

SOMMAIRE

- p. 1/ Le nouveau droit des sociétés
Partie II : La SRL – Things should be made as simple as possible, but not simpler
- p. 6/ La société civile ou société simple constitue désormais une entreprise avec publicité
- p. 10/ Deux arrêts de la Cour constitutionnelle concernant la cotisation sur les commissions secrètes

Le nouveau droit des sociétés Partie II: La SRL – Things should be made as simple as possible, but not simpler

Introduction. Le droit des sociétés belge connaît une véritable révolution. Dans cette série, les principales réformes seront commentées par thème. En raison de l'importante métamorphose subie par la S(P)RL, deux articles seront consacrés à cette forme juridique.

Dans ce premier article sur la SRL, nous tenterons de faire toute la lumière sur (i) les différents types d'apports en échange desquels un actionnaire peut acquérir des actions, (ii) les droits qui peuvent être attachés à ces actions et les possibilités de différenciation à ce niveau, (iii) l'émission de nouvelles actions, et (iv) les possibilités de modulation de la cessibilité des actions.

Dans le deuxième article sur la SRL, nous nous intéresserons de plus près à la suppression du concept de capital dans la SRL et à ce par quoi il sera remplacé en vue de protéger les créanciers de cette société.

Point de départ de la réforme du droit de la SRL. La SRL devient la société de base – tel est le point de départ du législateur. Les règles relatives à la SPRL ont été considérablement flexibilisées dans cette optique. Les actionnaires de la SRL disposeront désormais de bien plus

de possibilités que les associés de l'ancienne SPRL. Bon nombre de dispositions de droit impératif applicables à la SPRL deviennent ainsi des dispositions de *droit supplétif* dans la SRL. Cela signifie que ces dispositions sont pour l'essentiel encore appliquées *par défaut*, mais qu'il est possible d'y déroger dans les statuts.

Le législateur a par ailleurs uniformisé la terminologie applicable à la SRL et à la SA : à l'instar de la SA, la nouvelle SRL a des « actionnaires » et des « administrateurs », et plus des « associés » et des « gérants » comme la SPRL.

I. Apport

Généralités. Au même titre que les associés de la SPRL, les actionnaires de la SRL doivent effectuer un apport lors de la création : une action ne peut (encore et toujours) être émise qu'en échange d'un apport. Les apports (promis) par tous les associés d'une SPRL devaient, ensemble, atteindre le seuil du capital minimum de 18 550,00 EUR (art. 214 C. Soc.). Dans la SRL, non seulement il n'y a plus de capital minimum, mais le concept de capital a également complètement disparu. Les apports formeront désormais ensemble une partie des capitaux propres de

la société. Nous nous intéresserons de plus près à cette modification dans le prochain article de cette série.

Apport en numéraire. En vertu de l'« ancien » droit des sociétés, l'apport en numéraire doit être versé sur un compte bloqué (art. 224 C.Soc.). Ce sera toujours le cas en vertu du nouveau CSA.

Apport en nature. Pour l'apport en nature, il convient de respecter une procédure dans le cadre de laquelle un réviseur d'entreprises (ou le commissaire de la société) contrôle entre autres l'évaluation du bien apporté (art. 218 et suivants C. Soc.). Ce contrôle est maintenu pour la SRL étant donné qu'il est dans l'intérêt des créanciers et des co-actionnaires que les apports réalisés soient correctement évalués et apparaissent ensuite à cette valeur dans les comptes. Les créanciers peuvent ainsi se faire une idée correcte des capitaux propres de la société et les actionnaires savent qui a apporté quoi, de sorte qu'ils peuvent apprécier quels droits doivent être attachés à ces apports. L'ordre des rapports a néanmoins été modifié dans le nouveau code et davantage adapté à la pratique: la loi précise désormais que les fondateurs ou administrateurs communiquent leur rapport *en projet* au réviseur d'entreprises ou au commissaire qui examine ensuite l'évaluation, après quoi les fondateurs ou administrateurs peuvent finaliser leur rapport (et, le cas échéant, préciser pourquoi ils s'écartent de la conclusion du réviseur d'entreprises ou du commissaire).

