



COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2022/15 – Succursales belges de sociétés étrangères : obligations comptables propres (mise à jour)

Avis du 26 octobre 2022¹

- I. Introduction
- II. Droit comptable belge et succursales belges
 - A. Application du droit comptable belge aux succursales belges
 - B. Exemption partielle de certaines succursales
- III. Plan comptable de la succursale
- IV. Monnaie fonctionnelle de la succursale
 - A. Le principe : l'euro
 - B. L'exception : monnaie autre que l'euro
 - 1. Détermination de la monnaie fonctionnelle de la succursale
 - 2. Demande de dérogation
 - 2.1. Ministre compétent
 - 2.2. Motivation de la demande
 - 2.3. Délai d'introduction de la demande
 - 3. Conséquences de la dérogation
 - 3.1. Conversion des éléments du bilan et du compte de résultats
 - 3.2. Durée de validité de la dérogation
 - 3.3. Mention de la dérogation dans l'annexe
 - 3.4. Prolongation de la dérogation
 - 3.5. Changement de monnaie fonctionnelle pendant la période couverte par la dérogation
 - 4. Impacts de la dérogation sur la déclaration fiscale de la succursale
- V. Comptes annuels internes de la succursale
 - A. Forme des comptes annuels internes
 - B. Règles d'évaluation des comptes annuels internes
 - 1. Affectation des actifs et des passifs à la succursale
 - 2. Critères d'évaluation des actifs et des passifs affectés
- VI. Relation entre la maison mère et sa succursale
 - A. Le 'compte de liaison' ou 'compte courant' entre la maison mère et sa succursale
 - 1. Utilisation du compte par une maison mère
 - 2. Utilisation du compte par une succursale belge

- B. Le compte de liaison ou les moyens propres affectés durablement par la maison mère à l'activité de sa succursale
- C. L'affectation des résultats de la succursale
- VII. Rapport de gestion, rapport de contrôle, bilan social et autres documents
 - A. Absence de rapport de gestion propre à la succursale
 - B. Absence de rapport du commissaire propre à la succursale
 - C. Obligation d'établir et de déposer un bilan social propre à la succursale
 - D. Autre document à déposer auprès de la Centrale des bilans
- VIII. Obligation de conservation des livres, comptes et pièces justificatives propres aux activités de la succursale
- IX. Fermeture de la succursale

I. Introduction

1. Le présent avis vise à clarifier les obligations comptables incombant aux succursales belges de sociétés étrangères. Il s'agit d'une actualisation de l'ancien avis CNC 2019/02 – Succursales belges de sociétés de droit étranger : obligations comptables propres.

Cet avis est la seconde partie d'un avis thématique sur le régime comptable des succursales belges de sociétés étrangères. La première partie, reprise dans l'avis CNC 2022/14², traite de la notion de succursale, des effets du droit comptable belge sur les sociétés étrangères ayant une succursale en Belgique et des obligations de ces sociétés de publier certains de leurs rapports et leurs comptes annuels et consolidés.

2. Le présent avis ne traite que des obligations comptables belges incombant aux succursales belges de sociétés étrangères, à l'exclusion des aspects de droit fiscal³.

II. Droit comptable belge et succursales belges

A. *Application du droit comptable belge aux succursales belges*

3. Les sociétés 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 »⁴. L'ensemble de leurs succursales est considéré comme une entreprise au sens du droit comptable.⁵ Elles disposent donc d'une personnalité comptable propre (mais non juridique) distincte de la personnalité comptable (et juridique) de la société étrangère (ci-après : la maison mère).

4. Les succursales belges de sociétés étrangères sont dès lors soumises aux exigences du droit comptable belge commun. Elles doivent ainsi se conformer aux dispositions du Code de droit économique (ci-après : CDE) et des arrêtés pris pour son exécution⁶ et aux dispositions du Code des sociétés et des associations (ci-après : CSA)⁷ et de son arrêté d'exécution (ci-après : AR CSA)⁸.

5. Elles doivent notamment tenir une comptabilité⁹ distincte de celle de la société étrangère, suivant un plan comptable adapté aux activités des succursales belges et conforme au plan comptable minimum normalisé (ci-après : PCMN)¹⁰ et établir un inventaire¹¹. Elles doivent également établir des comptes annuels¹² propres aux opérations et à la situation de leurs succursales belges considérées dans leur ensemble comme une seule entreprise. Elles ne doivent toutefois pas déposer ces comptes annuels auprès de la Centrale des bilans sauf dans le cas d'une

« succursale [d'une société], qui n'est pas soumise au droit comptable d'un autre Etat membre de l'Espace économique européen, et dont le droit comptable n'est pas équivalent au système comptable établi par la Directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013, établis conformément à l'article 3:1, § 2 [CSA] ». ¹³

6. De l'avis de la Commission, la faculté offerte aux sociétés en nom collectif (ci-après : SNC) et aux sociétés en commandite (ci-après : SComm) de droit belge de tenir une comptabilité simplifiée¹⁴ et de ne pas établir leurs comptes annuels suivant l'AR CSA¹⁵ lorsque leur chiffre d'affaires du dernier exercice, hors taxe sur la valeur ajoutée, n'excède pas 500.000 euros¹⁶, s'applique également aux succursales belges de sociétés qui relèvent du droit d'un autre Etat membre de l'Espace économique européen ayant une forme comparable.^{17,18}

7. Dans la mesure où les obligations comptables des succursales belges sont en principe les mêmes que celles incombant aux sociétés de droit belge, le présent avis n'analysera que les particularités propres à leur situation.

