COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2020/13 – Passage de la société coopérative à capital à la société sans capital

Avis du 30 septembre 2020[1]

I. Introduction
II. Modification de la forme juridique
A. SCRL répondant à la définition d'une société coopérative de l'article 6:1, CSA
B. SCRL ne répondant pas à la définition d'une société coopérative de l'article 6:1, CSA
C. SCRI
III. Le capital devient de l'apport hors capital
A. SCRL répondant à la définition d'une société coopérative de l'article 6:1, CSA
1. Règle générale
2. Part fixe du capital et réserve légale
3. Partie variable du capital
4. Ecritures comptables
B. SCRL ne répondant pas à la définition d'une société coopérative de l'article 6:1, CSA
C. SCRI
IV. Apport ou augmentation de l'apport au sein d'une SC créée à partir du 1er mai 2019 ou d'une société transformée en une SC au sens du CSA
V. Part de retrait - démission à charge du patrimoine social

I. Introduction

1. La loi du 23 mars 2019 introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses a limité le nombre de formes de société. La société coopérative (SC) est une des formes qui ont été maintenues. Lors de la rédaction du Code des sociétés et des associations (ci-après : CSA), la législateur a toutefois de nouveau réservé la forme juridique de la SC exclusivement aux sociétés qui mènent une entreprise sur la base d'un modèle coopératif.[2]

2. Les formes juridiques de la société coopérative à responsabilité limitée (SCRL) et de la société coopérative à responsabilité illimitée (SCRI), définies dans le Code des sociétés (C.Soc.), ont été abrogées. Les sociétés qui existaient au 1er mai 2019 et qui possédaient le forme juridique d'une SCRL ou d'une SCRI doivent donc être transformées en une des formes maintenues, ou sont transformées de plein droit.

3. La flexibilité prévue par le CSA pour la société à responsabilité limitée (SRL) implique que les entreprises qui ont été constituées sous le C.Soc. dans la forme juridique d'une SCRL et qui ne mènent pas une entreprise sur la base d'un modèle coopératif, deviendront des SRL, à moins qu'elles choisissent une autre forme juridique.

4. Le présent avis clarifie, en complément de l'avis CNC 2019/14 - Passage de la SPRL à capital à la SRL sans capital, les conséquences sur le plan comptable pour les SCRL et SCRI de leur passage d'une société à capital à une société sans capital.

5. L'avis traite essentiellement du Chapitre IV, Section II Dispositions transitoires et entrée en vigueur de la loi du 23 mars 2019 introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses[3], tel que modifié par les articles 234 et 235 de la loi du 28 avril 2020 transposant la directive (UE) 2017/828 du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2017 modifiant la directive 2007/36/CE en vue de promouvoir l'engagement à long terme des actionnaires, et portant des dispositions diverses en matière de sociétés et d'associations (1)[4]. La Commission n'abordera pas la transformation d'une société en application du Livre XII La transformation des sociétés du C.Soc. ou en application de Livre 14 Transformation des sociétés, des associations et des fondations du CSA.

II. Modification de la forme juridique

A. SCRL répondant à la définition d'une société coopérative de l'article 6:1, CSA

6. Depuis le 1er janvier 2020, une SCRL qui répond à la définition d'une société coopérative de l'article 6:1, CSA est transformée de plein droit en une SC soumise au CSA. A partir de ce moment, les dispositions impératives du CSA relatives aux SC trouvent à s'appliquer de plein droit. Les dispositions complémentaires du CSA doivent seulement être appliquées si elles ne sont pas écartées par des dispositions statutaires contraires. La société doit adapter ses statuts aux dispositions du CSA lors de la première modification des statuts qui suit, mais au plus tard

le 1er janvier 2024. Les SCRL pouvaient également se soumettre avant le 1er janvier 2020 aux dispositions du CSA, sur base volontaire. Cette décision impliquait également une modification des statuts. Le CSA trouvait alors à s'appliquer à partir du jour de la publication de cette modification des statuts, mais au plus tard le 1er janvier 2020.[5]

