

COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2023/XX – Succursales belges d’associations et de fondations étrangères : application du droit comptable belge – notion de succursale – obligation de publication – obligations comptables propres de la succursale

Projet d’avis du 29 mars 2023

I.	Introduction	3
II.	Application du droit comptable belge aux succursales d’associations et fondations étrangères.....	3
A.	Principe : comptabilité en partie double.....	3
B.	Comptabilité simplifiée	4
C.	Obligations propres aux associations et fondations étrangères.....	4
III.	Notion de succursale	4
IV.	Obligations de publication des associations et fondations étrangères.....	5
A.	Préalablement à l’ouverture de la succursale en Belgique.....	5
B.	Dépôt annuel des comptes annuels.....	6
C.	Pas d’obligation de dépôt dans le pays d’origine.....	6
V.	Plan comptable de la succursale	6
VI.	Comptes annuels internes de la succursale	7
A.	Forme et contenu des comptes annuels internes de la succursale.....	7
B.	Règles d’évaluation appliquées lors de l’établissement des comptes annuels internes	8
1.	Affectation des actifs et des passifs à la succursale	8
2.	Critères d’évaluation des actifs et des passifs affectés à la succursale	8
VII.	Monnaie fonctionnelle de la succursale	9
A.	Le principe : l’euro	9
B.	L’exception : monnaie autre que l’euro.....	9
1.	Détermination de la monnaie fonctionnelle de la succursale.....	9
2.	Demande de dérogation.....	10
2.1.	Ministre compétent.....	10
2.2.	Motivation de la demande.....	10
2.3.	Délai d’introduction de la demande	11
3.	Conséquences de la dérogation.....	11
3.1.	Conversion des éléments du bilan et du compte de résultats.....	11
3.2.	Durée de validité de la dérogation.....	11
3.3.	Mention de la dérogation dans l’annexe.....	11

3.4.	Prolongation de la dérogation.....	12
3.5.	Changement de monnaie fonctionnelle pendant la période couverte par la dérogation.....	12
4.	Impacts de la dérogation sur la déclaration fiscale de la succursale.....	12
VIII.	Relation entre la maison mère et sa succursale.....	12
A.	Utilisation du 'compte de relation ou 'compte courant' par une succursale belge.....	13
B.	L'affectation des résultats de la succursale.....	13
IX.	Rapport de gestion, rapport de contrôle, bilan social et autres documents.....	14
A.	Absence de rapport de gestion propre à la succursale.....	14
B.	Absence de rapport du commissaire propre à la succursale.....	14
C.	Obligation d'établir et de déposer un bilan social propre à la succursale.....	14
X.	Obligation de conservation des livres, comptes et pièces justificatives propres aux activités de la succursale.....	15
XI.	Fermeture de la succursale.....	15

DRAFT

I. Introduction

1. Le présent projet d'avis vise à clarifier le champ d'application du droit comptable belge aux associations et fondations étrangères ayant une succursale en Belgique, leur obligation de publier en Belgique leurs comptes annuels, la notion de « succursale belge » ainsi que les obligations comptables incombant aux succursales belges d'associations et de fondations étrangères.

Ce projet d'avis a été rédigé par analogie avec les avis CNC sur les obligations en matière de comptabilité et de comptes annuels des succursales belges de sociétés étrangères.¹

Le présent projet d'avis ne traite que de l'application de la législation belge en matière de comptabilité et de comptes annuels, à l'exclusion des aspects de droit fiscal.

II. Application du droit comptable belge aux succursales d'associations et fondations étrangères

2. Les associations et fondations étrangères ne sont soumises au droit comptable belge « qu'en ce qui concerne les succursales et sièges d'opération qu'elles ont établis en Belgique »². L'ensemble de leurs succursales et sièges d'opérations belges est considéré comme une seule entreprise soumise à l'obligation comptable au sens du droit comptable³ ; elles (les succursales) disposent d'une personnalité comptable propre (mais non juridique⁴) distincte de la personnalité comptable (et juridique) de l'association ou de la fondation étrangère (la maison mère).

A. Principe : comptabilité en partie double

3. Les succursales (et sièges d'opération) doivent tenir une comptabilité⁵ distincte suivant un plan comptable adapté à leurs activités et conforme au plan comptable minimum normalisé (ci-après : PCMN)⁶ et établir un inventaire⁷ et des comptes annuels⁸. A cet égard, elles doivent se conformer aux dispositions du Code de droit économique (ci-après : CDE)⁹ et de son arrêté d'exécution¹⁰ et aux dispositions du Code des sociétés et des associations (ci-après : CSA) et de son arrêté d'exécution (ci-après : AR CSA)¹¹. Elles ne doivent toutefois pas publier leurs comptes annuels.

¹ Avis CNC 2022/14 – *Succursales belges de sociétés étrangères : application du droit comptable belge – notion de succursale – obligation de publication (mise à jour)* et avis CNC 2022/15 – *Succursales belges de sociétés étrangères : obligations comptables propres (mise à jour)*.

² Art. III.82, § 1^{er}, al. 3, CDE.

³ Art. III.82, § 1^{er}, al. 3, CDE.

⁴ Cass., 6 mai 1926, *Pas.*, 1926, I, p. 364 ; C.C. Arrêt n°48/2018, 26 avril 2018, point B.15.

⁵ Art. III.82 à III.95, CDE.

⁶ Art. III.84, al. 6 et 7, CDE ; annexe de l'AR CDE.

⁷ Art. III.89, CDE.

⁸ Art. III.90, CDE.

⁹ Art. III.82 à III.84 & III.86 à III.95, CDE.

¹⁰ Dont notamment l'arrêté royal du 21 octobre 2018 portant exécution des articles III.82 à III.95 du CDE.

¹¹ Art. 3:1 à 3:75 ; 3:159 à 3:192 de l'arrêté royal du 29 avril 2019 portant exécution du Code des sociétés et des associations (ci-après : AR CSA).