B. Exemption partielle de certaines succursales

8. La succursale belge qui remplit les trois conditions cumulatives suivantes ne doit pas tenir sa comptabilité conformément au PCMN ni établir ses comptes annuels conformément à l'AR CSA :

- elle n'a pas de produits propres liés à la vente de biens ou à la prestation de services à des tiers ;
- elle n'a pas de produits propres liés à des biens livrés ou à des services prestés à la société étrangère dont elle relève (la maison mère) ;
- les charges de fonctionnement de la succursale belge sont supportées entièrement par la société étrangère dont elle relève (la maison mère).¹⁹

Selon le Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 30 décembre 1991²⁰ qui introduit cette exemption en droit comptable belge²¹, celle-ci vise les « succursales où aucune activité industrielle, commerciale ou financière autonome n'est exercée »²².

9. Selon la Commission, cette disposition d'exception doit être interprétée strictement.

Elle vise en pratique la succursale dont l'activité est entièrement intégrée dans celle de la maison mère et qui ne peut en être dissociée.

Il s'agit notamment des centres de coûts qui recueillent tous les coûts liés au fonctionnement d'un ensemble organisé et dont le produit des prestations ne peut pas être évalué.

10. La succursale belge qui remplit ces trois conditions peut dès lors tenir une comptabilité entièrement conforme aux directives de sa maison mère et ne doit pas établir de comptes annuels internes conformément aux schémas légaux belges.

III. Plan comptable de la succursale

11. L'intégration des comptes de la succursale dans la comptabilité de la maison mère étrangère pose certains problèmes pratiques en raison de la divergence entre le plan comptable étranger de la maison mère et le plan comptable de la succursale belge qui doit être conforme au PCMN²³.

12. A cet égard, la Commission renvoie à son avis 2010/20²⁴ :

« [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 PCMN, sans l'imposition d'une 'relation un à un'.²⁵

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.²⁶ 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.²⁷

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 langues²⁸ ».

IV. Monnaie fonctionnelle de la succursale²⁹

A. *Le principe : l'euro*

13. Les succursales belges doivent tenir leur comptabilité³⁰ et établir leurs comptes annuels³¹ en euros.

L'article 3:5, alinéa 3, 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, alinéa 3, 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.

14. 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.³²

B. *L'exception : monnaie autre que l'euro*³³

15. 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 compétent ou de son délégué afin que la succursale soit autorisée à tenir sa comptabilité et à établir ses comptes annuels dans cette autre monnaie.³⁴

1. Détermination de la monnaie fonctionnelle de la succursale

16. 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.

La Commission a listé les facteurs de détermination de la monnaie fonctionnelle dans son avis CNC 117/3³⁵.

17. 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.³⁶

L'on vise également la situation où, pour des motifs de gestion interne, un groupe réunit certains risques de change dans une seule succursale et souhaite que cette dernière établisse ses comptes annuels internes dans une monnaie autre que celle du groupe.

2. Demande de dérogation

2.1. *Ministre compétent*

18. Si la succursale satisfait aux critères de taille prévus par l'article 1:24 CSA³⁷, définissant les « petites sociétés », la demande de dérogation doit être introduite auprès du ministre ayant les Classes moyennes dans ses attributions ou de son délégué ; si elle excède ces critères, la succursale doit introduire sa demande de dérogation auprès du ministre qui a les Affaires économiques dans ses attributions ou de son délégué.³⁸

19. Le ministre compétent ou son délégué octroie la dérogation moyennant l'avis motivé de la Commission.³⁹

2.2. *Motivation de la demande*

20. 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.

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.⁴⁰

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.⁴¹

21. 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.

2.3. Délai d'introduction de la demande

22. 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 compétent ou à son délégué de la rejeter.

3. Conséquences de la dérogation

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

23. 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.⁴²

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^{43,44}.

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 originale. 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.⁴⁵

3.2. Durée de validité de la dérogation

24. 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

25. Lorsqu'elle bénéficie d'une dérogation, la succursale doit la mentionner parmi les règles d'évaluation dans l'annexe à ses comptes annuels internes.⁴⁶

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.⁴⁷

3.4. Prolongation de la dérogation

26. 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.

27. A cet égard, la Commission souligne l'importance de la mention de la dérogation obtenue dans l'annexe à ses comptes annuels internes (voir supra, point 25). Si une telle mention fait défaut, la Commission conseillera au ministre compétent 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

28. 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.⁴⁸

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

29. Les sociétés 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-Soc.).⁴⁹

En principe, le montant net du bénéfice imposable à l'INR-Soc. est déterminé suivant les règles applicables en matière d'impôt des sociétés.⁵⁰ 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.⁵¹

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, elle doit, pour les besoins de sa déclaration fiscale à l'INR-Soc., convertir sa base imposable annuelle en euros.⁵²

Selon le Service des Décisions Anticipées en matières fiscales (ci-après : SDA),

« Le fait de tenir une comptabilité dans une monnaie étrangère – pour laquelle un accord formel a été obtenu auprès du Ministre qui a les entreprises dans ses attributions – ne peut avoir comme effet que, suite à l'établissement de la déclaration fiscale, naissent des différences de change qui ne trouvent pas leur origine dans les comptes annuels ou la comptabilité de la société concernée. Par conséquent, le SDA marque son accord sur le fait

que la base imposable annuelle soit établie dans toutes ses composantes comme visé à l'article 183 du CIR 92, par la conversion de l'unité monétaire étrangère en EUR, de chaque ligne de la déclaration fiscale au même cours de change, c'est-à-dire au cours de clôture de la fin de l'année comptable ou le cours de change moyen annuel de référence. »⁵³

V. Comptes annuels internes de la succursale

A. *Forme des comptes annuels internes*

30. Comme vu *supra*, points 4 et 5, la succursale doit établir ses comptes annuels internes conformément aux schémas légaux belges. A l'instar des sociétés de droit belge, le contenu et la forme de leurs comptes annuels sont déterminés « sur la base des critères relatifs au personnel occupé, au chiffre d'affaires annuel et au total du bilan prévus pour les entreprises soumises au CSA »⁵⁴.

