

FONDÉ EN 1908

# CRECCB

MAGAZINE DES MEMBRES

COMPAGNIE ROYALE DES EXPERTS-COMPTABLES ET COMPTABLES DE BELGIQUE

Année 2021 n° 2 - avril 2021

3

Soupirs du  
professionnel du chiffre

5

Passage de la SPRL à capital à la  
SRL sans capital –  
Avis du 16 octobre 2019

8

Le don d'actions  
nominatives – plus  
rien n'est comme avant

## COLOPHON

Magazine de la CRECCB  
Maurice Verdoncklaan 57  
9050 Gentbrugge

**E.R.**  
Ludo Van den Bossche

[www.creccb.be](http://www.creccb.be)

# Soupirs du professionnel du chiffre

---

L'association professionnelle CRECCB a un énorme feeling avec le terrain. Par conséquent, il ne se passe pas une semaine sans que des appels d'urgence ne proviennent du terrain, notamment des petits bureaux.

CRECCB reçoit beaucoup de courriers et d'appels téléphoniques à propos de la charge de travail inhumaine qui a été créé à chaque professionnel du chiffre. En résumé, on peut dire qu'au cours d'une année normale, un bureau doit se démener pour respecter toutes les échéances. Vers la fin de ces délais, **les applications gouvernementales bafouillent** toujours, de sorte que le professionnel de la comptabilité doit demander un "report". Le professionnel de la comptabilité s'efforce vraiment de respecter tous les délais afin que le client-entrepreneur ne reçoive pas d'amendes.

Mais ensuite est arrivée la "bête corona"... une situation très exceptionnelle, dans une période très spéciale, où le **télétravail** est devenu la norme, où les enfants ne peuvent pas aller à l'école ou à la crèche. En 2020, le gouvernement a reporté certaines échéances, mais cela n'a pas servi à grand-chose, car divers organismes ont mis en place des "primes", des droits de passage, des mécanismes de protection flamands, etc. pour **soutenir l'entrepreneur**. Le télétravail n'a pas aidé non plus, car la productivité est beaucoup plus faible.

On **sautait d'une échéance à l'autre**. Et pourtant, le professionnel du chiffre n'a pas réussi à finir le travail. La pression de travail dans tous les bureaux est **INSUPPORTABLE** en ce moment. Alors que l'entrepreneur avait droit à toutes sortes d'aides, les professionnels de la comptabilité n'ont obtenu que du TRAVAIL SUPPLÉMENTAIRE! Tout est sous le signe de l'entrepreneur, mais qui soutiendra les comptables lorsqu'ils feront des dépressions en masse à cause de la charge de travail qui est INCROYABLEMENT élevée. Le professionnel du chiffre n'a reçu aucun soutien du gouvernement, alors que ce sont précisément ces personnes qui doivent tout traiter au service de l'entrepreneur. A-t-on une fois proposé une prime pour la profession du chiffre ? On entend parfois dans les couloirs qu'ils doivent prendre du personnel. Tout cela est bien beau, mais où trouver du personnel compétent, formé et pouvant être déployé immédiatement?

**CETTE APPEL AU SECOURS EST GRAND : Qui aide le professionnel du chiffre ?** Le gouvernement est inflexible sur ses principes, mais nous pouvons parfois **compter sur les ministres** pour nous sortir du pétrin dans des situations de crise, mais même ces efforts utiles ne sont parfois qu'une goutte d'eau dans l'océan. Le comptable a actuellement l'impression que **l'Institut** - qui supervise cette profession réglementée - **ne fait pas assez** pour **réduire la pression sur le comptable**.

Dans le grand bloc des "échéances", les différents gouvernements devraient communiquer entre eux. Mais pensez-vous que le gouvernement flamand communique avec le gouvernement fédéral afin d'aligner les échéances? Chacun se chamaille sur sa propre île. Par conséquent, il arrive que quatre échéances ou plus coïncident. Cela fait des années que les comptables le crie: **Quand y aura-t-il des DÉLAIS TRAVAILLABLES** ? Même dans une ère post-corona, il est d'une importance cruciale que les délais soient mieux alignés, et le comptable implore des applications gouvernementales plus performantes.

