

COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2019/XX – Passage de la SPRL à capital à la SRL sans capital

Projet d'avis du 3 juillet 2019

I. Introduction

1. La loi du 23 mars 2019 *introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses* supprime la notion de « capital social » pour les sociétés à responsabilité limitée.¹
2. Par le présent avis, la Commission explique la méthode de comptabilisation d'un apport hors capital². Une attention particulière est accordée au passage de la SPRL à capital à la SRL sans capital. Le présent avis ne porte pas sur le traitement comptable de l'apport dans une A(l)SBL ou fondation.

II. Nouvel intitulé et nouvelle subdivision du compte 11 Apport hors capital

3. Le plan comptable minimum normalisé (ci-après : PCMN) a été adapté³ afin que des comptes appropriés soient disponibles pour les apports dans des sociétés sans capital lorsqu'il n'est pas possible d'utiliser le compte 100 *Capital*. Les sociétés à capital⁴ continuent quant à elles à utiliser les comptes 100 *Capital* et 101 *Capital non appelé*.
4. Les entreprises sans capital soumises à l'obligation comptable, autres que les A(l)SBL et fondations, doivent désormais utiliser le compte 11 du PCMN pour les apports reçus ou attribués. Le compte 11 est doté d'un nouvel intitulé (« apport hors capital ») et subdivisé comme suit :

11 Apport hors capital

110	Apport disponible hors capital
1100	Primes d'émission
1109	Autres
111	Apport indisponible hors capital
1110 ⁵	Primes d'émission
1119	Autres

¹ La notion de « capital social » a également été supprimée pour les sociétés coopératives. Plus spécifiquement, le législateur belge a supprimé la notion de « capital social » dès que les règles en matière de capital reprises dans la directive (UE) 2017/1132 du Parlement européen et du Conseil du 14 juin 2017 *relative à certains aspects du droit des sociétés* ne trouvent pas à s'appliquer.

² Dans le présent avis, la Commission ne se prononce toutefois pas sur le traitement comptable d'un apport en industrie.

³ Article 9:10, 2°, AR CSA.

⁴ En droit belge, principalement les SA.

⁵ Avant l'entrée en vigueur de la loi du 17 mars 2019 *adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations*, l'indisponibilité statutaire constituait une des conditions pour que la prime d'émission puisse être qualifiée de capital fiscalement libéré. Cette condition n'existe plus (modification de l'article 184 du CIR 92 par l'article 23 de la loi précitée du 17 mars 2019, voir également l'exposé des motifs du projet de loi du 22 novembre 2018 *adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations*, Chambre 54 K 3367/001, p. 33). Cette indisponibilité figure pourtant toujours dans les statuts de bon nombre de sociétés. Ceci explique la différence entre l'utilisation du compte 1100 *Primes d'émission* et le compte 1110 *Primes d'émission*.

III. Apport dans une SRL créée à partir du 1^{er} mai 2019 ou dans une société devenue SRL

5. Une SRL créée après le 1^{er} mai 2019 ne possède pas de capital. La rubrique I. *Apport* comprend le patrimoine apporté, qui se compose de la valeur conventionnelle de tous les apports réalisés par les actionnaires en espèces ou en nature⁶, dans la mesure où ils n'ont pas encore été remboursés. Toute nouvelle émission d'actions requiert une modification des statuts.⁷ L'apport peut également être augmenté sans que des actions supplémentaires soient émises. Dans ce cas, l'augmentation de l'apport ne nécessite pas forcément de modification des statuts.⁸ L'assemblée générale approuve alors à la majorité simple l'augmentation de l'apport sans émission de nouvelles actions. Cette décision est constatée par acte authentique⁹, qui n'est pas soumis à une obligation de publication spécifique étant donné que cette opération n'est pas susceptible de porter préjudice à des tiers et qu'elle doit être mentionnée dans les comptes annuels de la société.¹⁰

6. L'apport en capitaux propres, effectué à l'occasion de la constitution ou d'une augmentation ultérieure de l'apport, doit en principe être comptabilisé au compte 110 *Apport disponible hors capital*, et plus particulièrement au compte 1109 *Autres*. Lorsque les capitaux propres apportés sont indisponibles en vertu des statuts, ils doivent par contre être comptabilisés au sous-compte adéquat du compte 111 *Apport indisponible hors capital*.

