

COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2022/12 – Traitement comptable des opérations de scission de sociétés

Avis du 20 avril 2022¹ (mise à jour au 13 mars 2024)

- I. Introduction
- II. Principes généraux
 - A. Définition
- III. Traitement comptable dans le chef des sociétés participantes
 - A. Principe de continuité comptable
 - B. Répartition des fonds propres
 - C. Elimination des relations réciproques entre les sociétés participantes
 - D. Sûretés
 - E. Adaptation des règles d'évaluation
- IV. Traitement comptable dans le chef des actionnaires sociétés
- V. Exemples
 - A. Plus-values de réévaluation
 - B. Plus-values taxables de manière étalée ou subsides en capital
 - C. Présence de plus-values taxables de manière étalée ainsi que d'une autre sorte de réserves exonérées
 - D. Réserves de liquidation
 - E. L'une des sociétés bénéficiaires est actionnaire de la société scindée
 - F. Exigence de maintien du capital minimal

I. Introduction

1. A la suite de l'adoption du Code des sociétés et des associations (ci-après : CSA), la Commission des normes comptables a souhaité mettre à jour ses avis relatifs aux scissions afin de prendre en compte, d'une part, la suppression de la notion de capital dans les sociétés coopératives et dans les sociétés à responsabilité limitée et, d'autre part, l'introduction d'un régime relatif aux scissions d'associations et de fondations inspiré de celui applicable aux scissions de sociétés.
2. Le champ d'application du présent avis se limite aux scissions de sociétés dotées de la personnalité juridique soumises au droit belge et réalisées sous le régime de la neutralité fiscale. Par souci de clarté, la nouvelle réglementation applicable aux scissions d'associations et de fondations fera l'objet d'un avis distinct. Il en sera de même pour les scissions partielles et transfrontalières ainsi que pour les opérations effectuées par une société dont l'actif net comptable est négatif².
3. Le présent avis débute par un rappel de la définition et des caractéristiques des scissions et des principes généraux qui régissent le traitement comptable de ces opérations. Ces principes seront ensuite illustrés à travers différents exemples.
4. Le présent avis remplace l'avis CNC 2009/8 – Traitement comptable des opérations de scission.

II. Principes généraux

A. Définition

5. Sous l'angle du droit des sociétés, une opération de scission se définit par le transfert de l'intégralité du patrimoine d'une société (ci-après : « la société scindée » ou « à scinder »), activement et passivement, par suite d'une dissolution sans liquidation, à plusieurs autres sociétés (ci-après : « les sociétés bénéficiaires ») moyennant l'attribution d'actions de celles-ci aux actionnaires ou aux associés de la société dissoute et, le cas échéant, d'une soulte en espèces.
6. La scission peut avoir lieu au profit de sociétés existantes ou à constituer. Dans le premier cas, la scission est qualifiée de scission par absorption.³ Dans le second, on parle de scission par constitution de sociétés nouvelles.⁴ Lorsque les sociétés bénéficiaires comprennent, d'une part, une ou plusieurs sociétés existantes et, d'autre part, une ou plusieurs sociétés à constituer, la scission est qualifiée de scission mixte.⁵
7. Les sociétés bénéficiaires sont réputées continuer la personnalité juridique de la société scindée.

8. Lorsque l'une des sociétés bénéficiaires est une société dotée d'un capital, le montant de l'éventuelle soulte en espèces ne peut dépasser le dixième de la valeur nominale des actions attribuées, ou à défaut de valeur nominale, de leur pair comptable⁶. L'Exposé des motifs de la loi introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses précise que le pair comptable par action d'une société s'obtient en divisant le capital de cette dernière par le nombre d'actions existantes⁷. Si l'on se réfère à la définition du poste Capital donnée par l'article 3:89, § 2, I, 1° de l'arrêté royal portant exécution du Code des sociétés et des associations (ci-après : AR CSA) le numérateur de cette fraction correspond au « montant du capital, constitué de la partie du capital qui a été formée par (a) l'apport des actionnaires dans le capital, (b) le cas échéant l'incorporation de primes d'émission et (c) le cas échéant l'incorporation de plus-values de réévaluation actées ou de réserves; dans la mesure où elles n'ont pas été remboursées ou réduites via une réduction de capital ».

Exemple

La société A est une SA dont les fonds propres sont composés comme suit :

70 = apports effectués par les actionnaires
10 = plus-values de réévaluation incorporées au capital
20 = réserves incorporées au capital

Conformément à l'article 3:89, § 2, I, 1° de l'AR CSA, le capital de A vaut donc 100. Si ce capital est représenté par 100 actions, le pair comptable par action vaut $100/100 = 1$ par action.

9. Dans l'hypothèse où l'une des sociétés bénéficiaires est dépourvue de capital, la notion de pair comptable est, conformément aux articles 12:4, alinéa 2, et 12:5, alinéa 2, du CSA, assimilée à :

[...] la valeur d'apport, telle qu'elle résulte des comptes annuels, de tous les apports en numéraire ou en nature, consentis par les associés ou actionnaires, autres que les apports en industrie, le cas échéant augmentée des réserves qui, en vertu d'une disposition statutaire, ne peuvent être distribuées aux associés ou actionnaires que moyennant une modification des statuts, le tout divisé par le nombre d'actions ou de parts.

Le numérateur du pair comptable se compose donc des éléments suivants :

- la valeur d'apport, telle qu'elle résulte des comptes annuels, de tous les apports en numéraire et en nature des associés ou des actionnaires, autres que les apports en industrie ;

Comme pour le calcul du pair comptable par action dans une société dotée d'un capital, les apports même non intégralement libérés sont pris en compte. Il est donc nécessaire de prendre en compte le montant figurant au code 10/11 des comptes annuels qui comprend les parties disponibles et indisponibles de l'apport.

- les réserves qui en raison d'une disposition statutaire ne peuvent être distribuées que moyennant une modification des statuts ;

Il s'agit des réserves statutairement indisponibles visées au code 1311 des comptes annuels.

D'après les travaux préparatoires de la loi introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, « l'addition de ce poste est justifiée par la possibilité, dans une société dotée d'un capital, d'augmenter ce dernier par incorporation de réserves. Cette opération ne peut être purement et simplement transposée à la société sans capital puisque la loi n'impose plus quant aux fonds propres d'exigence en termes d'indisponibilité (sauf dans la SRL, pour les actions propres en portefeuille et en cas d'assistance financière). Dès lors que les sociétés sans capital peuvent décider volontairement de rendre statutairement indisponible une portion de leurs fonds propres excédant la valeur des apports originaux, il n'y a aucune raison de ne pas inclure dans le pair comptable, cette portion, qui correspond à une incorporation de réserves. »⁸.

L'exclusion des apports en industrie, difficilement évaluable, résulte du choix effectué tout au long de l'ensemble du projet de loi précité de ne pas leur reconnaître la qualité de fonds propres⁹.

Ce mode de calcul vise à assurer une équivalence avec la notion de pair comptable.¹⁰

Exemple

La société B est une SRL dont les fonds propres sont composés comme suit :

40 = apports effectués par les actionnaires en numéraire
10 = apports en nature
20 = apports en industrie
20 = réserves qui, en vertu d'une disposition statutaire, ne peuvent être distribuées aux associés ou actionnaires que moyennant une modification des statuts

Le nombre d'actions de la SRL est de 100.

Etant donné que l'apport en industrie n'est pas pris en compte, l'équivalent du pair comptable vaut $(40 + 10 + 20)/100 = 0,7$ par action.

Etant donné que cette définition de l'apport ne concerne que les SRL et les SC et non les S. Comm. et les SNC, il s'indique, de l'avis de la Commission, pour les cas où l'une des sociétés bénéficiaires revêt la forme de l'une de ces deux sociétés, de prendre comme base de calcul les composantes de l'apport mentionnées à l'article 3:89, § 2, I, 3^o de l'AR CSA, à savoir : « le patrimoine de la société qui est constitué de la valeur conventionnelle des valeurs libérées ou non encore libérées, le cas échéant comme fixé statutairement ».