Ne voulons-nous pas tous continuer à faire notre travail sans problème et avec enthousiasme?

Une salutation positive,

Ludo Van den Bossche  
*Président*



# Avis CNC 2019/14 – Passage de la SPRL à capital à la SRL sans capital – Avis du 16 octobre 2019<sup>1</sup>



Commission des normes comptables

- I. Introduction
- II. Nouvel intitulé et nouvelle subdivision du compte 11 Apport hors capital
- III. Apport dans une SRL créée à partir du 1er mai 2019 ou dans une société devenue SRL
- IV. Apport dans une SPRL existante qui devient une SRL
  - A. Règle générale
  - B. Opt-in
  - C. Modification des statuts

## 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.<sup>2</sup>

2. Par le présent avis, la Commission explique la méthode de comptabilisation d'un apport hors capital<sup>3</sup>. 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(I)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 adapté<sup>4</sup> 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 capital<sup>5</sup> 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(I)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<sup>6</sup> Primes d'émission
  - 1119 Autres

Dans les comptes annuels des sociétés sans capital, les montants inscrits en compte 110 *Apport disponible hors capital* sont repris sous I. Apport – A. Disponible. Les montants inscrits en compte 111 *Apport indisponible hors capital* sont repris sous I. Apport – B. Indisponible.

1 Le présent avis a été élaboré après la publication pour consultation publique d'un projet d'avis le 21 août 2019 sur le site de la CNC.  
2 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.  
3 Dans le présent avis, la Commission ne se prononce toutefois pas sur le traitement comptable d'un apport en industrie.  
4 Article 9:10, 2°, AR CSA.  
5 En droit belge, principalement les SA.  
6 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 1er mai 2019 ou dans une société devenue SRL

5. Une SRL créée après le 1<sup>er</sup> 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 nature<sup>7</sup>, dans la mesure où ils n'ont pas encore été remboursés. Toute nouvelle émission d'actions requiert une modification des statuts.<sup>8</sup> 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.<sup>9</sup> 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 authentique<sup>10</sup>, 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.<sup>11</sup>

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.<sup>12</sup> 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*.<sup>13</sup> 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*.<sup>14</sup> 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.<sup>15</sup>

### IV. Apport dans une SPRL existante qui devient une SRL

#### A. Règle générale

8. Une SPRL qui existe au 1er mai 2019 est soumise à partir du 1er 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 »<sup>16</sup>, les derniers comptes annuels où il est question de capital sont les comptes annuels arrêtés au 31 décembre 2019. A partir du 1er 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.<sup>17</sup> 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

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

8 Article 5:120, § 1er, 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).

9 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.

10 Article 5:120, § 2, CSA.

11 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.

12 Articles 5:8 et 5:125, CSA.

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

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

15 Article 5:44, CSA.

16 Les dispositions du CSA et de l'AR CSA sont entrées en vigueur le 1er mai 2019. Elles s'appliquent pour la première fois le 1er 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 1er janvier 2020, mais au plus tôt le 1er mai 2019, aux dispositions (« opt-in ») moyennant une modification des statuts.

17 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.

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		XXX	
	à	1311	Réserves statutairement indisponibles	XXX

### Appel apport non versé

410	Capital ou apport appelé, non versé		XXX	
	à	111901	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.<sup>18</sup>

## C. Modification des statuts

12. La modification formelle des statuts<sup>19</sup> 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 1er 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 1er mai 2019 ;
- › si la SPRL choisit de ne pas se soumettre volontairement aux dispositions du CSA avant le 1er janvier 2020, elle devra adapter ses statuts aux dispositions du CSA au plus tard le 1er janvier 2024.

