

REVUE DES AVIS DE LA COMMISSION DES NORMES COMPTABLES 2018 - 2020 (PARTIE III : 2019)

YVAN STEMPIERWSKY

*Avocat aux Barreaux de Bruxelles et de Luxembourg
(Arendt & Medernach)
Maître de Conférences à l'Université Catholique de
Louvain¹*



Introduction

La présente contribution vise à présenter, de manière nécessairement succincte, les avis émis par la Commission des normes comptables (ci-après « CNC ») au cours de l'année 2019².

En préambule à cette présentation, il convient de rappeler que la CNC a pour mission légale de donner tout avis au Gouvernement et au Parlement à la demande de ceux-ci ou d'initiative, ainsi que de développer la doctrine comptable et de formuler les principes d'une comptabilité régulière par la voie d'avis ou de recommandations (art. III.93 du Code de droit économique).

S'agissant par ailleurs de la portée de ses avis, la CNC a été amenée à préciser dans son avis 14-1 de février 1993 qu'ils n'ont par eux-mêmes aucune force obligatoire. Ceci étant, il

n'est pas moins vrai, ainsi que l'indique la CNC dans cet avis, qu'ils constituent une source de droit importante pour l'interprétation par les diverses personnes et instances concernées et notamment par le juge des dispositions légales et réglementaires relatives au droit comptable et pour la confrontation à ces règles des situations concrètes et des cas spéciaux. Ils constituent également une source de droit supplétive importante dans les domaines qui ne sont pas, souvent en vertu d'une décision délibérée du Gouvernement, couverts par des dispositions à caractère légal ou réglementaire. A ce titre, ils remplissent la même fonction juridique que la doctrine juridique. Ces avis tirent, tout comme la doctrine juridique, leur autorité de leur acceptation par le corps social comme source de droit, complémentaire aux dispositions légales et réglementaires. Cette acceptation est à son tour essentiellement tributaire de la validité du raisonnement qui sous-tend ces avis. Par ailleurs, leur autorité s'attache, dans le domaine du droit comptable, à la volonté du législateur rappelée ci-dessus, de créer une telle commission ayant pour mission légale de contribuer au développement de la doctrine comptable. Il convient de souligner que nombreux sont les avis rendus par la CNC qui ont été traduits par la suite en normes légales ou réglementaires.

¹ Il est précisé, pour autant que de besoin, que cette contribution ne reflète que l'opinion personnelle de l'auteur et non l'opinion des entités avec lesquelles l'auteur collabore.

² Pour un autre commentaire de ces avis, accompagné de considérations fiscales, voy. la chronique de droit comptable de notre estimé collègue, le professeur S. VAN CROMBRUGGE in *TRV-RPS*, 2019, p. 705 pour la période courant de mai 2018 à avril 2019 et *TRV-RPS*, 2020, p. 996 pour la période courant de mai 2019 à avril 2020. On consultera en outre les réactions du Conseil de l'IRE relativement aux projets d'avis de la CNC (<https://www.ibr-ire.be/fr/reglementation-et-publications/avis-cnc>).

Dans cette mesure, il y a donc lieu de considérer les avis émis par l'organisme normalisateur comptable comme la doctrine comptable la plus autorisée.

Avis CNC 2019/01 - Distribution de dividende et réduction de capital en nature

Dans cet avis, la CNC clarifie le traitement comptable d'une distribution en nature, et plus particulièrement celles qui s'inscrivent dans le cadre d'une distribution de dividende ou d'une réduction de capital. Dans ce dernier cas, une distinction est opérée selon que le remboursement de capital résulte d'une simple réduction de capital ou d'un partage total ou partiel de l'avoir social.

En se référant notamment à son avis sur la dation en paiement³, la CNC entame son avis en rappelant qu'une dette envers un actionnaire qui résulte d'une distribution de dividende ou d'une réduction de capital en numéraire peut être valablement acquittée par l'attribution d'une autre chose que celle décidée par l'assemblée générale, à condition que l'actionnaire concerné accepte ce paiement en nature.

S'agissant de la distribution de dividende en nature, la CNC indique que la valeur du bien attribué à titre de dividende est déterminée au moment de l'attribution du bien et non au moment de sa remise matérielle. En effet, la remise n'est que l'exécution matérielle de la décision d'attribution du dividende. La CNC fait remarquer que la base imposable du précompte mobilier est également déterminée au moment de l'attribution du bien, indépendamment de toute modification de la valeur du bien à la suite de cette attribution.

Après de la société distributrice, la plus-value ou moins-value sur le bien attribué est constatée et réalisée au moment de l'attribution du bien et donc en fonction de sa valeur à ce moment-là. En d'autres termes, lorsqu'un dividende est attribué et qu'il est ultérieurement convenu de

verser ce dividende en nature, la plus-value ou moins-value est constatée et réalisée en fonction de l'évaluation du bien attribué ou donné en paiement au moment de cet accord ultérieur.

Après de la société bénéficiaire, la valeur d'acquisition du bien attribué correspond à sa valeur au moment de l'attribution – en cas de distribution en nature – ou au moment de la dation en paiement.

S'agissant de la réduction de capital en nature, la CNC se réfère à son avis CNC 151/2 - *Imputation dans le chef de l'actionnaire d'un remboursement de capital ou de prime d'émission ou d'une répartition de réserves*⁴,

En cas de réduction de capital en nature, la valeur est aussi déterminée au moment de l'attribution du bien.

Après de la société distributrice, la plus-value ou moins-value sur le bien attribué est constatée et réalisée au moment de la réduction de capital – en l'espèce, la date de la décision de l'organe compétent – et donc en fonction de la valeur du bien attribué à ce moment-là ou au moment de la dation en paiement. La CNC fait remarquer qu'en cas de décalage temporel entre la décision formelle de réduction de capital et le remboursement effectif, par exemple dans le cadre du délai d'attente obligatoire de deux mois, ce décalage n'influence en rien la constatation de l'éventuelle plus-value ou moins-value réalisée sur le bien attribué.

Après de la société bénéficiaire, la valeur d'acquisition du bien attribué correspond à sa valeur lors de la décision formelle de réduction de capital ou de dation en paiement.

Enfin, pour ce qui concerne la distribution en nature réalisée par une société dissoute, la CNC indique, que si une avance sur répartition de l'actif net est attribuée sous la forme d'un bien

3 Avis CNC 2012/5 – Paiement de créances en nature.

4 Qui devrait être mis à jour s'agissant de ses références aux normes IFRS.

**L'AVIS 2019/02 CLARIFIE
L'ENSEMBLE DES OBLIGATIONS
COMPTABLES INCOMBANT AUX
SOCIÉTÉS DE DROIT ÉTRANGER
DISPOSANT DE SUCCURSALES
EN BELGIQUE ET CONSTITUE
PARTANT UNE SYNTHÈSE
UTILE DES DISPOSITIONS
LÉGALES ET RÉGLEMENTAIRES
EN LA MATIÈRE, MÊME
S'IL NE CONTIENT PAS
DE DÉVELOPPEMENTS
VÉRITABLEMENT INNOVANTS**

en nature, la plus-value ou moins-value sur celui-ci est, sur le plan comptable, constatée et réalisée au moment de son attribution, quel que soit le moment de la remise effective de ce bien et quel que soit le moment de la clôture de la liquidation.