Les règles relatives au quasi-apport disparaissent pour la SRL, mais sont maintenues pour la SA, où ces règles doivent impérativement être conservées en raison des exigences impératives de la deuxième directive en matière de sociétés. Ces règles visaient à éviter que la procédure d'apport en nature soit contournée en utilisant des moyens apportés pour racheter un élément patrimonial à l'un des associés, ce qui, dans la pratique, équivaut à un apport en nature. Pour la SRL, il convient évidemment toujours de tenir compte d'autres règles susceptibles de s'appliquer dans un tel scénario, comme (le cas échéant) la procédure relative aux conflits d'intérêts.

Apport en industrie. Il sera désormais également possible, pour la SRL, de réaliser un apport *en industrie*, ce qui était exclu pour la SPRL – et ce qui reste également exclu pour la SA (art. 218 C. Soc.). Concrètement, l'apport en industrie est considéré comme un apport en nature – la même procédure doit dès lors être suivie, laquelle prévoit notamment qu'un réviseur d'entreprises (ou le commissaire de la société) contrôle l'évaluation de l'apport en industrie en vue de protéger les intérêts des co-actionnaires.

La loi contient une seule règle de droit supplétif concernant l'apport en industrie, à savoir pour le cas où il est définitivement ou temporairement impossible pour l'apporteur de procéder à l'apport en industrie (manquement non fautif): dans ce cas, les actions sont annulées ou les droits attachés aux actions temporairement suspendus. Il peut être dérogé à cette règle dans les statuts. Il est évidemment conseillé de définir dans les statuts d'autres règles spécifiques concernant le régime de l'apport en industrie et les actions émises en échange (par exemple, ce qu'il convient de faire en cas de manquement non fautif, etc.).

II. Droits attachés aux actions

Généralités. En échange de l'apport dans la société, des actions sont émises, auxquelles sont attachés certains droits. Pour la SPRL, la répartition de ces droits est simple: toutes les actions doivent être égales (art. 239 C. Soc., avec néanmoins une seule exception strictement réglementée: les actions sans droit de vote. Voy. les articles 240 et suivants C. Soc.) D'un côté, des droits égaux sont donc attachés à toutes les actions. De l'autre, ces droits sont toujours proportionnels aux apports respectifs des associés. Les droits d'un associé individuel peuvent donc être déterminés très facilement en comparant son apport personnel au capital. Ces règles strictes ont été considérablement flexibilisées pour la SRL.

Types. La règle *par défaut* (c.-à-d. la règle qui s'applique si les parties ne prévoient rien d'autre) reste l'égalité. Il est toutefois possible d'y déroger dans les statuts. Si les actionnaires font usage de cette possibilité, il en résulte différents « types » d'actions (anciennement qualifiés de « classes » ou « catégories » d'actions). Certaines actions peuvent ainsi être assorties d'un droit de vote multiple ou, à l'inverse, n'être assorties d'aucun droit de vote, ouvrir droit à une part plus importante du bénéfice et/ou du boni de liquidation, etc. Les droits attachés aux actions ne doivent nullement être proportionnels à l'apport des actionnaires. La seule restriction est qu'il doit y avoir au moins une action à laquelle au moins une voix et des droits patrimoniaux sont attachés.

Pour modifier les droits attachés aux actions d'un type déterminé, il faut atteindre les majorités requises pour une modification des statuts (tant le quorum de présence que la majorité en vue d'une approbation) dans chaque type. Il faut en outre que l'organe de gestion émette un rapport dans lequel il justifie la modification et son impact. Si des éléments financiers ou comptables sous-tendent cette justification, un réviseur d'entreprises ou

un expert-comptable externe (ou le commissaire de la société) doit également se pencher sur la modification proposée.

Catégories. Outre différents *types* d'actions, la SRL peut également émettre différentes *catégories* de titres, notamment des droits de souscription (les anciens warrants) et des obligations convertibles. Ce n'était jadis possible que pour la SA. Il n'y a plus aucune restriction quant aux catégories de titres qui peuvent être émis. La nouvelle loi dispose néanmoins expressément que les seuls titres auxquels peuvent être attachés des droits de vente sont les actions.

En prime : assouplissement de l'interdiction de clause léonine. Une modification qui ne concerne pas uniquement la SRL est la suppression partielle de l'interdiction de clause léonine de l'art. 32 C.Soc., qui dispose qu'il est interdit d'attribuer tous les bénéfices à un seul associé ou d'affranchir un ou plusieurs associés de toute contribution aux pertes. L'assouplissement de cette interdiction permet d'opérer une différenciation entre les actionnaires.

