

COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2020/XX – Apport en industrie au sein des sociétés à responsabilité limitée et des sociétés coopératives

Projet d'avis du 22 janvier 2020¹

I. Introduction

1. Il a été demandé à la CNC si la nouvelle possibilité d'apport en industrie prévue par le Code des sociétés et des associations (ci-après : CSA) pour les sociétés à responsabilité limitée (ci-après : SRL) et les sociétés coopératives (ci-après : SC) donnera lieu à une comptabilisation distincte parmi les capitaux propres de la société concernée au sein du droit comptable belge.

II. Cadre légal

2. Conformément à l'article 1:8, § 2, dernier alinéa du CSA, l'apport en industrie est l'engagement d'effectuer des travaux ou des prestations de services. Il constitue une forme d'apport en nature. L'article 1:9, § 2, 3^o du CSA ajoute que le débiteur d'un apport en industrie doit rendre compte à la société de tous les profits liés directement ou indirectement à l'activité qu'il a apportée. Il ne peut faire directement ou indirectement concurrence à la société pendant toute la durée de son apport, ni développer aucune activité qui serait de nature à nuire à la société ou à réduire la valeur de son apport, sauf convention contraire.

3. Dans l'exposé des motifs de la loi introduisant le CSA², il est indiqué que l'apport en industrie est une forme d'apport en nature de services à rendre. Il est également précisé que l'apport en nature classique consiste en l'apport de tout autre bien corporel ou incorporel, en ce compris les apports de créances et de services rendus. L'apport de services rendus serait ainsi considéré comme un apport en nature classique, et non comme un apport en industrie. Par conséquent, l'apport en industrie porte uniquement sur les services à prester dans le futur³.

Ce mode d'apport est désormais possible au sein des SRL et des SC.

4. A cet égard, les articles 5:10 (SRL) et 6:11 (SC) du CSA disposent qu'en cas de décès, d'incapacité ou de toute autre cause étrangère rendant définitivement impossible l'exécution de ses obligations par le débiteur d'un apport en industrie, les actions qui lui ont été attribuées en rémunération de son apport sont frappées de caducité. Elles ne donneront droit à un éventuel dividende relatif à l'exercice en cours que *prorata temporis*. Lorsqu'en raison d'une cause étrangère, le débiteur d'un apport en industrie est dans l'impossibilité temporaire d'exécuter ses obligations pour une période de plus de trois mois, les droits sociaux attachés aux actions qui lui ont été attribuées en rémunération de son apport sont suspendus pour toute la durée de cette impossibilité qui dépasse cette période de trois mois. La loi prévoit expressément que les statuts peuvent déroger à ces dispositions.

¹ La Commission a décidé, lors de sa réunion plénière du 22 janvier 2020, de republier pour consultation publique le présent projet d'avis, qui tient compte des réactions reçues à la suite de la consultation publique du 10 septembre 2019.

² Travaux préparatoires, *Doc. parl.*, Chambre, 2018-2019, DOC 54-3119/001, p. 32.

³ J. VAN RYN, *Principes de Droit Commercial*, T.I., Brussel, Bruylant, 1954, nr. 331, p. 232.

5. En ce qui concerne l'évaluation, l'article 5:7, § 1^{er}, alinéa 1^{er} (SRL) et l'article 6:8, § 1^{er}, alinéa 1^{er} (SC) du CSA prévoient (notamment) qu'en cas d'apport en industrie, les fondateurs doivent exposer dans un rapport spécial l'intérêt que l'apport présente pour la société. Le rapport doit comporter une description de chaque apport en nature et en donne une évaluation motivée. Il indique quelle est la rémunération attribuée en contrepartie de l'apport.

III. Problématique de l'évaluation en cas d'apport en industrie

6. Il est important de tenir compte de l'exigence reprise aux articles 5:7, § 1^{er} (SRL) et 6:8, § 1^{er} (SC) du CSA lors de l'évaluation d'un apport en industrie, et plus généralement de tout apport en nature dans une SRL ou une SC. Les fondateurs doivent évaluer l'apport de manière motivée et indiquer en quoi consiste la rémunération attribuée en contrepartie. Il revient au réviseur d'entreprises de se prononcer là-dessus. Le réviseur d'entreprises examine l'apport. Son rapport doit indiquer si les valeurs auxquelles conduisent les modes d'évaluation correspondent au moins à la valeur de l'apport mentionné dans l'acte. Il indique quelle est la rémunération réelle attribuée en contrepartie de l'apport.

