 100.000 EUR sur une durée de 15 ans moyennant le paiement d'un intérêt mensuel de 100 EUR. A partir du 1^{er} novembre 20X0, le fondateur loue une partie de l'immeuble à un tiers pour un loyer mensuel de 300 EUR. Le 1^{er} décembre 20X0, le promoteur prend en charge des dépenses d'entretien relatives à l'immeuble pour 500 EUR.

L'ensemble des charges de l'exercice 20X0 afférentes à l'immeuble²⁵ est d'un montant supérieur aux loyers perçus relatifs à ce même exercice²⁶. L'excédent de charges par rapport aux produits de l'exercice 20X0 s'élève à 1.310,10 EUR²⁷.

Les comptes annuels relatifs à l'exercice 20X0 sont approuvés par l'assemblée générale du fondateur le 15 mai 20X1.

²² Art. 3:90, I.E., 1^o, a), AR CSA.

²³ En ce qui concerne la notion de résultats non récurrents, voir l'[avis CNC 2016/24 - Résultats exceptionnels : modifications introduites par l'arrêté royal du 18 décembre 2015](#).

²⁴ Art. 3:90, II.I, 1^o, AR CSA.

²⁵ L'ensemble des charges de l'exercice 20X0 afférentes à l'immeuble est d'un montant total de 1.910,10 EUR : amortissements de l'immeuble pendant quatre mois (1.010,10 EUR) + les charges d'intérêts de l'emprunt pendant quatre mois (400 EUR) + les dépenses d'entretien (500 EUR).

²⁶ Le montant total des loyers perçus pendant deux mois lors de l'exercice 20X0 est de 600 EUR.

²⁷ Soit 1.910,10 EUR - 600 EUR.

Le 1^{er} septembre 20X1, la société est constituée et le même jour, son acte constitutif est déposé au greffe du tribunal de commerce, ce qui lui confère la personnalité juridique. Le même jour, qui correspond au premier jour de l'exercice, la société reprend l'immeuble et les engagements corrélatifs par le biais d'une disposition dans son acte constitutif.

20. Dans le chef du fondateur, la reprise se traduit :

- d'une part, par l'extourne de l'immeuble, des amortissements actés, de l'emprunt, des charges (dotations aux amortissements et intérêts de l'emprunt) et des produits (loyers) y afférents de l'exercice non encore clôturé 20X1 ;
- d'autre part, par la comptabilisation d'un produit d'exploitation divers/non récurrent sous le compte 743/764 à concurrence de l'excédent de charges de l'exercice clôturé 20X0 afférentes à l'immeuble et à ses engagements corrélatifs par rapport aux produits y afférents de ce même exercice clôturé.

21. Dans le chef du nouvelle société, la reprise se traduit :

- d'une part, par l'enregistrement, à la date de la reprise, de l'immeuble, des amortissements actés, de l'emprunt, des charges et des produits y afférents de l'exercice 20X1, à la valeur pour laquelle ils figuraient dans la comptabilité du fondateur à la date de la reprise, soit au 1^{er} septembre 20X1 ;
- d'autre part, par la comptabilisation d'une charge d'exploitation diverse/non récurrente sous le compte 643/664 à concurrence de l'excédent de charges de l'exercice clôturé 20X0 dans le chef du fondateur afférentes à l'immeuble et à ses engagements corrélatifs par rapport aux produits y afférents de ce même exercice clôturé.

22. Les écritures comptables sont les suivantes²⁸ :

a. Dans le chef du fondateur

20X0

Conclusion de l'emprunt bancaire (31/08/20X0)

5500	Etablissements de crédit : compte courant	100.000
à 1730	Etablissements de crédit : dettes en compte	97.777,78
430	Etablissements de crédit : dettes en compte	2.222,22

Achat de l'immeuble (01/09/20X0)

2220/260	Terrains bâtis/Autres imm. corp.	100.000
à 5500	Etablissements de crédit : compte courant	100.000

Mensualités de l'emprunt payées pendant quatre mois (sept. à déc. 20X0)

430	Etablissements de crédit : dettes en compte	2.222,22
6500/668	Intérêts, commissions et frais afférents aux dettes/ Autres charges financières non récurrentes	400
à 5500	Etablissements de crédit : compte courant	2.622,22

Loyers perçus pendant deux mois (nov. à déc. 20X0)

5500	Etablissements de crédit : compte courant	600
à 743/764	Produits d'exploitation divers/ Autres produits d'exploitation non récurrents : loyers	600

²⁸ Pour la facilité de l'exposé, il est fait abstraction des aspects fiscaux et des frais accessoires.