B. Comptabilité simplifiée¹²

4. Les succursales belges d'associations et fondations étrangères qui n'excèdent pas plus d'un des critères visés respectivement aux articles 3:47, § 2 et 3:51, § 2 du CSA¹³ ne doivent pas tenir de comptabilité selon les prescrits des articles III.83 et III.84 du CDE [comptabilité en partie double] lorsque les opérations se traduisant par des mouvements de disponibilités en espèces ou en comptes sont inscrites sans retard, de manière fidèle et complète et par ordre de date dans un livre comptable unique¹⁴.

C. Obligations propres aux associations et fondations étrangères

5. Indépendamment des obligations propres à leurs succursales et sièges d'opération belges, les associations et fondations étrangères doivent publier, en application des articles 2:23, 2:25, 2:26, 2:27, 2:28, 2:29, 3:50 et 3:54 du CSA, certains de leurs actes et leurs comptes annuels « sous la forme dans laquelle ces comptes ont été établis, contrôlés et rendus publics conformément au droit de l'Etat auquel l'association [la fondation] est soumise »¹⁵.

6. A l'inverse des comptes annuels de leurs succursales et sièges d'opération belges, leurs propres comptes annuels ne doivent pas répondre aux dispositions de l'AR CSA.

III. Notion de succursale

7. En l'absence de définition légale – ni le CDE, ni ses arrêtés d'exécution ne définissent la notion de succursale ; leurs travaux préparatoires ne contiennent également aucune définition – la notion de succursale est définie par la jurisprudence¹⁶, et notamment celle de la Cour de Justice de l'Union européenne.

¹² Voir également Avis CNC 2020/05 – *Associations et fondations – Comptabilité simplifiée – Règles d'évaluation*.

¹³ Les critères sont les suivants:

- 1° un nombre de travailleurs en moyenne annuelle de 5, déterminé conformément l'article 1:28, § 5 CSA;
- 2° 334 500 euros pour le total des recettes, autres que non récurrentes, hors taxe sur la valeur ajoutée;
- 3° 1 337 000 euros pour le total des avoirs;
- 4° 1 337 000 euros pour le total des dettes.

¹⁴ Lecture combinée des paragraphes 2 & 3 de l'article III.85, CDE.

¹⁵ Art. 3:50, al. 1er & 3:54, al. 1er, CSA.

¹⁶ La Cour de cassation s'était prononcée antérieurement à la CJUE dans un sens similaire. Selon la Cour, la notion de succursale d'une société étrangère requiert la réunion des trois conditions cumulatives suivantes :

- (i) « une société étrangère a un siège d'opérations [ou succursale] en Belgique quand elle accomplit régulièrement des actes rentrant dans le cadre de son activité économique, et
- (ii) qu'elle y est représentée par un mandataire capable de l'engager envers les tiers. Les pouvoirs qu'elle donne à ce mandataire peuvent être plus ou moins étendus.

(iii) Il faut en plus que la société étrangère ait sur le territoire belge un représentant avec lequel les tiers traitent directement et non un simple intermédiaire à l'aide duquel ils traitent à l'étranger avec la société elle-même ».

Cass., 18 décembre 1941, *Pas.*, 1941, I, p. 467. Voir également Cass., 24 mars 1930, *Pas.*, 1930, I, p. 170 et Cass., 30 avril 2009, *Pas.*, 2009, n° 288.

8. Selon la Cour¹⁷, la notion autonome de succursale requiert la réunion des quatre conditions cumulatives suivantes :

- (i) « l'existence d'un centre d'opérations qui se manifeste d'une façon durable vers l'extérieur comme le prolongement d'une maison mère.
- (ii) ce centre doit être pourvu d'une direction [soumise à la direction et au contrôle de la maison mère]
- (iii) et être matériellement équipé de façon à pouvoir négocier des affaires avec des tiers,
- (iv) qui sont ainsi [tout en sachant qu'un lien de droit éventuel s'établira avec la maison mère dont le siège est à l'étranger] dispensés de s'adresser directement à la maison-mère [et peuvent conclure des affaires au centre d'opérations qui en constitue le prolongement] ».

9. Quant au lien de soumission à la direction et au contrôle de la maison mère, la Cour a décidé qu'il faisait défaut :

« lorsque le représentant de la maison mère peut 'librement organiser l'essentiel de son activité et déterminer son temps de travail' [...] sans que la maison mère puisse lui donner des instructions à cet égard ; qu'en même temps il lui est loisible de représenter plusieurs firmes qui se font concurrence dans la production ou la commercialisation de produits identiques ou similaires et enfin qu'il ne participe pas effectivement au règlement et à l'exécution des affaires, mais se borne, pour l'essentiel, à transmettre des commandes à la firme qu'il représente »¹⁸.

IV. Obligations de publication des associations et fondations étrangères

10. Les associations et fondations étrangères qui établissent une succursale en Belgique doivent publier, en application des articles 2:23, 2:25, 2:26, 2:27, 2:28, 2:29, 3:50 & 3:54 du CSA, certains de leurs actes et leurs comptes annuels. Cette obligation vise à sauvegarder les droits des tiers¹⁹ qui entrent en relation avec des associations et fondations étrangères par l'intermédiaire de leurs succursales.

A. Préalablement à l'ouverture de la succursale en Belgique

11. Les associations et fondations étrangères doivent procéder, préalablement à l'ouverture de la succursale, au dépôt des documents énumérés aux articles 2:25, § 1^{er} et 2:26, § 1^{er} du CSA au greffe du tribunal de l'entreprise dans le ressort duquel la succursale sera établie (ou en cas de pluralité de succursales, au greffe du tribunal de l'entreprise dans le ressort duquel une succursale sera établie, au choix de l'association ou de la fondation). Le greffe les inscrit au registre des personnes morales, répertoire de la Banque-Carrefour des Entreprises et un numéro d'entreprise leur est attribué.

12. Les associations et fondations étrangères sont ensuite tenues de s'adresser au guichet d'entreprises de leur choix, et ce avant de démarrer leurs activités en Belgique, afin d'être inscrites à la Banque-

¹⁷ CJUE, arrêt du 25 février 2021, *Markt24*, C-804/19, EU:C:2021:134, point 47 ; CJUE, arrêt du 11 avril 2019, *Ryanair*, C-464/18, EU:C:2019:311, point 33 ; CJUE, arrêt du 19 juillet 2012, *Mahamdia*, C-154/11, EU:C:2012:491, point 48 ; CJUE, arrêt du 5 juillet 2018, *flyLAL-Lithuanian Airlines*, C-27/17, EU:C:2018:533, point 59.