Si l'attribution du bien en nature a lieu à la clôture de la liquidation, la réalisation de la plus-value ou moins-value sur le bien attribué est traduite dans les comptes au moment de la clôture de la liquidation. Dans ce contexte, la CNC fait observer qu'il convient encore d'établir des comptes annuels portant sur l'exercice clôturé par la clôture de la liquidation. Il n'est toutefois pas obligatoire de les déposer à la Banque nationale de Belgique.

En ce qui concerne l'entreprise actionnaire, la valeur d'acquisition du bien attribué correspond à la valeur constatée au moment de l'attribution du bien. En principe, l'attribution reçue doit être imputée sur la valeur comptable des actions ou parts. Si ce montant est supérieur à la valeur comptable des actions ou parts, il doit être pris en résultat à concurrence du dépassement.

L'avis est accompagné de plusieurs exemples.

Avis CNC 2019/02 - Succursales belges de sociétés de droit étranger : obligations comptables propres

Cet avis clarifie l'ensemble des obligations comptables incombant aux sociétés de droit étranger disposant de succursales en Belgique et constitue partant une synthèse utile des dispositions légales et réglementaires⁵ en la matière, même s'il ne contient pas de développements véritablement innovants.

Il porte donc successivement sur les sujets suivants :

- droit comptable belge et succursales belges (application du droit comptable belge aux succursales belges et exemption partielle de certaines succursales où aucune activité industrielle, commerciale ou financière autonome n'est exercée);
- plan comptable de la succursale⁶ ;
- monnaie fonctionnelle de la succursale (l'euro ou à titre d'exception une monnaie autre que l'euro moyennant une dérogation) ;
- comptes annuels internes de la succursale (forme et règles d'évaluation) ;
- relation entre la maison mère et sa succursale (compte de relation ou compte courant, compte de liaison ou moyens propres affectés durablement par la maison mère à l'activité de sa succursale et affectation des résultats de la succursale⁷) ;
- rapport de gestion, rapport de contrôle, bilan social et autres documents ;
- obligation de conservation des livres, comptes et pièces justificatives propres aux activités de la succursale ;
- fermeture de la succursale.

5 Il y a lieu de noter qu'il est fait référence dans l'avis aux dispositions du Code des sociétés et de son arrêté d'exécution de sorte qu'une mise à jour de l'avis serait utile.

6 Voy. aussi l'avis CNC 2010/20 *L'utilisation d'un logiciel comptable uniforme par des entreprises internationales*.

7 Cette partie de l'avis est illustrée par des écritures comptables.

L'avis constitue la deuxième partie⁸ d'un avis thématique sur le régime comptable des succursales belges de sociétés de droit étranger qui vise à mettre à jour et à coordonner les avis rendus précédemment sur ce sujet, qu'il remplace⁹.

Il ne traite que de l'application du droit comptable belge à l'exclusion des aspects de droit fiscal.

Avis CNC 2019/03 - Financement des hôpitaux : traitement comptable du forfait de conservation et du forfait stratégique

Cet avis précise le traitement comptable à réserver par les hôpitaux au subventionnement de leurs infrastructures conformément à l'arrêté du 14 juillet 2017 du Gouvernement flamand portant subventionnement des infrastructures hospitalières, compte tenu de la réglementation existante au 13 mars 2019. Cet arrêté entend introduire un nouveau modèle de financement pour les infrastructures hospitalières, sous la forme d'un *forfait de conservation*¹⁰ et d'un *forfait stratégique*¹¹, octroyés aux exploitants d'hôpitaux agréés à charge du Fonds flamand de l'Infrastructure affectée aux Matières personnalisables (ci-après : VIPA).

Après une description du régime de financement, la CNC note que le droit commun comptable

est applicable aux hôpitaux, à moins que l'AR du 19 juin 2007 relatif aux comptes annuels des hôpitaux n'en dispose autrement.

En ce qui concerne le traitement comptable du forfait de conservation et du forfait stratégique, la CNC renvoie en premier lieu à son avis 2009/3 – *Traitement comptable des subsides en capital dont l'octroi et/ou le paiement sont échelonnés sur plusieurs années*. La CNC renvoie plus particulièrement au traitement comptable des subventions alternatives VIPA. Dans ce contexte, la CNC estime que l'initiateur d'un projet, en l'occurrence un hôpital, ne dispose, lors de l'octroi d'un accord de principe, d'aucune créance à l'égard du Fonds, mais seulement du droit de pouvoir solliciter, pendant vingt années successives, dans le cadre d'un plan maître prédéfini, l'octroi de subventions annuelles. L'initiateur ne peut donc comptabiliser de créance qu'à partir du moment où les subventions annuelles ont été déterminées, en non à partir de l'approbation du plan maître.

Par analogie avec la position prise sur les subventions VIPA susmentionnées, la CNC estime que le forfait de conservation et le forfait stratégique ne sont pas immédiatement comptabilisés en tant que créance au moment de l'approbation du plan maître concernant le forfait de conservation ou le forfait stratégique. La comptabilisation au titre de créance n'a lieu qu'au moment où le forfait stratégique ou le forfait de conservation est déterminé. A fortiori, un forfait de conservation ou stratégique ne donne en aucun cas lieu à un droit de créance sur le VIPA. Il ne peut donc être question de comptabiliser une créance sur le VIPA en raison de l'absence d'un engagement ferme de la part de l'autorité chargée d'octroyer les subventions, sauf lorsque les subventions ont déjà été accordées.

Ni le forfait de conservation ni le forfait stratégique ne sont limités dans le temps. Ces subventions dépendent d'un certain nombre de paramètres, comme le nombre de lits/places,

8 L'avis CNC 2018/06 – *Succursales belges de sociétés de droit étranger : application du droit comptable belge – notion de succursale – obligation de publication* constitue la première partie de cet avis thématique et traite plus particulièrement de la notion de succursale, du champ d'application du droit comptable belge aux sociétés de droit étranger ayant une succursale en Belgique et des obligations de ces sociétés de publier certains de leurs actes et leurs comptes annuels et consolidés.