Dépenses d'entretien (01/12/20X0)

643/664	Charges d'exploitation diverses/Autres charges d'exploitation non récurrentes : entretien	500	
à	5500 Établissements de crédit : compte courant		500

Amortissement de l'immeuble pendant quatre mois (31/12/2020)

6302/ 6602	Dotations aux amortissements sur immobilisations corporelles : dotation/Amortissements non récurrents sur immobilisations corporelles : dotation	1.010,10	
à	2229/269 Terrains bâtis : amortissements actés/ Autres imm. corp. : amortissements actés		1.010,10

Transfert des dettes à long terme vers les dettes à un an au plus

1730	Etablissements de crédit : – Dettes en compte	6.666,67	
à	430 Etablissements de crédit : dettes en compte		6.667,67

20X1

Mensualités de l'emprunt payées pendant huit mois (jan. à août 20X1)

430	Établissements de crédit: dettes en compte	4.444,44	
6500/668	Intérêts, commissions et frais afférents aux dettes/ Autres charges financières non récurrentes	800	
à	5500 Établissements de crédit : compte courant		5.244,44

Loyers perçus pendant huit mois (jan. août 20X1)

5500	Etablissements de crédit : compte courant	2.400	
à	743/764 Produits d'exploitation divers/ Autres produits d'exploitation non récurrents : loyers		2.400

Amortissement de l'immeuble pendant huit mois (jan. à août 20X1)

6302/ 6602	Dotations aux amortissements sur immobilisations corporelles : dotation/Amortissements non récurrents sur immobilisations corporelles : dotation	2.020,20	
à	2229/269 Terrains bâtis : amortissements actés/Autres immobilisations corporelles : amortissements actés		2.020,20

Reprise le 01/09/20X1

1730	Etablissements de crédit : dettes en compte	91.111,11 ²⁹
430	Etablissements de crédit : dettes en compte	2.222,23 ³⁰
2229/269	Terrains bâtis : amortissements actés/ Autres immobilisations corporelles : amortissements actés	3.030,30 ³¹
2810	Créances sur des entreprises liées	5.366,66
743/764	Produits d'exploitation divers/ Autres produits d'exploitation non récurrents : loyers	2.400 ³²
à	2220/260 Terrains bâtis : valeur d'acquisition/Autres imm. corp. : valeur d'acquisition	100.000
	6500/668 Intérêts, commissions et frais afférents aux dettes/Autres charges financières non récurrentes	800 ³³
	6302/ 6602 Amortissements sur imm. corp. : dotation /Amortissements non récurrents sur imm. corp.: dotation	2.020,20 ³⁴
	743/764 Produits d'exploitation divers/ Autres produits d'exploitation non récurrents	1.310,10 ³⁵

b. Dans le chef de la nouvelle société**20X1- Reprise le 01/09/20X1**

2220/260	Terrains bâtis : amortissements actés/ Autres immobilisations corporelles : valeur d'acquisition	100.000
6302/ 6602	Dotation aux amortissements sur immobilisations corporelles/Amortissements non récurrents sur immobilisations corporelles : dotation	2.020,20
643/664	Charges d'exploitation diverses/Autres charges d'exploitation non récurrentes	1.310,10 ³⁶
6500/668	Intérêts, commissions et frais liés aux dettes/Autres charges financières non récurrentes	800
à	1730 Etablissements de crédit : dettes en compte	91.111,11
	430 Etablissements de crédit : dettes en compte	2.222,23
	2229/269 Terrains bâtis : amortissements actés/Autres imm. corp. : amortissements actés	3.030,30
	489 Autres dettes diverses	5.366,66
	743/764 Produits d'exploitation divers/ Autres produits d'exploitation non récurrents : loyers	2.400

²⁹ 97777,78 – 6.666,67.