¹⁸ CJCE, 18 mars 1981 (Blancaert & Willems c. Trost), n° 139/80, <https://curia.europa.eu>, §12. La Cour en conclut qu'un agent [économique] indépendant qui remplit ces trois circonstances ne qualifie pas de succursale. Voir également les conclusions de Monsieur l'avocat général Gerhard Reischl, présentées le 5 février 1981, point 1.

¹⁹ L'article 2:149, CSA précise que « ceux qui sont préposés à la gestion de la succursale belge d'une personne morale étrangère sont soumis à la même responsabilité envers les tiers que ceux qui gèrent une personne morale belge ».

carrefour des Entreprises en qualité d'entreprise soumise à inscription et qu'un numéro d'établissement soit attribué à la succursale belge.

13. Lorsqu'elles opèrent en Belgique via une succursale, les associations et fondations étrangères sont ainsi tenues, préalablement à l'ouverture de cette succursale²⁰, de déposer leurs comptes annuels au greffe du tribunal de l'entreprise dans le ressort duquel la succursale sera établie.

B. Dépôt annuel des comptes annuels

14. Toute association [fondation] étrangère ayant une succursale en Belgique est tenue de déposer ses comptes annuels relatifs au dernier exercice clôturé, sous la forme dans laquelle ces comptes ont été établis, contrôlés et rendus publics conformément au droit de l'Etat auquel l'association [fondation] est soumise²¹.

15. Lorsqu'elles opèrent en Belgique via une succursale, les associations et fondations étrangères sont donc tenues de déposer, annuellement²², leurs comptes annuels à la Centrale des bilans de la Banque nationale de Belgique, si la succursale dépasse plus d'un des critères²³ visés à l'article 3:47, § 2 (associations) ou l'article 3:51, § 2 (fondations)²⁴.

16. *A contrario*²⁵, le dépôt des comptes annuels d'une association (ou fondation) étrangère ayant une succursale qui ne dépasse pas plus d'un des critères susmentionnés, doit se faire au greffe du tribunal de l'entreprise dans le ressort duquel la succursale est établie. Si la personne morale étrangère a plusieurs succursales en Belgique, le dossier est tenu au greffe du tribunal de l'entreprise dans le ressort duquel une des succursales est établie, ceci au choix de la personne morale étrangère.

C. Pas d'obligation de dépôt dans le pays d'origine

17. La Commission précise que lorsque l'association (ou fondation) étrangère n'est pas tenue de déposer ses comptes annuels dans son pays d'origine, elle sera néanmoins tenue de les déposer annuellement à la Banque nationale de Belgique (ou auprès du greffe du tribunal de l'entreprise dans le ressort duquel la succursale est établie)²⁶.

V. Plan comptable de la succursale

18. L'intégration des comptes de la succursale dans la comptabilité de la maison mère étrangère peut poser certains problèmes pratiques en raison de la divergence entre le plan comptable de la maison mère étrangère et le plan comptable de la succursale belge qui doit être conforme au PCMN²⁷.

²⁰ Art. 2:25, § 1^{er}, 5^o (associations) et 2:26, § 1^{er}, 5^o (fondations), CSA.

²¹ Art. 3:50, alinéa 1^{er}, CSA (associations) & 3:54, alinéa 1^{er}, CSA (fondations).

²² Art. 2:25, § 2, al. 1^{er}, 2^o et 3:50 CSA (associations) et 2:26, § 2, al. 1^{er}, 2^o et 3:54 CSA (fondations).

²³ Les critères sont les suivants:

1^o un nombre de travailleurs en moyenne annuelle de 5, déterminé conformément l'article 1:28, § 5 CSA;

2^o 334 500 euros pour le total des recettes, autres que non récurrentes, hors taxe sur la valeur ajoutée;

3^o 1 337 000 euros pour le total des avoirs;

4^o 1 337 000 euros pour le total des dettes.

Pour rappel, ces critères permettent de déterminer si une association (ou fondation) peut établir leurs comptes annuels conformément à un modèle simplifié.

²⁴ Art. 2:25, § 2, al. 3 (associations) et 2:26, § 2, al. 2 (fondations), CSA.

²⁵ Lecture conjointe des articles 2:25, § 2, alinéa 3 & 2:23, CSA (associations) et 2:26, § 2, alinéa 3 & 2:23, CSA (fondations).

²⁶ Interprétation large de l'article 2:25, CSA.

²⁷ Art. III.84, al. 7, CDE.

19. A cet égard, la Commission renvoie à son avis 2010/20²⁸ :

« [Une succursale belge] peut utiliser un plan comptable autre que le PCMN, à condition qu'elle présente à tout moment une balance générale des comptes par la voie d'une table de concordance, établie conformément aux prescriptions de l'arrêté royal du 12 septembre 1983 relatif au PCMN²⁹, sans l'imposition d'une 'relation un à un'.³⁰

Cela signifie que cette table de concordance doit permettre de retrouver systématiquement le compte du PCMN qui correspond à un ou plusieurs comptes d'un autre plan comptable. En outre, pour chaque compte du grand livre du PCMN, un historique doit être disponible comportant une référence directe aux pièces justificatives concernées.³¹ La table de concordance est tenue en permanence tant au siège de [la succursale] qu'aux [sièges des] services comptables importants de [la succursale], à la disposition de toute personne intéressée.³²

En ce qui concerne la langue dans laquelle la comptabilité est tenue, la Commission souhaite souligner que les entreprises doivent respecter les dispositions légales relatives à l'emploi des langues³³ ».

VI. Comptes annuels internes de la succursale

A. Forme et contenu des comptes annuels internes de la succursale

20. Une succursale belge peut³⁴ établir ses comptes annuels internes conformément aux schémas légaux belges. En ce qui concerne le contenu et la forme des comptes annuels, la Commission recommande qu'ils soient déterminés sur base des critères relatifs au personnel occupé, au chiffre d'affaires annuel et au total du bilan dans le chef de l'association (ou de la fondation) étrangère dans son ensemble et non sur la seule base individuelle de la succursale belge.