7. La Commission renvoie également à l'exposé des motifs⁴ de la loi adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations du 17 mars 2019, dans lequel il est énoncé que « *bien que selon le CSA, l'apport en industrie constitue dans la SRL et la SC un apport valable qui peut être rémunéré par l'émission d'actions, l'apport en industrie reste très difficilement évaluable. On ne peut donc exclure des surévaluations et des abus, également à des fins fiscales.* ». Il est également précisé qu' « *en pratique, on constate d'ailleurs que le travail apporté n'est pas repris à l'actif du bilan (par exemple lors de l'émission de parts bénéficiaires, le travail promis n'est pas exprimé dans le bilan). Pour ces raisons, le projet de loi exclut de la notion fiscale de capital les capitaux propres d'une société constitués par un apport en industrie* ».

IV. Analyse en droit comptable

8. La question consiste dès lors à savoir si, dans cette perspective, l'apport en industrie doit être comptabilisé parmi les capitaux propres de la société, sous la rubrique 11 *Apport hors capital*. La question indissociable est alors celle du compte à utiliser en contrepartie. L'on doit alors bien évidemment également se demander si un actif peut être reconnu au titre de contrepartie.

9. La Commission opère une distinction selon qu'il s'agit d'un traitement comptable à la suite de la promesse d'effectuer des travaux ou de prêter des services, ou d'un traitement comptable à la suite de la prestation en soi des travaux ou services, en d'autres termes la libération.

10. En outre, la Commission précise qu'elle se prononce, dans le présent avis, uniquement sur l'apport en industrie par une personne physique⁵.

⁴ Travaux préparatoires, *Doc. parl.*, Chambre, 2018-2019, DOC 54/3367/001, p. 31-32.

⁵ Si un décès, une incapacité ou toute autre cause étrangère rend définitivement impossible l'exécution de ses obligations par une personne physique, les actions qui lui ont été attribuées en rémunération de son apport sont frappées de caducité (articles 5:10 et 6:11, CSA).

A. Traitement comptable au moment de la promesse

11. La Commission⁶ est d'avis qu'au moment de la promesse d'effectuer des travaux ou de prêter un service, l'apport en industrie ne donne pas lieu à une inscription parmi les capitaux propres de la société.

12. Les droits d'une société sur la personne qui réalise l'apport en industrie doivent être inscrits parmi les droits et engagements hors bilan et doivent donc être comptabilisés dans la classe 0. La Commission estime plus précisément que ces droits doivent être inscrits dans un sous-compte adéquat du compte 00 *Garanties constituées ou irrévocablement promises par des tiers pour compte de la société*.

B. Traitement comptable au moment de la libération de l'apport en industrie

13. En ce qui concerne les écritures comptables à l'occasion de la libération de l'apport, la Commission considère unanimement qu'il revient à l'organe d'administration d'évaluer si la libération doit être comptabilisée ou non en tant qu'actif avec comme contrepartie un compte 11, à savoir *Apport hors capital*. Cette évaluation doit être faite dans le respect de l'image fidèle.

1. Possibilité 1 : pas d'inscription parmi les capitaux propres

14. Si l'organe d'administration estime que, compte tenu du principe de l'image fidèle, la libération de l'apport ne donne pas lieu à une inscription parmi les capitaux propres, le traitement comptable de l'apport en industrie se limite à une comptabilisation sous les droits et engagements hors bilan. Comme indiqué précédemment, les droits qui découlent de l'apport en industrie sont dans ce cas inscrits dans un sous-compte adéquat du compte 00 *Garanties constituées ou irrévocablement promises par des tiers pour compte de l'association*.

15. Au fur et à mesure de la libération de l'apport, les comptes d'ordre sont adaptés à due concurrence. Ceci est illustré à l'aide des exemples ci-dessous.

2. Possibilité 2 : inscription parmi les capitaux propres

16. L'organe d'administration estime que, dans le respect de l'image fidèle, la libération de l'apport donne lieu à une inscription parmi les capitaux propres au fur et à mesure de la création d'un actif⁷. Une distinction est donc établie selon que, de l'avis de l'organe d'administration, la libération de l'apport en industrie contribue ou non à la création d'un actif.