³⁰ 6.666,67 - 4.444,44.

³¹ 1.010,10 + 2.020,20.

³² Loyers déjà perçus par le fondateur pour l'exercice non clôturé 20X1 (8 x 300).

³³ Intérêts déjà payés par le fondateur pour l'exercice non clôturé 20X1.

³⁴ Amortissements mensuels déjà actés par le fondateur pour l'exercice non clôturé 20X1.

³⁵ Voir note en bas de page 32. Ce produit est d'un montant égal à l'excédent de charges de l'exercice déjà clôturé 20X0 afférentes à l'immeuble et à ses engagements corrélatifs par rapport aux produits y afférents de ce même exercice clôturé.

Si l'organe d'administration du fondateur le juge pertinent, il peut subdiviser les comptes 743/764 suivant la nature des charges et des produits repris :

7431/7641	Rétrocession loyers 20X0	600
à	7432/7642 Reprise d'amortissements 20X0	1.010,10
	7433/7643 Reprise dépenses d'entretien 20X0	500
	7434/7644 Reprise charges d'intérêt 20X0	400

³⁶ Cette charge est d'un montant égal à l'excédent de charges de l'exercice clôturé 20X0 afférentes à l'immeuble et à ses engagements corrélatifs par rapport aux produits y afférents de ce même exercice clôturé.

Si l'organe d'administration de la nouvelle société le juge pertinent, il peut subdiviser les comptes 643/664 suivant la nature des charges et des produits repris :

6432/6642	Reprise d'amortissements 20X0	1.010,10
6433/6643	Reprise dépenses d'entretien 20X0	500
6434/6644	Reprise charges d'intérêt 20X0	400
à 6431/6641	Rétrocession loyers 20X0	600

C. La rétroactivité comptable de certaines opérations de restructuration de sociétés

1. Fusion, scission et opérations assimilées impliquant la constitution de nouvelle(s) société(s)

23. Les fusions, scissions et opérations assimilées effectuées au profit d'une nouvelle société sont juridiquement réalisées lors de la constitution de la société bénéficiaire³⁷.

24. Afin de faciliter la lisibilité de l'opération sur le plan comptable, le législateur a néanmoins permis aux personnes habilitées à prendre les décisions relatives à la fusion (ou scission) de convenir dans le projet de fusion ou de scission que les opérations des sociétés appelées à être dissoutes ou scindées sont accomplies, d'un point de vue comptable, pour le compte de la ou des sociétés bénéficiaires du transfert à une date autre que celle de la fusion ou de la scission. Néanmoins, depuis l'introduction du CSA, cette date ne peut être antérieure au premier jour suivant la clôture de l'exercice social dont les comptes annuels des sociétés concernées par l'opération ont déjà été approuvés.^{38,39}

25. Conformément à l'article 3:56, § 1 à 3 de l'arrêté royal CSA, les éléments de l'actif et du passif des sociétés dissoutes (ou de la société scindée) - comprenant les différents éléments des capitaux propres, amortissements, réductions de valeur, provisions, droits et engagements ainsi que produits et charges - sont transférés à la nouvelle société. Ce transfert a lieu à la valeur pour laquelle chaque élément précité figurait dans les comptes des sociétés (ou de la société scindée) à la date charnière déterminée par les organes d'administration des sociétés participantes.

Les éléments d'actif et de passif susmentionnés, de même que les produits et charges résultant d'opérations réalisées par les sociétés dissoutes (ou la société scindée) durant la période comprise entre la date de rétroactivité comptable (ou période de rétroactivité) et la date de la fusion/scission, seront enregistrés dans les comptes annuels de la société bénéficiaire du transfert à la date de sa constitution, et ce moyennant des écritures similaires à celles exposées au titre III⁴⁰.

Pour cette raison, les organes d'administration choisiront généralement de faire rétroagir la fusion/scission au 1^{er} janvier afin d'alléger les obligations comptables des sociétés concernées lorsque leur exercice comptable correspond à une année civile^{41,42}.