De l'avis de la Commission, les critères de taille en matière de travailleurs occupés, de chiffre d'affaires annuel et de total du bilan sont appréciés dans le chef de la société étrangère dans son ensemble et non sur la seule base individuelle de la succursale belge.⁵⁵

31. Pour rappel, la succursale ne doit pas déposer ses comptes annuels internes auprès de la Centrale des bilans sauf dans le cas visé au troisième paragraphe de l'article 3:20 CSA.

B. *Règles d'évaluation des comptes annuels internes*

32. Les personnes préposées à la gestion de la succursale doivent arrêter les règles d'évaluation relatives aux comptes annuels internes de la succursale puisqu'elles sont soumises « à la même responsabilité envers les tiers que [si elles géraient une société belge] »⁵⁶.

L'organe de gestion de la société étrangère devra également, en principe, approuver ces règles d'évaluation car elles différeront en règle générale de celles appliquées dans les comptes annuels de la société étrangère dans lesquels les comptes internes de la succursale sont incorporés.

1. Affectation des actifs et des passifs à la succursale

33. Les actifs et les passifs qu'une société 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.

34. 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 de gestion de la société étrangère de déterminer quels sont les actifs et les passifs qu'il affecte à la succursale belge.

De l'avis de la Commission, l'organe de gestion peut, à cet égard, s'inspirer de l'approche autorisée de l'OCDE dont l'élément central est la localisation des fonctions humaines significatives et l'attribution des risques inhérents à ces fonctions⁵⁷.

La Commission souligne à cet égard l'importance de la comptabilité dans l'approche autorisée de l'OCDE.⁵⁸

Elle rappelle également que les principes comptables suivant lesquels toute écriture doit s'appuyer sur une pièce justificative⁵⁹ et toute pièce justificative doit correspondre à la réalité⁶⁰, s'appliquent aux écritures relatives aux opérations internes entre la maison mère et sa succursale.⁶¹

Par conséquent, si la société 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.⁶² 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 de gestion constitue une telle pièce justificative.

2. Critères d'évaluation des actifs et des passifs affectés

35. 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 affectation »⁶³.

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 ». ⁶⁴ Cette limitation vise à « éviter une surestimation de cette valeur ». ^{65, 66}

36. Dès lors que l'affectation d'un actif par la maison mère à sa succursale est qualifiée comptablement d'apport, se pose la question si une immobilisation incorporelle, qui est affectée à une succursale belge, est considérée ou non comme une immobilisation incorporelle acquise d'un tiers.

De l'avis de la Commission, la réponse est négative car bien que comptablement la maison mère et la succursale constituent des entités distinctes, elles forment ensemble une même personne juridique.⁶⁷ L'affectation d'une immobilisation incorporelle par la maison mère à sa succursale belge conserve ainsi sa nature comptable originaire. Si elle avait été acquise d'un tiers par la maison mère, elle est considérée comme telle dans le chef de la succursale suite à son affectation.

Par conséquent, l'affectation par la maison mère d'une immobilisation incorporelle qu'elle a produite en interne, donne lieu à une application cumulative des articles 3:17, al. 2, et 3:38, al. 1^{er}, de l'AR CSA.⁶⁸

L'immobilisation incorporelle affectée est donc comptabilisée dans le chef de la succursale belge à sa valeur d'apport, c'est-à-dire à la valeur attribuée à cette immobilisation lors de son affectation.⁶⁹ Etant entendu que cette valeur correspond au coût de revient de l'immobilisation sans pouvoir dépasser une estimation prudemment établie de la valeur d'utilisation de cette immobilisation ou de son rendement futur pour la succursale⁷⁰ ni excéder la valeur de marché à l'achat de cette immobilisation au moment où l'affectation a lieu⁷¹.

La Commission souligne à cet égard qu'une telle affectation ne peut en aucun cas entraîner la comptabilisation d'un *goodwill* qui aurait été développé en interne par la maison mère.

En effet, la thèse inverse impliquerait, de l'avis de la Commission, une discrimination injustifiée entre les sociétés de droit belge, qui seraient soumises à la limitation de l'article 3:38, al. 1^{er}, de l'AR

CSA et les succursales belges de sociétés étrangères qui échapperaient à cette limitation dans la mesure où l'immobilisation serait développée à l'étranger et ensuite affectée à leur succursale belge.

VI. Relation entre la maison mère et sa succursale

37. Traditionnellement, la relation entre la maison mère et sa succursale faisait l'objet d'un compte dit « de liaison » qui présente toutefois une fonction différente dans le chef de la maison mère et dans celui de sa succursale. Au niveau de la maison mère, le compte de liaison a le caractère d'un *compte d'attente* alors qu'au niveau de la succursale, il fonctionne comme un *compte courant*.⁷²

38. En ce qui concerne les comptes annuels internes des succursales belges de sociétés étrangères, il faut entendre par I. Apport⁷³ : le compte de liaison avec le patrimoine de l'exploitant ou du siège respectif, comportant les moyens propres que l'entreprise étrangère affecte durablement à l'activité de ses succursales ou ses sièges d'opération en Belgique⁷⁴.

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

A. Le 'compte de liaison' ou 'compte courant' entre la maison mère et sa succursale

40. Comme mentionné précédemment, le compte de liaison présente une fonction différente dans le chef de la maison mère et dans celui de sa succursale.