Alors que la clause qui attribue l'ensemble des bénéfices à un seul des actionnaires ou qui prive un ou plusieurs actionnaires de toute participation aux bénéfices est toujours « réputée non écrite », il est à présent autorisé d'affranchir un ou plusieurs associés de toute contribution aux pertes. Cette modification a un impact positif important sur la pratique (existante) des options call et put à prix fixes.

La Cour de cassation avait par ailleurs déjà restreint considérablement le champ d'application pratique de cette interdiction, précisément en ce qui concerne cet élément¹. Dans un arrêt du 29 mai 2008, par exemple, la Cour a jugé que l'option put octroyée à un associé entrant au prix de souscription et augmentée d'une indemnité déterminée n'est pas contraire à l'interdiction de clause léonine, pour autant qu'elle serve uniquement l'intérêt de la société.

Unipersonnalité. Nous ferons également remarquer par souci d'exhaustivité que les droits ne doivent pas *nécessairement* être répartis : en vertu du CSA, une SRL peut parfaitement être constituée par une seule personne et/ou exister avec une seule personne, sans que cette unipersonnalité soit assortie d'une quelconque sanction, même si l'actionnaire unique est une personne morale. Pour

mémoire : une SPRL pouvait être unipersonnelle, mais si l'unique associé était une personne morale, sa responsabilité à l'égard des dettes de la SPRL était illimitée. C'était également le cas si l'unique associé était une personne physique et que cette personne était également l'associé unique d'une autre SPRL (voy. articles 212 et 213 C. Soc.)

III. Emission de nouvelles actions

Prix d'émission. Comme nous l'avons déjà dit, dans la SPRL, toutes les actions sont égales, de sorte que les nouvelles actions doivent toujours être émises à la même valeur en capital que les actions existantes. Les candidats-associés ne veulent ou ne peuvent cependant pas toujours entrer dans la société à la valeur en capital, par exemple, lorsque la société a respectivement réalisé de très mauvais ou de très bons résultats par le passé. C'est pour cette raison que le concept de prime d'émission a été introduit pour la SPRL (art. 306 C. Soc.) Dans une SA, une émission peut également avoir lieu en dessous du pair comptable, essentiellement pour le cas où la société aurait enregistré de mauvais résultats par le passé.

Pour la SRL, il est possible d'émettre directement de nouvelles actions à n'importe quel prix d'émission, indépendamment de la valeur d'apport des anciennes actions. Le candidat-actionnaire et l'organe de gestion disposent d'une grande liberté contractuelle pour convenir du prix d'émission.

Afin de protéger les actionnaires existants, l'organe de gestion doit rédiger un rapport dans lequel il justifie le prix d'émission et décrit les conséquences de l'opération pour les droits patrimoniaux et les droits découlant de la qualité d'associé des actionnaires. Si la SRL a désigné un commissaire, celui-ci contrôle les données financières et comptables contenues dans le rapport de l'organe de gestion. Les actionnaires peuvent, à l'unanimité, renoncer à cette (double) obligation de rapport.

L'émission de nouvelles actions dans la SRL requiert toujours une modification des statuts pour pouvoir adapter le nombre total d'actions, tout comme c'était nécessaire dans la SPRL pour adapter le montant du capital. Tant l'assemblée générale que le notaire doivent donc intervenir. L'assemblée générale peut par ailleurs également habiliter l'organe de gestion de la SRL à émettre personnellement de nouvelles actions (sous certaines conditions), comme c'était déjà le cas dans la SA au moyen du capital autorisé.

Droit de préférence. Tout comme pour les associés de la SPRL, il existe pour les actionnaires de la SRL un droit

¹ Cass. 5 novembre 1988, *JT* 1999, 131 et Cass. 29 mai 2008, *TRV* 2008, 655.

de préférence sur l'émission de nouveaux titres (art. 309 et 310 C. Soc.). Si les nouvelles actions sont d'un type nouveau, tous les actionnaires existants ont un droit de préférence proportionnel. Si les nouvelles actions émises sont d'un type existant, le droit de préférence est attribué uniquement aux détenteurs d'actions du type considéré et les règles relatives à la modification des droits attachés aux types d'actions s'appliquent.