10. La répartition des éléments d'actif et de passif ainsi que celle des droits des actionnaires de la société absorbée dans les sociétés bénéficiaires est librement déterminée dans le projet de scission¹¹. Il n'est donc pas requis que les éléments transférés constituent une branche d'activité au sens de l'article 12:11 CSA. De plus, la répartition des droits des actionnaires de la société scindée ne doit pas nécessairement avoir lieu proportionnellement aux droits qu'ils détenaient dans le capital de cette société ou, si cette dernière ne disposait pas d'un capital, à leur part dans ses capitaux propres¹².

III. Traitement comptable dans le chef des sociétés participantes

A. Principe de continuité comptable

11. Comme sous l'AR CSA, le traitement comptable des scissions par absorption, des scissions par constitution de nouvelles sociétés et des scissions mixtes est aligné sur celui des fusions par absorption ou par constitution de sociétés nouvelles¹³. Lorsque les opérations de scission répondent à la définition des articles 12:4 (scission par absorption), 12:5 (scission par constitution de sociétés nouvelles) et 12:6 CSA (scission mixte), elles doivent donc être impérativement comptabilisées selon le principe de continuité comptable. Il s'ensuit que les éléments d'actif et de passif et les droits en engagements apportés aux sociétés bénéficiaires de l'opération par la société scindée, en ce compris la partie des capitaux propres de la société scindée qui lui est transféré, devront être comptabilisés par la société bénéficiaire à la valeur pour laquelle ils étaient repris dans les comptes annuels de la société scindée à la date d'effet comptable de l'opération.

12. Lors du transfert des postes de bilan de la société scindée vers les sociétés bénéficiaires, il conviendra néanmoins d'être attentif au fait que les sociétés bénéficiaires soient ou non dotées d'un capital.

Si une société avec ou sans capital se scinde au profit d'une ou de plusieurs sociétés existantes de même type, les différentes rubriques des capitaux propres (capital/apport, plus-values de réévaluation, réserves, résultat reporté et subsides en capital) feront l'objet d'une simple addition et se retrouveront sous le même statut dans le bilan de la (des) société(s) bénéficiaire(s).

En cas de scission d'une société dotée d'un capital au profit d'une ou de plusieurs sociétés existantes sans capital, le capital de la première société, ainsi que sa réserve légale, seront convertis en apport disponible ou indisponible¹⁴ conformément à la décision de l'assemblée générale statuant sur la décision de scission, tandis que les postes suivants feront l'objet d'une simple addition¹⁵.

13. En revanche, si une société existante dotée d'un capital se voit transférer une partie du patrimoine d'une société sans capital, l'apport de la société sans capital de l'absorbée ne sera pas forcément converti en capital. Il pourrait tout aussi bien être ajouté au bilan sous le poste Autres dans l'apport en dehors du capital. Il conviendra donc de prévoir dans l'acte de scission vers quel poste du bilan l'apport de l'absorbée devra être transféré.

14. Le principe de continuité comptable connaît un certain nombre d'exceptions. Ces dernières visent les situations suivantes : le maintien de la valeur nominale des actions ou du pair comptable par action de l'une des sociétés bénéficiaires, la détention par la société scindée d'actions propres, l'octroi d'une soulte en argent en complément de l'échange d'actions, la détention par l'une des sociétés bénéficiaires des actions de la société scindée¹⁶.

15. En dehors de cette dernière hypothèse (infra points 57 et suivants), l'on peut donc s'attendre à ce que la scission réalisée en continuité comptable ne produise pas de résultat comptable¹⁷. Bien qu'une telle opération soit considérée comme une réalisation en droit commun, il n'en est pas de même en comptabilité.

16. Compte tenu du fait que lors d'une scission, le transfert universel du patrimoine est effectué au profit de plusieurs sociétés, le principe de continuité comptable ne s'appliquera, dans le chef de chaque société bénéficiaire, que pour les actifs et passifs et pour les droits et engagements ainsi que pour la partie des capitaux propres de la société scindée qui lui sont transférés¹⁸.

B. Répartition des fonds propres

17. Si la loi permet que la répartition des actifs et passifs entre les bénéficiaires soit librement décidée dans le projet de scission par l'organe d'administration des sociétés concernées par l'opération, elle ne donne pas pour autant de clé d'allocation permettant de déterminer la proportion de chaque élément de capitaux propres allouée aux bénéficiaires. Seule la valeur globale des fonds propres transférés à chacune des sociétés bénéficiaires peut être établie : cette dernière est, en règle générale, égale à la différence entre l'actif et le passif transférés à chacune des sociétés bénéficiaires. Pour ce qui concerne les éléments de fonds propres considérés individuellement, il est tout au plus permis d'affirmer que la somme des valeurs comptables des éléments de fonds propres transférés à chacune des sociétés bénéficiaires est égale aux fonds propres totaux de la société scindée.

18. Le droit fiscal, par contre, précise qu'en cas de scission réalisée sous le régime de la neutralité fiscale, le transfert du capital fiscalement libéré, des réserves taxées et des réserves exonérées de la société scindée aux sociétés bénéficiaires s'opère au prorata des valeurs fiscales nettes des apports effectués à ces sociétés^{19,20}.

19. Depuis l'entrée en vigueur de l'arrêté royal du 7 novembre 2011²¹, les règles particulières relatives aux éléments acquis dans le cadre

d'une fusion, d'une scission ou d'une opération y assimilée prévoient qu'« il est tenu compte, lors de la reprise des capitaux propres de la société [...] absorbée, scindée ou cédante dans les comptes de la société [...] absorbante ou bénéficiaire, de la composition et qualification fiscales des composantes des capitaux propres dans le chef de la société [...] absorbante ou bénéficiaire ».²²

Par conséquent, le transfert des fonds propres comptables (capital/apport, réserves disponibles, réserves indisponibles, réserves immunisées) doit être aligné sur celui des fonds propres fiscaux (capital fiscalement libéré, réserves taxées, réserves exonérées).²³ La Commission rappelle néanmoins que ces différentes sortes de fonds propres ne concordent pas nécessairement.

Ainsi, le capital comptable ou l'apport peut, conformément aux définitions données supra, être partiellement constitué par l'incorporation de réserves (disponibles, indisponibles ou immunisées) qui ne peuvent être considérées comme du capital fiscal. Si l'on se réfère à la définition donnée par l'article 184 du Code des impôts sur les revenus de 1992 (ci-après : CIR 92), le capital (fiscalement) libéré correspond en effet au capital dans la mesure où celui-ci est formé par des apports réellement libérés en numéraire ou en nature, autres qu'en industrie, et où il n'a fait l'objet d'aucun remboursement ou réduction. Les bénéfices, autres que les bénéfices distribués et imposés comme tels, qui sont incorporés au capital, ne sont donc pas considérés comme du capital fiscal. Les primes d'émission y sont assimilées à la condition d'être portées et maintenues à un ou plusieurs comptes distincts dans les capitaux propres au passif du bilan²⁴.

De même, toutes les réserves taxées n'existent pas nécessairement du point de vue comptable. Il en est ainsi des réserves occultes qui découlent d'une sous-estimation de l'actif ou d'une surestimation du passif²⁵.

A l'inverse, certaines réserves immunisées ne rentrent pas en compte dans le calcul de la valeur fiscale nette d'un élément.

20. S'agissant des réserves exonérées, le Commentaire du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : Comm. IR 92) distingue, d'une part, les plus-values exprimées exonérées qui ne sont pas prises en considération pour déterminer la valeur fiscale nette de l'apport effectué à chacune des sociétés bénéficiaires, et, d'autre part, les réserves exonérées qui sont effectivement prises en considération pour déterminer la valeur fiscale nette de l'apport effectué à chacune des sociétés bénéficiaires.