B. SCRL ne répondant pas à la définition d'une société coopérative de l'article 6:1, CSA

7. Le 1er janvier 2020, ou à la date de la transformation en une SRL si cette date est antérieure au 1er janvier 2020, les dispositions impératives du CSA qui s'appliquent aux SRL s'appliquent aux SCRL ne répondant pas à la définition d'une société coopérative de l'article 6:1, CSA.[6] Ceci vaut pour toutes les dispositions impératives qui s'appliquent aux SRL, à l'exception du livre 2, titre 7 Résolution des conflits internes et du livre 5, article 5:1, titre 5 Du patrimoine de la société et titre 6 Démission et exclusion à charge du patrimoine social du CSA.[7]

8. La plupart des dispositions du C.Soc. continuent donc à s'appliquer à ces SCRL, et ce jusqu'à leur transformation en une autre forme juridique, au plus tard le 31 décembre 2023. La Commission fait remarquer que, tant qu'elles n'ont pas été transformées, les SCRL ne répondant pas à la définition d'une société coopérative de l'article 6:1, CSA sont régies par les règles prévues par le C.Soc. en ce qui concerne les démissions et les exclusions de la société. Les tests de distribution formels ne trouvent donc pas à s'appliquer.[8]

9. Si une SCRL devient une SRL sur base volontaire, cette transformation a lieu sans recours à la procédure de transformation habituelle du droit des sociétés[9]. Cette transformation volontaire nécessite toutefois une modification des statuts[10] et donc l'intervention d'un notaire, mais pas l'établissement au préalable par l'organe d'administration d'un état[11] résumant la situation active et passive, ni l'établissement du rapport y afférent[12] par le commissaire, ou par un réviseur d'entreprises ou un expert-comptable désigné. La transformation sur base volontaire peut avoir lieu du 1er mai 2019 au 31 décembre 2023.

10. Une SCRL qui ne s'est pas transformée sur base volontaire au 1er janvier 2024, est convertie de plein droit en une SRL le 1er janvier 2024.[13] Dans ce cas, l'organe d'administration doit convoquer l'assemblée générale au plus tard le 30 juin 2024, en inscrivant à l'ordre du jour l'adaptation des statuts à la nouvelle forme juridique.[14]

11. La Commission fait remarquer que les SCRL peuvent se transformer sur base volontaire en une des formes juridiques réglées par le CSA. Il convient alors d'appliquer la procédure prévue au livre XII La transformation des sociétés du Code des sociétés, et non celle du chapitre correspondant du Code des sociétés et des associations. Si une SCRL se transforme en SA, la société reste une société à capital et la réserve légale continue d'exister.

C. SCRI

12. Lors de la préparation de la loi du 23 mars 2019 introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, le législateur a relevé que la SCRI a quasiment disparu en pratique.[15] Le législateur a toutefois également élaboré une réglementation spécifique pour les SCRI[16] en vue de leur conversion en raison de la suppression de leur forme juridique.

13. Le 1er janvier 2020, ou à la date de la transformation en une société en nom collectif (SNC) si cette date est antérieure au 1er janvier 2020, les dispositions impératives du CSA qui s'appliquent aux SNC trouvent à s'appliquer. Mis à part ces dispositions impératives du CSA qui s'appliquent aux SNC, les dispositions du C.Soc. continuent à s'appliquer aux SCRI jusqu'à leur conversion en une autre forme juridique. Si une SCRI devient une SNC sur base volontaire, cette transformation a lieu sans recours à la procédure de transformation habituelle du droit des sociétés[17]. La transformation sur base volontaire peut avoir lieu du 1er mai 2019 au 31 décembre 2023.

