

COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2024/03 – Impact des plus-values non exprimées en cas de dissolution

Avis du 20 décembre 2023¹

1. Il arrive qu'en cas de dissolution volontaire, une société détienne un actif auquel est attachée une plus-value non exprimée. Conformément à l'article 2:71, § 2 du Code des sociétés et des associations (ci-après : CSA), l'organe d'administration justifie la proposition de dissolution dans un rapport annoncé dans l'ordre du jour de l'assemblée appelée à se prononcer sur la dissolution. À ce rapport est joint un état résumant la situation active et passive de la société, clôturé à une date ne remontant pas à plus de trois mois avant l'assemblée générale appelée à se prononcer sur la proposition de dissolution. La Commission a été interrogée sur les implications de ces plus-values non exprimées dans l'état résumant la situation active et passive qui doit être joint au rapport sur la proposition de dissolution.

2. En ce qui concerne les obligations de rapport au niveau du droit des comptes annuels en cas de dissolution et de liquidation sur base volontaire, la Commission renvoie à l'avis CNC 2022/04².

3. Supposons que la société à responsabilité limitée X dispose d'une immobilisation qui présente une plus-value. L'organe d'administration de la société n'a jamais exprimé cette plus-value latente dans ses comptes annuels³. L'objectif est de dissoudre et de liquider cette SRL sur base volontaire⁴. Comme indiqué plus haut, l'organe d'administration de la SRL X doit joindre à la proposition de dissolution un état résumant la situation active et passive clôturé à une date ne remontant pas à plus de trois mois avant l'assemblée générale appelée à se prononcer sur la proposition de dissolution. La Commission fait remarquer que l'analyse qui suit ne se limite pas aux actifs pouvant faire l'objet de plus-values de réévaluation, mais qu'elle s'applique également aux actifs pouvant présenter des plus-values, comme dans le cas des placements (de trésorerie).

La Commission expose ci-après son point de vue concernant les conséquences de ces plus-values non exprimées dans l'état résumant la situation active et passive dans le cadre d'une dissolution volontaire de la SRL X.

4. La Commission fait tout d'abord remarquer que le rapport sur la proposition de dissolution, visé à l'article 2:71 du CSA, a pour but la liquidation de la société. La Commission estime crucial d'en tenir compte dans l'état résumant la situation active et passive établi à la dissolution de la société afin d'en informer de façon claire l'assemblée générale, notamment pour les raisons suivantes :

- l'assemblée générale doit prendre une décision en connaissance de cause⁵ concernant la proposition de dissolution de l'organe d'administration ;
- l'état résumant la situation active et passive⁶ doit permettre de savoir si tous les créanciers pourront être remboursés⁷ ;
- le liquidateur, et par extension les créanciers, doivent être correctement informés des conséquences (pouvant être) liées à la dissolution.

Les points énumérés ci-dessus peuvent uniquement être respectés si l'on décrit le patrimoine réel et que la situation financière réelle de la SRL X est présentée. Par conséquent, le contenu de l'état résumant la situation active et passive à établir est, compte tenu notamment de l'objet, de la spécificité et de la finalité de ce document, crucial pour la liquidation de la société.

5. S'il ressort de l'état résumant la situation active et passive que, abstraction faite des plus-values, tous les créanciers de la société ne peuvent pas être remboursés intégralement, la Commission⁸ suggère de mentionner ces plus-values non exprimées dans cet état, conformément à l'article 2:71, § 2, alinéa 2 in fine du CSA. La Commission tient à souligner que pour ce qui concerne l'article 2:71 du CSA, l'article 3:4 de l'AR CSA⁹ ne trouve pas à s'appliquer en l'espèce étant donné que la mention du montant des plus-values dans l'état résumant la situation active et passive ne découle pas d'écritures comptables.

S'il ressort de l'état résumant la situation active et passive que tous les créanciers de la société peuvent être remboursés intégralement, la Commission recommande non seulement que les plus-values non exprimées soient mentionnées dans l'annexe à joindre¹⁰ à l'état résumant la situation active et passive conformément à l'article 2:71, § 2, alinéa 2 du CSA, mais qu'elles y soient également quantifiées.

Cette distinction est, selon la Commission, justifiée par la spécificité et la finalité¹¹ de l'état résumant la situation active et passive qui doit être joint à la proposition de dissolution conformément à l'article 2:71, § 2 du CSA.

6. La Commission observe que lors de la mention dans l'état résumant la situation active et passive, il convient de tenir compte des coûts supplémentaires ainsi que des éventuels passifs d'impôts latents qui pourraient découler de la réalisation de l'actif sous-jacent à la suite de la dissolution de la société conformément à l'article 3:6, § 2 de l'AR CSA.

7. Le commissaire ou, lorsqu'il n'y a pas de commissaire, un réviseur d'entreprises ou un expert-comptable certifié désigné par l'organe d'administration contrôle l'état résumant la situation active et passive, y compris l'annexe, conformément à l'article 2:71, § 2, alinéa 3 du CSA.

8. Vu que la dissolution entraîne la clôture de l'exercice de la société¹², la Commission se penchera ultérieurement sur les conséquences comptables des comptes annuels à établir pour l'exercice qui prend fin à la date de dissolution de la société¹³.