²⁸ Avis CNC 2010/20 – *L'utilisation d'un logiciel comptable uniforme par des entreprises internationales*. Voir également l'avis CNC R100/2 - *Adaptation du plan comptable de l'entreprise*.

²⁹ Le PCMN des associations et fondations est actuellement contenu dans l'annexe 3 de l'A.R du 21 octobre 2018 portant exécution des articles III.82 à III.95, CDE.

³⁰ L'obligation de l'observation de la « relation un à un » implique que pour chaque compte étranger, un compte équivalent soit disponible qui répond aux conditions du PCMN, et vice versa.

³¹ En effet, l'article III.86 du CDE prévoit que toute écriture s'appuie sur une pièce justificative datée et porte un indice de référence à celle-ci. Conformément à l'avis CNC 174/1 - *Les principes d'une comptabilité régulière*, le lien entre l'écriture et la pièce justificative doit résulter d'une référence réciproque, permettant à tout moment d'aller de l'écriture à la pièce justificative et de la pièce justificative à l'écriture.

³² III.84, al. 6, CDE.

³³ Article 52, §1^{er} des lois sur l'emploi des langues en matière administrative, coordonnées par l'arrêté royal du 18 juillet 1966, *MB* du 2 août 1966 ; les articles 1, 2 et 5 du décret du 19 juillet 1973 réglant l'emploi des langues en matière de relations sociales entre employeurs et travailleurs, ainsi qu'en matière d'actes et de documents d'entreprise prescrits par la loi et les règlements, *MB* du 6 septembre 1973 ; les articles 1 et 2 du décret du 30 juin 1982 relatif à la protection de la liberté de l'emploi des langues et de l'usage de la langue française en matière de relations sociales entre les employeurs et leur personnel, ainsi que d'actes et documents des entreprises imposés par la loi et les règlements, *MB* du 27 août 1982.

³⁴ La Commission souhaite souligner que les succursales belges d'associations et de fondations étrangères ne sont pas tenues de publier leurs comptes en Belgique.

B. Règles d'évaluation appliquées lors de l'établissement des comptes annuels internes

21. Les personnes préposées à la gestion de la succursale d'une personne morale étrangère doivent arrêter les règles d'évaluation³⁵ relatives aux comptes annuels internes de la succursale³⁶.
22. L'organe d'administration de l'association (ou de la fondation) étrangère devra également, en principe, approuver ces règles d'évaluation car elles différeront en règle générale de celles appliquées dans les comptes annuels de l'association (ou de la fondation) étrangère dans lesquels les comptes internes de la succursale sont incorporés.

1. Affectation des actifs et des passifs à la succursale

23. Les actifs et les passifs qu'une association (ou fondation) étrangère affecte à sa succursale belge ne font pas l'objet d'une convention au sens juridique du terme en l'absence d'une personnalité juridique propre à la succursale belge, distincte de celle de la maison mère.
24. Le droit comptable belge ne définit ni ne prévoit aucun critère d'affectation des actifs et des passifs. En l'absence de dispositions légales ou réglementaires en la matière, il revient à l'organe d'administration de l'association (ou fondation) étrangère de déterminer quels sont les actifs et les passifs qu'il affecte à la succursale belge.

La Commission rappelle que les principes comptables suivant lesquels toute écriture doit s'appuyer sur une pièce justificative³⁷ et toute pièce justificative doit correspondre à la réalité³⁸, s'appliquent aux écritures relatives aux opérations internes entre la maison mère et sa succursale.³⁹

Par conséquent, si l'association (ou fondation) étrangère (la maison mère) affecte des dettes à sa succursale belge, cette dernière doit les comptabiliser dans ses comptes sur base d'une pièce justificative qui doit permettre d'identifier la personne ou le service dont elle émane.⁴⁰ De l'avis de la Commission, une telle pièce justificative doit émaner du niveau approprié de pouvoirs au sein de la maison mère et non des seules personnes chargées de la gestion de la succursale. La Commission rappelle également à cet égard que l'inventaire réalisé par l'organe d'administration de la maison mère constitue une telle pièce justificative.

2. Critères d'évaluation des actifs et des passifs affectés à la succursale

25. Les actifs affectés sont portés au bilan de la succursale à leur « valeur d'apport », c'est-à-dire à « la valeur attribuée à ces biens lors [...] de leur apport ou de leur affectation »⁴¹.

³⁵ Art. 3:6 à 3:57 ; 3:159-3:160 (pour les comptes annuels des ASBL, AISBL et fondations autres que celles visées par les articles 3:47, § 2, et 3:51, § 2, du CSA) et 3:178-3:180 AR CSA (pour les comptes annuels des ASBL, AISBL et fondations qui tiennent une comptabilité simplifiée).

³⁶ Rappelons qu'en vertu de l'article 2:149, CSA, elles sont soumises « à la même responsabilité envers les tiers que ceux qui gèrent une personne morale belge ».

³⁷ Art. III.86, al. 1^{er}, CDE.

³⁸ Avis CNC 174/1 – *Les principes d'une comptabilité régulière*, point III., B.

³⁹ Avis CNC 174/1 – *Les principes d'une comptabilité régulière*, point III., B.

⁴⁰ Avis CNC 174/1 – *Les principes d'une comptabilité régulière*, point III., B.

⁴¹ Art. 3:17, al. 2, AR CSA. A cet égard, le Rapport au Roi précédant l'AR du 12 septembre 1983 modifiant l'AR du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises précise que cette « définition de la valeur d'apport [...] [vise] les cas où il n'y pas de véritable convention ; c'est le cas, par exemple, en cas d'affectation de biens [...] par une entreprise étrangère à ses établissements en Belgique » (Rapport au Roi précédant l'AR du 12 septembre 1983 modifiant l'AR du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises, *MB*, 1983, p. 11897, commentaire de l'article 18).

