

contenu

Comptabilité

Les récents avis de la CNC
relatifs aux restructurations
de sociétés 1

Bon à savoir

Professions du chiffre,
sociétés et responsabilité
limitée 4

Versements anticipés (ex.
imp. 2011): l'avis annuel est
paru 6

Diminution forfaitaire du
précompte pour frais
professionnels pour salariés
en 2010 7

Simplification des modèles
de formulaires d'affiliation
aux caisses d'assurance
sociale pour
indépendants 8

Et les 6 avis de la CNC en matière comptable!

Maître-mot: continuité comptable

Comptabilité

Les récents avis de la CNC relatifs aux restructurations de sociétés

Alexandre Streel, Réviseur d'entreprises (BDO), Professeur de comptabilité et
gestion financière (IFAPME)

La matière des réorganisations de sociétés a connu de nombreux développements au
cours de ces derniers mois, tant sur le plan du droit des sociétés que sur le plan
fiscal et le plan comptable.

Le livre XI de notre Code des sociétés, traitant des «Restructurations de sociétés»,
s'est en effet enrichi d'un Titre *Vbis* relatif aux «Règles spécifiques concernant les
fusions transfrontalières et opérations assimilées». Cette modification fait suite à la
transposition, par la loi du 8/06/08, de la directive européenne du 26/10/05 sur les
fusions transfrontalières de sociétés de capitaux. En matière fiscale, notre Code des
impôts sur les revenus (CIR) a fait l'objet de plusieurs modifications, consécutives
à la transposition, par la loi spéciale du 11/12/08, de la directive européenne du
23/07/90 concernant notamment le régime fiscal commun applicable aux fusions et
scissions entre sociétés d'Etats membres différents (modifiée par la directive du
17/02/05).

En matière comptable, ces deux directives n'ont entraîné aucune modification légis-
lative. Néanmoins, la Commission des Normes comptables (CNC) a publié, au
cours de l'année 2009, les 6 avis suivants relatifs aux réorganisations de sociétés :

- Avis CNC 2009/6 : Traitement comptable des fusions (1/04/09; 22 pages);
- Avis CNC 2009/7 : Traitement comptable des fusions transfrontalières
(15/07/09; 12 pages);
- Avis CNC 2009/8 : Traitement comptable des opérations de scission
(15/07/09; 11 pages);
- Avis CNC 2009/11 : Le traitement comptable des scissions partielles
(16/09/09; 11 pages);
- Avis CNC 2009/15 : Le traitement comptable de l'apport de branche d'activités
ou d'universalité de biens (16/12/09; 8 pages);
- Avis CNC 2009/16 : Conversion du capital lors de fusions transfrontalières
(16/12/09; 4 pages).

En substance, le principe de continuité comptable caractérise toutes ces opérations
de réorganisation. Plusieurs exceptions et particularités, notamment à connotation
fiscale, jalonnent toutefois ces quelque 70 pages de doctrine comptable. Tentons d'y
voir plus clair...

Fusions «nationales»

L'avis de la CNC 2009/6 relatif aux fusions (sous-entendues «nationales») illustre à
l'aide de nombreux cas pratiques les lignes directrices du traitement comptable des
fusions par absorption, étant donné que cette forme de fusion sert de modèle pour
les autres formes de fusion, tant dans le droit des sociétés que dans le droit compta-
ble.

Continuité en droit des sociétés

Sous l'angle du droit des sociétés, une opération de fusion se caractérise par le fait que l'intégralité du patrimoine d'une ou de plusieurs sociétés est transféré, par suite d'une dissolution sans liquidation, à une autre société, moyennant l'attribution d'actions ou de parts de la société absorbante aux actionnaires de la ou des sociétés absorbées. Le principe de continuité qui caractérise les opérations de fusion dans le droit des sociétés est repris en droit comptable.

Continuité comptable...

Le principe de la continuité comptable a dès lors été consacré pour ces opérations. En principe, les éléments d'actif et de passif de la société absorbée sont repris dans la comptabilité de la société absorbante à la valeur pour laquelle ils figuraient dans les comptes de la société absorbée au moment où la fusion est réputée intervenir sous l'angle comptable, et la composition des éléments des capitaux propres de la société absorbée reste inchangée. Il en résulte que, si les valeurs qui servent à déterminer le rapport d'échange entre les actions de la société absorbée et celles de la société absorbante ne correspondent pas aux valeurs comptables - ce qui sera généralement le cas -, elles ne seront pas exprimées dans la comptabilité.