26. La Commission souhaite insister sur le fait que la rétroactivité prévue par le CSA est limitée aux aspects comptables des réorganisations de sociétés. Les principaux effets d'une fusion/scission, tels que le transfert des droits et obligations des contrats conclus par la ou les sociétés apporteurs, prendront cours à la date de constitution des sociétés bénéficiaires (voir ci-dessus). En ce sens, la Cour de cassation a jugé dans un arrêt du 12 juin 2014 que : « la date qui doit être mentionnée en vertu de

³⁷ Article 12:46 et 12:86, CSA.

³⁸ Art. 12:37, al. 2, 5° et 12:75, al. 2, 5°, CSA.

³⁹ L'ancien Code des sociétés ne prévoyait aucune limitation dans le temps. Un tel silence avait d'ailleurs donné lieu à quelques débats au moment de l'adoption du CSA. Le texte adopté en première lecture énonçait qu'il n'était pas possible de remonter au-delà de la date de clôture du dernier exercice comptable, « que ces comptes annuels aient été approuvés ou non avant cette clôture ». L'existence d'une limite à la rétroactivité comptable se justifiait par le fait que le rattachement rétroactif d'opérations accomplies par la ou les sociétés apporteurs à la comptabilité de la ou des sociétés bénéficiaires dérogerait au principe de l'image fidèle s'il intervenait après l'approbation et le dépôt des comptes annuels relatifs à cet exercice. En effet, dans cette hypothèse, ces opérations n'y figureraient pas. Or, un tel problème ne se pose pas lorsque les comptes n'ont pas encore été approuvés. En outre, le texte initialement voté était contreproductif en ce qu'il aboutissait à limiter la période pendant laquelle une fusion pouvait être réalisée. Un amendement a donc été voté de manière à rendre le texte moins restrictif. (amendement n° 443 de M. Van Der Donckt et consorts, *Doc. Parl.*, Chambre, 2018-2019, 54-3119/013, p. 74-77)

⁴⁰ La Commission renvoie à ce sujet à ses avis sur le traitement comptable des fusions (avis CNC 2009/6) et des scissions (avis CNC 2009/8).

⁴¹ Dans ce cas, il ne sera en effet pas nécessaire d'établir de comptes intermédiaires à destination des actionnaires, ni d'établir des comptes annuels pour la période allant de la fin du dernier exercice clôturé à la date de la rétroactivité comptable. Les obligations relatives à l'établissement et à la publication des comptes annuels seront abordées dans un avis ultérieur.

⁴² En matière fiscale, l'article 211/14 du Commentaire administratif du Code des Impôts sur les Revenus de 1992 reconnaît la validité des clauses de rétroactivité lorsqu'elles correspondent à la réalité, qu'elles portent sur une courte période (généralement 7 mois, un délai supérieur ayant toutefois été accepté par le Services des Décisions anticipées en matière fiscale) et qu'elles n'empêchent pas une juste application de la loi fiscale.

ces dispositions légales vise uniquement une rétroactivité comptable de la fusion ou de la scission et non une rétroactivité du point de vue du droit des obligations »⁴³.

27. La Commission est d'avis qu'à l'instar de la reprise par une société des engagements contractés par ses fondateurs antérieurement à l'acquisition par cette dernière de la personnalité juridique (voir ci-dessus, point 8), la clause de rétroactivité comptable prévue en cas de restructuration, ne devrait pas être de nature à modifier la date de début du premier exercice comptable. La position de la Commission s'appuie également sur l'impossibilité de faire débuter un exercice comptable avant l'existence de la société. Selon la Commission, le début du premier exercice comptable d'une nouvelle société constituée à l'occasion d'une fusion ou d'une scission doit donc coïncider avec la date à laquelle cette société est effectivement constituée.