14. Une SCRI qui ne s'est pas transformée sur base volontaire au 1er janvier 2024, est convertie de plein droit en une SNC le 1er janvier 2024.[18] Dans ce cas, l'organe d'administration doit convoquer l'assemblée générale au plus tard le 30 juin 2024, en inscrivant à l'ordre du jour l'adaptation des statuts à la nouvelle forme juridique.[19]

III. Le capital devient de l'apport hors capital

15. Comme expliqué par la Commission dans l'avis CNC 2019/14 - Passage de la SPRL à capital à la SRL sans capital, les sociétés sans capital doivent utiliser le compte 11 Apport hors capital du plan comptable minimum normalisé (PCMN) pour les apports reçus ou attribués. Une distinction est alors opérée en fonction de la disponibilité ou non de l'apport.

A. SCRL répondant à la définition d'une société coopérative de l'article 6:1, CSA

1. Règle générale

16. Une SCRL qui existe au 1er mai 2019 et qui répond à la définition d'une société coopérative de l'article 6:1, CSA, est soumise, pour ce qui concerne les éléments constitutifs de son capital, aux dispositions du CSA à partir du 1er janvier 2020, ou à partir de la publication de la modification des statuts en cas d'opt-in[20]. Pour une SCRL qui tient sa comptabilité par année civile et qui n'a pas choisi un « opt-in », les derniers comptes annuels où il est question de capital sont les comptes annuels arrêtés au 31 décembre 2019.

2. Part fixe du capital et réserve légale

17. Depuis le 1er janvier 2020, ou à partir de la publication de la modification des statuts en cas d'opt-in, la partie libérée du capital fixe et la réserve légale sont converties, de plein droit et sans accomplissement d'aucune formalité, en un compte de capitaux propres statutairement

indisponible.

- La partie fixe du capital est alors transférée vers le compte 111 Apport indisponible hors capital ;
- et la réserve légale, vers le compte 1311 Réserves statutairement indisponibles.

18. La partie non libérée de la partie fixe 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.

19. Ce compte de capitaux propres statutairement indisponible peut être rendu disponible par après par le biais d'une modification des statuts.[21]

3. Partie variable du capital

20. La loi du 23 mars 2019 introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses prévoit uniquement un régime légal pour la partie fixe du capital de ces SCRL. La conversion de la partie variable du capital d'une SCRL en apport hors capital à la suite de la suppression de la notion de capital depuis le 1er janvier 2020, ou à partir de la publication de la modification des statuts en cas d'opt-in, est donc déterminée en fonction de ce qui est précisé dans les statuts. En accord avec les spécificités légales d'une SCRL et les règles du C.Soc. relatives au capital qui lui sont applicables, la partie variable du capital sera en principe disponible et sera donc comptabilisée au compte 110 Apport disponible hors capital.

21. La partie non libérée de la partie variable du capital est également convertie, mutatis mutandis, 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 disponible.

4. Ecritures comptables

22. Pour des rubriques concrètes, la Commission renvoie aux exemples repris à l'avis CNC 2019/14 – Passage de la SPRL à capital à la SRL sans capital.

B. SCRL ne répondant pas à la définition d'une société coopérative de l'article 6:1, CSA

23. Une SCRL qui existe au 1er mai 2019 et qui ne répond pas à la définition d'une société coopérative de l'article 6:1, CSA, est soumise, pour ce qui concerne les éléments constitutifs de son capital, aux dispositions du CSA seulement à partir du 1er janvier 2024[22], ou à partir de la publication de la modification des statuts en cas de transformation anticipée de la SCRL sur base volontaire.

24. Pour une SCRL qui ne répond pas à la définition d'une société coopérative de l'article 6:1, CSA, les derniers comptes annuels où il est question de capital sont les comptes annuels arrêtés au plus tard le 31 décembre 2023. Comme précisé ci-dessus, une SCRL qui ne répond pas à la définition d'une société coopérative de l'article 6:1, CSA est transformée de plein droit en une société à responsabilité limitée au plus tard le 1er janvier 2024, à moins qu'elle ait déjà adopté une autre forme juridique au moyen d'une modification des statuts.