Les premières citées comprennent (n° 211/55, a), Comm. IR 92) :

- les plus-values non réalisées exonérées, autres que les plus-values de réévaluation visées à l'art. 511, § 2, CIR 92 (en d'autres termes, les plus-values de réévaluation exonérées visées à l'art. 44, § 1^{er}, 1^o, CIR 92, les plus-values visées à l'art. 45, CIR 92, sur des parts représentatives de droits sociaux échangés à l'occasion d'opérations de fusion ou de scission de sociétés-tierces dont la société scindée était actionnaire (ou associée), les plus-values exprimées non réalisées, incorporées au capital/à l'apport de la société scindée à l'occasion de l'apport en exemption d'impôt d'une branche d'activité ou d'une universalité de biens (voir 184/10 et suivants) dont la société a bénéficié à partir du 01.01.1990, les plus-values d'apport constatées – notamment à l'occasion de fusions et scissions fiscalement neutres réalisées avant le 01.10.1993, et auxquelles la société actuellement scindée a participé) ;
- les plus-values d'apport réalisées antérieurement par la société scindée, par suite de l'apport de branches d'activité ou de l'universalité de biens visé à l'art. 46, § 1^{er}, al. 1^{er}, 2^o, CIR 92, qu'elle a effectué en exemption d'impôt.

Ces plus-values doivent être attribuées à la société bénéficiaire où se retrouvent les éléments apportés auxquels ces plus-values ont trait.

Les secondes comprennent (n° 211/55, b), Comm. IR 92) :

- d'une part, les plus-values exonérées à taxer de manière étalée, visées à l'art. 47, CIR 92 et les subsides en capital exonérés, visés à l'art. 362, CIR 92 ;
- d'autre part, les plus-values réalisées (autres que les plus-values à taxer de manière étalée et que les plus-values d'apport visées à l'art. 46, § 1^{er}, 2^o, CIR 92), les plus-values de réévaluation visées à l'art. 511, § 2, CIR 92, les amortissements au-delà de la valeur d'acquisition ou d'investissement, la réserve d'investissement, la provision pour passif social.

Ces plus-values et réserves doivent en principe être réparties proportionnellement à la valeur fiscale nette de l'apport effectué à chacune des sociétés bénéficiaires.

Toutefois, le n° 211/56 Comm. IR 92 prévoit qu'il est possible d'affecter de manière prioritaire la quotité exonérée des plus-values imposables suivant le régime de la taxation étalée à la société bénéficiaire qui « hérite » de l'actif acquis en remploi ou si le réinvestissement n'a pas encore eu lieu et qu'une des sociétés bénéficiaires a également été désignée pour effectuer le remploi, à cette dernière société. Dans ce cas, le Comm. IR 92 prévoit que seul le solde des réserves exonérées visées au second tiret du n° 211/55 b), est réparti suivant une proportion telle que le total de ces réserves exonérées est affecté à chacune des sociétés bénéficiaires en proportion des valeurs fiscales nettes. Le cas échéant, le montant des plus-values imposables suivant le régime de la taxation étalée « affecté par priorité » doit lui-même être limité au montant obtenu en appliquant au montant total de ces réserves exonérées le rapport dont il est question ci-avant.

Si l'affectation prioritaire est limitée à la proportion totale que représentent les réserves exonérées dans la valeur nette fiscale transférée, elle ne peut avoir lieu que s'il existe d'autres réserves exonérées dont le transfert doit être effectué proportionnellement à la valeur fiscale nette des éléments apportés.

Ceci implique que le transfert proportionnel ne sera finalement appliqué que dans les cas suivants :

- il n'y a qu'une seule catégorie de réserves exonérées, ou ;

- lorsque le réinvestissement n'a pas eu lieu et qu'aucune des sociétés bénéficiaires n'a été désignée pour ce faire.

Les mêmes principes s'appliquent mutatis mutandis à l'égard de la quotité exonérée des subsides en capital, qui est affectée par priorité à la société bénéficiaire à laquelle les actifs subsidiés sont apportés²⁶.

21. La Commission remarque par ailleurs que le principe de l'affectation prioritaire ne concerne que le partage des réserves exonérées visées à l'article 47 du CIR 92 et les subsides en capital. Il ne devrait pas être permis de répartir les réserves de liquidation, qui constituent des réserves taxées, en fonction de leur ancienneté et/ou en fonction de la liquidité dont disposent les sociétés bénéficiaires. En réponse à une question parlementaire, le Ministre des Finances a déclaré en ce sens que :

[...] les dispositions relatives à la réserve de liquidation, ne nuisent pas à l'application des dispositions légales et administratives actuelles qui ont trait à la répartition des réserves taxées dans le cadre d'une scission en exemption d'impôt ou partielle. Cela implique en principe que la réserve de liquidation de la société scindée doit être répartie conformément à la valeur nette fiscale des éléments d'actif qui sont repris ou obtenus par les sociétés absorbantes ou bénéficiaires.²⁷

22. Au regard de ce qui précède et afin d'aligner le transfert des fonds propres comptables sur celui des fonds propres fiscaux, l'allocation des capitaux propres entre les sociétés bénéficiaires de la scission devrait avoir lieu de la manière suivante :

- le capital ou l'apport de la société scindée, à l'exception des réserves qui y sont incorporées, est transféré aux sociétés bénéficiaires dans la même proportion que le capital fiscalement libéré ;
- lorsque les réserves disponibles de la société scindée correspondent aux réserves taxées, les premières sont transférées aux sociétés bénéficiaires dans la même proportion que les secondes ;
- les réserves immunisées sont prioritairement transférées à la société bénéficiaire à laquelle les actifs liés auxdites réserves ont été attribués, étant entendu toutefois que le montant alloué ne peut pas dépasser le montant obtenu en appliquant le rapport entre les actifs fiscaux nets apportés et le total des actifs fiscaux nets au total de ces réserves immunisées ;
- les réserves immunisées non liées à un actif mais soumises à la condition d'intangibilité, et qui doivent être maintenues à un compte distinct du passif dans le chef de la société bénéficiaire qui est censée les avoir reçues en vertu de l'article 213 du CIR 92 sont transférées au prorata de la valeur nette fiscale de l'apport transféré aux bénéficiaires.

23. La Commission invite les entreprises à respecter ces règles de répartition dans la mesure du possible. Dans un certain nombre de situations, notamment en raison des exigences de capital minimal qui s'appliquent toujours aux sociétés anonymes, ce ne sera cependant pas toujours possible (infra exemple 6).

C. Elimination des relations réciproques entre les sociétés participantes

24. Les relations réciproques existant entre la société scindée et les sociétés bénéficiaires (dettes et créances, charges et produits, droits et engagements) s'éteignent naturellement par confusion.

D. Sûretés

25. Il est rappelé qu'au plus tard dans les deux mois de la publication aux Annexes du Moniteur belge des actes constatant la scission, une sûreté peut être exigée, nonobstant toute disposition contraire, par les créanciers des sociétés participantes dont la créance :

- est certaine avant cette publication mais n'est pas encore exigible ; ou
- a fait l'objet d'une action introduite en justice ou par voie d'arbitrage avant l'acte constatant la scission²⁸.

La société bénéficiaire à laquelle cette obligation a été transférée et, le cas échéant, la société dissoute peuvent chacune écarter cette demande en payant la créance à sa valeur, après déduction de l'escompte²⁹.

A défaut d'accord ou si le créancier n'a pas obtenu satisfaction, la partie la plus diligente soumet la contestation au président du tribunal de l'entreprise du siège de la société débitrice, siégeant en référé³⁰.

Tous droits saufs au fond, le président détermine la sûreté à fournir par la société et fixe le délai dans lequel elle doit être constituée, à moins qu'il ne décide qu'aucune sûreté ne doit être fournie, eu égard soit aux garanties et privilèges dont jouit le créancier, soit à la solvabilité de la société bénéficiaire³¹.

Si la sûreté n'est pas fournie dans le délai fixé, la créance devient immédiatement exigible et les sociétés bénéficiaires sont tenues solidairement de cette obligation³².