...sauf 5 cas d'exception

Ce principe de continuité comptable souffre cependant les 5 cas d'exception suivants :

- le capital de la société absorbante est composé d'actions avec valeur nominale;
- la société absorbée détient des actions propres;
- il est attribué aux actionnaires de la société absorbée une soulte en espèces;
- la société absorbante détient des actions de la société absorbée (3 cas de figure peuvent alors se présenter selon que la valeur comptable des titres détenus par la société absorbante est égale, supérieure ou inférieure à la quote-part que ces titres représentent dans les capitaux propres de la société absorbée);
- la société absorbée détient des actions de la société absorbante.

Nous renvoyons à notre article paru dans la lettre «Comptabilité créative» n°18/2009, pp.2-3, pour de plus amples informations au sujet du traitement comptable applicable dans de telles situations.

Fusions transfrontalières

L'avis 2009/7 vise à examiner le traitement comptable à réserver aux fusions transfrontalières, plus particulièrement les fusions qui peuvent depuis le 12/01/09 être réalisées, en principe, en neutralité fiscale en Belgique.

Continuité comptable

Dans la comptabilité des sociétés concernées, une opération de fusion transfrontalière sera également traitée en conformité avec les règles imposées par le principe de continuité comptable.

Absorption d'une société belge (sans établissement étranger) par une société établie dans un autre Etat membre de l'UE

Cette fusion est suivie de la création d'un établissement belge de la société absorbante étrangère. Sur base du principe de continuité comptable, tous les éléments d'actif et de passif de la société belge absorbée seront repris tels quels dans les comptes de cet établissement belge, à l'exception du capital et de la prime d'émission qui seront comptabilisés au titre de «Dotations» (à savoir les moyens propres de l'établissement belge affectés durablement par l'entreprise étrangère à l'activité de cet établissement, dans la mesure où ces moyens propres ne résultent pas de bénéfices mis en réserve ou reportés de cet établissement).

Création d'un établissement belge de la société étrangère absorbante**Quid si la société étrangère détient des actions de la société belge absorbée?**

Le fait que la société absorbante étrangère détienne (directement) ou non des actions de la société absorbée est sans influence sur le traitement comptable de l'opération dans le chef de la société belge absorbée. Toutefois, dans le cas particulier où la société étrangère absorbante détient des actions de la société belge absorbée, par l'entremise d'un établissement belge, le traitement comptable s'opérera au niveau belge comme s'il s'agissait d'une opération de fusion par laquelle la société belge serait absorbée par une autre société belge détenant des actions de la société absorbée.

Absorption par une société belge d'une société établie dans un autre Etat membre de l'UE

Fusions nationales

Les principes comptables relatifs aux fusions « nationales » s'appliquent dans ce cas.

Quid des réserves immunisées de la société étrangère absorbée?

Sous l'angle fiscal, les éventuelles réserves dites immunisées de la société absorbée étrangère, à l'exception de celles liées à un établissement belge le cas échéant, acquièrent en principe, dans le chef de la société absorbante belge, le caractère de réserves taxées. En cas de détention d'actions de la société absorbée par la société absorbante, et donc d'intégration proportionnelle des différents éléments des capitaux propres de la société absorbée, les réserves immunisées de la société absorbée liées à son établissement belge, pourront être intégralement reconstituées dans la société absorbante conformément aux dispositions de l'avis CNC 2009/6.

Quid de la conversion du capital de la société étrangère hors zone euro?

Dans l'avis CNC 2009/16, se pose la question de savoir à quelle date doit être converti le capital de la société étrangère établie dans un Etat membre n'appartenant pas à la zone euro. De l'avis de la Commission, s'alignant sur le raisonnement applicable aux fusions « nationales » (art. 78 §2 de l'AR du 30/01/01), cette conversion doit s'opérer sur base du taux de change en vigueur à la date d'effet comptable, et non à la date d'effet juridique, généralement antérieure. Entre ces deux dates, toutes les transactions devraient de préférence être converties sur base de la méthode monétaire / non monétaire (par opposition à la méthode du taux de clôture), laquelle consiste à convertir les éléments des postes non monétaires au cours de conversion applicable à la date de la transaction et les éléments des postes monétaires au cours de clôture.

Scissions ordinaires

Continuité comptable

Le principe de continuité comptable applicable dans le cas des opérations de fusion, trouve également à s'appliquer dans le cas des opérations de scission. Autrement dit, les éléments d'actif et de passif apportés à chaque société bénéficiaire par la société scindée devront être comptabilisés à la valeur pour laquelle ils étaient repris dans les comptes de la société scindée et sur base de laquelle la scission est réalisée.

Quid de la répartition des fonds propres de la société scindée?