17. Si l'organe d'administration estime que la libération de l'apport en industrie contribue à la création d'un actif, la valeur d'acquisition de celui-ci est définie en partie par la valeur de l'apport en industrie libéré. La Commission souligne que la comptabilisation en tant qu'actif est seulement possible s'il en découlera des avantages futurs évidents et significatifs pour la société (article 3:38, AR CSA). Du point de vue du principe de prudence, cette condition doit être observée par l'organe d'administration, également en ce qui concerne les immobilisations autres qu'incorporelles. La valeur d'acquisition de l'actif est alors majorée de la part de la valeur de l'apport en industrie libéré dans la mesure où l'apport en industrie a contribué à la création de cet actif. Les écritures se présentent comme suit. La création de l'actif est comptabilisée par le débit du compte adéquat parmi les immobilisations (valeur d'acquisition) et le crédit

⁶ Avis minoritaire de Monsieur Gerard GOEMAERE, membre de la Commission nommé sur proposition du Conseil de l'Institut professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés : « *L'apport en industrie, rémunéré par des parts de capital, a forcément et par définition une valeur et constitue systématiquement un élément des capitaux propres. L'apport en industrie doit être comptabilisé sous le poste Apport à hauteur de la valeur de l'apport promis, et ce à la date de l'acte constitutif.* »

⁷ Inspiré de la norme IFRS 2 *Paiement fondé sur des actions*. La Commission rappelle toutefois que la norme IFRS 2 ne s'applique pas dans le cadre des Belgian GAAP.

du compte 11 *Apport hors capital*⁸. Un actif produit par la société même est évalué au coût de revient.⁹ Selon la Commission, le coût de revient comprend notamment la part de la libération de l'apport en industrie qui a été comptabilisée en tant que charge et qui a contribué à la création de l'actif. Ceci est illustré à l'aide des exemples ci-dessous.

C. Obligation de publication concernant l'apport non libéré

18. La Commission relève qu'en application de l'article 5:44 (SRL) et 6:43 (SC) du CSA, la liste des actionnaires qui n'ont pas entièrement libéré leurs actions, avec la mention du montant dont ils sont encore redevables, doit être déposée avec les comptes annuels. La Commission renvoie également à l'obligation contenue dans l'article 2:8, § 2, 4° du CSA. Cet article dispose entre autres que les nom, prénom et domicile¹⁰ des actionnaires qui n'ont pas encore libéré leur apport doivent figurer dans l'extrait de l'acte constitutif déposé, avec mention pour chaque actionnaire du montant qui reste à libérer.

D. Proposition au Gouvernement de modification de loi et modification de l'AR

19. La Commission proposera au Gouvernement une modification de l'intitulé du poste 00 *Garanties constituées ou irrévocablement promises par des tiers pour compte de l'association*, et des comptes concernés du Plan comptable minimum normalisé de façon à intégrer *expressis verbis* l'apport en industrie.

20. La Commission propose les comptes suivants :

0000 Apport en industrie – à prester
0001 Apporteurs en industrie – à prester

V. Exemples

Exemple dans lequel aucun actif n'est créé

21. Les personnes physiques A et B constituent ensemble une SRL. A apporte 48.000 euros par le biais d'un versement sur le compte en banque. B s'engage à tenir la comptabilité et à assurer les repas des invités pendant quatre ans. Ces prestations sont évaluées à 10.000 euros par an en ce qui concerne la tenue de la comptabilité et à 2.000 euros par an en ce qui concerne l'approvisionnement en repas. Par souci de simplification, il n'est pas tenu compte des aspects liés à la TVA. L'on part de l'hypothèse qu'il n'y a pas d'autres opérations que celles-là.

Ecriture lors de la constitution de la société

5500	Etablissements de crédit : compte courant	48.000
	à 11 Apport hors capital	48.000

⁸ Les capitaux propres apportés sont en principe comptabilisés sous 110 *Apport disponible hors capital*, et plus particulièrement 1109 *Autres*. Lorsque les capitaux propres apportés sont indisponibles en vertu des statuts, ils doivent par contre être comptabilisés au sous-compte adéquat du compte 111 *Apport indisponible hors capital* (point 6 de l'avis CNC 2019/14 – Passage d'une SPRL à capital à une SRL sans capital).

⁹ Article 3:16, AR CSA.

¹⁰ L'article 2:7, § 5 du CSA prévoit que l'actionnaire peut élire domicile au lieu où il poursuit son activité professionnelle, de sorte que seule cette adresse soit communiquée en cas de consultation du dossier.