9 Avis CNC 1/2, 2013/10, 2013/13 et 2014/1 et 108/6.

10 L'objectif du *forfait de conservation* est de tenir en exploitation l'infrastructure mobilière et immobilière existante. Le forfait de conservation n'est lié à aucun investissement particulier et est accordé pour une durée indéterminée.

11 Le *forfait stratégique* a quant à lui pour but de couvrir les frais liés à la construction neuve entière des hôpitaux, l'extension de leur capacité et leur *reconditionnement*, ainsi que les premiers investissements mobiliers liés à la construction neuve, l'extension ou le *reconditionnement* des hôpitaux. Le forfait stratégique est accordé pour une durée indéterminée.

les quartiers opératoires/salles d'opération ou encore le nombre de bunkers de radiothérapie.

Ces paramètres fluctuent d'année en année, en fonction des chiffres effectifs. En ce qui concerne le forfait de conservation et le forfait stratégique, la CNC considère que les subventions octroyées ne peuvent en aucun cas être comptabilisées en tant que subsides en capital, étant donné qu'elles ont pour but de couvrir les frais de fonctionnement annuels de l'hôpital et les frais qui en découlent. Les subventions octroyées ne constituent donc pas une forme de financement alternative par l'intermédiaire de l'autorité chargée d'octroyer les subventions pour l'acquisition de biens d'investissement, mais ont pour but la compensation des obligations découlant de la mission de base des hôpitaux de l'hôpital agréé conformément à la réglementation fédérale et communautaire applicable. Selon la CNC, le forfait de conservation et le forfait stratégique doivent être comptabilisés au compte 737 *Subsides d'exploitation* au moment où leur montant est fixé.

La CNC fait remarquer qu'en complément aux règles fixées aux articles 83 à 85 de la loi coordonnée du 10 juillet 2008 sur les hôpitaux et autres établissements de soins, les revenus et coûts en lien avec les investissements d'infrastructures nécessaires à l'exécution des obligations découlant de la mission hospitalière de base de l'hôpital agréé, visées à l'article 2, alinéa 3 de l'arrêté précité du 14 juillet 2017, doivent être repris de manière séparée et transparente dans les comptes de l'hôpital.

Avis CNC 2019/04 - Conséquences du Brexit sur le reporting financier¹²

Cet avis est consacré aux conséquences possibles du Brexit pour les entreprises

belges soumises à l'obligation comptable qui sont, d'une manière ou d'une autre, liées au Royaume-Uni (filiales belges de sociétés mères britanniques, entreprises belges pour lesquelles le Royaume-Uni constitue le marché principal, etc.) et pour les succursales belges de sociétés britanniques.

Dans la première partie de son avis, la CNC attire l'attention des entreprises sur l'application des règles d'évaluation et les informations à fournir en annexe afin que les comptes annuels d'une entreprise soumise à l'obligation comptable confrontée aux conséquences du Brexit donnent une image fidèle.

La CNC rappelle à cet égard que si le Brexit a effectivement lieu et s'il est mis en œuvre entre la date de clôture du bilan et la date de l'établissement des comptes annuels, cette mise en œuvre constitue un événement postérieur à la date de clôture du bilan qui ne nécessite pas d'adaptation des chiffres mentionnés dans le bilan et dans le compte de résultats. En cas d'importance significative, il convient toutefois de reprendre toutes les mentions appropriées dans l'annexe, afin que les comptes annuels puissent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société.

S'agissant plus particulièrement de règles d'évaluation, la CNC insiste particulièrement sur les points suivants suite aux possibles conséquences économiques du Brexit : modification des règles d'évaluation ou de leur mise en œuvre, reprise d'amortissements actés¹³, réduction de valeur d'actifs circulants et immobilisés, commandes en cours d'exécution et différences de change.

12 Voy. aussi l'avis 2019/03 du Conseil de l'IRE concernant l'impact du Brexit sur le rapport du commissaire. Voy. en outre la réaction du Conseil de l'IRE sur le projet d'avis de la CNC (<https://www.ibr-ire.be/docs/default-source/fr/Documents/actualites/a-la-une/Reaction-conseil-IRE-au-projet-d-avis-CNC-consequences-du-Brexit-sur-le-reporting-financier.pdf>).

13 P. Longerstaey, dans une contribution relative à cet avis publiée dans *Actualité comptable* (année 36, n° 15 du 19 août au 25 août 2019, p. 6) est d'avis que la position de la CNC quant à l'impact possible du Brexit sur les amortissements des immobilisations soulève certaines réserves car elle ne reflète pas la véritable nature des amortissements et considère en conclusion que l'impact sur les amortissements de certaines immobilisations pourrait être nul.

Si l'organe d'administration prend la décision de se réorganiser suite au Brexit, la question de l'activation de frais de restructuration devrait être examinée de même que celle de la comptabilisation de provisions pour couvrir les dettes vis-à-vis du personnel en cas de fermeture (d'une partie) de l'entreprise. Le cas échéant, les entreprises étroitement liées sur le plan économique avec le Royaume-Uni devraient vérifier lors de l'établissement des comptes annuels si l'application des règles d'évaluation est toujours justifiée dans une perspective de continuité.

Des informations devront être prévues dans l'annexe des comptes au sujet de l'impact du Brexit si cet impact est d'importance significative. Par ailleurs, toute entreprise pouvant être impactée devra procéder à une analyse des risques potentiels significatifs en présence afin de déterminer l'information à fournir dans les comptes annuels et/ou le rapport de gestion.

La seconde partie de l'avis est consacrée à l'impact du Brexit sur (i) le rapportage financier par les succursales belges de sociétés britanniques appelées à devenir des succursales belges de sociétés qui ne sont plus établies dans un État membre de l'Union européenne, (ii) les conditions requises pour qu'une société mère belge simultanément filiale d'une société britannique puisse mettre en œuvre l'exemption de sous-consolidation, (iii) les obligations des sociétés britanniques cotées en Belgique ainsi que (iv) le rapport sur les paiements effectués au profit de gouvernements.

Avis CNC 2019/05 - Indemnités pour volontariat et travail associatif

L'avis aborde le traitement comptable des indemnités bénévoles versées par les entreprises soumises à l'obligation comptable qui tiennent leur comptabilité conformément aux règles usuelles de la comptabilité en partie double. Il est publié à la suite de l'adoption de la loi du 18 juillet 2018 *relative à la relance économique et au renforcement de la cohésion sociale* et

plus spécifiquement du régime d'indemnisation pour le travail associatif rétribué tel que prévu dans ladite loi. Cet avis s'applique également aux indemnités pour le volontariat non rétribué allouées conformément à la loi du 3 juillet 2005 *relative aux droits des volontaires*.