Cette valeur d'apport ne peut toutefois excéder « la valeur de marché à l'achat des biens en cause, au moment où [...] l'affectation a eu lieu ». ⁴² Cette limitation vise à « éviter une surestimation de cette valeur ». ⁴³

VII. Monnaie fonctionnelle de la succursale

A. Le principe : l'euro

26. Les succursales belges doivent tenir leur comptabilité ⁴⁴ et établir leurs comptes annuels internes en euros ^{45,46}. L'article 3:5 de l'AR CSA prévoit en effet que « *les montants des comptes annuels sont exprimés en euros* ». En revanche, aucune disposition légale ou réglementaire ne prévoit expressément que la comptabilité doit être tenue en euros. Toutefois, suivant la lecture combinée des articles III.89, § 2, et III.90, § 1^{er}, du CDE, et des articles 3:4 et 3:5 de l'AR CSA, le bilan et le compte de résultats se rattachent directement à la comptabilité et aux états comptables qui synthétisent les écritures comptables. Il en a toujours été déduit que l'établissement des comptes annuels en euros impliquait que la comptabilité soit tenue dans la même monnaie.

27. Aucune disposition légale ou réglementaire n'interdit toutefois à la succursale belge de tenir sa comptabilité journalière en devises pour autant que les états comptables de synthèse soient établis en euros. ⁴⁷

B. L'exception : monnaie autre que l'euro

28. Si les personnes chargées de la gestion de la succursale belge estiment que la monnaie fonctionnelle de la succursale est une monnaie autre que l'euro, elles peuvent introduire une demande de dérogation auprès du ministre ayant la Justice dans ses attributions ou de son délégué afin que la succursale soit autorisée à tenir sa comptabilité et à établir ses comptes annuels dans cette autre monnaie. ⁴⁸

1. Détermination de la monnaie fonctionnelle de la succursale

29. La monnaie fonctionnelle est la monnaie de l'environnement économique principal dans lequel opère la succursale belge. Elle reflète les transactions, les événements et les conditions sous-jacents pertinents pour la succursale. Cette dernière détermine sa monnaie fonctionnelle au moment de l'établissement de ses comptes annuels internes.

En cas de comptabilité simplifiée, l'article 3:178 AR CSA précise que « [...] Les avoirs sont évalués à la somme de la valeur des contreparties et dépenses affectées à l'acquisition ».

⁴² Art. 3:17, al. 2, *in fine*, AR CSA.

⁴³ Rapport au Roi précédant l'AR du 12 septembre 1983 modifiant l'AR du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises, *MB*, 1983, p. 11897, commentaire de l'article 18.

⁴⁴ Lecture combinée des articles III.89, § 2, et III.90, § 1^{er}, du CDE, et des articles 3:4 et 3:5, AR CSA.

⁴⁵ Art. 3:5, AR CSA.

⁴⁶ Pour rappel, les succursales d'associations et fondations étrangères ne doivent pas publier leurs comptes annuels en Belgique.

⁴⁷ Avis CNC 152/1 - *Comptabilisation des opérations en devises et traitement des avoirs et engagements en devises dans les comptes annuels*.

⁴⁸ La succursale belge d'une association (ou d'une fondation) étrangère étant une entreprise soumise à l'obligation comptable, la Commission est d'avis qu'elle peut bénéficier des dérogations prévues aux articles 3:47, § 9 & 3:51, § 8, du CSA.

La Commission a listé les facteurs de détermination de la monnaie fonctionnelle dans son avis CNC 117/3⁴⁹.

30. Dans certains cas exceptionnels, les personnes chargées de la gestion de la succursale belge peuvent estimer, sur base des facteurs indiqués dans l'avis CNC 117/3, que la monnaie fonctionnelle de la succursale est une monnaie autre que l'euro. Dans ces cas, l'établissement des comptes annuels en euros s'avère inadéquat car il impliquerait, par le biais de différences de change ou de conversion, des distorsions importantes par rapport à la réalité économique.

Il s'agit par exemple d'une succursale belge qui exercerait effectivement l'essentiel de ses activités en dehors de la zone euro et dont l'essentiel de ses avoirs, engagements et résultats se situerait dans la zone monétaire en question. Dans ce cas, les préoccupations de cohérence avec la zone euro ne jouent pas ou guère.⁵⁰

2. Demande de dérogation

2.1. Ministre compétent

31. La demande de dérogation doit être introduite auprès du ministre ayant la Justice dans ses attributions ou de son délégué⁵¹.

32. Le ministre ayant la Justice dans ses attributions (ou son délégué) octroie la dérogation moyennant l'avis motivé de la Commission des normes comptables.⁵²

2.2. Motivation de la demande

33. Les personnes chargées de la gestion de la succursale sont tenues de justifier judicieusement dans la demande de dérogation que la monnaie fonctionnelle est celle qui fournit l'image la plus fidèle des conséquences économiques des opérations sous-jacentes, des événements et des circonstances. L'usage de la monnaie fonctionnelle devra être en premier lieu justifié par les indicateurs primaires, précisés dans l'avis CNC 117/3, et en second lieu, par d'autres éléments repris dans cet avis.⁵³

34. La demande de dérogation doit être accompagnée d'une copie des comptes annuels internes de la succursale relatifs au dernier exercice clôturé, sauf naturellement si la demande concerne le premier exercice de la succursale.

⁴⁹ Avis CNC 117/3 - *Tenue de la comptabilité et établissement des comptes annuels dans une monnaie autre que l'euro*.

⁵⁰ Commentaire de la Commission relatif à la loi du 12 juillet 1991 modifiant l'article 3 de la loi du 30 décembre 1885 et les articles 1018 et 1650 du Code judiciaire et permettant d'exprimer dans les actes publics et administratifs les sommes en écus ou en monnaies autres que le franc belge (*MB*, 9 août 1991), *Bull. CNC*, 1992, n° 27, p. 15-17.

⁵¹ Art. 3:47, § 9, CSA & 3:51, § 8 CSA.

⁵² Art. 3:47, § 9, CSA & 3:51, § 8 CSA.

