

COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2019/XX – Apport en industrie chez les sociétés à responsabilité limitée et les sociétés coopératives

Projet d'avis du 4 septembre 2019

I. Introduction

1. Il a été demandé à la CNC si la nouvelle possibilité d'apport en industrie prévue par le Code des sociétés et des associations (ci-après : CSA) pour les sociétés à responsabilité limitée (ci-après : SRL) et les sociétés coopératives (ci-après : SC) donnera lieu à une comptabilisation distincte parmi les capitaux propres de la société concernée au sein du droit comptable belge.

II. Cadre légal

2. Conformément à l'article 1:8, § 2, dernier alinéa du CSA, l'apport en industrie est l'engagement d'effectuer des travaux ou des prestations de services. Il constitue une forme d'apport en nature. L'article 1:9, § 2, 3° du CSA ajoute que le débiteur d'un apport en industrie doit rendre compte à la société de tous les profits liés directement ou indirectement à l'activité qu'il a apportée. Il ne peut faire directement ou indirectement concurrence à la société pendant toute la durée de son apport, ni développer aucune activité qui serait de nature à nuire à la société ou à réduire la valeur de son apport. Sauf convention contraire.

3. Dans l'exposé des motifs de la loi introduisant le CSA¹, il est indiqué que l'apport en industrie est une forme d'apport en nature de services à rendre. Il est y est également précisé que l'apport en nature classique consiste en l'apport de tout autre bien corporel ou incorporel, en ce compris notamment les apports de créances et de services rendus. L'apport de services rendus serait ainsi considéré comme un apport en nature classique, et non comme un apport en industrie. Par conséquent, l'apport en industrie porte uniquement sur les services à prester dans le futur².

Ce mode d'apport est désormais également possible au sein des SRL et des SC.

4. A cet égard, les articles 5:10 (SRL) et 6:11 (SC) disposent qu'en cas de décès, d'incapacité ou de toute autre cause étrangère rendant définitivement impossible l'exécution de ses obligations par le débiteur d'un apport en industrie, les actions qui lui ont été attribuées en rémunération de son apport sont frappées de caducité. Elles ne donneront droit à un éventuel dividende relatif à l'exercice en cours que *prorata temporis*. Lorsqu'en raison d'une cause étrangère, le débiteur d'un apport en industrie est dans l'impossibilité temporaire d'exécuter ses obligations pour une période de plus de trois mois, les droits sociaux attachés aux actions qui lui ont été attribuées en rémunération de son apport sont suspendus pour toute la durée de cette impossibilité qui dépasse cette période de trois mois. La loi prévoit expressément que les statuts peuvent déroger à ces dispositions.

5. En ce qui concerne l'évaluation, l'article 5:7, § 1^{er}, alinéa 1^{er} (SRL) et l'article 6:8, § 1^{er} (SC) du SCA prévoient (notamment) qu'en cas d'apport en nature, les fondateurs doivent exposer dans un rapport

¹ Travaux préparatoires, *Doc. parl.*, Chambre, 2018-2019, DOC 54-3119/001, p. 32.

² J. VAN RYN, *Principes de Droit Commercial*, T.I., Brussel, Bruylant, 1954, nr. 331, p. 232.

spécial l'intérêt que l'apport présente pour la société. Le rapport doit comporter une description de chaque apport en nature et en donne une évaluation motivée. Il indique quelle est la rémunération attribuée en contrepartie de l'apport.

III. Problématique de l'évaluation en cas d'apport en industrie

6. Il est important de tenir compte de l'exigence reprise aux articles 5:7, § 1^{er} (SRL) et 6:8, § 1^{er} (SC) du CSA lors de l'évaluation d'un apport en industrie, et plus généralement de tout apport en nature dans une SRL ou une SC. Les fondateurs doivent évaluer l'apport de manière motivée et indiquer en quoi consiste la rémunération attribuée en contrepartie. Il revient au réviseur de se prononcer là-dessus. Le réviseur d'entreprises examine l'apport. Son rapport doit indiquer si les valeurs auxquelles conduisent les modes d'évaluation correspondent au moins à la valeur de l'apport mentionné dans l'acte. Il indique quelle est la rémunération réelle attribuée en contrepartie de l'apport.

7. La Commission renvoie également à l'exposé des motifs³ de la loi adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations du 17 mars 2019, dans lequel il est énoncé que « *bien que selon le CSA, l'apport en industrie constitue dans la SRL et la SC un apport valable qui peut être rémunéré par l'émission d'actions, l'apport en industrie reste très difficilement évaluable. On ne peut donc exclure des surévaluations et des abus, également à des fins fiscales.* ». Il est également précisé qu' « *en pratique, on constate d'ailleurs que le travail apporté n'est pas repris à l'actif du bilan (par exemple lors de l'émission de parts bénéficiaires, le travail promis n'est pas exprimé dans le bilan). Pour ces raisons, le projet de loi exclut de la notion fiscale de capital les capitaux propres d'une société constitués par un apport en industrie* ».