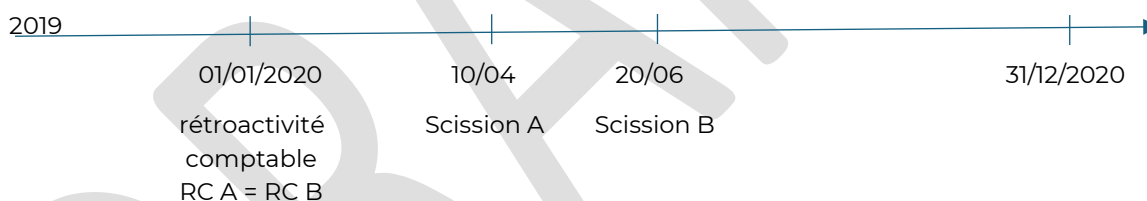
2. Exemple

- 1) La société A clôture ses comptes le 31/12 et fait l'objet d'une scission partielle au profit de la société Z. La date choisie pour la rétroactivité comptable est le 01/01/2020.

L'acte de scission, qui correspond également à l'acte constitutif de la société Z, est passé devant le notaire en date du 10/04/2020 et déposé le jour même au greffe du tribunal de l'entreprise.

- 2) La société B clôture ses comptes le 31/12 et fait l'objet d'une scission partielle au profit de la société Z. La date choisie pour la rétroactivité comptable est le 01/01/2020.

L'acte de scission est passé le 20/06/2020.



28. La date de début du premier exercice comptable de la société Z correspond à sa date de constitution, à savoir le 10/04/2020.

Les opérations réalisées par la société A entre la date de rétroactivité comptable prévue lors de sa scission partielle (01/01/2020) et la date de constitution de la société Z (10/04/2020) figureront dans les comptes de Z au 10/04/2020.

Les opérations réalisées par la société B entre la date de rétroactivité comptable prévue lors de sa scission partielle (01/01/20) et la date de scission de la société B (20/06/20) figureront dans les comptes de Z à partir du 10/04/20.

3. Apport d'universalité et apport de branche d'activité entraînant la constitution d'une nouvelle société

29. Tout comme pour les fusions et scissions, il est possible à l'organe d'administration d'une société apporteuse de définir dans le projet d'apport de branche d'activité ou d'universalité la date de rétroactivité comptable de l'opération.⁴⁴ Comme expliqué ci-dessus, cette date détermine à la fois les opérations à enregistrer dans les comptes de la société bénéficiaire et la valeur pour laquelle elles y figurent.⁴⁵

⁴³ Cass., 12 juin 2014, RG C.13.0356.N, www.cass.be.

⁴⁴ Art. 12:93, § 2, al. 1^{er}, 3^o, CSA. Lorsque l'apport est réalisé à l'occasion de la constitution de la (ou des) société(s) bénéficiaire(s), le projet d'apport est établi par les organes d'administration de la société apporteuse (art. 12:93, § 1^{er}, alinéa 2, CSA).

⁴⁵ Art. 3:57, CSA.

30. De l'avis de la Commission, les développements relatifs au début du premier exercice comptable d'une société constituée en vue de recevoir l'intégralité ou une partie d'une ou de plusieurs sociétés à l'occasion d'une fusion ou d'une scission, s'appliquent *mutatis mutandis* aux apports de branche d'activité et d'universalité.

III. Modification de l'exercice

31. L'article III.89 du Code de droit économique (ci-après : CDE) et l'article 3:1, § 1^{er} du CSA imposent l'établissement une fois l'an au moins d'un inventaire et de comptes annuels.

La question a été posée à la Commission de savoir si ces dispositions, sanctionnées par les articles XV.75, XV.69 et XV.73 du CDE et l'article 3:43, § 1^{er} du CSA, avaient pour effet de prohiber que, lors de la constitution de la société ou au cours de sa vie sociale, les statuts ou une modification de ceux-ci prévoient un exercice d'une durée supérieure ou inférieure à douze mois. La conformité à la loi d'un prolongement ou d'un abrègement exceptionnel d'un exercice n'a pas, à la connaissance de la Commission, fait l'objet de décisions jurisprudentielles. Sont généralement mentionnées dans la doctrine⁴⁶ comme des situations exceptionnelles : le premier ou le dernier exercice, une restructuration de société ou l'harmonisation des dates de clôture au sein d'un groupe⁴⁷.