25. Le traitement comptable susmentionné des éléments constitutifs du capital d'une SCRL qui répond à la définition d'une société coopérative de l'article 6:1, CSA s'applique par analogie. Comme mentionné au point 11, une SCRL qui ne répond pas à la définition d'une société coopérative au sens de l'article 6:1 du CSA, peut être transformée sur base volontaire en une autre forme juridique (p. ex. une SA) avant le 1er janvier 2024. S'il s'agit d'une transformation en une société à capital, le capital et la réserve légale continuent d'exister.

C. SCRI

26. La Commission relève que le législateur n'a pas prévu de dispositions explicites pour les éléments constitutifs du capital d'une SCRI à la suite de l'entrée en vigueur du CSA. Le traitement comptable de ces éléments est donc uniquement déterminé par les statuts. La Commission fait remarquer que le C.Soc. n'imposait toutefois pas d'exigences minimales de capitaux propres pour les SCRI.

- Si les dispositions statutaires prévoient que les apports sont indisponibles, ceux-ci doivent être comptabilisés au compte 111 Apport indisponible hors capital ;
- si les dispositions statutaires ne prévoient pas que les apports sont indisponibles, ceux-ci doivent être comptabilisés au compte 110 Apport disponible hors capital.

27. La partie non libérée du capital est également comptabilisée de la sorte. 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 disponible ou indisponible.

IV. Apport ou augmentation de l'apport au sein d'une SC créée à partir du 1er mai 2019 ou d'une société transformée en une SC au sens du CSA

28. Les SC créées après le 1er mai 2019 et les SCRL transformées en SC ne disposent pas de capital, mais d'apport. La rubrique I. Apport

comprend les capitaux apportés, qui se composent de la valeur conventionnelle de tous les apports réalisés par les actionnaires en espèces ou en nature[23], dans la mesure où ils n'ont pas encore été remboursés.

29. Les actionnaires existants et les nouveaux actionnaires peuvent souscrire à de nouvelles actions sans modification statutaire, le cas échéant dans les conditions prévues par les statuts.[24] L'organe d'administration est compétent pour statuer sur l'émission d'actions nouvelles, à moins que les statuts confèrent cette compétence à l'assemblée générale. L'organe d'administration ne peut émettre que des actions d'une classe déjà existante, à moins que l'assemblée générale, par une décision prise conformément aux règles relatives à la modification des statuts, n'ait spécialement habilité l'organe d'administration à émettre une nouvelle classe d'actions.[25]

30. L'apport en capitaux propres, effectué à l'occasion de la constitution ou d'une augmentation ultérieure de l'apport, doit, compte tenu de la spécificité de la SC, en principe être comptabilisé au compte 110 Apport disponible hors capital, et plus particulièrement au compte 1109 Autres. La SC est tout à fait libre de déterminer dans ses statuts un montant minimum pour la part fixe de l'apport, par exemple en vue de maintenir une réserve en cas de démission.

31. Sauf dispositions statutaires contraires, l'apport en capital doit immédiatement être intégralement libéré.[26] 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, est donc reprise correctement dans la comptabilité. Cette méthode de comptabilisation et de présentation est parfaitement conforme à l'utilisation habituelle du compte 101 Capital non appelé au sein d'une société à capital.[27] 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[28]. 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.[29]

V. Part de retrait - démission à charge du patrimoine social

32. Une des principales caractéristiques d'une société coopérative est son régime flexible de sortie, prévu tant par le C.Soc. que par le CSA. La sortie se fait à charge du patrimoine social.

33. La Commission consacrera un avis distinct au traitement comptable de la démission d'un actionnaire à charge du patrimoine social. La Commission souligne d'ores et déjà que le CSA permet également aux SRL de prévoir dans leurs statuts qu'une démission peut se faire à charge du patrimoine social. Une différence par rapport à la SC est que les actionnaires d'une SRL peuvent uniquement démissionner si les statuts le prévoient explicitement. Pour les SC, une démission est toujours possible, même si les statuts l'interdisent.[30]

34. Dans les sociétés coopératives, chaque actionnaire a la faculté, nonobstant toute disposition contraire, de démissionner à tout moment au cours de l'exercice social, dès la convocation de l'assemblée générale appelée à décider la transformation de la société.[31]

---

1 Le présent avis a été élaboré après la publication pour consultation publique d'un projet d'avis le 27 juillet 2020 sur le site de la CNC.