Alors que pour la SPRL, le droit de préférence n'a jamais pu être supprimé ni limité, cette possibilité est à présent prévue pour la SRL. Cette décision revient à l'assemblée générale qui statue à la majorité requise pour une modification des statuts. Le rapport susvisé de l'organe de gestion doit mentionner la raison de la limitation ou de la suppression du droit de préférence et décrire ses conséquences pour les actionnaires existants. Les données financières et comptables contenues dans ce rapport doivent être contrôlées par le commissaire de la SRL ou, à défaut, par un réviseur d'entreprises ou un expert-comptable externe (contrairement au rapport établi lors d'une émission sans suppression du droit de préférence qui n'est pas contrôlé si aucun commissaire n'a été désigné).

Si le bénéficiaire de la suppression du droit de préférence est une personne déterminée qui ne fait pas partie du personnel de la SRL, des obligations supplémentaires s'appliquent en vue de protéger les actionnaires (minoritaires) existants. Ce bénéficiaire ne peut, par exemple, pas participer au vote sur la suppression s'il possède déjà 10% des droits de vote.

Dans l'ancien droit, il était admis à cet égard que les associés peuvent renoncer au droit de préférence. Cette précision est à présent expressément reprise dans les dispositions relatives au droit de préférence.

IV. Cession

Restrictions à la cessibilité. Dans la SPRL, un associé ne pouvait céder ses actions à peine de nullité qu'avec l'agrément de la moitié au moins des associés, possédant les trois quarts au moins du capital, sauf si le cessionnaire était un associé, un parent ou le conjoint du cédant ou une autre personne agréée dans les statuts (art. 249 C. Soc.) Les statuts pouvaient uniquement prévoir des règles *plus restrictives*. Des règles similaires s'appliquent à la SRL, mais elles sont de droit *supplétif*, étant entendu que l'exception en faveur des « personnes agréées dans les statuts » n'est pas expressément reprise, étant donné qu'il peut de toute façon être dérogé au régime légal dans les statuts. Les statuts peuvent donc déroger à ces règles, tant pour les renforcer que pour les assouplir. A

cet égard, il est même possible d'autoriser la cessibilité libre et illimitée des actions. La SRL peut donc être une société très fermée ou, à l'inverse, très ouverte. Le nom français de la nouvelle forme de société, à savoir *Société à Responsabilité Limitée* (SRL) est donc sans doute mieux choisi que son nom néerlandais, à savoir *Besloten Vennootschap* (BV), puisque cette société ne doit pas nécessairement être fermée (*besloten*).

La réglementation a par ailleurs été modifiée sur plusieurs autres points.

- Avant tout, la loi dispose à présent expressément que l'agrément des autres associés doit transparaître d'un « document écrit ». Il n'est donc pas nécessaire de convoquer une assemblée générale pour discuter de la cession.
- Sous l'ancien droit, les intéressés pouvaient introduire une procédure en référé si les autres actionnaires refusaient la cession sans motif valable. Si le juge estimait que le refus était arbitraire, s'ensuivaient (i) un premier délai dans lequel les associés devaient trouver un autre acheteur qui reprendrait les actions aux conditions visées dans les statuts ou définies par le tribunal et (ii) un deuxième délai dans lequel le cédant pouvait demander la dissolution de la société, si aucune vente n'était intervenue dans l'intervalle. Si le juge, sous l'empire du CSA, estime qu'un refus est arbitraire, sa décision a désormais valeur d'assentiment au transfert et les actions peuvent être cédées. Le cessionnaire peut alors encore revenir sur son offre de rachat des actions (la raison sous-jacente étant qu'il n'est peut-être plus intéressé par une participation dans la SRL à la lumière des discussions qu'il a eues avec les autres actionnaires).
- Enfin, la sanction a été adaptée. Cette sanction n'est pas la nullité de la cession, mais bien l'inopposabilité de la cession en droit des sociétés. Dans la pratique, cette différence est sans doute minime.

Opposabilité. Les dérogations au régime légal peuvent être reprises dans les statuts ou dans un contrat, ce qui a une influence sur leur opposabilité.