Après avoir décrit ces indemnités, la CNC indique que les indemnités pour le travail associatif et les indemnités bénévoles n'entrent en aucun cas dans le cadre des contrats de travail. Ces indemnités ne doivent donc pas être enregistrées dans le compte 62 *Rémunérations, charges sociales et pensions*, mais dans un sous-compte du compte 61 *Services et biens divers* jugé approprié par l'organe d'administration. Ce sous-compte ne peut être ni le compte 617, ni le compte 618, qui sont réservés respectivement au personnel intérimaire et aux administrateurs.

Cet avis devrait être mis à jour pour tenir compte de la loi du 24 décembre 2020 relative au travail associatif¹⁴.

Avis CNC 2019/06 - Transfert intra-groupe¹⁵

L'avis vise à clarifier le traitement comptable du régime de *transfert intra-groupe* dans les comptes annuels statutaires.

Le régime de transfert intra-groupe se base sur le principe de la neutralité fiscale selon lequel le traitement fiscal des bénéfices et des pertes doit être adapté à l'entité économique qui exerce les activités, quelle que soit la manière dont l'entité économique est structurée et organisée, qu'il s'agisse d'une seule entité ou d'un groupe de

14 M.B., 31 décembre 2020, p. 98.046 ; P. GEORIS, « Travail associatif et volontariat : les variants 2021 », *Revue ASBL Actualités*, n° 299, février 2021, p. 1-3 ; M. DAVAGLE, « Le contrat de travail associatif », *Bulletin juridique et fiscal*, n° 665, février 2021-2, p. 1 e.s. ; L. HUBERT, « Le travail associatif en 2021 », *Bulletin juridique et fiscal*, n° 665, février 2021-2, p. 12 e.s.

15 Voy. aussi la réaction du Conseil de l'IRE au projet d'avis de la CNC sur le transfert intra-groupe (<https://www.ibr-ire.be/fr/reglementation-et-publications/doctrine/notes-techniques/note-technique-detail-page/reaction-du-conseil-de-l-ire-au-projet-d-avis-de-la-cnc-sur-le-transfert-intra-groupe>).

sociétés. Le régime de transfert intra-groupe est une sorte de consolidation fiscale.

Après avoir décrit ce régime, la CNC indique que d'une part, le régime de transfert intra-groupe se compose d'un transfert de matière imposable d'une société du groupe à une autre. Ce transfert a lieu par une reprise adéquate dans les déclarations d'impôts de l'exercice d'imposition concerné des sociétés en question. Ce transfert fiscal a lieu en dehors de la comptabilité et ne requiert aucune autre précision de la part de la CNC sous l'angle du droit comptable.

D'autre part, une compensation est payée par la société qui retire un montant donné de son résultat fiscal et qui transfère ce montant à une autre société du groupe qui doit le reprendre dans son résultat fiscal. La compensation payée est égale au montant de l'impôt économisé par la société qui a appliqué la *déduction du transfert intra-groupe*.

La CNC clarifie le traitement comptable de cette compensation.

La société qui applique la *déduction du transfert intra-groupe* est obligée de payer une compensation égale à l'impôt économisé par l'application de la *déduction du transfert intra-groupe*. Cette compensation doit être payée au nom de la neutralité patrimoniale poursuivie. Le transfert fiscal de bénéfices occasionne le paiement de l'impôt dû au moment même ou dans le futur, non pas par la société qui a appliqué la *déduction du transfert intra-groupe*, mais par la contrepartie contractante.

Le compte 67 *Impôts sur le résultat* reprend toutes les dépenses ou charges encourues en vue du paiement des impôts sur le résultat, et qui sont imputables sur ces impôts.

Dans la plupart des cas, la convention de transfert intra-groupe n'est conclue qu'après la clôture de l'exercice (N). En règle générale, cette convention doit donc être traitée au

cours de l'exercice suivant (N+1). Ainsi, à la date d'inventaire de l'année N, il est procédé à l'évaluation des charges fiscales, sans tenir compte d'une convention de transfert intra-groupe qui serait conclue au cours d'un exercice ultérieur.

Selon la CNC, la convention de transfert intra-groupe doit être comptabilisée comme suit : la dette fiscale estimée doit être comptabilisée en débitant le compte 6702 *Charges fiscales estimées* avec pour contrepartie le compte 4500 *Impôts belges sur le résultat*. Dans l'exercice suivant (N+1), à la clôture de la convention de transfert intra-groupe, le compte 4500 *Impôts belges sur le résultat* doit être débité avec pour contrepartie la comptabilisation d'une dette envers la société du groupe avec laquelle la convention de transfert intra-groupe a été conclue.

Dans le chef du bénéficiaire de la compensation, le montant reçu représente en principe la compensation de la consommation d'une latence fiscale active. Toutefois, dans des comptes statutaires belges, une latence fiscale active ne se traduit pas au bilan comme un élément d'actif. En outre, la compensation n'est pas en fonction du montant de la perte fiscale de la société qui reçoit la compensation, mais uniquement en fonction de l'économie d'impôt réalisée par la société qui applique la *déduction des transferts intra-groupe*. Dans la pratique, il est même possible que la société, agissant en tant que contrepartie de la société qui a appliqué la *déduction des transferts intra-groupe*, augmente sa base imposable dans la convention de transfert intra-groupe et, de ce fait, doive payer des impôts immédiatement.

La compensation reçue (ou à recevoir) n'est donc pas le résultat d'impôts déjà payés et ne peut pas non plus être qualifiée de crédit d'impôt. La compensation reçue ne peut dès lors pas être comptabilisée comme une régularisation d'impôts déjà payés et n'est donc pas reprise au compte 77 *Régularisations d'impôts et reprises de provisions fiscales*. La compensation est

comptabilisée au compte 764 *Autres produits d'exploitation non récurrents*.

Un exemple accompagne l'avis. Il eût probablement été utile d'envisager dans l'avis l'impact de la problématique pour les actionnaires minoritaires.

Avis CNC 2019/07 - Traitement comptable de l'émission d'un emprunt obligatoire

Par cet avis, la CNC entend répondre à une demande d'interprétation des dispositions légales inhérentes au traitement comptable des frais, des primes d'émission et des pertes à l'émission liés à un emprunt obligatoire.

Après avoir rappelé que les emprunts obligataires peuvent être définis comme une forme spéciale d'emprunt composé de plusieurs titres négociables (appelés « obligations ») conférant les mêmes droits de créance pour une même valeur nominale et le contenu de l'art. 3:51 A.R. CSA, la CNC précise :

- S'agissant des frais d'émission d'emprunt¹⁶ l'article 3:37 AR CSA prévoit que « *les frais d'établissement font l'objet d'amortissements appropriés, par tranches annuelles de vingt pour cent au moins des sommes réellement dépensées. Toutefois, l'amortissement des frais d'émission d'emprunts peut être réparti sur toute la durée de l'emprunt* » et que la société peut également décider de ne pas les activer ;
- S'agissant des primes d'émission et de remboursement, elles représentent une charge ou un produit dans le chef de la société¹⁷. C'est à l'organe d'administration

¹⁶ Ils représentent les dépenses engagées à l'occasion de l'émission d'un emprunt obligatoire. On y trouve les frais de banques, de notation, de publicité. Ils sont portés sous la rubrique 201 *Frais d'émission d'emprunts* parmi les *Frais d'établissement* s'ils ne sont pas portés directement au compte de résultats.