Le commentaire consacré dans l'Exposé des Motifs de la Loi comptable à l'article 7⁴⁸ montrait clairement l'intention du législateur de ne pas modifier, quant au fond, sous réserve de la sanction dont elle est assortie, l'obligation incombant depuis longtemps à tout commerçant en vertu de l'article 17 du Code de commerce⁴⁹ de dresser chaque année un inventaire. Si le législateur avait entendu instaurer des nouvelles règles quant au caractère annuel de l'inventaire et des comptes annuels, il est certain que cette volonté se serait traduite de manière explicite au cours des travaux préparatoires. La Commission relève également que le caractère annuel de l'inventaire et des comptes annuels a été maintenu dans la réglementation actuelle⁵⁰.

32. Cependant, la Commission estime qu'une prolongation ou un abrègement exceptionnel de l'exercice jusqu'à une durée supérieure ou inférieure à douze mois est permise. Ceci ressort désormais de l'article 1:24, § 4 du CSA, qui prévoit dans le cadre de l'application des critères de taille la circonstance d'un exercice d'une durée supérieure ou inférieure à douze mois, qui ne peut toutefois dépasser vingt-quatre mois moins un jour calendrier.⁵¹ Cette restriction découle des articles III.89 du CDE et 3:1, § 1^{er} du CSA, selon lesquels un inventaire doit être dressé chaque année et qu'il est possible, à titre exceptionnel et une seule fois au cours d'un exercice prolongé, de déroger à cette règle.

Lors de la constitution d'une société, le début et la fin de l'exercice sont fixés dans l'acte constitutif.⁵²

La modification de la date de clôture de l'exercice s'effectue par la voie des modifications apportées aux statuts par l'assemblée générale extraordinaire, selon la procédure prévue par la loi.⁵³

33. A la question de savoir à quel moment l'entreprise peut prolonger ou abrèger l'exercice, la Commission est d'avis que la décision de prolongation ou d'abrègement doit être prise avant la fin de l'exercice concerné. En d'autres termes, une entreprise ne peut prolonger ou abrèger son exercice qu'au cours de l'exercice en cours.

⁴⁶ Voir également S. GOMMERS, « Exercice comptable modifié : la 'troisième phase' commentée », *Fiscologue* 2021, éd. 1711, p. 13-15 et les références qui y sont faites.

⁴⁷ B. DE COCK, C. MESKENS, *Vademecum Vennootschapsbelasting* 2024, Larcier, Gand, 2024, p. 32-33 ; P. SALENS & C. TACHON, *Aangifte Vennootschapsbelasting* 2009, Maklu, Anvers, 2009, p. 62.

⁴⁸ Ensuite repris à l'article 9 de la Loi comptable et actuellement repris à l'article III.89 du CDE.

⁴⁹ Voir également : *Doc. Parl.*, Sénat 1974-1975, n° 436-1, p. 10 et 11.

⁵⁰ Voir art. III.89 du CDE en ce qui concerne l'inventaire et l'art. 3:1, § 1^{er}, CSA en ce qui concerne les comptes annuels.

⁵¹ L'article 1:24, § 4 du CDE prévoit que : « Lorsque l'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 au § 1^{er}, 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 ». Voir également l'avis CNC 2017/03 – *Critères de taille – Exercice inférieur ou supérieur à 12 mois*.

⁵² Art. 2:8, § 2, 7°, CSA. Voir également le titre II du présent avis.

⁵³ Art. 5:100, CSA pour les SRL, art. 6:85, CSA pour les SC et art. 7:153, CSA pour les SA. Voir également le titre IV du présent avis.

34. Ni le CDE, ni le CSA ne limitent le nombre de fois qu'un exercice peut être prolongé ou abrégé. De l'avis de la Commission, l'absence d'autorisation explicite prévoyant qu'un exercice peut avoir une durée supérieure ou inférieure à douze mois, démontre que le législateur s'oppose à ce que de manière systématique l'exercice ait une durée qui diffère d'une durée de douze mois.

La présentation des comptes annuels doit être identique d'un exercice à l'autre⁵⁴. Si à la suite d'une modification importante de la structure du patrimoine, des produits et des charges de la société – par exemple en raison d'une prolongation ou d'un abrègement de l'exercice comptable –, la présentation des comptes annuels ne répond plus à l'exigence de l'image fidèle, elle doit être modifiée⁵⁵.