- Si les dérogations sont reprises dans les statuts, déposées au greffe et régulièrement publiées au *Moniteur belge*, elles produisent leurs effets *erga omnes*. Cela implique que toute cession de titres qui serait opérée en contradiction avec ces restrictions, même si le tiers cessionnaire était de bonne foi et n'avait pas connaissance de ces restrictions, ne pourra être opposée ni à la société ni aux tiers. Il s'agit d'une modification radicale par rapport à l'ancien droit des sociétés où la mauvaise

foi du tiers devait être prouvée avant qu'une cession contraire aux statuts puisse être réputée inopposable.

- Les restrictions peuvent également être reprises dans un contrat. La nouvelle loi dispose uniquement que ces restrictions doivent être compatibles avec les statuts. Cela signifie qu'un régime plus strict est possible, mais pas un régime plus souple. Ces restrictions ne sont pas opposables *erga omnes*.

Registre des actionnaires. Les nouvelles règles permettent d'adapter la cessibilité aux besoins spécifiques des actionnaires. Elles ont cependant également pour effet de rendre la cession plus complexe pour le candidat-cessionnaire. Les dispositions impératives du Code des sociétés concernant la cession avaient au moins le mérite d'être claires pour les candidats au rachat d'actions d'une SPRL. Afin de compenser en partie cette nouvelle complexité, le législateur a prévu des mentions supplémentaires dans le registre des actions.

Une cession de titres ne devient opposable aux tiers et à la société qu'après inscription dans le registre des actions. Cette inscription constitue également une présomption simple de propriété, comme c'était déjà le cas pour la SPRL. Ce registre des actions contient à présent bien plus de mentions obligatoires. Les mentions suivantes permettent aux candidats-actionnaires de se faire une idée précise de la valeur des actions qu'ils souhaitent acquérir.

- Tout d'abord, le registre mentionne le nombre total d'actions et les droits de vote et droits aux bénéfices y attachés, le cas échéant, par type. Etant donné qu'il peut également y avoir des actions dématérialisées, ce nombre total n'est en effet pas nécessairement facile à déterminer sur la base du registre. Eu égard au fait que les droits des actionnaires ne peuvent plus être calculés en comparant l'apport au capital (voir ci-dessus), la mention des droits attachés aux actions est également importante – même si ces droits doivent en principe aussi pouvoir être établis sur la base des statuts.
- Ensuite, le registre mentionne également les restrictions statutaires à la cessibilité et, si une partie à un contrat de limitation de la cessibilité (par exemple, une

convention d'actionnaires) en fait la demande, les restrictions à la cessibilité qui découlent de ce contrat. Cette mention est très utile à la lumière de la sanction d'inopposabilité applicable dans le cas où les restrictions statutaires à la cessibilité ne seraient pas respectées.

A cet égard, il importe de savoir que les restrictions statutaires à la cessibilité sont toujours opposables, même si elles n'ont pas été reprises dans le registre, pour autant qu'elles aient été reprises dans des statuts régulièrement publiés. Les restrictions non statutaires à la cessibilité, en revanche, ne sont jamais opposables *ipso facto*, pas même si elles ont été reprises dans le registre, même s'il s'agit d'un élément important dans l'administration de la preuve de la tierce-complicité.

Il existe également des registres pour les autres catégories de titres. Les mentions obligatoires sont différentes.

V. Conclusion

Le droit applicable à la SRL a été considérablement flexibilisé et simplifié, offrant ainsi de multiples possibilités nouvelles aux actionnaires. Les actionnaires peuvent à présent acquérir des actions en échange d'un apport en industrie. Les droits attachés aux actions peuvent être largement différenciés. Il est désormais possible d'affranchir des actionnaires de toute contribution aux pertes. Il est également possible d'émettre de nouvelles actions à un prix à convenir librement. Le droit de préférence peut être supprimé. Et la liste continue. Autant de possibilités qui étaient exclues dans le cas de la SPRL.

L'avenir nous dira si le législateur est ainsi parvenu à créer un droit des sociétés plus concurrentiel et si la SRL deviendra réellement la société de base. Il appartient à présent à chaque entrepreneur de saisir les chances que la nouvelle législation lui offre, mais aussi d'user de la liberté qui lui est offerte de manière responsable et avec suffisamment de circonspection.

Gwen BEVERS, Christine HEEB et Sophie DECKERS
Schoups Avocats

La société civile ou société simple constitue désormais une entreprise avec publicité

I. Introduction

1.- Plus que jamais, le droit est en perpétuelle évolution et les concepts juridiques ne cessent de changer. La société civile, bien connue également sous le nom de société de droit commun, n'a pas été épargnée par ces modifications législatives.