7. Sauf dispositions statutaires contraires, l'apport en capital doit immédiatement être intégralement libéré.¹¹ Le cas échéant, la partie non appelée doit être inscrite au débit d'un sous-compte correspondant du compte sur lequel l'apport en capital a été comptabilisé. De cette façon, les capitaux propres mentionnés dans les comptes annuels sont corrigés en fonction des montants qui n'ont pas encore été appelés. La créance sur l'actionnaire qui ne devient exigible qu'à partir de l'appel par l'organe d'administration, doit donc être reprise correctement dans la comptabilité. Cette méthode de comptabilisation et de présentation est parfaitement conforme à l'utilisation habituelle par une société à capital du compte 101 *Capital non appelé*.¹² Au moment de l'appel de l'apport non encore versé, le sous-compte précité est crédité et la créance sur l'actionnaire est inscrite au débit du compte 410 *Capital ou apport appelé, non versé*¹³. La Commission fait remarquer qu'au moment de leur dépôt à la Banque nationale de Belgique, les comptes annuels doivent être accompagnés d'une liste indiquant le nombre d'actions souscrites, les versements effectués et la liste des actionnaires qui n'ont pas entièrement libéré leurs actions, avec la mention du montant dont ils sont encore redevables.¹⁴

⁶ Dans le présent avis, la Commission ne se prononce pas sur le traitement comptable d'un apport en industrie.

⁷ Article 5:120, § 1^{er}, CSA. Une modification des statuts est soumise à l'obligation de publication mentionnée aux articles 2:7 et suivants du CSA (notamment la publication aux annexes du Moniteur belge du dépôt au greffe).

⁸ Exposé des motifs du projet de loi du 4 juin 2018 introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, Chambre, 54 K 3119/001, p. 170.

⁹ Article 5:120, § 2, CSA.

¹⁰ Exposé des motifs du projet de loi du 4 juin 2018 introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, Chambre, 54 K 3119/001, p. 170.

¹¹ Articles 5:8 et 5:125, CSA.

¹² Voir également avis CNC 151/1 - *Réduction de capital par remboursement aux associés ou par dispense de libération*.

¹³ Nouvel intitulé du compte en vertu de l'article 9:10, 14^o, AR CSA.

¹⁴ Article 5:44, CSA.

IV. Apport dans une SPRL existante qui devient une SRL

A. Règle générale

8. Une SPRL qui existe au 1^{er} mai 2019 est soumise à partir du 1^{er} janvier 2020 aux dispositions du CSA pour ce qui concerne les éléments constitutifs de son capital. Pour une SPRL qui tient sa comptabilité par année civile et qui n'a pas choisi un « opt-in »¹⁵, les derniers comptes annuels où il est question de capital sont les comptes annuels arrêtés au 31 décembre 2019. A partir du 1^{er} janvier 2020, la partie libérée du capital et la réserve légale sont converties, de plein droit et sans accomplissement d'aucune formalité, en un compte de capitaux propres statutairement indisponible. Ce compte de capitaux propres statutairement indisponible peut être rendu disponible par après par le biais d'une modification des statuts.¹⁶ La Commission fait remarquer que sur le plan du droit des sociétés, aucune distinction n'est opérée entre les capitaux présents qui résultent d'un apport réalisé par un actionnaire (apport externe) et les capitaux qui proviennent d'autres éléments constitutifs des capitaux propres présents, par exemple des réserves incorporées (apport interne).

9. La partie non libérée du capital est convertie de la même manière en un compte de capitaux propres « apports non appelés ». Lorsque ces montants seront appelés, ledit compte « apports non appelés » sera crédité et une créance sur l'actionnaire sera comptabilisée. Par conséquent, ces montants seront également inscrits sur le même compte de capitaux propres indisponible.