1. Utilisation du compte par une maison mère

41. Dans le chef d'une maison mère, le compte de liaison présente généralement le caractère d'un compte d'attente.⁷⁵ Dans sa comptabilité, la maison mère procédera *périodiquement* à l'inscription des opérations de sa succursale. Ceci implique qu'en principe elle inclura toutes les opérations de la succursale dans sa propre comptabilité et qu'ensuite toutes les opérations entre la maison mère et ses succursales seront éliminées. Après l'inscription périodique au sens susvisé, les comptes annuels de la maison mère ne présenteront plus de compte d'attente.

2. Utilisation du compte par une succursale belge

42. 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 liaison 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 liaison peut présenter un solde tant débiteur que créditeur.

43. 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*⁷⁶, 179 *Dettes internes envers la maison mère*⁷⁷ et/ou 100 *Compte de liaison*.

Le compte 100 *Compte de liaison* enregistre « les moyens propres que la [maison mère] affecte durablement [...] à sa succursale »⁷⁸ (voir *infra*, point 47) et le solde est enregistré aux comptes 489 et 179.

44. 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*.⁷⁹

Dans le cas contraire, les comptes 416 *Créances internes sur la maison mère*⁸⁰ et 2910 *Créances internes sur la maison mère*⁸¹ sont utilisés.

45. 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. Le compte de liaison ou les moyens propres affectés durablement par la maison mère à l'activité de sa succursale

46. Comme vu *supra*, l'intitulé « compte de liaison » remplace l'intitulé de la rubrique « Apport » au niveau des comptes annuels internes des succursales belges de sociétés étrangères.⁸²

Cette rubrique reprend le « compte de liaison avec le patrimoine [de la maison mère] [...], comportant les moyens propres que [la société étrangère] affecte durablement à l'activité de ses succursales [...] en Belgique ». ⁸³

Toutefois, la Commission constate qu'en pratique, les succursales ont recours au compte 132 *Réserves immunisées* et à la rubrique *IV.C. Réserves immunisées* en vue de satisfaire à la condition d'intangibilité prévue à l'article 190 du CIR 92.

47. Lors de l'établissement des comptes annuels internes de la succursale, il appartient à l'organe de gestion de la société étrangère et aux personnes chargées de la gestion de la succursale belge de déterminer le montant des moyens propres affectés par la société étrangère qui sont mis *durablement* à la disposition de la succursale. C'est ce montant qui sera ensuite repris sous le compte 100 *Compte de liaison*.

L'organe de gestion pourrait à cet égard s'inspirer des notions de « capital libre » (free capital), développée par l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (ci-après : OCDE)⁸⁴, et de « dotation en capital mise à disposition de l'établissement par la société étrangère », prévue à l'article 229, § 4, al. 1^{er}, 3^e tiret, du CIR 92.

48. Dans la mesure où la succursale a un besoin de financement supérieur au montant inscrit au compte de liaison, la position créditrice de la succursale qui en résulte donne lieu :

- soit à une dette interne envers la maison mère comptabilisée en comptes 489 ou 179 s'il s'agit d'une position respectivement à court ou à long terme ;
- soit à une dette envers des tiers comptabilisée en comptes 430/439 ou 173/174 s'il s'agit d'une dette que la société étrangère a contractée vis-à-vis d'un tiers mais qui a été affectée à la

succursale par sa maison mère.

49. Si la maison mère étrangère prélève un actif qu'elle avait précédemment affecté à sa succursale belge, cette dernière doit comptabiliser le prélèvement par le crédit du compte correspondant à l'actif et par le débit du compte 100 Compte de liaison.

C. L'affectation des résultats de la succursale

50. La succursale réalise son résultat au nom et pour compte de la société 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 en principe l'utilisation du compte 697 Bénéfice à reporter à la société mère, créé à cet effet, et du compte 489 *Dette interne envers la maison mère* ; si la succursale réalise une perte, la Commission recommande en principe l'utilisation du compte 797 *Perte à reporter à la société 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 préférée⁸⁵ 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.

Exemple

Une société étrangère établit une succursale en Belgique. Lors de l'établissement de cette succursale, un montant de 1.000 euros est versé sur un compte courant belge. Ce montant est mis durablement à la disposition de la succursale belge.

Écritures dans le chef de la succursale belge

5500	Établissements de crédit: comptes courants		1.000
	à 100	Compte de liaison	1.000

Au cours de l'exercice, la succursale a effectué les opérations suivantes :

Elle a presté des services au profit de la maison mère pour un montant de 30 euros imputé en interne à la maison mère. Par ailleurs, la succursale a acheté à la maison mère des biens pour un montant de 500 euros. La succursale a vendu ces biens à un tiers pour un montant de 600 euros. Dans un souci de simplicité, on suppose dans le présent exemple que la succursale n'a pas effectué d'autres opérations. Les effets au niveau de la TVA ne sont pas non plus pris en considération.

Écritures en cours d'exercice dans le chef de la succursale belge

416	Créances internes sur la maison mère	30	
	à 701 Chiffre d'affaires interne		30
60	Achats de marchandises	500	
	à 489 Dettes internes envers la maison mère		500
400	Créances commerciales	600	
	à 700 Chiffre d'affaires		600

Opérations d'inventaire dans le chef de la succursale belge

Compensation entre les positions débitrices et créditrices entre la succursale et la maison mère à concurrence du plus petit montant :

489	Dettes internes envers la maison mère	30	
	à 416 Créances internes sur la maison mère		30

Affectation du résultat de la succursale belge (130)

Première option : comptabilisation comme dette interne envers la maison mère

697	Bénéfice à reporter à la maison mère	130	
	à 489 Dette interne envers la maison mère		130

Bilan de la succursale en fin d'exercice

Actifs		Passifs	
55	Banque	1.000	100
			Compte de liaison
			1.000
400/416 ⁸⁶	Créances	600	489
			Dettes internes envers la
			maison mère
			600

Deuxième option : comptabilisation comme résultat reporté

697	Bénéfice à reporter à la maison mère	130	
	à 14 Bénéfice reporté		130

Bilan de la succursale en fin d'exercice

Actifs		Passifs	
55	Banque	1.000	100
			Compte de liaison
			1.000
400/416	Créances	600	14
			Bénéfice reporté
			130

		Actifs	489	Passifs	470
			mère	Dettes internes envers la maison	
55	Banque	1.000	100	Compte de liaison	1.000

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

A. *Absence de rapport de gestion propre à la succursale*

51. Ni l'organe de gestion de la société 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.

Bien que l'article III.90, § 2, du CDE renvoie au CSA en ce qui concerne « la forme, le contenu, le contrôle et le dépôt des comptes annuels et du rapport de gestion », aucune disposition du CSA ne rend applicable aux succursales belges de sociétés étrangères l'obligation d'établir un rapport de gestion.