La société de droit commun a subi de nombreux changements suite à la loi du 15 avril 2018 "portant réforme du droit des entreprises" (publiée au *Moniteur belge* du 27 avril 2018) ainsi que sous l'impulsion du droit européen visant à lutter contre le blanchiment des capitaux.

Les changements majeurs que connaît la société de droit commun sont d'une part, son changement de statut dès lors qu'elle devient une "entreprise", ce qui n'est pas sans conséquence, et d'autre part, le fait qu'elle est désormais soumise à davantage de publicité.

Après un bref rappel des contours de la société de droit commun et de son intérêt, nous examinerons les conséquences qui s'attachent à son nouveau statut.

II. Définition, caractéristiques et intérêt de la société de droit commun

2. La société civile est une société, c'est-à-dire un contrat en vertu duquel deux ou plusieurs personnes mettent quelque chose en commun, pour exercer une ou plusieurs activités déterminées et dans le but de procurer aux associés un bénéfice patrimonial direct ou indirect (article 1^{er}, alinéa 1^{er} du Code des sociétés).

La société de droit commun ne bénéficie pas de la personnalité juridique (article 46 du Code des sociétés). Elle est par ailleurs peu réglementée, une grande liberté étant laissée aux fondateurs. Le Code des sociétés prévoit cependant quelques règles supplétives ayant vocation à s'appliquer en cas de silence des statuts. Jusqu'il y a peu, son caractère occulte constituait un autre atout dès lors qu'elle n'était soumise à aucune forme de publicité, contrairement aux sociétés à forme commerciale.

Ce caractère occulte ainsi que la souplesse de son régime juridique en font un outil de planification successorale permettant de transmettre son patrimoine tout en conservant le contrôle.

La société de droit commun est habituellement utilisée pour créer un patrimoine mobilier indivis (numéraire, portefeuilles-titres) entre des parents et leurs enfants. En pratique, les parents apportent une partie de leur patrimoine mobilier à la société de droit commun dont les enfants détiendront la majorité des parts. Les parents seront désignés en qualité de gérant, ce qui leur permettra de gérer le patrimoine indivis. Au décès des parents, seule la part que ces derniers détiennent dans l'indivision, laquelle sera généralement très réduite, sera soumise aux droits de succession.

En l'absence de personnalité juridique, la société de droit commun répond à un régime de transparence fiscale, ses revenus étant imposés dans le chef de ses associés en proportion de la part que chacun détient dans l'indivision.

Le premier changement auquel a été confrontée la société de droit commun est son changement de nom. Depuis le 1^{er} novembre 2018, la société de droit commun porte le nom de "société simple".

Les sociétés de droit commun existantes au 1^{er} novembre 2018 sont tenues de modifier leurs statuts afin de changer de nom.

Dans la suite de la présente contribution, nous n'utiliserons plus que les termes "société simple".

III. La société simple devient une "entreprise"

3. La notion d'"entreprise" a été profondément revue par la loi du 15 avril 2018 "portant réforme du droit des entreprises". En vertu de la nouvelle définition de l'entreprise qui figure à l'article I.1.1^o du Code de droit économique (ci-après, en abrégé "CDE"), l'entreprise vise notamment toute organisation sans personnalité juridique (article I.1.1^o, c) du CDE).

Sont ici visées par cette définition les sociétés simples qui sont des sociétés dépourvues de la personnalité juridique.

IV. La société simple devient une “entreprise” : conséquences

IV.1. L'immatriculation à la Banque-Carrefour des Entreprises

4. Le statut d'entreprise des sociétés simples impose à ces dernières d'être immatriculées à la Banque-Carrefour des Entreprises (article III.49, § 1^{er}, 1^o du CDE).

En pratique, l'inscription devra être réalisée par le gérant de la société simple par l'intermédiaire d'un guichet d'entreprises (article III.53 du CDE).

Les informations communiquées lors de l'inscription à la Banque-Carrefour des Entreprises seront accessibles au public.

Si cette nouvelle obligation supprime l'opacité complète que connaissaient les sociétés simples jusqu'à présent, le voile n'est pas complètement levé. En effet, la discrétion demeure en ce qui concerne les statuts, les apports et l'étendue du patrimoine des sociétés simples.