¹⁷ Pour les emprunts contractés avant le 31 décembre 1991, cette charge était considérée comme une « prime de remboursement » et portée sous le compte 201 « *Frais d'émissions d'emprunts et primes de remboursement* ». L'arrêté royal du 30 décembre 1991 a supprimé dans l'intitulé du compte 201, les mots « et primes de remboursement ». Cela signifie que pour les contrats conclus après le 31 décembre 1991, les primes (d'émission et/

qu'il revient de définir les conditions d'émission d'un emprunt obligatoire.

L'avis est accompagné d'un exemple.

Il n'aborde pas en revanche le traitement comptable des emprunts perpétuels notamment quant à l'amortissement de leurs frais d'émission.

Avis CNC 2019/08 - Traitement comptable du crowdfunding

Le crowdfunding (ou « financement participatif ») consiste à faire appel au grand public (une communauté d'investisseurs) par le biais d'un site internet interactif (une plate-forme) et avec l'aide des réseaux sociaux, afin (i) de collecter des fonds en vue du financement de projets spécifiques, ceux-ci pouvant être de nature associative, philanthropique, artistique, culturelle ou entrepreneuriale, (ii) de financer des start-ups ou encore (iii) de développer des innovations ou des entreprises en phase de croissance.

Dans cet avis particulièrement utile compte tenu du développement de cette formule de financement, la CNC envisage les différents types de crowdfunding que sont le don (simple/ avec contrepartie), le prêt financier (rémunéré ou non) et l'investissement financier (invoice trading, profit-sharing-based crowdfunding, Investment crowdfunding et notes participatives) et leur traitement comptable.

L'avis est accompagné d'écritures comptables. On notera à cet égard que dans le cas du don, la CNC préconise que le bénéficiaire de celui-ci l'enregistre en faisant usage du compte 764 *Autres bénéfiques d'exploitation non récurrents*. Il semble permis de se demander si le compte 769 *Autres produits financiers non récurrents* n'aurait pas été plus adéquat pour traduire cette opération de financement.

ou de remboursement) ne sont plus portées à l'actif du bilan et donc assimilables aux « Frais d'établissement » mais doivent être créditées progressivement au compte d'emprunt.

Avis CNC 2019/09 - Entreprises soumises à l'obligation comptable¹⁸

Par cet avis, la CNC vise à préciser quelles entités sont qualifiées d'*entreprise soumise à obligation comptable* au sens du CDE et à partir de quel moment.

Ce faisant la CNC clarifie la portée des articles I.1., I.5. et III.82, § 2 du CDE tout en accordant une attention particulière à la période de transition prévue par la loi du 15 avril 2018 pour les organisations existantes qui sont considérées comme des *entreprises soumises à l'obligation comptable* depuis le 1er novembre 2018, sans avoir été obligées jusque lors de se conformer aux obligations comptables prévues au chapitre 2 du titre 3 du livre III du CDE.

La CNC attire en particulier l'attention sur le fait que toute personne physique exerçant une activité professionnelle à titre indépendant en Belgique est désormais, en principe¹⁹, une entreprise soumise à l'obligation comptable, que, sauf exceptions²⁰, toute personne morale de droit belge est en principe considérée comme une entreprise soumise à l'obligation comptable, que les organisations sans personnalité juridique ne doivent pas toutes

être considérées comme des entreprises dans le sens de la notion générale d'entreprise et enfin qu'une entreprise constituée selon le droit étranger possédant une ou plusieurs succursales en Belgique est considérée comme étant soumise à l'obligation comptable, étant entendu que les obligations comptables du CDE ne s'appliquent qu'à leurs succursales établies en Belgique²¹.

Différents exemples illustrent l'avis.

Avis CNC 2019/10 - Obligations relatives au droit comptable et au droit des comptes annuels incombant aux professions libérales

Dans cet avis qui s'inscrit directement à la suite de l'avis CNC 2019/09, la Commission se penche plus particulièrement sur les obligations comptables applicables aux personnes physiques qui exercent une profession libérale, sans se prononcer sur la façon dont les titulaires de professions libérales doivent remplir leurs obligations fiscales.

En ce qui concerne la date de début des obligations comptables, une distinction est opérée en fonction de la date de début de l'activité professionnelle à titre indépendant.

1. Une personne physique exerçant une profession libérale qui n'a entamé une activité professionnelle à titre indépendant en Belgique qu'à partir du 1er novembre 2018 est soumise avec effet immédiat dès la date de début de ses activités aux obligations comptables reprises au Livre III, Titre 3, Chapitre 2 du CDE.
2. Une personne physique qui exerçait déjà une activité professionnelle à titre indépendant avant le 1er novembre 2018, doit se conformer aux obligations comptables reprises au Livre III, Titre 3, Chapitre 2 du CDE dès le premier exercice qui débute au plus tôt le 1er mai 2019.

18 Sur ce thème, voy. aussi J.P. VINCKE, « L'extension des obligations comptables aux personnes morales de droit privé après la loi du 15 avril 2018 et l'arrêté royal du 21 octobre 2018 », TAA, n° 64, 2019, p. 74.

19 A l'exception de l'exercice d'un ou de plusieurs mandats d'administration ; l'exploitation d'une entreprise agricole ou horticole et la prestation de services à des particuliers par le biais d'une plateforme électronique agréé pour autant que ces revenus ne soient pas considérés comme des revenus professionnels d'un point de vue fiscal (économie participative).

20 Les personnes morales de droit public qui ne proposent pas de biens ou de services sur un marché ; les entreprises qui ont pour unique objet l'exploitation d'une entreprise agricole ou horticole à l'exception des entreprises qui sont soumises à l'impôt des sociétés ; les associations visées à l'article 1er, 1°, de la loi du 4 juillet 1989 relative à la limitation et au contrôle des dépenses électorales engagées pour les élections des Chambres fédérales, ainsi qu'au financement et à la comptabilité ouverte des partis politiques ; les associations et fondations soumises, en raison de la nature des activités qu'elles exercent à titre principal, à des règles particulières, résultant d'une législation ou d'une réglementation publique, relatives à la tenue de leur comptabilité et à leurs comptes annuels, pour autant qu'elles soient au moins équivalentes à celles prévues en vertu du CDE.

21 Voy. aussi l'avis 2019/02.

Pour le surplus, l'avis contient des développements qui, s'ils ne sont pas innovants, constituent néanmoins d'utiles précisions.