26. Les sociétés bénéficiaires de la scission seront également responsables solidairement des dettes suivantes :

- les dettes certaines et exigibles au jour de la publication aux Annexes du Moniteur belge des actes constatant la décision de participation à une opération de scission, qui sont transférées à une autre société issue de la scission ;
- les dettes pour lesquelles une action a été introduite en justice ou par voie d'arbitrage par le créancier avant l'acte constatant la scission.

La responsabilité précitée est limitée à l'actif net attribué à chacune de ces sociétés³³.

27. Il conviendra de tenir compte dans les droits et engagements hors bilan de l'impact de l'éventuel octroi d'une sûreté visé au point 25 du présent avis et de la responsabilité solidaire existant dans les cas visés aux points 25 in fine et 26 du présent avis³⁴. En ce qui concerne les dettes dont les sociétés bénéficiaires sont solidairement responsables, la Commission estime qu'il est important qu'il y ait un échange d'informations suffisant entre les parties concernées afin de pouvoir déterminer pour chacune d'entre elles quelles dettes soumises à cette responsabilité solidaire restent ouvertes chez la ou les autres sociétés bénéficiaires et, sur cette base, quelles garanties sont encore effectives. Cette approche leur permettrait de tirer les conséquences qui s'imposent d'un point de vue comptable.

E. Adaptation des règles d'évaluation

28. De l'avis de la Commission, l'opération est susceptible d'impliquer une modification importante des activités de la société, de la structure de son patrimoine ou des circonstances économiques ou technologiques au sens de l'article 3:8 de l'AR CSA. Si, par suite de l'opération de scission, les règles d'évaluation antérieurement suivies par les sociétés participantes ne permettent plus de répondre à l'exigence de l'image fidèle, ces règles devront être adaptées conformément à la disposition précitée.

IV. Traitement comptable dans le chef des actionnaires sociétés

29. Les actions détenues par les actionnaires sociétés de la société scindée seront échangées contre des actions des sociétés bénéficiaires proportionnellement à la participation qu'elles représentent dans la société scindée, à moins qu'une répartition non proportionnelle ait été décidée en application des articles 12:67, § 6, ou 12:83, § 6 du CSA³⁵.

30. Dans le chef de l'actionnaire société, cet échange d'actions sera comptabilisé par application du principe de la continuité comptable consacré par l'article 3:19, § 1, alinéa 2 de l'AR CSA. La valeur comptable totale de la participation acquise dans les sociétés bénéficiaires sera égale à la valeur à laquelle les actions de la société scindée étaient inscrites dans les comptes de l'actionnaire à la date d'effet comptable de l'opération.

31. Avant l'entrée en vigueur de l'AR CSA, le droit comptable ne précisait pas le mode de décomposition de la valeur globale de cette participation entre les différentes participations acquises dans les sociétés bénéficiaires. Désormais, la répartition de la valeur comptable de la participation détenue dans la société scindée, entre les différentes participations acquises dans les sociétés bénéficiaires devra, elle aussi, s'opérer au prorata de la valeur réelle des patrimoines transférés³⁶. Cette solution, qui rejoint –elle aussi – celle proposée par le droit fiscal³⁷, s'aligne sur la position antérieurement exprimée par la Commission dans son avis 2009/8 - Traitement comptable des opérations de scission³⁸.

V. Exemples

32. Dans les exemples qui suivent, on suppose, sauf indication contraire, que :

- les montants sont exprimés en milliers d'euros ;
- les actionnaires de la société à scinder ne sont pas rémunérés par une soulte en espèces ;
- les opérations sont effectuées sous le régime de la neutralité fiscale ;
- le capital ou l'apport se compose intégralement de capital fiscalement libéré ;
- les réserves disponibles correspondent aux réserves taxées ;
- les actions détenues dans la société scindée seront échangées contre des actions des sociétés bénéficiaires proportionnellement à la participation qu'elles représentent dans la société scindée (voir exemples 2 (titre B) et 5 (titre E)).

A. Plus-values de réévaluation

Exemple 1 – Plus-values de réévaluation

33. La société A visée ci-dessous est scindée en deux sociétés B et C à constituer.

Après l'amortissement intégral de l'actif 1, ce dernier a été réévalué à un montant de 1.000.

A			
Actif 1	1.000	Apport / Capital	3.000
Autres actifs	14.000	Plus-value de réévaluation	1.000
		Réserves disponibles	7.000
		Dettes	4.000
	15.000		15.000

La société B se voit transférer des actifs pour 5.500 (à l'exclusion de l'actif 1) et des dettes pour 1.500; la société C se voit transférer l'actif 1, d'autres actifs pour 8.500 et des dettes pour 2.500.

34. Sur base des éléments susvisés, et sans avoir égard à la composition des fonds propres de B et C, les patrimoines de ces sociétés se présenteront comme suit à l'issue de l'opération de scission:

B			
Actifs	5.500	Capitaux propres	4.000
		Dettes	1.500
	<u>5.500</u>		<u>5.500</u>
C			
Actif 1	1.000	Capitaux propres	7.000
Autres actifs	8.500	Dettes	2.500
	<u>9.500</u>		<u>9.500</u>

35. Pour déterminer les éléments des fonds propres, il est tenu compte du transfert des fonds propres fiscaux de A aux sociétés bénéficiaires B et C.

La valeur fiscale nette de A s'élève à 10.000, dont 4.000 sont transférés à B et 6.000 à C (la valeur fiscale de la quotité exonérée de la plus-value de réévaluation – en l'espèce 1.000 – étant nulle). Le capital fiscalement libéré de A (3.000) et les réserves taxées (7.000) sont transférés à B et C dans des proportions identiques (40/60), la plus-value de réévaluation étant intégralement transférée à C.

Les fonds propres fiscaux de B et de C se composent dès lors comme suit:

	B	C
Capital fiscalement libéré	1.200	1.800
Réserves taxées	<u>2.800</u>	<u>4.200</u>
	4.000	6.000
Plus-value de réévaluation	<u>0</u>	<u>1.000</u>
	4.000	7.000

36. Les fonds propres comptables de B (4.000) et de C (7.000) peuvent dès lors être “alimentés” de façon à réaliser une correspondance parfaite avec la composition des fonds propres fiscaux.

A l'issue de l'opération de scission, les patrimoines de B et C se présentent comme suit:

B			
Actifs	5.500	Apport / Capital	1.200
		Réserves disponibles	2.800
		Dettes	1.500
	<u>5.500</u>		<u>5.500</u>
C			
Actif 1	1.000	Apport / Capital	1.800
Autres actifs	8.500	Plus-value de réévaluation	1.000
		Réserves disponibles	4.200
		Dettes	2.500
	<u>9.500</u>		<u>9.500</u>

B. Plus-values taxables de manière étalée ou subsides en capital

Exemple 2 – Présence de plus-values taxables de manière étalée³⁹

37. La société A visée ci-dessous est scindée en deux sociétés B et C à constituer.

Après l'amortissement intégral d'un élément d'actif, ce dernier a été vendu pour 2.000. A a opté pour une imposition étalée de la plus-value et a réinvesti le prix de vente dans l'actif 1. Le taux d'impôt des sociétés étant de 25%, un montant de 500 est comptabilisé sous la rubrique Impôts différés. Les réserves immunisées de A sont exclusivement composées de la partie de la plus-value qui subsiste après la comptabilisation des impôts différés et s'élèvent à 1.500.

A			
Actifs	12.000	Apport / Capital	3.000
Actif 1	2.000	Réserves immunisées	1.500
		Réserves disponibles	5.000
		Impôts différés	500
		Dettes	4.000
	<u>14.000</u>		<u>14.000</u>

La société B se voit transférer des actifs pour 5.500 (à l'exclusion de l'actif 1) et des dettes pour 1.500; la société C se voit transférer l'actif 1, d'autres actifs pour 6.500 et des dettes pour 2.500.

La valeur réelle de A au moment de la scission s'élève à 20.000 et la valeur réelle de l'actif net transféré à B et à C, s'élève respectivement à 9.000 et à 11.000.