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

Source : CNC

18 Au plus tôt le 1er mai 2019 (article 39, § 1er, deuxième alinéa de la loi du 23 mars 2019 introduisant le Code des sociétés et des associations). En réponse à la question parlementaire n°17 du 29 juillet 2019 de Leen DIERICK, le vice-Premier ministre et ministre de la Justice Koen GEENS a expliqué « que l'assemblée générale décide que la décision d'opt-in sortira ses effets à l'égard des actionnaires immédiatement à la date de son adoption à la condition que la décision d'opt-in soit par la suite publiée. Dans ce cas l'assemblée générale pourrait, après la décision d'opt-in, dans le cadre d'un point séparé à l'ordre du jour, décider d'autres modifications statutaires que celles qui résultent de la simple mise en conformité des statuts au CSA. Ces décisions pourraient être prises aux conditions prévues par le CSA sous la condition suspensive de la publication de la décision d'opt-in et de l'adaptation des statuts qui en est indissociable. »

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

# Le don d'actions nominatives – plus rien n'est comme avant

---

Les alternatives à la donation d'actions nominatives par acte notarié font actuellement l'objet d'une grande attention. Depuis le 15 décembre 2020, les actes notariés passés à l'étranger et ayant pour objet une donation de biens mobiliers par un résident fiscal belge sont en effet obligatoirement enregistrables en Belgique. Par conséquent, de telles donations seront en principe toujours soumises aux droits de donation belges.

Cette importante nouveauté en fait réfléchir plus d'un. L'acte notarié et donc l'enregistrement en Belgique, sont-ils bien nécessaires pour effectuer une donation d'actions, ou y-a-t-il d'autres moyens de procéder ?

En droit belge, un acte de donation doit être passé devant un notaire. Une donation consentie par acte sous seing privé est nulle et non avenue. Cette nullité est même absolue du vivant du donateur, de sorte que toute personne intéressée peut l'invoquer. Après le décès du donateur, la nullité devient relative. Elle ne peut alors plus qu'être invoquée par les héritiers.

La nullité n'est toutefois pas automatique. Il faut que quelqu'un réussisse à l'invoquer. Autrement dit, une donation ne répondant pas à l'exigence d'un acte notarié est maintenue jusqu'à ce qu'elle soit déclarée nulle et non avenue.

Ceci n'est pas sans importance, d'autant plus qu'il ressort d'un arrêt récent de la Cour d'appel de Gand<sup>1</sup> que l'administration fiscale flamande (« Vlabel ») a tenté de faire invalider une donation sous seing privé afin de pouvoir considérer les biens donnés comme faisant encore partie de la succession du donateur et de pouvoir les imposer en droits de succession. La Cour n'a pas suivi l'administration fiscale, se basant pour ce faire sur la théorie de la nullité relative. Selon celle-ci, le droit d'invoquer la nullité n'appartient qu'à la personne dans l'intérêt de laquelle la règle de droit violée a été conçue. En outre, Vlabel est allé à l'encontre de la position traditionnellement adoptée par l'Administration fiscale fédérale, selon laquelle cette dernière n'est pas un juge habilité à se prononcer sur la validité des actes et des conventions, de sorte qu'en principe, un acte de donation non valable peut être soumis aux droits de donation.

## Alors, où en sommes-nous maintenant ?

Il ne fait pas de doute que l'importance des régimes de faveur régionaux pour les donations notariées d'actions de sociétés familiales va augmenter. La donation d'actions de sociétés familiales bénéficie d'une exonération de droits de donations quand l'acte de donation doit être enregistré dans la Région flamande ou celle de Bruxelles-Capitale. Les donations enregistrées en Région wallonne profitent d'un taux réduit de 0 %. Que se passe-t-il cependant en ce qui concerne les sociétés qui ne tombent pas sous le champ d'application de ces régimes de faveur, étant donné les conditions d'application strictes de ces derniers ? Pour ces sociétés, les formes alternatives de donation, n'étant pas soumises à l'obligation d'enregistrement, restent importantes.