Il confirme tout d'abord que la forme de la comptabilité à tenir par une personne physique exerçant une profession libérale est déterminée selon que le montant des *recettes autres que non récurrentes* du dernier exercice, à l'exclusion de la TVA, excède ou non 500.000 EUR.

Si les recettes autres que non récurrentes du dernier exercice, le cas échéant à l'exclusion de la TVA, excèdent 500.000 EUR, la personne physique exerçant une profession libérale est tenue de tenir une comptabilité en partie double et de se conformer, en ce qui concerne la forme et le contenu des comptes annuels, aux dispositions y relatives du Code des sociétés et des associations et de l'arrêté royal du 29 avril 2019 portant exécution du Code des sociétés et des associations.

Si les recettes autres que non récurrentes du dernier exercice, le cas échéant à l'exclusion de la TVA, s'élèvent tout au plus à 500.000 EUR, la personne physique exerçant une profession libérale est autorisée à tenir une comptabilité simplifiée. L'obligation d'établissement d'un inventaire annuel et de comptes annuels internes découle du CDE. La CNC relève à bon droit que dans l'état actuel de la législation comptable, il n'existe aucune condition de forme expresse pour les comptes annuels internes d'une entreprise soumise à l'obligation comptable qui tient une comptabilité simplifiée mais souligne néanmoins, à juste titre, que l'absence de règles d'évaluation spécifiques ne saurait toutefois justifier que l'inventaire soit établi de manière arbitraire. Pour être régulière, une comptabilité doit être vérifiable. Dans cette optique, les données et états résultant du traitement de l'information comptable doivent toujours pouvoir être vérifiés a posteriori. Ceci implique non seulement que chaque opération puisse être suivie de son origine à son dénouement, mais également qu'il soit possible de remonter aux documents justificatifs.

S'agissant de la tenue de la comptabilité, la CNC fait référence à l'avis 174/1 relatif aux principes d'une comptabilité régulière dont l'importance majeure exigerait, à notre sens, qu'il soit enfin mis à jour pour tenir compte des différentes dispositions légales et réglementaires ainsi que des avis publiés depuis son adoption il y a maintenant plus de 20 ans.

Enfin, les comptes annuels internes de la personne physique exerçant une profession libérale ne doivent pas être déposés, ni être publiés.

Avis CNC 2019/11 - La comptabilité simplifiée des personnes physiques, sociétés simples, sociétés en nom collectif et sociétés en commandite : critère de taille – définition du chiffre d'affaires

Dans cet avis, la Commission s'attarde sur le critère de taille – en l'occurrence le chiffre d'affaires s'il n'excède pas 500.000 EUR à l'exclusion de la TVA – permettant à certaines entreprises soumises à l'obligation comptable²² de tenir une comptabilité simplifiée.

Pour les entreprises qui tiennent une comptabilité selon les règles usuelles de la comptabilité en partie double, le chiffre d'affaires est défini à l'article 3:90, I.A. de l'arrêté royal du 29 avril 2019 portant exécution du Code des sociétés et des associations comme étant le montant des ventes de biens et des prestations de services à des tiers, relevant de leur activité habituelle.

Par contre, les entreprises qui tiennent une comptabilité simplifiée doivent, en vertu de l'article I.1, alinéa 1^{er}, 16^o du CDE, entendre par *chiffre d'affaires* le montant des *recettes autres que non récurrentes*, à l'exclusion de la TVA. Dans ce cas, le terme *recettes* désigne toutes les recettes, qu'elles constituent ou non un *produit* conformément à la pratique d'une

²² A savoir les personnes physiques qui exercent une activité professionnelle à titre indépendant ; les organisations sans personnalité juridique ; les sociétés en nom collectif (SNC) et les sociétés en commandite (SComm).

comptabilité selon les règles de la comptabilité en partie double.

Si l'exercice a une durée inférieure ou supérieure à douze mois²³, le calcul est opéré au prorata du nombre de mois que compte cet exercice. De l'avis de la Commission, le nombre de mois que compte un exercice inférieur ou supérieur à douze mois pris en compte pour le calcul correspond au nombre de mois effectivement écoulés.

Dans le premier exercice où elle est soumise à l'obligation comptable, l'entreprise peut tenir une comptabilité simplifiée s'il ressort des prévisions faites de bonne foi que le seuil de 500.000 EUR ne sera pas dépassé au cours du premier exercice.

La constatation du dépassement ou non du seuil pour le chiffre d'affaires a lieu à la date de clôture du dernier exercice clôturé. Si, à cette date, le seuil de 500.000 EUR n'a pas été dépassé, l'entreprise soumise à l'obligation comptable peut se contenter de tenir une comptabilité simplifiée. Ce choix s'offre chaque année aux entreprises soumises à l'obligation comptable, quelle que soit la comptabilité utilisée l'année précédente.

La CNC rappelle finalement, comme dans l'avis 2019/10, que dans l'état actuel de la législation comptable, il n'existe aucune condition de forme expresse pour les comptes annuels d'une entreprise soumise à l'obligation comptable qui tient une comptabilité simplifiée. L'absence de règles d'évaluation spécifiques ne saurait toutefois justifier que l'inventaire soit établi de manière arbitraire. Pour être régulière, une comptabilité doit être vérifiable ainsi que le précise l'avis 174/1 relatif aux principes d'une

²³ Il nous paraît que les mots « d'une comptabilité simplifiée » et « *van een vereenvoudigde boekhouding* » devraient être omis au point 11 des versions en français et en néerlandais dudit avis au motif que la règle de la proratisation prévue à l'art. 2 de l'AR portant exécution du CDE s'applique quelle que soit la comptabilité tenue. Pour ce qui concerne la formulation erronée de l'art. 2 susvisé, voy. *infra* notre commentaire relatif à l'avis 2019/12.

comptabilité régulière. Dans cette optique, les données et états résultant du traitement de l'information comptable doivent toujours pouvoir être vérifiés à posteriori. Ceci implique non seulement que chaque opération puisse être suivie de son origine à son dénouement, mais également qu'il doit être possible de remonter aux documents justificatifs.

Finalement la Commission rappelle que :

- les personnes physiques qui exercent une activité professionnelle à titre indépendant ne sont pas tenues de publier leurs comptes annuels ;
- les organisations sans personnalité juridique ne sont pas tenues de publier leurs comptes annuels ;
- les SNC et les SComm ne sont pas tenues de publier leurs comptes annuels si tous les associés à responsabilité illimitée sont des personnes physiques ;
- les SNC et les SComm ne sont pas tenues de publier leurs comptes annuels si elles sont considérées comme une petite société.