En revanche, comme vu *supra*, points 4 et 5, l'article 3:1, § 2 du CSA rend applicable aux succursales belges de sociétés étrangères l'obligation d'établir un inventaire suivant les critères d'évaluation fixés par l'AR CSA et celle d'établir des comptes annuels dont la forme et le contenu sont déterminés par l'AR CSA.⁸⁷

B. *Absence de rapport du commissaire propre à la succursale*

52. La société étrangère ne doit pas nommer un commissaire pour assurer le seul contrôle des comptes de sa succursale belge, même si cette dernière dépasse les critères de taille pour être qualifiée de « petite société » au sens de l'article 1:24 du CSA. En effet, aucune disposition du CSA ne rend applicable aux succursales belges l'obligation de nommer un commissaire.

La Commission souligne qu'il appartient à la société 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.

53. Par ailleurs, lorsque la succursale se trouve nantie d'un conseil d'entreprise⁸⁸, il lui incombe de désigner un réviseur d'entreprises pour assumer la mission de contrôle de ses comptes annuels internes (et de son bilan social, voir *infra*).⁸⁹

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

54. La société étrangère ayant une succursale belge doit établir un bilan social conformément aux dispositions légales et réglementaires belges.⁹⁰ Ce bilan social se rapporte exclusivement à l'emploi dans l'ensemble des succursales belges considéré comme une seule entreprise.⁹¹ La forme abrégée ou complète du bilan social dépendra de la taille de la succursale, calculée sur base individuelle.⁹²

La société 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 statutaires et/ou consolidés.^{93,94}

55. Lorsque la succursale belge se trouve nantie d'un conseil d'entreprise (voir supra), la société étrangère doit désigner un réviseur d'entreprises pour assumer notamment la mission de contrôle du bilan social de sa succursale belge.⁹⁵

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.⁹⁶

D. Autre document à déposer auprès de la Centrale des bilans

56. Dans la mesure où la société étrangère ayant une succursale belge doit déposer auprès de la Centrale des bilans ses comptes annuels statutaires et/ou consolidés en Belgique⁹⁷, elle doit également y déposer un document indiquant :

- a) le montant, à la date de clôture des comptes annuels, des dettes ou de la partie des dettes garanties par les pouvoirs publics belges ;
- b) le montant, à cette même date, des dettes exigibles, que des délais de paiement aient ou non été obtenus, envers des administrations fiscales et envers l'office nationale de sécurité sociale ;
- c) le montant afférent à l'exercice clôturé, des subsides en capitaux ou en intérêts payés ou alloués par des pouvoirs ou institutions publics.⁹⁸

A cet égard, la Commission renvoie à son avis 110/2⁹⁹ dans lequel elle a estimé que :

« Rien ne permet de penser que lorsque le Parlement a, d'initiative, introduit [article 3:12, § 1^{er}, 5^o, du CSA], il ait entendu n'imposer les mentions que celui-ci prescrit, qu'aux seules sociétés de droit belge. Tout plaide au contraire, en droit et en fait, pour que les sociétés [étrangères] ayant [une succursale] en Belgique, et qui à ce titre peuvent bénéficier de la garantie des pouvoirs publics (littera a)), peuvent avoir des dettes visées au littera b), et peuvent se voir accorder des subsides en capital ou en intérêts visés au littera c), publient ces renseignements au même titre que les sociétés de droit belge. L'application de cette disposition n'est pas susceptible de soulever de difficultés sous l'angle du bilan étranger du fait que, s'agissant d'un document à déposer en même temps que les comptes annuels, il est distinct de ceux-ci ».

VIII. Obligation de conservation des livres, comptes et pièces justificatives propres aux activités de la succursale¹⁰⁰

57. La société étrangère doit conserver en Belgique les livres, comptes et pièces justificatives relatifs à ses succursales belges.¹⁰¹ 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.¹⁰²

Rien ne s'oppose dès lors à ce que la société 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.

58. 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 de gestion de la société 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).

IX. Fermeture de la succursale

59. Lorsque la société 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.¹⁰³

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

La société étrangère ne doit dès lors pas déposer, auprès de la Centrale des bilans, ses comptes annuels statutaires et/ou consolidés 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.

Les mesures de publicité imposées aux sociétés étrangères ayant une succursale belge visent à sauvegarder les droits des tiers qui entrent en relation avec des sociétés étrangères par l'intermédiaire de leurs succursales.¹⁰⁴ L'obligation de dépôt annuel des comptes annuels statutaires et/ou consolidés de la société étrangère¹⁰⁵ est donc liée à la présence de la succursale en Belgique et n'a plus de raison d'être après la fermeture de la succursale.

61. Lorsqu'une société étrangère dispose de plusieurs succursales belges, la fermeture d'une de ses succursales n'aura pas d'incidence sur l'obligation incombant à la société de déposer ses comptes annuels statutaires et/ou consolidés, aussi longtemps que cette société maintient au moins une succursale en Belgique.

