

COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Impact de la hausse des critères de taille pour les sociétés

Projet d'avis du 26 juin 2024

I. Introduction

1. Fin 2023, la Commission européenne a revu à la hausse les critères de taille pour les entreprises et les groupes, en adoptant la directive déléguée 2023/2775 du 17 octobre 2023 modifiant la directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil en ce qui concerne l'ajustement des critères de taille pour les micro-, petites, moyennes et grandes entreprises ou pour les groupes¹. Ce rehaussement est motivé par la volonté de tenir compte de la forte inflation qui a marqué ces dernières années.²

2. La Belgique a transposé la directive déléguée 2023/2775 en premier lieu par la loi du 28 mars 2024 portant dispositions en matière de digitalisation de la justice et dispositions diverses Ibis³. Cette loi a uniquement rehaussé les seuils des articles 1:24, § 1^{er}, 1:25, § 1^{er} et 1:26, § 1^{er} du Code des sociétés et des associations (ci-après : CSA) et ne concerne donc que les sociétés et les groupes de taille réduite. Cette loi a également relevé les seuils des articles 3:47 et 3:51 du CSA concernant la possibilité offerte aux associations et fondations d'établir leurs comptes annuels selon un modèle simplifié. La loi du 28 mars 2024 a été amendée par la loi du 15 mai 2024 portant dispositions en matière de digitalisation de la justice et dispositions diverses II⁴, qui prévoit un régime transitoire pour l'entrée en vigueur des seuils relevés.

3. Les critères de taille des associations et fondations ont été rehaussés par l'arrêté royal du 25 mai 2024 modifiant le Code des sociétés et des associations en ce qui concerne l'ajustement des critères de taille pour les micro- et petites associations et fondations⁵. Le rehaussement des critères de taille des associations et fondations est traité dans un avis distinct.

II. Rehaussement des seuils

4. En ce qui concerne les seuils des petites sociétés (art. 1:24, CSA), le montant du chiffre d'affaires annuel hors TVA est passé de 9.000.000 à **11.250.000** euros et le montant du total du bilan, de 4.500.000 à **6.000.000** euros.⁶

5. En ce qui concerne les seuils des microsociétés (art. 1:25, CSA), le montant du chiffre d'affaires annuel hors TVA est passé de 700.000 à **900.000** euros et le montant du total du bilan, de 350.000 à **450.000** euros.⁷

6. En ce qui concerne les seuils des groupes de taille réduite (art. 1:26, CSA), le montant du chiffre d'affaires annuel hors TVA est passé de 34.000.000 à **42.500.000** euros et le montant du total du bilan, de 17.000.000 à **21.250.000** euros.⁸

7. Les seuils relatifs au nombre de travailleurs en moyenne annuelle n'ont pas été adaptés dans les articles 1:24, § 1^{er}, 1:25, § 1^{er}, et 1:26, § 1^{er} du CSA.

¹ Directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil (la directive comptable).

² Considérants 2, 3 et 4, directive 2023/2775.

³ Ci-après : loi du 28 mars 2024 ; MB 29 mars 2024.

⁴ Ci-après : loi du 15 mai 2024 ; MB 28 mai 2024.

⁵ Ci-après : AR du 25 mai 2024 ; MB 7 juin 2024.

⁶ Art. 147, loi du 28 mars 2024.

⁷ Art. 148, loi du 28 mars 2024.

⁸ Art. 149, loi du 28 mars 2024.

III. Entrée en vigueur

8. La directive déléguée 2023/2775 charge les États membres de rendre les dispositions transposant la directive applicables aux exercices commençant le 1^{er} janvier 2024 ou après cette date, de sorte que les entreprises et les groupes puissent bénéficier le plus tôt possible des seuils ajustés.⁹ La directive laisse également aux États membres la possibilité d'appliquer les critères majorés aux exercices commençant le 1^{er} janvier 2023 ou après cette date.¹⁰

9. La loi du 28 mars 2024 dispose qu'en ce qui concerne les sociétés, les critères de taille rehaussés « s'appliquent aux exercices commençant après le 31 décembre 2023 ».¹¹