Ecritures dans les comptes d'ordre lors de la constitution

0000	Apport en industrie – à prester	48.000	
	à 0001 Apporteurs en industrie – à prester		48.000

Ecritures dans les comptes d'ordre lors de la libération (constatation de la libération), au fur et à mesure du travail presté

0001	Apporteurs en industrie – à prester	12.000	
	à 0000 Apport en industrie – à prester		12.000

Bilan aux dates de clôture du bilan années 1 à 4

Actif	Passif
Banque : 48.000	11 Apport : 48.000

Exemple dans lequel un actif est créé

22. Les personnes physiques A et B créent ensemble une SRL. L'associé A apporte un montant de 140.000 euros au moyen d'un versement sur le compte en banque. L'associé B apporte ses prestations. Les parties évaluent la valeur totale de l'apport en travail de l'associé B à 160.000 euros à prester sur quatre ans (40.000 euros par an). Le travail à réaliser par cet associé est clairement décrit dans les statuts et englobe toutes les prestations qu'il prestera pendant quatre ans en vue de développer une machine et de créer un nouveau marché. Au cours de la 1^e année, la société a acheté pour 5.000 euros de petites fournitures (comptabilisées sur le compte 61) et pour 120.000 euros de prestations auprès de tiers. Au cours de la 2^e année, la société achète pour 7.000 euros supplémentaires de petites fournitures (comptabilisées sur le compte 61) et pour 210.000 euros de prestations auprès de tiers, en vue de terminer la machine. L'associé a consacré environ la moitié de son temps à la réalisation de cette machine. La machine est opérationnelle à la fin de la 2^e année. Par souci de simplification, il est fait abstraction des aspects concernant la TVA. La machine et les acomptes versés pour celle-ci sont amortis linéairement sur une période de 10 ans. Le résultat de l'exercice est transféré à l'exercice suivant.

23. Une distinction est opérée ci-après selon que l'organe d'administration préconise ou non, dans le respect de l'image fidèle, une comptabilisation parmi les capitaux propres au fur et à mesure de la libération de l'apport en industrie.

1. L'apport en industrie est comptabilisé parmi les capitaux propres au moment de la libération

Ecritures lors de la constitution de la société

Libération en capital

5500	Etablissements de crédit : compte courant	140.000	
	à 11 Apport hors capital		140.000

Ecritures dans les comptes d'ordre lors de la constitution

0000	Apport en industrie – à prester	160.000	
	à 0001 Apporteurs en industrie – à prester		160.000

Ecritures 1e année

Au cours de l'année

61	Services et biens divers	5.000	
	à 440 Fournisseurs		5.000
61	Services et biens divers	120.000	
	à 440 Fournisseurs		120.000
440	Fournisseurs	125.000	
	à 5500 Établissements de crédit : compte courant		125.000

A la date d'inventaire

270 ¹¹	Immobilisations corporelles en cours et acomptes versés : valeur d'acquisition	145.000 ¹²	
	à 72 Production immobilisée		125.000 ¹³
	11 Apport hors capital		20.000
6302	Dotations aux amortissements sur immobilisations corporelles	14.500	
	à 279 Immobilisations corporelles en cours et acomptes versés : amortissements actés	14.500	

Affectations et prélèvements

14	Perte reportée	14.500	
	à 793 Perte à reporter		14.500

Comptes d'ordre

0001	Apporteurs en industrie – à prester	40.000	
	à 0000 Apport en industrie – à prester		40.000

¹¹ La Commission fait remarquer que la comptabilisation en tant qu'actif est uniquement possible s'il en découlera des avantages futurs évidents et significatifs pour la société (article 3:38, AR CSA). Du point de vue du principe de prudence, cet aspect mérite une attention particulière de la part de l'organe d'administration, également en ce qui concerne les immobilisations autres qu'incorporelles.

¹² 5.000 + 120.000 + (50 % x 40.000) = 145.000.

¹³ 5.000 + 120.000 = 125.000

Bilan à la date de clôture du bilan de la 1e année

Actif		Passif	
Immobilisation corporelle en cours : 130.500		11 Apport :	160.000
Valeur d'acquisition :	145.000	14 Perte reportée :	(-) 14.500
Amortissements actés :	(-) 14.500		
Banque :	15.000		
Total de l'actif	145.500	Total du passif	145.500

Ecritures 2e année

Au cours de l'année

61	Services et biens divers	7.000
	à 440 Fournisseurs	7.000
&		
61	Services et biens divers	210.000
	à 4400 Fournisseurs	210.000

A la date d'inventaire

270 ^{14,15}	Immobilisations corporelles en cours	237.000 ¹⁶
	à 72 Production immobilisée	217.000 ¹⁷
	11 Apport hors capital	20.000
6302	Dotations aux amortissements sur immobilisations corporelles	38.200 ¹⁸
	à 279 Immobilisations corporelles en cours et acomptes versés : 38.200 amortissements actés	

Affectations et prélèvements

690	Perte reportée	14.500
	à 14 Perte reportée	14.500

¹⁴ En cas de mise en état d'exploitation, il convient de transférer le montant vers le compte 23 *Installations, machines et outillage*.