La Commission souligne l'importance d'une mention et justification adéquates dans l'annexe des comptes annuels relatifs à l'exercice au cours duquel la modification est intervenue.

IV. Date de clôture de l'exercice

35. La Commission des normes comptables a été interrogée sur le point de savoir s'il est permis à une société de prévoir dans ses statuts que son exercice comptable commence et se termine non pas à une date fixe (comme par exemple le 5 février) mais par référence à un jour d'une certaine semaine d'un mois (par exemple le premier samedi du mois de février).

Ceci impliquerait que la date de clôture⁵⁶ (et d'ouverture) de l'exercice varierait d'un exercice à l'autre.

36. L'article III.89, § 1^{er} du Code de droit économique prévoit que toute entreprise soumise à l'obligation comptable doit procéder au moins une fois par an 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. Comme indiqué ci-dessus, en vertu des articles 3:1 § 1^{er} et 3:10 du CSA, les sociétés doivent soumettre leurs comptes annuels une fois par an à l'approbation des associés réunis en assemblée ou de l'assemblée générale, et les déposer à la Banque nationale de Belgique pour autant que cela s'applique.

37. Comme précisé ci-dessus, l'article 2:8, § 2, 7^o du CSA prévoit par ailleurs que l'extrait de l'acte constitutif de la société doit contenir : « le début et la fin de chaque exercice social », tandis que l'article 1:7, § 1^{er}, alinéa 2, 10^o de l'arrêté royal CSA dispose que l'inscription d'une société à la BCE comporte « la fin de l'exercice ». Seul le formulaire d'inscription à la BCE repris en annexe de cet arrêté royal fait référence à une date fixe de clôture de l'exercice à mentionner lors de cette inscription (« date de fin : JJ/MM », voir le volet C, point 6^o).

38. De l'avis de la Commission, les dispositions légales et réglementaires précitées permettent de déterminer la date de clôture (et d'ouverture) de l'exercice de la façon indiquée ci-avant (à savoir par référence à un jour d'une certaine semaine d'un mois) et les termes du formulaire d'inscription à la BCE ne constituent pas, à eux seuls, un obstacle juridique suffisant à cet égard.

39. Cependant, la Belgique connaît un usage communément admis de clôturer chaque année l'exercice comptable à une date fixe. La Commission estime que la méthode proposée pour déterminer la date de clôture de l'exercice peut être acceptée mais qu'il convient, dès lors qu'elle s'écarte de l'usage principal en Belgique et pour éviter les abus, que les conditions suivantes soient à tout le moins respectées :

- la société peut faire valoir des raisons spécifiques pour lesquelles elle souhaite adopter une telle méthode ;
- la méthode de détermination de la date de clôture (et d'ouverture) de l'exercice est définie par avance dans les statuts, elle est objective et non-manipulable ;
- la méthode utilisée ne peut conduire qu'à une variation maximale de la durée de l'exercice d'une semaine ;

⁵⁴ Voir à propos du principe de consistance et du postulat d'uniformité en droit comptable : S. VAN CROMBRUGGE, "Boekhoudrecht en boekhoudtheorie", *TPR* 1981, p. 990 à 993.

⁵⁵ Art. 3:63, AR CSA.

⁵⁶ En ce qui concerne la date de clôture en cas de transformation d'une société, la Commission renvoie à l'avis CNC 2022/16 – *Conséquences sur les comptes annuels de la transformation d'une société*.

- la comparabilité des chiffres annuels n'est pas mise à mal.⁵⁷

40. Une raison spécifique de choisir cette méthode de détermination de la date de clôture pourrait être que la société belge concernée est la filiale d'une société étrangère appliquant cette méthode et que l'on souhaite, au niveau du groupe, clôturer les exercices sociaux à la même date.

41. Du reste, la Commission attire l'attention sur les problèmes techniques qui résulteront de l'usage de cette méthode au niveau des formalités administratives, notamment auprès de la BCE, où seule une date fixe de clôture de l'exercice paraît pouvoir être encodée.

⁵⁷ La Commission attire l'attention de l'organe d'administration de la société sur l'article 3:59, alinéa 2 de l'arrêté royal CSA.