10. La loi du 15 mai 2024 a ajouté la disposition transitoire suivante :

« Les règles énoncées aux articles 1:24, § 2, 1:25, § 2, et 1:26, § 2, du Code des sociétés et des associations, ne s'appliquent pas, et ce pour une seule fois, à l'établissement et à la publicité des comptes annuels que les entreprises clôturent après le 31 décembre 2023. Pour cette clôture, il ne sera tenu compte que des montants majorés visés aux articles 147, 148 et 149, en ce qui concerne le chiffre d'affaires annuel et le total du bilan de l'exercice en question ».¹²

11. Pour déterminer si une société est petite ou « grande »¹³ pour un exercice qui a commencé après le 31 décembre 2023, il suffit d'appliquer les critères de taille (majorés) aux chiffres de l'exercice sur lequel portent les premiers comptes annuels à établir dont la date de clôture est située après le 31 décembre 2023. L'effet différé est ponctuellement neutralisé lors de cette clôture, de sorte qu'il n'est pas nécessaire d'appliquer les critères de taille aux chiffres des deux exercices précédents.

IV. Exemples

12. Dans les exemples ci-dessous, l'on part du principe que la société concernée n'est ni une filiale ni une société mère et qu'elle ne fait pas partie d'un consortium. Il convient donc uniquement de tenir compte des chiffres statutaires de la société.

A. **Exemple 1 : l'exercice coïncide avec l'année civile**

13. Une société tient sa comptabilité par année civile. Elle était considérée comme « grande » pour les exercices 2021, 2022 et 2023. La société présente les chiffres suivants :¹⁴

	31/12/2023	31/12/2024	31/12/2025
Nombre de travailleurs occupés, en moyenne annuelle	60	60	60
Chiffre d'affaires	10.000.000	11.000.000	12.000.000
Total du bilan	4.800.000	5.000.000	5.200.000

14. Afin de déterminer si la société est considérée comme petite ou « grande » pour l'exercice 2024 (c.-à-d. le premier exercice commençant après le 31 décembre 2023), il suffit de vérifier si elle dépasse plus d'un des critères ajustés de l'article amendé 1:24 du CSA au 31 décembre 2024 (c.-à-d. la date de bilan de l'exercice sur lequel portent les premiers comptes annuels à établir après le 31 décembre 2023).

⁹ Art. 2, paragraphe 1, alinéa 2, directive 2023/2775 ; Considérant 6 de la directive 2023/2775.

¹⁰ Art. 2, paragraphe 1, alinéa 3, directive 2023/2775.

¹¹ Art. 170, alinéa 1^{er}, loi du 28 mars 2024.

¹² Art. 170, alinéa 2, loi du 28 mars 2024.

¹³ Le CSA définit ce qu'il convient d'entendre par « petite société » mais ne reprend pas de définition d'une grande société. Dans le présent avis, l'on entend par « grande société » une société qui ne satisfait pas aux critères permettant d'être considérée comme une petite société.

¹⁴ En rouge sont indiqués les critères qui dépassent les seuils majorés.

15. A la date de clôture du bilan du 31 décembre 2024, la société ne dépassait qu'un des critères de l'article 1:24 du CSA :

- Nombre de travailleurs occupés, en moyenne annuelle : 60 > 50 ;
- Chiffre d'affaires : 11.000.000 < 11.250.000 ;
- Total du bilan : 5.000.000 < 6.000.000.

La société est dès lors immédiatement considérée comme une petite société pour l'exercice 2024.

16. À partir de l'exercice suivant (c.-à-d. l'exercice commençant le 1^{er} janvier 2025), l'approche classique s'applique à nouveau, à savoir que si plus d'un des critères de l'article 1:24 du CSA est dépassé ou ne l'est plus, cela n'aura d'incidence que si cette circonstance se produit pendant deux exercices consécutifs. Dans ce cas, l'incidence prendra effet à partir de l'exercice suivant l'exercice au cours duquel, à la date de bilan, plus d'un des critères a été dépassé – ou ne l'était plus – pour la deuxième fois.

A la date de clôture du bilan du 31 décembre 2024, la société n'a dépassé qu'un des critères.¹⁵ Elle reste une petite société durant l'exercice 2025.

17. A la date de clôture du bilan du 31 décembre 2025, la société a dépassé plus d'un des critères :

- Nombre de travailleurs occupés, en moyenne annuelle : 60 > 50 ;
- Chiffre d'affaires : 12.000.000 > 11.250.000 ;
- Total du bilan : 5.200.000 < 6.000.000.