62. Lorsque l'organe de gestion de la société 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.¹⁰⁶

Le présent avis remplace l'avis CNC 2019/02 – Succursales belges de sociétés de droit étranger : obligations comptables propres

-
1. Le présent avis a été élaboré après la publication pour consultation publique d'un projet d'avis le 30 juin 2022 sur le site de la CNC.
 2. Avis CNC 2022/14 – *Succursales belges de sociétés étrangères : application du droit comptable belge – notion de succursale – obligation de publication (mise à jour)*.
 3. La Commission examinera le traitement comptable des *exit-tax* résultant notamment des transferts d'actifs entre la maison mère étrangère/belge et sa succursale belge/étrangère.
 4. Art. III.82, § 1^{er}, al. 3, CDE.
 5. Art. III.82, § 1^{er}, al. 3, CDE.

6. Dont notamment l'arrêté royal du 21 octobre 2018 portant exécution des articles III.82 à III.95 du CDE (ci-après : AR CDE).
7. Art. III.90, § 2, al. 1^{er}, CDE ; art. 3:1, § 2, CSA.
8. Art. 3:1 à 3:95 de l'arrêté royal du 29 avril 2019 portant exécution du Code des sociétés et des associations.
9. Art. III.82 à III.95, CDE.
10. Art. III.84, al. 6 et 7, CDE ; annexe de l'AR CDE.
11. Art. III.89, CDE ; art. 3:1, § 2, CSA.
12. Art. III.90, CDE ; art. 3:1, § 2, CSA.
13. Art. 3:20, § 3, CSA. Au contraire des comptes annuels de la société étrangère qui doivent, en principe, être publiés en Belgique mais « dans la forme dans laquelle ces comptes ont été établis, contrôlés et publiés selon le droit de l'Etat dont la société relève ». Voir à cet égard, les articles 2:23, 2:24, 2:27, 2:28, 2:29 et 3:20 du CSA ainsi que l'avis CNC 2018/06, points 20 à 33.
Art. 3:1, §§ 1 & 2, CSA.
« § 1^{er} Chaque année, l'organe d'administration dresse un inventaire suivant les règles d'évaluation fixés par le Roi et établit les comptes annuels dont la forme et le contenu sont déterminés par le Roi. Ces comptes annuels comprennent le bilan, le compte des résultats ainsi que l'annexe et forment un tout.
Les comptes annuels doivent être soumis à l'approbation des associés réunis en assemblée ou de l'assemblée générale dans les six mois de la clôture de l'exercice.
Si les comptes annuels n'ont pas été soumis aux associés réunis en assemblée ou à l'assemblée générale dans ce délai, le dommage subi par les tiers est, sauf preuve contraire, présumé résulter de cette omission.
§ 2. L'obligation visée au paragraphe 1^{er} est aussi applicable aux sociétés étrangères en ce qui concerne leurs succursales établies en Belgique, sauf lorsque ces succursales n'ont pas de produits propres liés à la vente de biens ou à la prestation de services à des tiers ou à des biens livrés ou à des services prestés à la société étrangère dont elles relèvent, et dont les charges de fonctionnement sont supportées entièrement par cette dernière. »
14. Art. III.85 et III.90, § 2, al. 1^{er}, CDE.
15. Art. 3:2, al. 2 et 3:3, al. 2, CSA.
16. Art. 1^{er}, al. 1^{er}, AR CDE.
À noter que « le montant fixé à l'alinéa 1^{er} est porté à 620.000 euros pour les entreprises visées à l'alinéa 1^{er} qui pratiquent à titre principal la vente au détail d'hydrocarbures, gazeux ou liquides, destinés à la propulsion des véhicules automobiles circulant sur la voie publique ».
17. De l'avis de la Commission, il paraît en effet difficilement justifiable que le législateur belge exige davantage des sociétés qui relèvent du droit d'un autre Etat membre de l'Union européenne que des sociétés de droit belge ayant une forme comparable.
18. Sur les modalités de calcul du critère du chiffre d'affaires dans le chef de la succursale belge, voir *infra*, point 30.
19. Art. 3:1, § 2, CSA ; art. III.90, § 2, al. 4, 5^o, CDE ; art. 9, 1^o, AR CDE.
20. AR du 30 décembre 1991 modifiant l'article 12, § 2 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises ainsi que certains arrêtés d'exécution de cette loi, art. 2 et 12.
21. Et plus particulièrement dans l'AR du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises et dans l'AR CDE.
22. Rapport au Roi précédant l'AR du 30 décembre 1991 modifiant l'article 12, § 2 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises ainsi que certains arrêtés d'exécution de cette loi, *Pasinomie*, 1991, p. 5065-5066.
23. Art. III.84, al. 7, CDE ; art. 1^{er} et 2, AR CDE.