Les sociétés simples constituées à compter du 1^{er} novembre 2018 ont l'obligation de s'immatriculer auprès de la Banque-Carrefour des Entreprises avant de démarrer leurs activités. Quant aux sociétés simples existantes, l'immatriculation doit avoir lieu pour le 1^{er} mai 2019 au plus tard.

IV.2. Mentions dans les actes, lettres et documents émanant de la société simple

5. Suite à son inscription à la Banque-Carrefour des Entreprises, la société simple recevra un numéro d'entreprise.

La société simple sera tenue d'utiliser son numéro d'entreprise dans le cadre de ses relations avec les tiers. Ainsi, elle devra mentionner son numéro d'entreprise dans tous les documents qui émanent d'elle (lettre, acte, facture etc.). Ces documents devront également mentionner l'adresse de la société simple ainsi qu'un numéro de compte dont elle est titulaire en Belgique (article III.25 du CDE).

Les sociétés simples constituées à compter du 1^{er} novembre 2018 sont tenues de se plier à cette exigence dès le démarrage de leurs activités, dès lors qu'elles sont cen-

sées s'inscrire à la Banque-Carrefour des Entreprises dès avant l'entame de leurs activités.

Pour les sociétés simples existantes, cette obligation sera applicable dès leur inscription à la Banque-Carrefour des Entreprises, et au plus tard le 1^{er} juin 2019.

IV.3. Obligations de transparence, d'information et de non-discrimination

6. En qualité d'entreprise, les sociétés simples sont soumises aux obligations d'information, de transparence et de non-discrimination imposées aux articles III/73 à III/81 du CDE à l'égard des tiers (clients, fournisseurs et toutes autres personnes intéressées).

En pratique, en ce qui concerne les sociétés simples purement patrimoniales, cette obligation devrait rester très théorique.

IV.4. Obligations en matière comptable

7. Les sociétés simples sont, en principe, tenues aux obligations comptables, lesquelles sont définies aux articles III.83 et III.84 du CDE (article III.82, § 1^{er}, 2^o du CDE).

Toutefois, la société simple dont le chiffre d'affaires du dernier exercice n'excède pas 500.000,00 EUR, verra ses obligations comptables assouplies dès lors qu'elle sera uniquement obligée de tenir une comptabilité simplifiée impliquant la tenue d'un journal financier, un journal des achats et un journal des ventes. Dans les faits, les sociétés simples purement patrimoniales seront uniquement concernées par le journal financier.

Pour les sociétés simples constituées à partir du 1^{er} novembre 2018, cette obligation est applicable immédiatement. Il en va différemment pour les sociétés simples existantes qui se verront soumises à cette obligation à partir du premier exercice comptable complet qui débute après le 1^{er} juin 2019. Aussi, pour les sociétés simples qui clôturent leur exercice comptable au 31 décembre de chaque année, l'obligation de tenir une comptabilité simplifiée s'appliquera à partir du 1^{er} janvier 2020.

IV.5. Règles relative à l'insolvabilité des entreprises

8. Etant des entreprises, les sociétés simples sont désormais soumises au livre XX du Code de droit économique relatif à l'insolvabilité des entreprises (article I.22, 7^o/1 du CDE).

En pratique, les sociétés simples sont notamment soumises à la réglementation en matière de réorganisation judiciaire et en matière de faillite.

A cet égard, certaines règles particulières ont été prévues spécifiquement pour les sociétés simples.

- a) Seul le curateur peut mettre en cause la responsabilité personnelle d'un associé pour le passif de cette entreprise (article XX.99 du CDE).
- b) En cas d'aveu de faillite d'une société simple, l'entreprise doit appeler à la cause ses associés (article XX.100 du CDE).
- c) Parmi les documents qui doivent être joints à l'aveu de faillite doivent figurer, dans le cas des sociétés simples, la liste des associés ainsi que la preuve que les associés ont été informés (article XX.103 du CDE). D'ailleurs, l'associé qui n'aurait pas été informé ou n'aurait pas eu connaissance de l'aveu de faillite peut faire opposition au jugement. Son opposition doit toutefois être formée dans les six mois de la publication de la faillite au *Moniteur belge*, et dans tous les cas, dans les quinze jours de la connaissance du jugement (article XX.108 du CDE).