En raison de l'effet différé, la société reste petite durant l'exercice 2026, étant donné que le dépassement de plus d'un des critères de l'article 1:24, § 2 du CSA ne s'est pas produit durant deux exercices consécutifs.

B. Exemple 2 : l'exercice ne coïncide pas avec l'année civile

18. Une société travaille avec des exercices comptables qui ne coïncident pas avec les années civiles ; ils se clôturent les 31 mars. Elle était considérée comme petite pour les exercices qui ont pris cours les 1^{er} avril 2022 et 2023. La société présente les chiffres suivants¹⁶ :

	31/03/2024	31/03/2025	31/03/2026
Nombre de travailleurs occupés, en moyenne annuelle	60	60	60
Chiffre d'affaires	11.350.000	11.000.000	11.450.000
Total du bilan	5.500.000	5.650.000	5.800.000

19. Afin de déterminer si la société est considérée comme petite ou « grande » pour l'exercice allant du 1^{er} avril 2024 au 31 mars 2025 (c.-à-d. le premier exercice commençant après le 31 décembre 2023), il suffit de vérifier si elle dépasse plus d'un des critères ajustés de l'article amendé 1:24 du CSA au 31 mars 2024 (c.-à-d. la date de bilan de l'exercice sur lequel portent les premiers comptes annuels à établir après le 31 décembre 2023).

20. A la date de clôture du bilan du 31 mars 2024, la société dépassait plus d'un des critères de l'article 1:24 du CSA :

- Nombre de travailleurs occupés, en moyenne annuelle : 60 > 50 ;
- Chiffre d'affaires : 11.350.000 > 11.250.000 ;
- Total du bilan : 5.500.000 < 6.000.000.

¹⁵ Dans la pratique, l'application des critères de taille à la date de bilan du 31 décembre 2023 n'aura pas d'importance, étant donné que la neutralisation ponctuelle de l'effet différé crée une rupture entre l'exercice 2023 et l'exercice 2024. Étant donné que l'effet différé vaudra de nouveau pour l'exercice 2025, la taille de la société ne changera pas non plus pour cet exercice-là, par rapport à sa taille en 2024.

¹⁶ En rouge sont indiqués les critères qui dépassent les seuils majorés.

La société est dès lors considérée comme une « grande » société pour l'exercice qui prend cours le 1^{er} avril 2024.

21. A partir de l'exercice suivant, c'est-à-dire l'exercice qui commence le 1^{er} avril 2025, il convient à nouveau d'appliquer l'approche classique. En d'autres termes, si plus d'un des critères de l'article 1:24 du CSA est dépassé ou ne l'est plus, cette circonstance n'a d'incidence que si elle se produit pendant deux exercices consécutifs. Dans ce cas, l'incidence prendra effet à partir de l'exercice suivant l'exercice au cours duquel, à la date de bilan, plus d'un des critères a été dépassé – ou ne l'était plus – pour la deuxième fois.

A la date de clôture du bilan du 31 mars 2025, la société n'a pas dépassé plus d'un des critères :

- Nombre de travailleurs occupés, en moyenne annuelle : 60 > 50 ;
- Chiffre d'affaires : 11.000.000 < 11.250.000 ;
- Total du bilan : 5.650.000 < 6.000.000.

A la date de clôture du bilan du 31 mars 2025, la société n'a pas dépassé plus d'un des critères pour la première fois. Un changement de catégorie n'intervient que cette circonstance se produit pendant deux exercices consécutifs. La société est dès lors toujours considérée comme une « grande » société pour l'exercice qui prend cours le 1^{er} avril 2025.¹⁷

22. A la date de clôture du bilan du 31 mars 2026, la société a dépassé plus d'un des critères :

- Nombre de travailleurs occupés, en moyenne annuelle : 60 > 50 ;
- Chiffre d'affaires : 11.450.000 > 11.250.000 ;
- Total du bilan : 5.800.000 < 6.000.000.

A la date de clôture du bilan du 31 mars 2026, la société a de nouveau dépassé plus d'un des critères. Par conséquent, la société est toujours considérée comme « grande » pour l'exercice qui prend cours le 1^{er} avril 2026.