En ce qui concerne les éléments de fonds propres, contrairement au droit comptable, le droit fiscal précise comment, en cas de scission réalisée sous le régime de la neutralité fiscale - l'hypothèse retenue en l'espèce -, le transfert des différents éléments du patrimoine fiscal de la société scindée (capital fiscalement libéré, réserves taxées et réserves immunisées) aux sociétés bénéficiaires s'opère, à savoir au prorata des valeurs fiscales nettes des patrimoines transférés aux sociétés bénéficiaires. Afin d'écarter dans la mesure du possible toute discordance entre le transfert comptable et fiscal, cette méthodologie sera également suivie sous l'angle comptable.

Répartition de la participation

Le principe de continuité comptable s'applique également dans le chef de l'actionnaire soumis à l'arrêté royal du 30/01/01 puisque la valeur comptable de la participation détenue dans la société scindée se répartit comptablement entre les différentes participations acquises dans les sociétés bénéficiaires au prorata de la valeur réelle des patrimoines transférés.

Précisions au sujet de la valeur fiscale nette

Au-delà de ces principes généraux, la CNC illustre, à l'aide d'exemples, le traitement comptable des 3 cas particuliers suivants :

- la société scindée dispose de plus-values taxables de manière étalée ou de subsides en capital : dans ce cas, il convient de remarquer que, sous l'angle fiscal, le poste « impôts différés » n'est, en principe, pas qualifié de dette mais de réserve exonérée et fait partie de la valeur fiscale nette de la société scindée;
- la société scindée dispose de plus-values de réévaluation : dans ce cas par contre, la valeur fiscale de la quotité exonérée de la plus-value de réévaluation est nulle et ne fait pas partie de la valeur fiscale nette de la société scindée;
- une société bénéficiaire est actionnaire de la société scindée : en ce cas, il convient d'appliquer, dans un premier temps, les principes évoqués ci-avant, et dans un second temps, dans la société bénéficiaire actionnaire, les principes applicables au traitement comptable des fusions (en ce compris, le cas échéant, la reconstitution intégrale de la quote-part des réserves immunisées transférées).

Scissions partielles

Scission ordinaire

La CNC considère qu'il y a lieu d'appliquer à la scission partielle, *mutatis mutandis*, le régime comptable prévu pour les scissions ordinaires (et présenté dans l'avis CNC 2009/8). Ce point de vue s'inscrit en outre dans la volonté du législateur d'aligner le traitement fiscal de la scission partielle sur celui réservé aux scissions ordinaires.

Apports de branche d'activités ou d'universalité

Continuité comptable si l'opération est conforme au droit des sociétés

Depuis le 6/02/01, date d'entrée en vigueur de l'arrêté royal du 30/01/01, dès qu'un apport de branche d'activités ou d'universalité de biens répond à la définition qu'en donnent les articles 678 et 679 du Code des sociétés, l'opération, du point de vue comptable, doit se dérouler conformément au principe de continuité. Pour rappel, avant cette date, la continuité comptable était subordonnée au principe de neutralité fiscale de l'opération; cette association s'expliquait chronologiquement, par une introduction des règles comptables en la matière (AR du 1/10/93) antérieure à l'introduction de la réglementation en droit des sociétés (loi du 13/04/95), de sorte qu'il n'était possible de s'y référer pour le traitement comptable de telles opérations.

Le principe de continuité relatif au traitement comptable de l'apport d'une branche d'activités ou d'une universalité de biens implique que :

- les actifs, passifs, droits et engagements apportés doivent être portés dans les comptes de la société bénéficiaire de l'apport, à la valeur pour laquelle ils étaient inscrits, à la date de l'apport, dans les comptes de la société apporteuse;
- les actions ou parts reçues en contrepartie sont portées dans les comptes de l'apporteur à la valeur nette des biens et valeurs apportés.

2 cas particuliers

...particulièrement fiscaux

Dans son avis 2009/15, la CNC attire ensuite l'attention sur 2 cas particuliers, relatifs, d'une part, à l'apport d'actifs réévalués, et d'autre part, à l'apport d'actifs de remplacement (consécutifs à une taxation étalée de plus-value de réalisation sur pied de l'article 47 du CIR 92) ou d'actifs subsidiés (consécutifs à l'obtention d'un subside en capital visé à l'article 362 du CIR 92). Ces cas particuliers d'apport, dont la valeur comptable diffère de la valeur fiscale nette, sont davantage intéressants sous l'angle fiscal, si bien que la Commission, de manière étonnante, a complété son avis par des notes de bas de page, qui reflètent le point de vue de l'administration fiscale en la matière à la date de publication de l'avis, partant de la réglementation fiscale en vigueur au même moment.

Sous l'angle comptable, remarquons néanmoins que la CNC recommande, dans le second cas évoqué ci-dessus, que la disparition des réserves immunisées ou subsides en capital relatifs aux biens apportés, soit compensée, dans le chef de la société apporteuse, par un résultat exceptionnel, ce que certains observateurs jugent contraire au principe de continuité comptable.