38. Sur base des éléments susvisés, et sans avoir égard à la composition des fonds propres de B et C, les patrimoines de ces sociétés se présenteront comme suit à l'issue de l'opération de scission:

B			
Actifs	5.500	Capitaux propres	4.000
		Dettes	1.500
	<u>5.500</u>		<u>5.500</u>

C			
Actif 1	2.000	Capitaux propres	5.500
Autres actifs	6.500	Impôts différés	500
		Dettes	2.500
	<u>8.500</u>		<u>8.500</u>

39. Pour déterminer les éléments des fonds propres, il est tenu compte du transfert des fonds propres fiscaux de A aux sociétés bénéficiaires B et C.

La valeur fiscale nette de A s'élève à 10.000, dont 4.000 sont transférés à B et 6.000 à C. Par conséquent, le capital fiscalement libéré de A (3.000) et les réserves taxées (5.000) sont transférés à B et C dans des proportions identiques (40/60).

Etant donné qu'il n'existe pas de réserves exonérées autres que les plus-values imposables suivant le régime de la taxation étalée, ces réserves seront réparties proportionnellement entre les sociétés bénéficiaires⁴⁰. Les fonds propres fiscaux de B et de C se composent dès lors comme suit :

	B	C
Capital fiscalement libéré	1.200	1.800
Réserves exonérées	800	1.200
Réserves taxées	<u>2.000</u>	<u>3.000</u>
	4.000	6.000

40. Les fonds propres comptables de B peuvent dès lors être "alimentés" de façon à réaliser une correspondance parfaite avec la composition des fonds propres fiscaux.

Dans le cas de C, le montant de 500 figurant sous le poste Impôts différés doit venir en déduction des réserves immunisées⁴¹ ; le solde des fonds propres fiscaux transféré à C, soit 5.500 (6.000 – 500), peut alors être totalement intégré dans les fonds propres comptables de C.^{42,43}

A l'issue de l'opération de scission, B et C se présenteront comme suit:

B

Actifs	5.500	Apport / Capital	1.200
		Réserves immunisées	800
		Réserves disponibles	2.000
		Dettes	1.500
	5.500		5.500

C

Actifs	6.500	Apport / Capital	1.800
Actif 1	2.000	Réserves immunisées	700
		Réserves disponibles	3.000
		Impôts différés	500
		Dettes	2.500
	8.500		8.500

Conséquences de cette scission pour les actionnaires de la société A

41. La société D détient 80% des actions de la société A. Ces actions ont été acquises pour un montant de 7.500.

La valeur comptable de la participation détenue dans A (7.500) sera décomposée proportionnellement aux valeurs réelles des patrimoines transférés à B et à C.

La valeur comptable de la participation détenue dans A qui correspond au patrimoine transféré à B, s'élève à 3.375 ($7.500 \times 9.000/20.000$), et la valeur comptable de la participation détenue dans A qui correspond au patrimoine transféré à C, s'élève à 4.125 ($7.500 \times 11.000/20.000$).

Dans le chef de D, l'échange d'actions à l'issue de l'opération de scission sera dès lors comptabilisé comme suit:

Participation B	3.375	
Participation C	4.125	
à Participation A		7.500

C. Présence de plus-values taxables de manière étalée ainsi que d'une autre sorte de réserves exonérées

Exemple 3 – Présence de plus-values taxables de manière étalée ainsi que d'une autre sorte de réserves exonérées⁴⁴

42. La société A visée ci-dessous est scindée en deux sociétés B et C à constituer. Après l'amortissement intégral d'un élément d'actif, ce dernier a été vendu pour 2.000. A a opté pour une imposition étalée de la plus-value et réinvesti le prix de vente dans l'actif 1. Le taux d'impôt des sociétés étant de 25%, un montant de 500 a été comptabilisé sous la rubrique impôts différés. Les réserves immunisées de A sont composées d'une part, de la partie de la plus-value qui subsiste après la comptabilisation des impôts différés et s'élèvent à 1.500, et d'autre part d'un montant de 2.000 correspondant à des amortissements au-delà de la valeur d'acquisition ou d'investissement⁴⁵.

A

Actifs	14.000	Apport / Capital	3.000
Actif 1	2.000	Réserves immunisées	3.500
		Réserves disponibles	5.000
		Impôts différés	500
		Dettes	4.000
	16.000		16.000

La société B se voit transférer des actifs pour 4.000 (à l'exclusion de l'actif 1) et des dettes pour 1.000; la société C se voit transférer l'actif 1, d'autres actifs pour 10.000 et des dettes pour 3.000.

43. Sur base des éléments susvisés, et sans avoir égard à la composition des fonds propres de B et C, les patrimoines de ces sociétés se présenteront comme suit à l'issue de l'opération de scission:

B			
Actifs	4.000	Capitaux propres	3.000
		Dettes	1.000
	<u>4.000</u>		<u>4.000</u>
C			
Actif I	2.000	Capitaux propres	8.500
Autres actifs	10.000	Impôts différés	500
		Dettes	3.000
	<u>12.000</u>		<u>12.000</u>

44. Pour déterminer les éléments des fonds propres, il est tenu compte du transfert des fonds propres fiscaux de A aux sociétés bénéficiaires B et C.

La valeur fiscale nette de A s'élève à 12.000, dont 3.000 sont transférés à B et 9.000 à C. Par conséquent, le capital fiscalement libéré de A (3.000) et les réserves taxées (5.000) sont transférés à B et C dans des proportions identiques ($\frac{1}{4}$ pour B et $\frac{3}{4}$ pour C). Il en va de même pour le montant global des réserves exonérées.

Les fonds propres fiscaux de B et de C se composent dès lors comme suit :

	B	C
Capital fiscalement libéré	750	2.250
Réserves exonérées	1.000	3.000
Réserves taxées	<u>1.250</u>	<u>3.750</u>
	3.000	9.000

45. Les fonds propres comptables de B peuvent dès lors être "alimentés" de façon à réaliser une correspondance parfaite avec la composition des fonds propres fiscaux.

Dans le cas de C, le montant de 500 figurant sous le poste Impôts différés doit venir en déduction des réserves immunisées⁴⁶ ; le solde des fonds propres fiscaux transféré à C, soit 8.500 (9.000 – 500), peut alors être totalement intégré dans les fonds propres comptables de C.

A l'issue de l'opération de scission, B et C se présenteront comme suit:

B			
Actifs	4.000	Apport / Capital	750
		Réserves immunisées	1.000
		Réserves disponibles	1.250
		Dettes	1.000
	<u>4.000</u>		<u>4.000</u>
C			
Actif I	2.000	Apport / Capital	2.250
Autres actifs	10.000	Réserves immunisées	2.500
		Réserves disponibles	3.750
		Impôts différés	500
		Dettes	3.000
	<u>12.000</u>		<u>12.000</u>

46. Pour la détermination des différents éléments des réserves exonérées, il faut tenir compte du fait que les plus-values taxables de manière étalée ont fait l'objet d'un remploi. Lesdites plus-values devront être affectées par priorité à la société qui se voit attribuer le bien acquis en remploi (ou qui assume l'obligation de remploi), c'est-à-dire C. Comme expliqué supra au point 20, le montant affecté ne pourra

toutefois excéder le montant obtenu en appliquant au montant total de ces réserves exonérées (4.000), le rapport entre l'actif net fiscal apporté (9.000) et le total de l'actif net fiscal (12.000), soit 3.000⁴⁷, lequel correspond d'ailleurs au montant total des réserves exonérées pouvant être attribué à C en application de l'article 213 CIR 92. Les 3.000 de réserves exonérées seront constitués d'une part de 2.000 de réserves imposables suivant le régime de taxation étalée et d'autre part, de 1.000 d'autres réserves exonérées. La société B se verra transférer le solde, c'est à dire 1000, constitué exclusivement d'autres réserves exonérées. Si l'on adopte cette approche, les réserves à taxer de manière étalée et les amortissements au-delà de la valeur d'acquisition ou d'investissement ne sont pas attribués distinctement à chacune des sociétés bénéficiaires. Toutefois, étant donné que l'actif 1 est alloué à la société C, les réserves exonérées à taxer de manière étalée sont intégralement transférées à cette société. Ce transfert est compensé par une attribution supplémentaire à la société B des réserves exonérées qui résultent des amortissements au-delà de la valeur d'acquisition ou d'investissement.