IV. Analyse en droit comptable⁴

8. La question consiste dès lors à savoir si, dans cette perspective, l'apport en industrie doit être comptabilisé parmi les capitaux propres de la société, sous la rubrique 11 *Apport hors capital*.

La question indissociable est alors celle du compte à utiliser en contrepartie.

L'on doit alors bien évidemment également se demander si un actif peut être reconnu au titre de contrepartie.

9. Cette décision appartient à l'organe d'administration de la société. Par contre, la reconnaissance d'un actif requiert que celui-ci soit identifiable et puisse générer des avantages économiques futurs. L'actif doit en outre être soumis au contrôle de l'entité concernée.⁵ La Commission est d'avis qu'en règle générale, un apport en industrie peut ne pas satisfaire ce critère. Pour autant qu'il s'agisse de prestations qui ne généreront pas d'actif (comme la participation pendant quelques heures à la vente de biens qui seront livrés par la société), une activation est difficilement justifiable. Si les prestations mèneront à la

³ Travaux préparatoires, *Doc. parl.*, Chambre, 2018-2019, DOC 54/3367/001, p. 31-32.

⁴ Position divergente de Monsieur Gerard GOEMAERE, membre de la Commission nommé sur proposition du Conseil de l'Institut professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés : « *L'apport en industrie, rémunéré par des parts de capital, a forcément et par définition une valeur et constitue systématiquement un élément des capitaux propres. L'apport en industrie doit être comptabilisé sous le poste 'apport' à hauteur de la valeur de l'apport promis, et ce à la date de l'acte constitutif.* ».

⁵ Voir également le point 8 de l'avis CNC 2012/3 – *Traitement comptable des immobilisations incorporelles*.

création d'un actif (la construction d'un site web), celui-ci n'est pas présent *ab initio* lors de l'apport et il ne peut donc probablement pas non plus être question de reconnaissance d'un actif.

10. L'on pourrait par ailleurs également avancer qu'un coût devrait alors être reconnu au titre de contrepartie. Une telle approche est toutefois dénuée de sens en droit comptable belge. Ceci signifierait que si l'unique opération d'une société consiste en un apport en industrie, elle mènerait à la reconnaissance d'un apport hors capital et d'une perte reportée de même valeur, et donc en toute hypothèse à des capitaux propres de valeur nulle. La société concernée reconnaîtrait alors une perte en conséquence des prestations de son ou de ses actionnaires ; une telle pratique permet-elle de garantir une image fidèle ?

11. Compte tenu de ces considérations, la Commission estime qu'en règle générale, un apport en industrie ne peut être reconnu *ab initio* comme un élément des capitaux propres. Mais il revient en définitive à l'organe d'administration de la société de se prononcer à ce sujet.

12. Cette affirmation est en ligne avec le contenu du rapport au Roi de l'AR CSA (article 3:89) selon lequel seul l'apport en numéraire et l'apport en nature d'un bien corporel ou incorporel sont pertinents d'un point de vue comptable.

13. La Commission estime par contre que le droit d'une société sur la personne qui réalise l'apport en industrie doit être inscrit parmi les droits et engagements hors bilan et donc être comptabilisé dans la classe 0. La CNC est ainsi d'avis d'inscrire ce droit dans un sous-compte approprié du compte 00 « Garanties constituées par des tiers ou irrévocablement promises pour compte de la société ». Ce compte enregistre entre autres les sûretés personnelles (ici la promesse ferme d'effectuer des services) constituées ou irrévocablement promises (tel qu'il ressort de l'article 1:9, § 1^{er} CSA⁶) par des tiers (ici l'apporteur) en faveur des créanciers de la société pour garantir la bonne fin des dettes ou engagements, actuels ou potentiels, que celle-ci a contractés envers eux.

14. La Commission est toutefois d'avis qu'il conviendrait de proposer au Gouvernement d'envisager une modification de l'intitulé des rubriques concernées et des comptes du Plan comptable minimum normalisé qui s'y rapportent de façon à intégrer *expressis verbis*, les apports en industrie.

15. La Commission suggère les écritures comptables suivantes :

0000 Apport en industrie – à prester
à 0001 Apporteurs en industrie – à prester

16. La Commission relève que de surcroît, en application de l'article 5:44 (SRL) et 6:43 (SC) du CSA, la liste des actionnaires qui n'ont pas entièrement libéré leurs actions, avec la mention du montant dont ils sont encore redevables, doit être déposée avec les comptes annuels.

⁶ Article 1:9, § 1^{er} CSA : « Chaque associé est débiteur envers la société de ce qu'il a promis d'apporter. »