⁵³ A cet égard, le fait qu'une succursale belge réalise hors de la zone euro l'essentiel de ses achats et la majeure partie de son chiffre d'affaires, n'est pas per se de nature à justifier l'octroi d'une dérogation sauf si ces opérations devaient se dénouer systématiquement dans une autre monnaie que l'euro (avis CNC 117/3 – *Tenue de la comptabilité et établissement des comptes annuels dans une monnaie autre que l'euro*) ; de plus, il ne suffit pas que la succursale belge exerce la plupart de ses activités hors de la zone euro et que l'essentiel de ses avoirs, engagements et résultats se situe dans cette autre zone monétaire ; la succursale doit encore pouvoir établir que l'essentiel de ses activités est effectivement exercé dans cette autre zone monétaire afin de bénéficier de la dérogation (décision de la Commission relative à sa politique en matière de dérogation relative à la tenue de la comptabilité et à l'établissement et à la publicité des comptes annuels dans une autre devise que l'euro, *Bull. CNC*, 2002, n° 47, p. 56).

2.3. Délai d'introduction de la demande

35. La demande de dérogation doit être introduite avant la clôture de l'exercice pour lequel la dérogation est demandée. Si la demande est introduite tardivement, la Commission conseillera au ministre ayant la Justice dans ses attributions ou à son délégué de la rejeter.

3. Conséquences de la dérogation

3.1. Conversion des éléments du bilan et du compte de résultats

36. La Commission est d'avis qu'en principe, les effets d'un changement de monnaie fonctionnelle doivent être comptabilisés de façon prospective en ce qui concerne la conversion des éléments de l'actif et du passif du bilan et des éléments du compte de résultats.

La succursale qui obtient une dérogation au cours de l'exercice, doit dès lors convertir tous les postes existants du bilan et du compte de résultats dans la nouvelle monnaie fonctionnelle sur la base du taux de change applicable à la date à laquelle le changement de la monnaie fonctionnelle a eu lieu.⁵⁴

La Commission autorise que la conversion ait lieu à la date du bilan d'ouverture et au taux en vigueur à ce moment (le cours de clôture), à condition qu'à cette date les conditions soient remplies pour l'obtention de la dérogation et compte tenu du principe de l'irréversibilité des écritures^{55,56}

Les opérations de l'exercice en cours qui ont déjà été effectuées dans la nouvelle monnaie fonctionnelle avant l'obtention de la dérogation, ne doivent pas être converties ; elles sont enregistrées à leur valeur originaire. En revanche, les opérations qui sont effectuées en euros au cours de l'exercice doivent être converties suivant les règles applicables aux opérations en devises.⁵⁷

3.2. Durée de validité de la dérogation

37. Toute dérogation autorisant la tenue d'une comptabilité et l'établissement de comptes annuels dans une monnaie autre que l'euro, ne sera valable que pour trois exercices successifs.

Par exception, si la demande concerne le premier exercice de la succursale, la dérogation ne sera valable que pour ce seul exercice.

3.3. Mention de la dérogation dans l'annexe

38. Lorsqu'elle bénéficie d'une dérogation, la succursale doit la mentionner parmi les règles d'évaluation dans l'annexe à ses comptes annuels internes.⁵⁸

De l'avis de la Commission, cette mention doit également contenir une confirmation par les personnes chargées de la gestion de la succursale que les motifs justifiant la dérogation s'appliquent intégralement aux comptes annuels en question.⁵⁹

⁵⁴ Avis CNC 2011/12 – *Dérogation relative à la monnaie fonctionnelle: implications pratiques et procédure.*

⁵⁵ Art. III.87, § 2, CDE.

⁵⁶ Voir également les avis CNC 174/1 - *Les principes d'une comptabilité régulière* et 2011/12 - *Dérogation relative à la monnaie fonctionnelle: implications pratiques et procédure.*

⁵⁷ La Commission renvoie à cet égard à son avis 152/1 - *Comptabilisation des opérations en devises et traitement des avoirs et engagements en devises dans les comptes annuels*, qui est applicable à l'enregistrement et au traitement des opérations qui ne sont pas effectuées dans la monnaie fonctionnelle de la succursale.

⁵⁸ Art. 3:47, § 9, al.3, CSA & 3:51, § 8, al. 3, CSA.

⁵⁹ Avis CNC 2011/12 - *Dérogation relative à la monnaie fonctionnelle: implications pratiques et procédure*, point III.

3.4. Prolongation de la dérogation

39. La succursale qui souhaite obtenir une prolongation de la dérogation octroyée, doit soumettre sa demande avant la date de clôture de l'exercice pour lequel la prolongation est demandée.

Dans sa demande, la succursale doit fournir les données permettant de juger si les conditions qui se trouvent à la base de la dérogation accordée sont encore satisfaites. Comme pour toute demande de dérogation, la succursale doit y joindre la copie de ses comptes annuels internes du dernier exercice clôturé.

40. A cet égard, la Commission souligne l'importance de la mention de la dérogation obtenue dans l'annexe à ses comptes annuels internes. Si une telle mention fait défaut, la Commission conseillera au ministre ayant la Justice dans ses attributions ou à son délégué de rendre un avis défavorable quant à la prolongation de la dérogation.

3.5. Changement de monnaie fonctionnelle pendant la période couverte par la dérogation

41. Si pendant la période couverte par la dérogation, les personnes chargées de la gestion de la succursale entendent modifier à nouveau la monnaie fonctionnelle, elles doivent introduire une nouvelle demande de dérogation. Cette condition ne s'applique toutefois pas si la nouvelle monnaie fonctionnelle est l'euro.⁶⁰

4. Impacts de la dérogation sur la déclaration fiscale de la succursale

42. Les associations (et fondations) étrangères ayant une succursale en Belgique qui est également qualifiée d'établissement belge au sens de l'article 229 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) sont assujetties à l'impôt des non-résidents notamment sur les bénéfices produits à l'intervention de leur établissement belge (ci-après : INR).⁶¹

En principe, le montant net des revenus imposables à l'INR est déterminé soit suivant les règles applicables en matière d'impôt des personnes morales (INR-PM)⁶², soit suivant les règles applicables en matière d'impôt des sociétés (INR-Soc.)⁶³. Le bénéfice imposable de l'établissement belge est donc normalement déterminé au départ de la comptabilité et des comptes annuels internes de la succursale belge.⁶⁴

Si cette dernière bénéficie d'une dérogation quant à la monnaie fonctionnelle pour la tenue de sa comptabilité et l'établissement de ses comptes annuels internes, elle doit, pour les besoins de sa déclaration fiscale à l'INR, convertir sa base imposable annuelle en euros.⁶⁵

VIII. Relation entre la maison mère et sa succursale

43. La relation entre la maison mère et sa succursale fait l'objet d'un compte dit « de relation » qui présente toutefois une fonction différente dans le chef de la maison mère et dans celui de sa succursale.