2 Est visé le modèle coopératif conformément aux principes coopératifs de l'International Cooperative Alliance (ICA), que l'on retrouve également dans le règlement n° 1435/2003 (exposé des motifs du projet de loi introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, DOC 54 3119/001, p.11).

3 MB, 4 avril 2019.

4 MB, 6 mai 2020.

5 Mais au plus tôt le 1er mai 2019 (article 39, § 1er, alinéa 2 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 la députée Leen DIERICK, le Vice-premier ministre et ministre de la Justice a affirmé que « rien n'empêche 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. ».

6 Article 41, § 1er, alinéa 1er de la loi du 23 mars 2019 introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses.

7 Article 41, § 1er, alinéa 1er de la loi du 23 mars 2019 introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses.

8 Les SCRL qui ne sont pas transformées de plein droit en SC le 1er janvier 2020 car elles ne répondent pas à la définition d'une société coopérative de l'article 6:1, CSA et qui ne se sont pas converties volontairement en une autre forme juridique, ne sont soumises au livre 2, titre 7 et livre 5, article 5:1, titres 5 et 6, CSA qu'à partir du 1er janvier 2024.

9 Procédure mentionnée au Livre XII La transformation des sociétés du C.Soc. ou au Livre 14 Transformation des sociétés, des associations et des fondations du CSA.

10 Article 41, § 4 de la loi du 23 mars 2019 introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses.

11 Visé à l'article 14:3, CSA.

12 Article 14:4, CSA.

13 Article 41, § 2, de la loi du 23 mars 2019 introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses.

14 Article 41, § 3, de la loi du 23 mars 2019 introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses.

15 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. 31.

16 Article 41 de la loi du 23 mars 2019 introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses.

17 Procédure mentionnée au Livre XII La transformation des sociétés du C.Soc. ou au Livre 14 Transformation des sociétés, des associations et des fondations du CSA. Toutefois, si une autre forme juridique est adoptée, la procédure prévue au livre XII du Code des sociétés doit être appliquée.

18 Article 41, § 2, de la loi du 23 mars 2019 introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses.

19 Article 41, § 3, de la loi du 23 mars 2019 introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses.

20 Les dispositions du CSA et de l'AR CSA entrent 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 le jour de l'entrée en vigueur. Toutefois, moyennant une modification de leurs statuts, les sociétés, associations et fondations peuvent décider de se soumettre à ces dispositions avant le 1er janvier 2020 (opt-in), et ce depuis le 1er mai 2019.

21 Est visé ici uniquement le compte de capitaux propres issu d'une conversion de capital et de réserve légale.

22 Articles 41, § 2 et 39, § 2, alinéa 3 de la loi du 23 mars 2019 introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, tel que modifié par l'article 234, 2° de la loi du 28 avril 2020 transposant la directive (UE) 2017/828 du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2017 modifiant la directive 2007/36/CE en vue de promouvoir l'engagement à long terme des actionnaires, et portant des dispositions diverses en matière de sociétés et d'associations. Voir également la question parlementaire du 11 décembre 2019 de Monsieur Servais Verherstraeten, Compte rendu intégral de la Commission de la Justice du 11 décembre 2019, CRIV 55 COM 072, p. 11 et 12.

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

24 Article 6:106, 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).

25 Article 6:108, CSA.

26 Articles 6:9 et 6:109, CSA.

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

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

29 Article 6:43, CSA.

30 Article 5:154, CSA pour les SRL et article 6:120, CSA pour les SC.

31 Article 14:8, § 5, CSA.