24. 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*, 10 novembre 2010.
25. 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.
26. 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.
27. Art. I.5, al. 2, *in fine*, et III.84, al. 6, CDE. Voir également points 58 et 59.
28. 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.
29. Voir également les avis suivants : 117/1 - *Comptes annuels libellés en francs belges* ; 117/2 – *Monnaie en laquelle la comptabilité doit être tenue et les comptes annuels doivent être dressés* ; 117/3 – *Tenue de la comptabilité et établissement des comptes annuels dans une monnaie autre que l'euro* ; 2009/10 – *Détermination de la monnaie fonctionnelle des sociétés de financement* ; 2011/12 – *Dérogation relative à la monnaie fonctionnelle : implications pratiques et procédure*.
30. Lecture combinée des articles III.89, § 2, et III.90, § 1^{er}, du CDE, et des articles 3:4 et 3:5, al. 3, de l'AR CSA.
31. Art. 3:5, al. 3, AR CSA.
32. Avis CNC 152/1 - *Comptabilisation des opérations en devises et traitement des avoirs et engagements en devises dans les comptes annuels*, 1^{er} décembre 1987.
33. Cette section fait l'objet d'un avis minoritaire, de la part de M. Michel De Wolf, nommé sur proposition du Ministre des Classes Moyennes, suivant laquelle le mécanisme de dérogation prévu aux articles III.94 du CDE et 3:42, § 1^{er}, du CSA ne serait pas compatible avec la directive 2013/34/UE.
34. La succursale belge d'une société étrangère étant une entreprise soumise au droit comptable belge, la Commission est d'avis qu'elle peut bénéficier des dérogations prévues aux articles III.94 du CDE et 3:42, § 1^{er}, du CSA.
35. Avis CNC 117/3 - *Tenue de la comptabilité et établissement des comptes annuels dans une monnaie autre que l'euro*, 26 novembre 2008.
36. 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.
37. Sur les modalités de calcul des critères de taille dans le chef de la succursale belge, voir *infra*, point 30.
38. Art. 3:42, § 1^{er}, CSA.
39. Art. 3:42, § 1^{er}, al. 1^{er}, CSA.
40. Avis CNC 117/2 – *Monnaie en laquelle la comptabilité doit être tenue et les comptes annuels doivent être dressés*, 1^{er} juin 1980.
41. 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.

42. Avis CNC 2011/12 – *Dérogation relative à la monnaie fonctionnelle: implications pratiques et procédure*, 4 mai 2011.
43. Art. III.87, § 2, CDE.
44. Voir également les avis CNC 174/1 - *Les principes d'une comptabilité régulière*, 1^{er} février 1997 et 2011/12 - *Dérogation relative à la monnaie fonctionnelle: implications pratiques et procédure*, 4 mai 2011.
45. La Commission renvoie à cet égard à son avis 152/1 - , 1^{er} décembre 1987, *qui est applicable à l'enregistrement et au traitement des opérations qui ne sont pas effectuées dans la monnaie fonctionnelle de la succursale*.
46. Art. 3:42, § 1^{er}, dernier al., CSA.
47. Avis CNC 2011/12 du 4 mai 2011 - *Dérogation relative à la monnaie fonctionnelle: implications pratiques et procédure*, point III.
48. Voir également l'avis CNC 117/3 - *Tenue de la comptabilité et établissement des comptes annuels dans une monnaie autre que l'euro*, 26 novembre 2008.
49. Art. 227, 2°, 228, § 2, 3°, et 233, CIR 92.
50. Art. 235, 2°, CIR 92.
51. Art. 24, 183 et 185, CIR 92. Voir également Cass., 20 février 1997, *Pas.*, 1997, I, n° 100.
52. Art. 183, CIR 92 ; n° 183/8, Com. IR.
53. Décision anticipée du 23 novembre 2021 n° 2021.0963 ; voir également les décisions anticipées du 23 février 2021 n° 2020.2179, du 12 janvier 2021 n° 2020.1862, du 24 novembre 2020 n° 2020.1916, du 18 août 2020 n° 2020.1263 et du 25 janvier 2022 n° 2021.1181.2 Bien que ces décisions soient relatives à des sociétés soumises à l'impôt des sociétés, elles sont transposables à des établissements belges soumis à l'INR-Soc. dans la mesure où le montant net du bénéfice imposable à l'INR-Soc. est déterminé suivant les règles applicables en matière d'impôt des sociétés.
54. Art. III.90, § 2, al. 2, CDE.
55. Ancien avis CNC 110/4 – *Succursale et sièges d'opérations en Belgique d'entreprises de droit étranger* – Application de l'article 10, § 2, de la loi comptable et de l'article 198 des lois sur les sociétés. Voir également J. Gabriel, « Succursales de sociétés étrangères en Belgique ** », *Revue de droit des affaires internationales*, 1987, n° 2, p. 274-275.
56. Art. 2:149, CSA.
57. Voir notamment OCDE, Rapport de 2010 sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables, 22 juillet 2010.
58. Voir notamment OCDE, Rapport de 2010 sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables, 22 juillet 2010, p. 21-22, § 36-37 et p. 52-54, § 175-182.
59. Art. III.86, al. 1^{er}, CDE.
60. Avis CNC 174/1 – *Les principes d'une comptabilité régulière*, 1^{er} février 1997, point III., B.
61. Avis CNC 174/1 – *Les principes d'une comptabilité régulière*, 1^{er} février 1997, point III., B.
62. Avis CNC 174/1 – *Les principes d'une comptabilité régulière*, 1^{er} février 1997, point III., B.
63. 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).
64. Art. 3:17, al. 2, *in fine*, AR CSA.