10. La conversion requiert les écritures comptables suivantes :

Conversion capital

100	Capital souscrit	XXX	
111901	Autre apport indisponible hors capital non appelé	XXX	
à	1119	Autre apport indisponible hors capital	XXX
	101	Capital non appelé	XXX

Conversion réserve légale

130	Réserves légales	
à	1311	Réserves statutairement indisponibles ¹⁷

¹⁵ Les dispositions du CSA et de l'AR CSA sont entrées en vigueur le 1^{er} mai 2019. Elles s'appliquent pour la première fois le 1^{er} janvier 2020 aux sociétés, ASBL, AISBL et fondations qui existent déjà au moment de l'entrée en vigueur. Les sociétés, associations et fondations peuvent toutefois décider de se soumettre avant le 1^{er} janvier 2020, mais au plus tôt le 1^{er} mai 2019, aux dispositions (« opt in ») moyennant une modification des statuts.

¹⁶ Est visé ici uniquement le compte de capitaux propres indisponible issu d'une conversion de capital et de réserve légale. La réserve indisponible qui a été constituée par exemple pour des actions propres acquises reste donc indisponible et ne peut de toute évidence être rendue disponible par une simple modification des statuts. En effet, ce type de réserve indisponible doit son indisponibilité à d'autres dispositions du droit des sociétés.

¹⁷ La disposition transitoire reprise à l'article 39, § 2, alinéa 2 de la loi du 23 mars 2019 *introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses* prévoit que les réserves légales doivent être converties en un 'compte de capitaux propres statutairement indisponible'. Dans le présent projet d'avis, les réserves légales sont transférées au compte 1311 *Réserves statutairement indisponibles*. Dans le projet d'avis *Dépôt des comptes statutaires à la Banque nationale de Belgique : nouveaux modèles de comptes annuels* publié pour consultation publique, il est proposé que les réserves légales soient transférées au compte 1119 *Autre apport indisponible hors capital*. Les membres de la Commission tiendront compte des remarques reçues et décideront vers quel compte doivent être transférées les réserves légales.

Appel apport non versé

410	Capital ou apport appelé, non versé	XXX	
à	11901	Autre apport indisponible hors capital non appelé	XXX

Versement apport appelé

5500	Etablissement de crédit : compte courant	XXX	
à	410	Capital ou apport appelé, non versé	XXX

B. Opt-in

11. Les SPRL bénéficient de la possibilité de se soumettre de manière anticipée aux dispositions du CSA. Cette décision requiert une modification des statuts. Le CSA trouve alors à s'appliquer à partir du jour de la publication de cette modification des statuts.¹⁸

C. Modification des statuts

12. La modification formelle des statuts¹⁹ d'une SPRL qui devient une SRL a lieu à la date déterminée par rapport à la situation dans laquelle se trouve la société :

- si la SPRL choisit de se soumettre volontairement aux dispositions du CSA avant le 1^{er} janvier 2020, elle est obligée d'adapter ses statuts aux dispositions du CSA, qui trouvent à s'appliquer à partir de la publication de la modification des statuts, au plus tôt le 1^{er} mai 2019 ;
- si la SPRL choisit de ne pas se soumettre volontairement aux dispositions du CSA avant le 1^{er} janvier 2020, elle devra adapter ses statuts aux dispositions du CSA au plus tard le 1^{er} janvier 2024.

13. Toutefois, si les statuts font l'objet d'une modification après le 1^{er} janvier 2020, ils devront immédiatement être adaptés aux dispositions du CSA ; il ne sera donc pas possible d'attendre le 1^{er} janvier 2024.

¹⁸ Au plus tôt le 1^{er} mai 2019.

¹⁹ Une SPRL dispose d'un capital statuaire. Le passage à la SRL sans capital nécessite la suppression de la notion de capital dans les statuts.