Avis CNC 2019/12 - Critères de taille des associations et fondations - schéma des comptes annuels - budget

Par cet avis, la Commission entend clarifier l'application des critères de taille par une A(I)SBL ou fondation et la forme correspondante des comptes annuels à déposer. Pour ce qui concerne les modalités pratiques de la tenue d'une comptabilité simplifiée ou d'une comptabilité en partie double par une A(I)SBL ou fondation, la CNC renvoie à l'avis 174/1 relatif aux principes d'une comptabilité régulière dont il a déjà été dit que l'importance majeure exigerait, à notre sens du moins, qu'il soit enfin mis à jour pour tenir compte des différentes dispositions légales et réglementaires ainsi que des avis publiés depuis son adoption il y a maintenant plus de 20 ans.

L'avis est formulé relativement aux ASBL mais s'applique *mutatis mutandis* aux AISBL et aux fondations.

Après avoir rappelé les critères de taille de la petite ASBL et de la micro ASBL et qu'une ASBL n'est jamais tenue d'établir des comptes consolidés de sorte que les critères de taille d'une ASBL ne doivent jamais être appliqués sur une base consolidée ou selon la méthode agrégée, la CNC précise successivement que pour une ASBL tenant une comptabilité en partie double :

- le seuil déterminant de 100 travailleurs n'est plus d'application pour déterminer si une ASBL doit établir et déposer ses comptes annuels selon le schéma complet et que le nombre moyen de travailleurs occupés est égal au nombre moyen des travailleurs exprimé en équivalents temps plein inscrits à la banque de données DIMONA à la fin de chaque mois de l'exercice comptable. S'agissant des travailleurs employés par l'ASBL qui n'est pas soumise à l'obligation d'inscription à la banque de données DIMONA, le nombre de travailleurs occupés en moyenne est égal au nombre moyen des travailleurs exprimés en équivalents temps plein inscrits au registre général du personnel ou dans un document équivalent à la fin de chaque mois de l'exercice concerné ;
- le *chiffre d'affaires* correspond au montant, hors TVA, des ventes de biens et des prestations de services à des tiers, relevant de l'activité habituelle de l'ASBL, de l'AISBL ou de la fondation, déduction faite des réductions commerciales sur ventes (remises, ristournes et rabais). Lorsque plus de la moitié des produits résultant de l'activité normale d'une ASBL sont des produits non visés par la définition du poste *chiffre d'affaires*, il y a lieu, pour l'évaluation de la taille d'une ASBL, d'entendre par *chiffre d'affaires*, le total des produits d'exploitation et financiers à l'exclusion des produits non récurrents. Lorsque la durée d'un exercice est exceptionnellement inférieure ou supérieure

AINSI QUE NOUS L'AVIONS DÉJÀ MIS EN EXERGUE RELATIVEMENT À L'AVIS 2017/03 DANS UNE CHRONIQUE PRÉCÉDENTE, LA CNC NE SEMBLE PAS AVOIR DÉTECTÉ L'ERREUR QUI FIGURAIT DÉJÀ À L'ARTICLE 15, § 1^{ER} C. SOC. ET QUE L'ON RETROUVE DésORMAIS TANT À L'ARTICLE 1:24, § 4 CSA QU'À L'ARTICLE 2 DE L'ARRÊTÉ ROYAL PORTANT EXÉCUTION DU CDE (AVIS 2019/12)

à douze mois, le montant du chiffre d'affaires est, indique la CNC, multiplié – pour l'évaluation du critère du chiffre d'affaires – par une fraction dont le dénominateur est douze et le numérateur le nombre de mois compris dans l'exercice considéré, tout mois commencé étant compté pour un mois complet. Ainsi que nous l'avions déjà mis en exergue relativement à l'avis 2017/03 dans une chronique précédente²⁴, la CNC ne semble pas avoir détecté l'erreur qui figurait déjà à l'art. 15, § 1^{er} du Code des sociétés et que l'on retrouve désormais tant à l'art. 1:24, § 4 du CSA qu'à l'art. 2 de l'arrêté royal portant exécution du CDE. Un exemple simple permet d'illustrer l'erreur. Dans l'hypothèse où une association aurait réalisé un chiffre d'affaires de 15.000.000 EUR au cours d'un exercice de quinze mois (soit 1.000.000 EUR par mois), la mise en œuvre de la disposition la conduit à déterminer que son chiffre d'affaires est de 18.750.000 EUR (soit 1.562.500 EUR par mois) pour un exercice de 12 mois du fait de la multiplication de 5.000.000 EUR par la fraction 15/12 ;

24 TAA, n° 61, 2018, p. 65.

- Le fait de dépasser ou de ne plus dépasser plus d'un des trois critères visés à l'article 1:28, § 1^{er} du CSA, respectivement article 1:29, § 1^{er} du CSA, n'a d'incidence que si cette circonstance se produit pendant deux exercices consécutifs (principe de « cohérence »). Pour le premier exercice, les chiffres pour l'application des critères de taille doivent dès lors faire l'objet d'une estimation de bonne foi.

Les petites ASBL, y compris les micro-ASBL, peuvent tenir une comptabilité simplifiée et établir et publier leurs comptes annuels conformément à un modèle simplifié si, à la date du bilan du dernier exercice clôturé, elles ne dépassent pas plus d'un des critères suivants :

1. nombre de travailleurs en moyenne annuelle de 5 ;
2. 334.500 euros pour le total des recettes, autres que non récurrentes, hors taxe sur la valeur ajoutée ;
3. 1.337.000 euros pour le total des avoirs ;
4. 1.337.000 euros pour le total des dettes.

La forme des comptes annuels de l'ASBL est fixée par des dispositions du CDE et du CSA, et de leurs arrêtés d'exécution.

Les comptes annuels d'une ASBL doivent être déposés dans les trente jours de leur approbation par les administrateurs, afin d'être versés au dossier de l'association. Ce dossier est tenu au greffe du tribunal de l'entreprise du siège de l'ASBL. Les comptes annuels parviennent audit greffe soit directement, soit par l'intermédiaire de la Banque nationale de Belgique. La CNC précise dans son avis les modalités de dépôt dont on sait qu'elles dépendent de la taille de l'ASBL²⁵.

Enfin, toute ASBL doit établir un budget chaque année. Celui-ci doit être soumis pour approbation à l'assemblée générale dans les six

mois de la date de clôture du dernier exercice clôturé. L'établissement de ce budget n'est pas soumis à des conditions de forme. La CNC relève que l'organe d'administration de toute ASBL, quelle que soit sa taille, est tenu d'exposer la situation financière et l'exécution du budget lors de l'assemblée générale ordinaire. Dans cette perspective, il peut être utile que le budget soit établi selon la même forme que celle des comptes annuels de l'ASBL.