65. 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.
66. L'article 229, § 5, du CIR 92 prévoit qu'en cas de transfert en Belgique d'un ou plusieurs éléments de l'actif situés à l'étranger, réalisé à partir du 1^{er} janvier 2019, « les plus-values et les moins-values réalisées ultérieurement, les amortissements et les réductions de valeur qui concernent ces actifs sont déterminés sur la base de la valeur réelle qu'ils ont au moment de l'opération. » (nous soulignons). Pour la définition de la valeur réelle, nous renvoyons le lecteur aux nouveaux alinéas 3 à 5 de l'article 229, § 5, nouveau du CIR 92. La plupart des transferts d'actifs réalisés, à partir du 1^{er} janvier 2019, par la maison mère à sa succursale belge impliqueront dès lors que les valeurs comptables et fiscales de ces actifs transférés correspondront.
67. Voir également à cet égard, l'article 3:89, § 1^{er}, II., al. 3, de l'AR CSA qui fait une distinction entre les brevets, licences, marques et autres droits similaires qui sont la propriété de la société et ceux appartenant à des tiers.
68. L'article 3:38, al. 1^{er}, de l'AR CSA prévoit que « les immobilisations incorporelles autres que celles acquises de tiers ne sont portées à l'actif pour leur coût de revient que dans la mesure où celui-ci ne dépasse pas une estimation prudemment établie de la valeur d'utilisation de ces immobilisations ou de leur rendement futur pour la société. » (nous soulignons).
69. Art. 3:17, al. 2, AR CSA.
70. Art. 3:38, al. 1^{er}, AR CSA.
71. Art. 3:17, al. 2, *in fine*, AR CSA.
72. Sur ces fonctions respectives, voir *infra*, points 41 et suivants.
73. Art. 29, 5^o, AR du 18 décembre 2015 transposant la directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil.
74. Art. 3:89, § 2, I., 4^o, AR CSA.
75. Voir à cet égard l'avis CNC 172/1 - *Intégration des comptes d'une succursale étrangère*.
76. L'intitulé du compte 489 *Autres dettes diverses* a été adapté en conséquence.
77. L'intitulé du compte 179 *Dettes diverses* a été adapté en conséquence.
78. Art. 3:89, § 2, I., 4^o, AR CSA.
79. L'intitulé du compte 2810 *Créances en compte* a été adapté en conséquence.
80. L'intitulé du compte 416 *a été adapté en conséquence*.
81. L'intitulé du compte 2910 *a été adapté en conséquence*.
82. Art. 3:89, § 2, I., 4^o, AR CSA.
83. Art. 3:89, § 2, I., 4^o, AR CSA.
84. Voir notamment OCDE, Rapport de 2010 sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables, 22 juillet 2010, p. 36-51, § 99 à 171.
85. Lorsque le résultat de la succursale est à transférer à la société mère ou si la perte de la succursale est prise en charge par la société mère.
86. Solde entre les comptes 416 *Créances internes sur la maison mère* (30) & 400 *Créances commerciales* (600) et le compte 416 *Créances internes sur la maison mère* (30).
87. Pour rappel, ces comptes annuels ne doivent pas être déposés auprès de la Centrale des bilans sauf dans le cas visé au troisième paragraphe de l'article 3:20 CSA.
88. La succursale belge d'une société étrangère est 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, § 1^{er}, al. 2, 1^o, de cette loi.

89. Art. 15*bis*, loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie ; Art. 3:83, al. 1^{er}, 1^o, CSA. Par ailleurs, dans la mesure où la succursale ne doit pas établir de rapport de gestion relatif à ses activités, le réviseur est dans l'impossibilité de faire rapport sur celui-ci comme prévu par l'article 3:83, al. 1^{er}, 1^o, CSA.
90. AR du 4 août 1996 relatif au bilan social, art. 18 ; 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 et l'article 3:20, § 3, du CSA qui ne vise nullement le dépôt du bilan social de la succursale belge.
91. Art. 18, al. 2, AR du 4 août 1996 relatif au bilan social.
92. Art. 18, al. 1^{er} et 3, AR du 4 août 1996 relatif au bilan social.
93. Sur l'obligation de dépôt des comptes statutaires et/ou consolidés par les sociétés étrangères ayant une succursale belge, voir avis CNC 2018/06 - *Succursales belges de sociétés étrangères: application du droit comptable belge - notion de succursale - obligation de publication*, 9 mai 2018, mis à jour le 22 juin 2022.
94. Art. 18, al. 4, AR du 4 août 1996 relatif au bilan social ; art. 45*bis*, al. 1^{er}, loi du 22 décembre 1995 portant des mesures visant à exécuter le plan pluriannuel pour l'emploi ; art. 3:12, § 1, 8^o et 3:20, CSA.
95. Art. 15*bis*, loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie ; art. 3:83, al. 2, CSA.
96. 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.
97. Sur l'obligation de dépôt des comptes statutaires et/ou consolidés par les sociétés étrangères ayant une succursale belge, voir avis CNC 2018/06 - *Succursales belges de sociétés étrangères: application du droit comptable belge - notion de succursale - obligation de publication*, 9 mai 2018, mis à jour le 22 juin 2022.
98. Art. 3:12, § 1, 5^o et 3:20, § 2, CSA. Sur la portée du renvoi par l'article 3:20, § 2, du CSA à l'article 3:12 du CSA, voir le point 32 de l'avis CNC 2018/06 – *Succursales belges de sociétés étrangères : application du droit comptable belge – notion de succursale – obligation de publication*, 9 mai 2018, mis à jour le 22 juin 2022.
99. Avis CNC 110/2 - *Documents à déposer en même temps que les comptes annuels (article 80 (nouveau) des lois sur les sociétés)*, 1^{er} décembre 1978 - Publicité des sociétés étrangères ayant une succursale en Belgique (article 198 des lois sur les sociétés).
100. Pour les aspects non spécifiques aux succursales belges, voir notamment l'avis CNC 2011/21 – *La conversation 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*.
101. 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.
102. 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).
103. Art. 2:24, § 3, 1^o, d), CSA.
104. Directive (UE) 2017/1132, 16e considérant : voir également avis CNC 2018/06 – *Succursales belges de sociétés étrangères : application du droit comptable belge – notion de succursale – obligation de publication*, 9 mai 2018, mis à jour le 22 juin 2022.
105. Sur cette obligation, voir avis CNC 2018/06 – *Succursales belges de sociétés étrangères : application du droit comptable belge – notion de succursale – obligation de publication*, 9 mai 2018, mis à jour

le 22 juin 2022.

106. Art. 3:6, § 2, al. 3, AR CSA. Voir à cet égard avis CNC 2018/18 - *Going concern - Règles d'évaluation en cas de cessation ou de cessation partielle des activités d'une société*, du 19 novembre 2018.