⁶⁰ Voir également l'avis CNC 117/3 - *Tenue de la comptabilité et établissement des comptes annuels dans une monnaie autre que l'euro*.

⁶¹ Art. 227, 3°, 227, 2°, 228, § 2, 3°, et 233, CIR 92.

⁶² Art. 235, 3°, CIR 92.

⁶³ Art. 235, 2°, CIR 92.

⁶⁴ Art. 24, 183 et 185, CIR 92.

⁶⁵ Art. 183, CIR 92 ; n° 183/8, Com. IR.⁶⁶ L'intitulé du compte 489 *Autres dettes diverses* a été adapté en conséquence.

Au niveau de la maison mère, le compte de relation a le caractère d'un compte d'attente alors qu'au niveau de la succursale, il fonctionne comme un compte courant.

44. La Commission analyse ci-dessous les conséquences sur le plan comptable des relations existantes entre la maison mère et sa succursale.

A. Utilisation du 'compte de relation ou 'compte courant' par une succursale belge.

45. L'ensemble des opérations enregistrées entre la succursale belge et sa maison mère (étrangère) seront traduites dans les comptes annuels internes de la succursale. En effet, la comptabilité de la succursale ne subira aucune correction du chef des opérations effectuées entre la succursale et sa maison mère (étrangère). Dans les comptes de la succursale, le compte de relation fonctionne généralement comme un compte courant et traduit les ressources mises à la disposition de la succursale par la maison mère, soit au titre de financement durable de son infrastructure, soit pour ses besoins courants de trésorerie. Dans la comptabilité de la succursale, le compte de relation peut présenter un solde tant débiteur que créditeur.

46. Lorsque le compte courant présente un solde créditeur à la date d'inventaire, ce solde est inscrit dans les comptes annuels internes de la succursale, aux comptes 489 *Dettes internes envers la maison mère*⁶⁶, 179 *Dettes internes envers la maison mère*⁶⁷.

47. Lorsque le compte courant présente un solde débiteur, notamment lorsque la succursale détient une créance sur sa maison mère, ce solde débiteur constitue un élément d'actif de la succursale.

De l'avis de la Commission, si la créance a pour but de soutenir durablement l'activité de la maison mère, elle est inscrite au compte 2810 *Créances internes sur la maison mère*.⁶⁸

Dans le cas contraire, les comptes 416 *Créances internes sur la maison mère*⁶⁹ et/ou 2910 *Créances internes sur la maison mère*⁷⁰ sont utilisés.

48. Si à la date d'inventaire, il s'avère qu'une position débitrice ainsi qu'une position créditrice entre la succursale et la maison mère sont reprises dans la comptabilité, il y a lieu de les compenser à concurrence du plus petit montant. Par conséquent, à l'issue de cette compensation, une seule position de créance ou de dette existe à concurrence du solde.

B. L'affectation des résultats de la succursale

49. La succursale réalise son résultat au nom et pour compte de l'association ou de la fondation étrangère.

L'affectation de ce résultat au niveau de la succursale est donc limitée dans la mesure où cette affectation ne peut être effectuée que pour le compte de la maison mère.

Sous l'angle comptable, si la succursale réalise un bénéfice, la Commission recommande l'utilisation du compte 697 *Bénéfice à reporter à la maison mère*, créé à cet effet, et du compte 489 *Dettes internes envers la maison mère* ; si la succursale réalise une perte, la Commission recommande l'utilisation du compte

⁶⁶ L'intitulé du compte 489 *Autres dettes diverses* a été adapté en conséquence.

⁶⁷ L'intitulé du compte 179 *Dettes diverses* a été adapté en conséquence.

⁶⁸ L'intitulé du compte 2810 *Créances en compte* a été adapté en conséquence.

⁶⁹ L'intitulé du compte 416 *Créances diverses* a été adapté en conséquence.

⁷⁰ L'intitulé du compte 2910 *Créances en compte* a été adapté en conséquence.

797 Perte à reporter à la maison mère, créé à cet effet, et du compte 2810 Créance interne sur la maison mère.

De l'avis de la Commission, l'utilisation des comptes 489 et 2810 doit être préférée à l'utilisation du compte 14 *Bénéfice (perte) reporté(e)*. Ainsi, en cas de bénéfice reporté, une dette interne envers la maison mère sera comptabilisée, alors qu'en cas de perte reportée, il s'agira d'une créance interne sur la maison mère.

Néanmoins, de l'avis de la Commission, l'emploi du compte 14 *Bénéfice (perte) reporté(e)* est préférable dans le cas où la succursale ne transfère pas à sa maison mère le résultat qu'elle a réalisé, ou si la perte n'est pas prise en charge par la maison mère. Il permet ainsi de suivre le résultat réalisé par la succursale.

IX. Rapport de gestion, rapport de contrôle, bilan social et autres documents

A. Absence de rapport de gestion propre à la succursale

50. Ni l'organe d'administration de l'association (ou de la fondation) étrangère ni les personnes chargées de la gestion de la succursale belge ne doivent établir un rapport de gestion propre aux activités de la succursale belge.

Aucune disposition du CSA ne rend applicable aux succursales belges d'associations (ou de fondations) étrangères l'obligation d'établir un rapport de gestion.

B. Absence de rapport du commissaire propre à la succursale

51. L'association (ou la fondation) étrangère ne doit pas nommer un commissaire pour assurer le seul contrôle des comptes de sa succursale belge. En effet, aucune disposition du CSA ne rend applicable aux succursales belges l'obligation de nommer un commissaire⁷¹.

La Commission souligne qu'il appartient à l'association (ou la fondation) étrangère d'être en règle avec sa législation nationale en matière de contrôle de ses propres comptes, qui comprennent nécessairement ceux de sa succursale belge.