Avis CNC 2019/13 - Règle du prorata de l'article 18 CIR 92 en cas de remboursement d'apport/réduction de capital

Jusqu'au 31 décembre 2017, une réduction de capital pouvait être effectuée en exonération d'impôt si et dans la mesure où l'assemblée générale décidait d'imputer la réduction sur le capital fiscalement libéré. Depuis le 1^{er} janvier 2018, les actionnaires ne peuvent plus déterminer librement cette imputation fiscale. Celle-ci se fait désormais sur la base d'une fiction légale (art. 18, al. 2 à 6, CIR 92). Les remboursements de capital décidés par une assemblée générale ordinaire depuis le 1^{er} janvier 2018 entraînent l'attribution d'un dividende imposable lorsque la société distributrice dispose de certaines réserves.

Le législateur a cependant prévu la possibilité d'une application « volontaire » des nouvelles mesures visées à l'article 18, al. 2 à 6 du CIR 92. Dans ce cas, la CNC indique que le montant des dividendes est déterminé sur la base de la décision de l'assemblée générale. L'application « volontaire » implique que la distribution projetée est répartie *ab initio* en une partie imputée sur le capital fiscalement libéré et en une partie imputée sur les réserves, conformément aux dispositions fiscales. Une telle situation a l'avantage de faire correspondre la situation fiscale et la situation comptable sans devoir effectuer ultérieurement des corrections dans la déclaration à l'impôt des sociétés. Ainsi, il n'y a aucune discordance entre les deux éléments.

²⁵ On rappellera pour autant que de besoin que les articles 3:186 à 3:192 de l'AR CSA ne trouvent pas à s'appliquer aux associations pouvant tenir une comptabilité simplifiée, celles-ci n'ayant pas, en vertu du CSA et comme c'était précédemment le cas, à déposer leurs comptes auprès de la BNB.

L'objectif de l'avis est donc de clarifier la possibilité offerte par la loi d'une application « volontaire » des nouvelles mesures visées à l'article 18, al. 2 à 6 du CIR 92.

La CNC précise que son avis se base, pour les écritures comptables, sur la circulaire 2018/C/103 publiée le 2 août 2018 par le SPF Finances, soit avant l'entrée en vigueur du nouveau Code des sociétés et des associations qui distingue dorénavant les sociétés avec capital et les sociétés sans capital. La loi du 17 mars 2019 *adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations* vise en principe à assurer la neutralité de ce nouveau code sur le plan fiscal et non à apporter des modifications fiscales de fond. Le régime prévu par la loi du 25 décembre 2017 est donc resté inchangé.

L'avis décrit principalement le cas d'une réduction de « capital » dans le chef d'une société ayant un capital. Cependant, les règles comptables décrites dans l'avis sont d'application *mutatis mutandis* aux sociétés sans capital.

Avis CNC 2019/14 - Passage de la SPRL à capital à la SRL sans capital²⁶

Dans cet avis, la CNC explique la méthode de comptabilisation d'un apport hors capital en portant une attention particulière au passage de la SPRL à capital à la SRL sans capital.

La CNC commence par rappeler que 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 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.

En cas d'apport dans une SRL créée à partir du 1^{er} mai 2019 ou dans une société devenue SRL, l'apport en capitaux propres 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*.

En cas d'apport dans une SPRL existante qui devient une SRL, la règle générale veut qu'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 »²⁷, 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. La CNC

²⁶ Voy. en outre J. P. VINCKE et J. LERMINIAUX, « Conséquences comptables du passage de SPRL vers SRL ou de SCRL vers SC », *Actualité comptable* (année 36, n° 18 du 30 septembre au 6 octobre 2019, p. 1).

²⁷ Les SPRL bénéficiaient de la possibilité de se soumettre de manière anticipée aux dispositions du CSA.

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). (...)

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.

Les écritures comptables requises par la conversion sont présentées dans l'avis.

Avis CNC 2019/15 - Valeur d'acquisition d'un élément d'actif obtenu en échange d'une contrepartie autre qu'en espèces

Par cet avis, la CNC vise à clarifier la méthode de comptabilisation d'un élément d'actif obtenu en échange d'une contrepartie autre qu'en espèces (cession d'un élément d'actif ou prestation d'un service). Il s'agit de l'application de l'article 3:14 de l'arrêté royal portant exécution du Code des sociétés et des associations (ci-après : AR CSA) qui est repris de l'article 36 de l'AR C. Soc.²⁸ L'article 3:14 de l'AR CSA s'applique tant aux sociétés qu'aux associations et fondations qui tiennent une comptabilité en partie double. Cet article ne porte pas sur les règles d'évaluation à utiliser en cas d'échange d'un service contre un service.

La CNC précise qu'il faut entendre par « valeur de marché » le montant pour lequel un élément d'actif peut être négocié ou une convention de services peut être conclue entre des parties indépendantes, bien informées, qui concluent une transaction de leur plein gré et que si l'opération d'échange s'accompagne du versement d'une soulte en espèces, celle-ci fait partie de la contrepartie. La valeur d'acquisition de l'élément d'actif reçu en échange équivaut donc à la valeur de marché de l'actif cédé²⁹ en échange ou de la prestation de service augmentée de la soulte en espèces versée au cocontractant ou diminuée de la soulte reçue du cocontractant.

Si la valeur de marché de l'élément d'actif cédé en échange ou de la prestation de service est difficilement déterminable, alors que celle de l'élément d'actif acquis l'est aisément car bénéficiant d'un marché effectif, il convient de prendre comme valeur d'acquisition la valeur de marché de l'élément d'actif acquis. La CNC souligne que les valeurs susmentionnées doivent être évaluées à la date de l'échange. Il s'agit de la date à laquelle le contrat d'échange a été conclu et non de la date de transfert effectif des biens ou de prestation effective des services.

L'avis remplace l'avis 2013/7 *Traitement comptable des opérations d'échange* et contient différents exemples.

²⁸ L'alinéa 2 de l'art. 3:14 de l'AR CSA prévoit que « Le prix d'acquisition d'un élément d'actif obtenu en échange d'une contrepartie autre qu'en espèces est la valeur de marché de cette contrepartie ; si cette valeur n'est pas aisément déterminable, le prix d'acquisition est la valeur de marché de l'élément d'actif obtenu. Ces valeurs sont estimées à la date de l'échange. ».

²⁹ La traduction en français de la deuxième phrase du point 8 de l'avis mériterait à cet égard d'être revue.

Samenvatting

Dit artikel heeft als doel om adviezen uitgebracht door de Commissie voor Boekhoudkundige Normen in 2019 kort te becommentariëren.

Vanuit een algemeen standpunt kunnen deze adviezen goedkeuring wegdragen.

Summary

This contribution aims to briefly comment the opinions issued by the Belgian Accounting Standards Board in 2019.

From a general point of view, these opinions may be approved.