47. Du point de vue comptable, on obtient :

B			
Actifs	4.000	Apport / Capital	750
		Réserves immunisées art. 47	0
		Autres réserves immunisées	1.000
		Réserves disponibles	1.250
		Dettes	1.000
	4.000		4.000
C			
Actif 1	2.000	Apport / Capital	2.250
Autres actifs	10.000	Réserves immunisées art. 47	1.500
		Autres réserves immunisées	1.000
		Réserves disponibles	3.750
		Impôts différés	500
		Dettes	3.000
	12.000		12.000

48. Si les réserves visées à l'article 47 CIR 92 n'avaient pas fait l'objet d'un réinvestissement ou si aucune des sociétés bénéficiaires n'avait été désignée pour le emploi, le même montant de réserves exonérées aurait été alloué de manière globale aux deux sociétés bénéficiaires de la scission. Toutefois la répartition entre les différentes catégories de réserves individuelles aurait été effectuée de manière proportionnelle de sorte que C se serait vu attribuer 1500 de réserves exonérées visées à l'article 47 CIR 92 (= ¾ x 2.000) et 1500 d'autres réserves exonérées (= ¾ x 2.000) tandis que B aurait reçu le surplus (500 de réserves visées à l'article 47 CIR 92 et 500 d'autres réserves exonérées).

49. Du point de vue comptable, on aurait obtenu :

B			
Actifs	4.000	Apport / Capital	750
		Réserves immunisées art. 47	500
		Autres réserves immunisées	500
		Réserves disponibles	1.250
		Dettes	1.000
	4.000		4.000

C

Actif I	2.000	Apport / Capital	2.250
Autres actifs	10.000	Réserves immunisées art. 47	1.000
		Autres réserves immunisées	1.500
		Réserves disponibles	3.750
		Impôts différés	500
		Dettes	3.000
	12.000		12.000

D. Réserves de liquidation

Exemple 4 – Réserves de liquidation

50. La société A visée ci-dessous est scindée en deux sociétés B et C à constituer.

51. La société A a constitué des réserves de liquidation sur base de l'article 184quater CIR 92 en 2015 pour 3.750 et en 2019 pour 1.250. Les réserves immunisées sont composées de réserves fiscalement exonérées dont la répartition s'effectue proportionnellement à la valeur nette fiscale des apports effectués à chacune des sociétés bénéficiaires. Le bilan de A avant scission est repris ci-après :

A

Actifs	16.000	Apport / Capital	4.000
		Réserves immunisées	3.000
		Réserves disponibles (art. 184quater CIR 92)	5.000
		Dettes	4.000
	16.000		16.000

52. La société B se voit transférer des actifs pour 4.000 et des dettes pour 1.000; la société C se voit transférer des actifs pour 12.000 et des dettes pour 3.000.

53. Sur base des éléments susvisés, et sans avoir égard à la composition des fonds propres de B et C, les patrimoines de ces sociétés se présenteront comme suit à l'issue de l'opération de scission:

B

Actifs	4.000	Capitaux propres	3.000
		Dettes	1.000
	4.000		4.000

C

Actis	12.000	Capitaux propres	9.000
		Dettes	3.000
	12.000		12.000

54. Pour déterminer les éléments de fonds propres, il est tenu compte du transfert des fonds propres fiscaux de A aux sociétés bénéficiaires B et C.

55. La valeur fiscale nette de A s'élève à 12.000, dont 3.000 sont transférés à B et 9.000 à C. Par conséquent, le capital fiscalement libéré de A (4.000) et les réserves taxées (5.000) sont transférés à B et C dans des proportions identiques ($\frac{1}{4}$ pour B et $\frac{3}{4}$ pour C). Il en va de même pour le montant global des réserves exonérées.

La répartition des fonds propres fiscaux a donc lieu dans la proportion $\frac{1}{4}$ - $\frac{3}{4}$ entre B et C. On obtient :

	B	C
Capital fiscalement libéré	1.000	3.000
Réserves exonérées	750	2.250
Réserves taxées	<u>1.250</u>	<u>3.750</u>
	3.000	9.000

Les réserves taxées transférées à B se composent de 937,50 de réserves de liquidation constituées en 2015 et de 312,5 de réserves de liquidation constituées en 2019.

Les réserves taxées transférées à C se composent de 2.812,50 de réserves de liquidation constituées en 2015 et de 937,50 de réserves de liquidation constituées en 2019.

56. Les fonds propres comptables de B et de C peuvent dès lors être alimentés de manière à réaliser une correspondance parfaite avec la composition des fonds propres fiscaux.

A l'issue de l'opération, les fonds propres comptables se présentent comme suit :

B			
Actifs	4.000	Apport / Capital	1.000
		Réserves immunisées	750
		Réserves disponibles (art. 184quater CIR 92)	1.250
		Dettes	1.000
	<u>4.000</u>		<u>4.000</u>
C			
Actifs	12.000	Apport / Capital	3.000
		Autres réserves immunisées	2.250
		Réserves disponibles (art. 184quater CIR 92)	3.750
		Dettes	3.000
	<u>12.000</u>		<u>12.000</u>

E. L'une des sociétés bénéficiaires est actionnaire de la société scindée

Exemple 5 – L'une des sociétés bénéficiaires est actionnaire de la société scindée

57. La société A ci-dessous est scindée et une fraction de son patrimoine est transférée à une société existante B qui détient une participation de 80% dans A, le solde de son patrimoine étant transféré à une société C à constituer. Les réserves immunisées correspondent à des réserves exonérées dont le transfert s'effectue proportionnellement conformément au deuxième tiret du n°211/55, b) Comm. IR 92 (supra point 20).

A			
Actifs	14.000	Apport / Capital	3.000
		Réserves immunisées	2.000
		Réserves disponibles	5.000
		Dettes	4.000
	<u>14.000</u>		<u>14.000</u>

La société actionnaire bénéficiaire B a acquis une participation de 80% dans A pour 7.500; cette acquisition est traduite comme suit:

B			
Participation A (80 %)	7.500	Apport / Capital	7.500

B se voit transférer des actifs pour 5.500 et des dettes pour 1.500. La société C reçoit quant à elle des actifs pour 8.500 et des dettes pour 2.500. La valeur réelle de A s'élève à 20.000, la valeur réelle de l'actif net transféré à B et à C, s'élève respectivement à 9.000 et à 11.000.

58. Sans avoir égard à la composition des fonds propres de B et C, les patrimoines qui leur sont transférés se présenteront comme suit:

Patrimoine transféré à B			
Actifs	5.500	Capitaux propres	4.000
		Dettes	1.500
	<u>5.500</u>		<u>5.500</u>

Patrimoine transféré à C			
Actifs	8.500	Capitaux propres	6.000
		Dettes	2.500
	<u>8.500</u>		<u>8.500</u>

59. Pour déterminer les éléments des fonds propres transférés à B et à C, il est tenu compte du transfert des fonds propres fiscaux de A aux sociétés bénéficiaires B et C.

La valeur fiscale nette de A s'élève à 10.000, dont 4.000 sont transférés à B et 6.000 à C. Par conséquent, le capital fiscalement libéré de A (3.000), les réserves exonérées (2.000) et les réserves taxées (5.000) sont transférés à B et à C dans des proportions identiques (2/5 pour B et 3/5 pour C).