C. Obligation d'établir et de déposer un bilan social propre à la succursale

52. L'association (ou la fondation) étrangère ayant une succursale belge doit établir un bilan social conformément aux dispositions légales et réglementaires belges.⁷² Ce bilan social se rapporte exclusivement à l'emploi dans l'ensemble des succursales belges considéré comme une seule entreprise.⁷³

⁷¹ Toutefois, lorsque la succursale se trouve nantie d'un conseil d'entreprise (une succursale belge d'une association (ou fondation) étrangère étant une entreprise visée par la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie car elle qualifie d'« unité technique d'exploitation » au sens de l'article 14, § 1er, al. 2, 1^o, de cette loi), l'association (ou la fondation) étrangère doit désigner un réviseur d'entreprises pour assumer la mission de contrôle des comptes annuels internes et du bilan social de sa succursale belge (art. 15bis, loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie).

A cet égard, la succursale belge doit transmettre ses comptes annuels propres ainsi que les autres informations économiques et financières requises au Conseil d'entreprise (Art. 15, loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie ; art. 17, al. 2, 2^o, AR du 27 novembre 1973 portant réglementation des informations économiques et financières à fournir aux conseils d'entreprises).

⁷² Art. 18, AR du 4 août 1996 relatif au bilan social ; voir également les articles 44 et suivants de la loi du 22 décembre 1995 portant des mesures visant à exécuter le plan pluriannuel pour l'emploi.

⁷³ Art. 18, al. 2, AR du 4 août 1996 relatif au bilan social.

L'association (ou la fondation) étrangère doit déposer le bilan social relatif à sa succursale belge auprès de la Centrale des bilans ensemble avec et selon les mêmes modalités que ses comptes annuels.⁷⁴

X. Obligation de conservation des livres, comptes et pièces justificatives propres aux activités de la succursale⁷⁵

53. L'association (ou la fondation) étrangère doit conserver en Belgique les livres, comptes et pièces justificatives relatifs à ses succursales belges.⁷⁶ Si ces documents ne sont pas physiquement en Belgique, ils doivent y être directement accessibles et conservés soit en original, soit en copie, conformément aux articles III.86, al. 4, III.87, § 2, al. 2, et III.88, al. 2, du CDE et à l'article 8 de l'AR CDE.

En revanche, le droit comptable belge ne lui impose pas d'effectuer en Belgique les opérations matérielles d'enregistrement et de traitement des données relatives à ses succursales.⁷⁷

Rien ne s'oppose dès lors à ce que l'association (ou la fondation) étrangère centralise sur une unité d'ordinateur située à l'étranger la comptabilité de la maison mère, de sa succursale belge et de ses autres succursales réparties dans différents Etats, à condition que les livres, comptes et pièces justificatives de la succursale belge soient directement accessibles en Belgique et qu'ils y soient conservés soit en original, soit en copie, conformément aux dispositions légales et réglementaires rappelées ci-avant.

54. L'article III.86, al. 4, du CDE prévoit que les pièces justificatives doivent être conservées durant sept ans. La Commission est d'avis que ce délai s'applique aux pièces justificatives relatives aux opérations internes entre la maison mère et la succursale belge.

La Commission souligne toutefois que les délais légaux de conservation sont des délais minimaux. Il revient ainsi à l'organe d'administration de l'association (ou de la fondation) étrangère et aux personnes chargées de la gestion de la succursale belge de développer une politique d'archivage appropriée et le cas échéant, de conserver ces pièces plus longtemps en fonction de leur importance particulière (notamment en cas de litiges).

XI. Fermeture de la succursale

55. Lorsque l'association (ou la fondation) étrangère ferme sa succursale belge, elle doit, dans les trente jours qui suivent cet événement, rendre public cette fermeture par dépôt au greffe du tribunal de l'entreprise.⁷⁸

56. Le CSA ne prescrit aucune autre formalité à cette occasion.

⁷⁴ Art. 18, al. 4, AR du 4 août 1996 relatif au bilan social ; art. 45bis, al. 1^{er}, loi du 22 décembre 1995 portant des mesures visant à exécuter le plan pluriannuel pour l'emploi.

⁷⁵ Pour les aspects non spécifiques aux succursales belges, voir notamment l'avis CNC 2011/21 – *La conservation des livres et des pièces justificatives* et l'avis CNC 2016/22 – *Conservation des livres et pièces justificatives en cas de tenue de comptabilité informatisée*.

⁷⁶ Art. I.5, al. 2, *in fine*, III.86, al. 4, III.87, § 2, al. 2, et III.88, al. 2, CDE ; art. 8, AR CDE.

⁷⁷ Cette question était autrefois controversée en raison de l'ancien article 1^{er}, al. 2, *in fine*, de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises qui prévoyait que « Les livres, comptes et pièces justificatives relatifs [aux succursales belges] sont tenus et conservés en Belgique » (nous soulignons). L'AR n° 22 modifiant la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises mit fin à cette controverse en supprimant les mots « tenus et » dans l'article précité. Ce faisant le gouvernement a suivi l'avis CNC 1/2 – *Entreprises de droit étranger : tenue et conservation en Belgique des livres, comptes et pièces justificatives*. Voir également à cet égard, le Rapport au Roi précédant l'AR n° 22 précité (*Pasinomie*, 1978, p. 2242).

⁷⁸ Art. 2:24, § 3, 1^o, d), CSA.

L'association (ou la fondation) étrangère ne doit dès lors pas déposer, auprès de la Centrale des bilans, ses comptes annuels statutaires relatifs à la période allant du début de l'exercice social au cours duquel intervient la fermeture jusqu'à la date de fermeture de la succursale.

57. Lorsqu'une association (ou fondation) étrangère dispose de plusieurs succursales belges, la fermeture d'une de ses succursales n'aura pas d'incidence sur l'obligation incombant à l'association (ou la fondation) de déposer ses comptes annuels, aussi longtemps que cette association (ou fondation) maintient au moins une succursale en Belgique.

58. Lorsque l'organe d'administration de l'association (ou de la fondation) étrangère a pris la décision de fermer sa succursale belge, les personnes chargées de la gestion de la succursale doivent adapter en conséquence les règles d'évaluation.⁷⁹

DRAFT

⁷⁹ Art. 3:6, § 2, al. 3, AR CSA.