¹⁵ La Commission fait remarquer que la comptabilisation en tant qu'actif est uniquement possible s'il en découlera des avantages futurs évidents et significatifs pour la société (article 3:38, AR CSA). Du point de vue du principe de prudence, cet aspect mérite une attention particulière de la part de l'organe d'administration, également en ce qui concerne les immobilisations autres qu'incorporelles.

¹⁶ 7.000 + 210.000 + (50% x 40.000) = 237.000.

¹⁷ 7.000 + 210.000 = 217.000.

¹⁸ (10 % x 145.000) + (10 % x 237.000) = 38.200.

14	Perte reportée	52.700	
	à 793 Perte à reporter		52.700

Comptes d'ordre

0001	Apporteurs en industrie – à prester	40.000	
	à 0000 Apporteurs en industrie – à prester		40.000

Bilan à la date de clôture du bilan de la 2e année

Actif		Passif	
Immobilisation corporelle en cours : 329.300		11 Apport :	180.000
Valeur d'acquisition : 382.000 ¹⁹		14 Perte reportée :	(-) 52.700
Amortissements actés : (-) 52.700		440 Fournisseurs	217.000
Banque : 15.000			
Total de l'actif	344.300	Total du passif	344.300

2. L'apport en industrie n'est pas comptabilisé parmi les capitaux propres au moment de la libération

Ecritures lors de la constitution de la société

Libération en capital

5500	Etablissements de crédit : compte courant	140.000	
	à 11 Apport hors capital		140.000

Ecritures dans les comptes d'ordre lors de la constitution

0000	Apport en industrie – à prester	160.000	
	à 0001 Apporteurs en industrie – à prester		160.000

Ecritures 1e année

Au cours de l'année

61	Services et biens divers	5.000	
	à 440 Fournisseurs		5.000
61	Services et biens divers	120.000	
	à 440 Fournisseurs		120.000

¹⁹ 145.000 (jaar 1) + 7.000 + 210.000 + 20.000 = 382.000.

440	Fournisseurs		125.000
	à 5500	Établissements de crédit : compte courant	125.000

A la date d'inventaire

270	Immobilisations corporelles en cours		125.000
	à 72	Production immobilisée	125.000 ²⁰
6302	Dotations aux amortissements sur immobilisations corporelles		12.500
	à 279	Immobilisations corporelles en cours et acomptes versés : 12.500 amortissements actés	

Affectations et prélèvements

14	Perte reportée		12.500
	à 793	Perte à reporter	12.500

Comptes d'ordre

0001	Apporteurs en industrie – à prester		40.000
	à 0000	Apport en industrie – à prester	40.000

Bilan à la date de clôture du bilan de la 1^e année

Actif		Passif	
Immobilisation corporelle en cours :	112.500	11 Apport :	140.000
Valeur d'acquisition :	125.000	14 Perte reportée :	(-) 12.500
Amortissements actés :	(-) 12.500		
Banque :	15.000		
Total de l'actif	127.500	Total du passif	127.500

Ecritures 2^e année

Au cours de l'année

61	Services et biens divers		7.000
	à 4400	Fournisseurs	7.000
&			
61	Services et biens divers		210.000
	à 4400	Fournisseurs	210.000

²⁰ 5.000 + 120.000 = 125.000

A la date d'inventaire

270 ²¹	Immobilisations corporelles en cours	217.000	
	à 72 Production immobilisée		217.000 ²²
6302	Dotations aux amortissements sur immobilisations corporelles	34.200	
	à 279 Immobilisations corporelles en cours et acomptes versés : 34.200 amortissements actés		

Affectations et prélèvements

690	Perte reportée	12.500	
	à 14 Perte reportée		12.500
14	Perte reportée	46.700	
	à 793 Perte à reporter		46.700

Comptes d'ordre

0001	Apporteurs en industrie – à prêter	40.000	
	à 0000 Apport en industrie – à prêter		40.000

Bilan à la date de clôture du bilan de la 2e année

Actif		Passif	
Immobilisation corporelle en cours :	295.300	11 Apport :	140.000
Valeur d'acquisition :	342.000 ²³	14 Perte reportée :	(-) 46.700
Amortissements actés :	(-) 46.700	440 Fournisseurs	217.000
Banque :	15.000		
Total de l'actif	310.300	Total du passif	310.300

²¹ En cas de mise en état d'exploitation, il convient de transférer le montant vers le compte 23 *Installations, machines et outillage*.

²² 7.000 + 210.000 = 217.000

²³ 125.000 (jaar 1) + 7.000 + 210.000 + 20.000 = 342.000.