C. Exemple 3 : impact du rehaussement des critères à plus long terme ; l'exercice comptable coïncide avec l'année civile

23. Supposons qu'une société clôture son exercice comptable le 31 décembre. En rouge sont indiqués les chiffres qui dépassent les critères.¹⁸ Afin de déterminer la taille de la société pour les exercices prenant cours après le 31 décembre 2023, il convient de se baser sur les seuils relevés.

Fin 31.12	31.12.2021	31.12.2022	31.12.2023	31.12.2024	31.12.2025	31.12.2026
Personnel	60	60	60	60	60	60
CA	10	10	10	11	12	12
Total du bilan	4,8	4,8	4,8	5,2	5,2	5,2
Critères	anciens	anciens	nouveaux	nouveaux	nouveaux	nouveaux

Pour l'exercice comptable 2023, la société est considérée comme « grande » (vu qu'elle dépasse plus d'un des « anciens » seuils en 2021 et 2022).

Pour l'exercice comptable 2024, la société est considérée comme petite (vu qu'au 31 décembre 2024, elle ne dépasse pas plus d'un des seuils relevés).

Pour l'exercice comptable 2025, la société est considérée comme petite (vu qu'aux 31 décembre 2023 et 2024, elle ne dépasse pas plus d'un des seuils relevés).¹⁹

¹⁷ Ici également, l'effet différé s'applique à nouveau. Vu que la société a dépassé plus d'un des seuils majorés au 31 mars 2024, elle est immédiatement devenue « grande ». Le dépassement ponctuel de plus d'un des critères le 31 mars 2025 ne modifie pas sa catégorie.

¹⁸ Dans le tableau, les montants du chiffre d'affaires et du total du bilan sont exprimés en millions.

¹⁹ Dans la pratique, l'application des critères de taille à la date de bilan du 31 décembre 2023 n'aura pas d'importance, étant donné que la neutralisation ponctuelle de l'effet différé crée une rupture entre l'exercice 2023 et l'exercice 2024.

Pour l'exercice comptable 2026, la société est considérée comme petite (vu qu'à la date de clôture du bilan du 31 décembre 2024, elle ne dépasse pas plus d'un des seuils relevés – alors qu'à la date de clôture du bilan du 31 décembre 2025, elle dépasse plus d'un de ces seuils).

Pour l'exercice comptable 2027, la société est considérée comme « grande » (vu qu'aux 31 décembre 2025 et 2026, elle dépasse plus d'un des seuils relevés).

D. Exemple 4 : impact du rehaussement des critères à plus long terme ; l'exercice comptable ne coïncide pas avec l'année civile

24. Supposons qu'une société clôture son exercice comptable le 31 mars. En rouge sont indiqués les chiffres qui dépassent les critères.²⁰ Afin de déterminer la taille de la société pour les exercices prenant cours après le 31 décembre 2023, il convient de se baser sur les seuils relevés.

Fin 31.03	31.03.2021	31.03.2022	31.03.2023	31.03.2024	31.03.2025	31.03.2026
Personnel	60	60	60	60	60	60
CA	10	10	10	11	12	12
Total du bilan	4,8	4,8	4,8	5,2	5,2	5,2
Critères	anciens	anciens	anciens	nouveaux	nouveaux	nouveaux

Pour l'exercice comptable qui prend cours le 1^{er} avril 2022, la société est considérée comme « grande » (vu qu'aux 31 mars 2021 et 2022, elle dépasse plus d'un des « anciens » seuils).

Pour l'exercice comptable qui prend cours le 1^{er} avril 2023, la société est considérée comme « grande » (vu qu'aux 31 mars 2022 et 2023, elle dépasse plus d'un des « anciens » seuils).

Pour l'exercice comptable qui prend cours le 1^{er} avril 2024, la société est considérée comme petite (vu qu'au 31 mars 2024, elle ne dépasse pas plus d'un des seuils relevés).

Pour l'exercice comptable qui prend cours le 1^{er} avril 2025, la société est considérée comme petite (vu qu'au 31 mars 2024, elle ne dépasse pas plus d'un des seuils relevés - alors qu'au 31 mars 2025, elle dépasse plus d'un de ces seuils).

Pour l'exercice comptable qui prend cours le 1^{er} avril 2026, la société est considérée comme « grande » (vu qu'aux 31 mars 2025 et 2026, elle dépasse plus d'un des seuils relevés).

²⁰ Dans le tableau, les montants du chiffre d'affaires et du total du bilan sont exprimés en millions.