Les actions nominatives peuvent-elles être données indirectement, sans acte notarié, par une inscription au registre des actionnaires ? Un arrêt récent de la Cour d'appel d'Anvers<sup>2</sup> semble indiquer que oui. La cour a décidé que l'inscription d'un transfert d'actions dans ce registre peut, en soi, constituer une donation indirecte juridiquement valable, et a même affirmé qu'une donation d'actions peut être consentie valablement par simple consentement (*solo consensu*) entre donateur et donataire. Un précédent important en ces temps de glissements de terrain dans notre droit civil ancestral ?

Cependant, en se basant sur le nouveau Code des Sociétés et des Associations (« CSA »), l'on pourrait faire valoir qu'une inscription au registre des actionnaires ne peut pas entraîner une donation valable d'actions nominatives, puisqu'une inscription au registre en tant que telle n'a en principe pas d'effet translatif de propriété. Bien que l'arrêt susmentionné date d'avant l'entrée en vigueur du nouveau CSA et qu'il doit être lu avec la prudence nécessaire, il fournit néanmoins des arguments à ceux qui souhaiteraient résister dans une certaine mesure à l'enregistrement obligatoire des actes de donations.

Ne serait-il pas intéressant de réexaminer la piste de la dématérialisation d'actions nominatives et de leur donation indirecte par virement d'un compte-titres à un autre,

---

1 Gand, 15 décembre 2020, 2019/ AR/1907, non publié.

2 Anvers, 12 juin 2019, *NFM* 2020, ed. 5, 126 et *T.Not.* 2019, ed. 9, 778 e.s.



pratique bancaire courante ? Ou encore, les techniques émanant du droit des sociétés, telles que l'émission inégale d'actions, pourraient-elles convenir à un père-actionnaire souhaitant faire une donation à ses enfants-actionnaires ? Ceci pourrait également constituer un don indirect juridiquement valable.

Il conviendra toutefois de toujours vérifier si le souhait souvent exprimé par le donateur de conserver le contrôle et les revenus des actions données peut être garanti par ces techniques alternatives. Par ailleurs, est-il possible de planifier sur plusieurs générations par de donations dites résiduelles (*fideicommiss de residuo*) ? Une donation avec réserve d'usufruit ne va pas de soi non plus. Dans quel document les parties à la donation confirmeront-elles la charge convenue de payer une rente et l'interdiction d'apport des biens donnés à une communauté matrimoniale ?

L'acte de donation notarié reste un bon instrument pour déterminer les conditions et les modalités souhaitées. En outre, une donation résiduelle ou *fideicommiss de residuo* ne peut être incluse que dans un acte notarié que parce qu'il s'agit là d'une donation directe du donateur au donateur appelé. Cette sécurité juridique vaut peut-être le paiement de droits de donations<sup>3</sup>, et ce tant sur la donation principale que sur les biens subsistants au décès du premier donataire.

Un certain nombre d'alternatives à la donation d'actions nominatives font surface et leur faisabilité juridique mérite un examen attentif. L'introduction de l'enregistrement obligatoire de donations notariées (mobilières) étrangères nous donne l'occasion de passer à la loupe certaines techniques de donation moins connues et d'examiner attentivement si la stipulation des conditions et modalités souhaitées peut être réalisée de manière juridiquement valable. Dans le cas contraire, l'acte de donation notarié continuera de s'avérer un bon support pour les donations sur mesure.

Nous nous ferons un plaisir de peser le pour et le contre avec vous.

Griet Vanden Abeele - Associé  
(griet.vandenabeele@tiberghien.com)

Alain Van Geel - Associé  
(alain.vangeel@tiberghien.com)

Dominique De Bie - Counsel  
(dominique.debie@tiberghien.com)

Olivia Herbert - Associate  
(olivia.herbert@tiberghien.com)

Gilles Van Eyken - Associate  
(gilles.vaneyken@tiberghien.com)

Source : Tiberghien.com

3 Le taux de donations en ligne directe est de 3 % en Flandre et en Région de Bruxelles-Capitale et de 3,3 % en Région wallonne.