9. Dans les ASBL et les AISBL qui doivent désigner un ou plusieurs commissaires conformément à l'article 3:47, § 6 du CSA, la proposition de dissolution doit faire l'objet d'un rapport établi par l'organe d'administration¹⁴. À ce rapport est joint un état résumant la situation active et passive¹⁵, clôturé à une date ne remontant pas à plus de trois mois avant l'assemblée appelée à se prononcer sur la proposition de dissolution.

La Commission estime dès lors que l'analyse de l'impact comptable des plus-values non exprimées dans l'état de l'actif et du passif des sociétés développée ci-dessus¹⁶ s'applique également aux ASBL et AISBL.

10. Vu que la dissolution entraîne la clôture de l'exercice de l'ASBL et de l'AISBL¹⁷, la Commission se penchera ultérieurement sur les conséquences comptables des comptes annuels à établir pour l'exercice qui prend fin à la date de dissolution de l'ASBL ou de l'AISBL¹⁸.

¹ Le présent avis a été élaboré après la publication pour consultation publique d'un projet d'avis le 11 août 2023 sur le site de la CNC. A la suite des discussions menées en réunion plénière de la CNC, la Commission publie une nouvelle version de l'avis CNC 2024/03. Les seules modifications qui y ont été apportées sont la suppression dans la première note en bas de page des phrases concernant le désaccord de Monsieur Gerard Goemaere vis-à-vis du contenu de l'avis, ainsi que l'ajout d'un texte alternatif rédigé par ce dernier. Ces adaptations trouvent leur origine dans le fait que la Commission a constaté une divergence entre le texte français et néerlandais de l'article 7/1, alinéa 3 de l'arrêté organique de la CNC, du 21 octobre 1975. La version française est rédigée comme suit : "Lorsqu'un projet d'avis ou un avis est adopté à la majorité des voix, la position divergente du membre concerné ou des membres concernés, avec mention du nom de celui-ci ou de ceux-ci, est indiquée dans le projet d'avis ou dans l'avis et est également publiée avec le projet d'avis ou l'avis". La version néerlandaise énonce ce qui suit : "Als een ontwerpadvies of advies wordt goedgekeurd bij meerderheidsstemming, wordt het met redenen omkleed afwijkend standpunt van het betrokken lid of de betrokken leden, met vermelding van zijn of hun naam, opgenomen in het ontwerpadvies of advies en mee gepubliceerd". Les termes "met redenen omkleed" n'apparaissent pas dans la version française. Dès lors, la Commission a décidé de publier la position divergente du membre concerné. [Cliquez ici pour consulter ce texte.](#)

² Avis CNC 2022/04 - Reddition de comptes en cas de dissolution et de liquidation d'une SRL, SC, SA, SE ou SCE.

³ S'il s'agit d'immobilisations corporelles, de participations, d'actions ou de parts qui relèvent des immobilisations financières, la comptabilisation d'une plus-value de réévaluation est optionnelle en non obligatoire, voir art. 3:35, § 1er, al. 1er de l'AR CSA : « Les sociétés, ASBL, AISBL et fondations peuvent procéder à la réévaluation de leurs immobilisations corporelles ainsi que des participations, actions et parts figurant sous leurs immobilisations financières, ou de certaines catégories de ces immobilisations, lorsque la valeur de celles-ci, déterminée en fonction de leur utilité pour la société, l'ASBL, l'AISBL ou la fondation, présente un excédent certain et durable par rapport à leur valeur comptable. [...] ».

⁴ Le présent avis concerne la dissolution classique (sur base volontaire) suivie effectivement par une liquidation.

⁵ Art. 2:71, § 2, al. 1er, CSA.

⁶ Art. 2:71, § 2, al. 2, CSA.

⁷ Voir à ce sujet l'art. 2:84, al. 1er, CSA et l'art. 2:97, § 2, CSA.

⁸ La Commission précise qu'il ne s'agit pas d'une obligation légale.

⁹ L'art. 3:4 de l'AR CSA dispose ce qui suit : « Le plan comptable de la société, de l'ASBL, de l'AISBL ou de la fondation doit être conçu ou ajusté de manière telle que le bilan et le compte de résultats procèdent, sans addition ou omission, des postes correspondants de la balance des comptes établie après la mise en concordance visée à l'article III.90, § 1er, du Code de droit économique ».

¹⁰ La Commission précise que l'ajout d'une annexe à l'état résumant la situation active et passive au sens de l'art. 2:71, du CSA ne constitue pas une obligation légale.

¹¹ Voir point 4.

¹² Art. 2:70, al. 2, CSA.

¹³ Voir points 9 et 10 de l'avis CNC 2022/04 - Reddition de comptes en cas de dissolution et de liquidation d'une SRL, d'une SC, d'une SA, d'une SE ou d'une SCE.

¹⁴ Art. 2:110, § 2, al. 1er, CSA.

¹⁵ Art. 2:110, § 2, al. 2, CSA.

¹⁶ Voir point 5.

¹⁷ Art. 2:109, al. 2, CSA.

¹⁸ Voir points 6 et 7 de l'avis CNC 2022/05 – Reddition de comptes en cas de dissolution et de liquidation d'une ASBL ou AISBL.