60. Du point de vue comptable, le patrimoine transféré à la société C se présentera dès lors comme suit:

Patrimoine transféré à C			
Actifs	8.500	Apport / Capital	1.800
		Réserves immunisées	1.200
		Réserves disponibles	3.000
		Dettes	2.500
	<u>8.500</u>		<u>8.500</u>

61. Le transfert du patrimoine de A vers B sera comptabilisé comme suit: la valeur de la quote-part des actions de A qui correspondent au patrimoine transféré à B ($7.500 \times 9.000/20.000 = 3.375$) est déduite de la quote-part des capitaux propres détenus par B dans A avant la scission ($3.200 = 80 \% \times 4.000$). Conformément à l'article 3:77, § 5, a), de l'AR CSA, la différence entre ces deux montants ($3.375 - 3.200 = 175$) est prise soit en charge soit en goodwill. En l'espèce, l'on part du principe que l'organe d'administration décide de prendre cette différence en charge immédiatement et intégralement⁴⁸.

Au niveau de la comptabilité de B, les éléments de capitaux propres de A qui lui sont transférés, ne seront repris qu'à concurrence de 20 %, soit le pourcentage de A non détenu par B, en ce compris les réserves immunisées. Sur le plan fiscal, ces réserves seront la plupart du temps reconstituées afin d'éviter une imposition à concurrence du montant disparu. Du point de vue comptable, l'article 3:56, § 4, AR CSA qui permet de déroger à la règle imposant la reprise proportionnelle des différents éléments des capitaux propres de manière à prendre en compte la composition et la qualification fiscales des capitaux propres de la société scindée, rend possible la reconstitution, dans le chef de la société bénéficiaire B, des réserves immunisées de la société scindée A.

La réduction des réserves pourra dès lors être imputée en priorité aux réserves autres que les réserves immunisées. En l'espèce, les 640 de réserves immunisées détruites ($= 80 \% \times 800$ de réserves immunisées transférées par A) pourront être reconstituées à concurrence des 400 de réserves disponibles demeurant au bilan de B (après destruction de $80 \% \times 2.000$ de réserves disponibles transférées par A).

Le bilan de B se présentera, à l'issue de l'opération de scission, comme suit:

B			
Actifs (ex-A)	5.500	Apport / Capital ($7.500 + 1.200 \times 20\%$)	7.740
Participation C	4.125	Réserves immunisées ($800 \times 20 \% + 400$)	560
		Réserves disponibles ($2.000 \times 20 \% - 400$)	0
		Résultat reporté	<175>
		Dettes	1.500
	<u>9.625</u>		<u>9.625</u>

Dans le présent exemple, les réserves autres que les réserves immunisées ne permettent pas de résorber l'intégralité de la réduction des réserves immunisées. Le solde de ces réserves pourra être reconstitué par le débit du compte de résultats au moyen de l'écriture de correction suivante:

689	Transfert aux réserves immunisées	240
	à 132 Réserves immunisées	240

62. Afin de ne pas comptabiliser des charges excessives au compte de résultats, il est possible de reconstituer le solde des réserves exonérées en créant dans sa comptabilité des sous-comptes du compte Capital/Apport (disponible), l'un constituant une réserve exonérée incorporée au capital/à l'apport et l'autre une réserve taxée négative incorporée au capital/à l'apport.

Dans notre exemple, l'écriture serait la suivante :

10 (-)	Réserve taxée négative incorporée au capital/à l'apport	240
	à 10 Réserve exonérée incorporée au capital/à l'apport	240

Par analogie avec l'exemple 7 de l'avis CNC 2021/10 – [Traitement comptable des opérations de fusion de sociétés](#), la Commission estime également que la reconstitution des réserves immunisées au niveau de B peut s'opérer intégralement à charge du résultat. A l'issue de l'opération de scission, le bilan d'ouverture se présentera comme suit:

B			
Actifs (ex-A)	5.500	Apport / Capital (7.500 + 1.200 x 20%)	7.740
Participation C	4.125	Réserves immunisées (800 x 20 %)	160
		Réserves disponibles (2.000 x 20 %)	400
		Résultat reporté	<175>
		Dettes	1.500
	<u>9.625</u>		<u>9.625</u>

La société bénéficiaire B reprendra toutefois l'intégralité des réserves immunisées de la société scindée A qui lui sont transférées (et qui, sous l'angle fiscal, ne seront dès lors pas réduites). A cet effet, la réserve immunisée pourra, à l'issue de l'opération de scission, être reconstituée via le débit du compte de résultats:

689	Transfert aux réserves immunisées	640
	à 132 Réserves immunisées	640

Alternativement, l'écriture de correction pourra prendre la forme suivante :

10 (-)	Réserve taxée négative incorporée au capital/à l'apport	640
	à 10 Réserve exonérée incorporée au capital/à l'apport	640

63. Dans le chef de B, la valeur comptable de la participation détenue dans A (7.500) sera décomposée entre la fraction correspondant au patrimoine transféré à B, et celle correspondant au patrimoine transféré à C. Cette décomposition s'opère au prorata de la valeur réelle des patrimoines transférés.

Dans le cas de B, la valeur comptable de la participation détenue dans A (7.500) correspond, par conséquent, à hauteur de 3.375 (7.500 x 9.000/20.000) au patrimoine transféré à B, et à hauteur de 4.125 (7.500 x 11.000/20.000) au patrimoine transféré à C.

F. Exigence de maintien du capital minimal

Exemple 6 - Exigence de maintien du capital minimal

64. La société A est une société anonyme dont le bilan est présenté ci-dessous. Elle envisage de transférer son patrimoine activement et passivement dans le cadre d'une scission à une société anonyme à constituer, B, et à une société à responsabilité limitée à constituer, C.

A			
Actifs	400	Capital	63
		Réserves disponibles	337
	<u>400</u>		<u>400</u>

65. Si la valeur fiscale nette de A est transférée à concurrence de 30% à B et de 70 % à C, les fonds propres fiscaux de A sont répartis entre les sociétés bénéficiaires dans les proportions suivantes :

	B	C
Capital fiscalement libéré	18,9 = 30 % x 63	44,1 = 70 % x 63
Réserves taxées	<u>101,1 = 30 % x 337</u>	<u>235,9 = 70 % x 337</u>
	120	280

66. Si l'on suit cette répartition du point de vue comptable, les fonds propres seront transférés dans les mêmes proportions. Or, B est une société anonyme et son capital ne peut pas devenir inférieur à 61.500 EUR.

67. En pareille situation, il est naturellement possible d'aligner le transfert des capitaux propres comptables sur celui des fonds propres fiscaux et de procéder, dans la foulée de l'opération (ou immédiatement après celle-ci) à une augmentation de capital dans le chef de la société constituée, B, par incorporation des réserves taxées afin d'atteindre le minimum légal.

68. De l'avis de la Commission, il devrait alternativement être possible de déroger à la répartition comptable qui découlerait de l'application du droit fiscal, ce qui éviterait une augmentation de capital. Vu que la société C prend lors de sa constitution la forme d'une société à responsabilité limitée (SRL), elle n'est pas soumise, s'agissant de son apport, aux exigences de capital minimal auxquelles sont soumises les sociétés anonymes. Il est dès lors permis à A de ne transférer à C que 1 de son capital⁴⁹, ce qui lui permettrait de maintenir, dans le chef de B, le capital au-dessus du minimum légal. Le montant des réserves disponibles transférées à C sera déterminé de manière à équilibrer l'actif et le passif du bilan des deux sociétés sur base de la répartition du patrimoine de A décidée antérieurement, c'est-à-dire 30 % pour B et 70 % pour C. Les bilans de B et C se présenteront comme suit à l'issue de l'opération :

Patrimoine transféré à B (SA)

Actifs	120	Capital	62
		Réserves disponibles	58
	<u>120</u>		<u>120</u>

Patrimoine transféré à C (SRL)

Actifs	280	Apport	1
		Réserves disponibles	279
	<u>280</u>		<u>280</u>

69. Dans le chef de C, la différence entre le capital fiscal et l'apport pourra être corrigée de manière extra-comptable dans la déclaration fiscale par l'inscription d'une réserve taxée négative pour le montant de cette différence, soit 43,1.

Dans le chef de la société B, une réserve taxée de 43,1 sera également inscrite afin de corriger la différence entre le capital fiscal 18,9 et le capital comptable 62.

De l'avis de la Commission, il n'est pas requis de procéder à la création de sous-comptes distincts du compte Capital puisqu'il n'y a pas de condition d'intangibilité à respecter pour les réserves taxées.

1 Le présent avis a été élaboré après la publication pour consultation publique d'un projet d'avis le 22 octobre 2021 sur le site de la CNC.

2 Voir l'avis CNC 2022/01 – Fusions et scissions impliquant des sociétés dont l'actif net est négatif.

3 Art. 12:4, alinéa 1er, CSA.

4 Art. 12:5, alinéa 1er, CSA.

5 Art. 12:6, CSA.

6 Ibid.

7 Doc. parl., Chambre, s.o., 2017-2018, n° 54-3119/001, p. 255.

8 Doc. parl., Chambre, s.o., 2017-2018, n° 54-3119/001, p. 297.

9 Ibid.

10 Rappelons que l'objectif du législateur est de faire en sorte que la révision de la définition de la soulte se traduise par une définition du pair comptable qui corresponde au maximum à la manière dont le pair comptable d'une action était déterminé jusqu'alors pour toutes les sociétés et à la manière dont il est toujours déterminé dans les SA (Doc. parl., Chambre, s.o., 2017-2018, n° 54-3119/001, p. 296).

11 Art. 12:13, alinéa 1er, 2° et 3°, CSA.

12 Dans ce cas, la décision de la société à scinder de participer à l'opération de scission doit être prise par l'assemblée générale statuant à l'unanimité conformément aux articles 12:67, § 6, et 12:83, § 6, CSA.

13 Art. 3:56, § 2, alinéa 1er, AR CSA.

14 S'agissant des écritures comptables à utiliser, la Commission renvoie à l'avis CNC 2019/14 – Passage de la SPRL à capital à la SRL sans capital.

15 En outre, lorsque cette scission est opérée au profit d'une société existante sans capital, l'assemblée générale de cette société bénéficiaire devra prendre une décision concordante au sujet de la disponibilité ou de l'indisponibilité (voir art. 12:69, al. 2, CSA).

- 16 Art. 3:77, AR CSA. Ces exceptions ont fait l'objet d'un examen approfondi dans le cadre de l'avis 2021/10 – Traitement comptable des opérations de fusion de sociétés. Par souci de clarté, la Commission ne traitera, dans le présent avis, que l'hypothèse où l'une des sociétés bénéficiaires de la scission détient des actions de la société à scinder préalablement à la réalisation de l'opération. Pour le surplus, il est renvoyé au projet d'avis précité dont les enseignements s'appliquent mutatis mutandis aux scissions.
- 17 Il reste parfaitement admis de comptabiliser des réévaluations ou des corrections de valeur, avant ou après l'opération, moyennant le respect des dispositions de l'AR CSA.
- 18 Art. 3:56, § 2, alinéa 2, AR CSA.
- 19 Art. 213, alinéa 1er, CIR 92. Cette règle n'est toutefois applicable que lorsque les fonds propres fiscaux sont positifs.
- 20 La notion de valeur fiscale nette d'un élément est définie à l'article 184ter, § 3, CIR 92.
- 21 MB, 21 novembre 2011.
- 22 Art. 3:56, § 4, AR CSA (anciennement art. 78, § 8, AR C.Soc.).
- 23 Point 15 de l'avis CNC 2012/11 - Transfert de fonds propres dans le cadre d'une fusion, scission ou scission partielle réalisée en continuité comptable et en continuité fiscale et article 78, § 8, de l'arrêté royal portant exécution du Code des sociétés.
- 24 Pour le surplus, il est renvoyé aux alinéas 4 et 6 de l'article 184, CIR 92 ainsi qu'aux règles relatives au remboursement du capital visées à l'article 18, CIR 92.
- 25 Ces réserves n'existant pas du point de vue comptable, leur répartition n'est pas traitée dans le présent avis.
- 26 N° 211/56 Comm. IR 92.
- 27 Question parlementaire n° 1331 de Monsieur Luk Van Biesen du 1er décembre 2016. Chambre, Questions et Réponses, 2016-2017, QRVA 54/100 du 23 décembre 2016, p. 319.
- 28 Art. 12:15, § 1er, alinéa 1er, CSA.
- 29 Art. 12:15, § 1er, alinéa 2, CSA.
- 30 Art. 12:15, § 1er, alinéa 3, CSA.
- 31 Art. 12:15, § 1er, alinéa 4, CSA.
- 32 Art. 12:15, § 1er, alinéa 5, CSA.
- 33 Art. 12 :17 alinéa 1er, CSA.
- 34 Voir sur ce point l'avis 2017/07 – Droits et engagements hors bilan.
- 35 La répartition non proportionnelle des actions sera développée dans un avis ultérieur.
- 36 Art. 3:19, § 1er, alinéa 2, in fine, AR CSA.
- 37 Art. 45, § 1er, alinéa 3, CIR 92.
- 38 Voir le commentaire de l'article 3:19 dans le Rapport au Roi de l'arrêté royal portant exécution du Code des sociétés et des associations.
- 39 Les principes développés ci-après s'appliquent également aux subsides en capital.
- 40 Sur le plan fiscal, les réserves exonérées comprennent à la fois les réserves immunisées et les impôts différés et s'élèvent donc à 2.000.
- 41 Art. 3:89, § 2, III.B, AR CSA. Pour le cas des subsides, voir également l'article 3:89, § 2, V, AR CSA.
- 42 Il est rappelé que « pour déterminer le capital libéré et les bénéfices antérieurement réservés à envisager en cas de scission dans le chef de chacune des sociétés absorbantes ou bénéficiaires et pour déterminer la réduction visée à l'article 211, § 2, ces sociétés sont censées avoir repris ou reçu le capital libéré, les réserves taxées et exonérées de la société scindée, proportionnellement à la valeur fiscale nette des apports effectués par cette dernière à chacune d'elles. » (art. 213, alinéa 1er, CIR 92).
- 43 Dans cet exemple, la plus-value de 2.000 doit être taxée (au rythme de l'amortissement du bien acquis en emploi) dans le chef de la société C au bilan de laquelle apparaît l'actif acquis en emploi, et ceci :
- en transformant (selon ce même rythme) en une réserve taxée la quotité reçue par cette société des plus-values taxables de manière étalée (1.200), qui n'a pas encore été taxée ;
 - en taxant (selon ce même rythme) l'excédent de 800 attribué à B comme dépense non admise (voir l'art. 211/56 Comm. IR. 92).
- Dans le cas précité, l'inclusion des 800 dans les dépenses non admises dans le chef de la société C correspond à la partie non encore imposée de la plus-value à imposer de manière étalée qui se trouve dans le chef de la société B. La quotité de la réserve immunisée transférée à B entraînera une double imposition lors de sa reprise ou au plus tard lors de la liquidation de B. Afin d'éviter cette double imposition, l'administration fiscale accepte que lors de la reprise dans les dépenses non admises au nom de la société C, les réserves exonérées concernées soient reprises dans le chef de la société B pour ce même montant dans les réserves taxées, simultanément à une majoration équivalente de la situation de début des réserves. De cette manière, il n'y aura pas d'imposition effective des réserves immunisées de 800 attribuées à la société B à la suite de la scission et la plus-value de 2.000 ne sera imposée qu'après de la société C, qui a acquis l'élément d'actif acquis en emploi.
- 44 Les principes développés ci-après s'appliquent également aux subsides en capital.
- 45 Il s'agit donc d'une réserve exonérée visée au deuxième tiret du n° 211/55, b), Comm. IR 92.
- 46 Art. 3:89, §2, III.B, AR CSA. Pour le cas des subsides, voir également l'article 3:89, §2, V, AR CSA.
- 47 N° 211/56 Comm. IR 92.
- 48 La comptabilisation de goodwill est illustrée dans l'exemple 9 de l'avis CNC 2021/10 – Traitement comptable des opérations de fusion de sociétés.
- 49 Ce montant sera converti en apport disponible dans le chef de B (supra point 12).