IV.6. Règles de preuve

9. Désormais, les sociétés simples seront soumises aux règles de preuve applicables aux entreprises, lesquelles figurent à l'article 1348bis nouveau du Code civil, entré en vigueur le 1^{er} novembre 2018.

L'article 1348bis du Code civil contient trois règles principales.

- a) La preuve entre entreprises est libre. Autrement dit, une entreprise qui veut prouver un fait ou un acte juridique contre une autre entreprise peut avoir recours à tous les moyens de preuve admis en droit commun. Ce mode de preuve est exclu lorsque l'entreprise veut prouver contre une partie qui n'est pas une entreprise.
- b) La comptabilité d'une entreprise peut jouer le rôle de preuve entre entreprises et contre l'entreprise dont elle émane.
- c) Les factures non contestées sont considérées comme acceptées. Aussi, les sociétés simples devront veiller à contester par écrit à bref délai les factures qui doivent l'être, le cas échéant.

IV.7. Jurisdiction compétente

10. Le nouveau statut de la société simple a également un impact en matière judiciaire quant à la détermination

du tribunal matériellement compétent pour trancher un litige auquel elle est partie.

C'est le tribunal de l'entreprise (nouvelle appellation du tribunal de commerce) qui sera compétent pour les litiges opposant une société simple à une autre entreprise ainsi que pour les litiges opposant une société simple à un demandeur qui n'est pas une entreprise, le choix étant laissé à ce dernier dans ce cas (article 573 du Code judiciaire).

De même, les litiges opposant les associés de la société simple seront de la compétence du tribunal de l'entreprise (article 574, 1^o du Code judiciaire).

IV.8. Responsabilité des associés

11. Avant, le régime de responsabilité des associés était différencié selon que la société avait un objet civil ou un objet commercial. Dans le premier cas, les associés étaient tenus par part virile, alors que dans le second, le créancier bénéficiait d'une responsabilité solidaire de tous les associés.

L'article 52 du Code des sociétés relatif à la responsabilité des associés a été modifié par la loi du 15 avril 2018 "portant réforme du droit des entreprises". La distinction entre objet civil et objet commercial a été abandonnée et les associés sont désormais tenus solidairement envers les tiers sauf s'il est dérogé expressément à la solidarité dans l'acte conclu avec les tiers.

V. Registre UBO

12. La Directive européenne n° 2015/849 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme, qui oblige les Etats membres à prendre des mesures législatives et réglementaires afin que les sociétés et autres entités juridiques constituées sur leur territoire aient l'obligation d'obtenir et de conserver des informations adéquates, exactes et actuelles sur leurs bénéficiaires effectifs, a été transposée en droit belge par la loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces (publiée au *Moniteur belge* du 6 octobre 2017).

La loi du 18 septembre 2017 met en place le registre UBO, lequel désigne un registre reprenant les "Ultimate Beneficial Owners" (registre des bénéficiaires effectifs). Ce registre est destiné à compiler des informations sur les bénéficiaires effectifs d'entités telles que les sociétés, les ASBL, les fondations, etc.

Les modalités de fonctionnement du registre UBO ont été arrêtées par un arrêté royal du 30 juillet 2018 relatif aux modalités de fonctionnement du registre UBO (publié au *Moniteur belge* du 14 août 2018), lequel est entré en vigueur le 31 octobre 2018.

Les sociétés simples sont visées par cette nouvelle obligation et sont ainsi tenues de déclarer, dans le registre UBO, leurs bénéficiaires effectifs.

13. Les bénéficiaires effectifs à déclarer dans les sociétés simples sont :

- la ou les personnes physiques qui possède(nt) 25 % des droits de vote ou 25 % des actions ou du capital de la société. En cas de démembrement de propriété, c'est en principe l'usufruitier qui devrait être désigné en tant que bénéficiaire effectif ;
- la ou les personnes physiques qui exerce(nt) le contrôle de la société simple par d'autres moyens.

Selon les termes de l'arrêté royal et des FAQ disponibles sur le site du ministère des Finances, ces deux catégories de bénéficiaires effectifs doivent être identifiées cumulativement.

Toutefois, si aucun bénéficiaire effectif ne peut être identifié dans les catégories précitées ou s'il n'est pas certain que la ou les personnes identifiées soient les bénéficiaires effectifs, il convient de déclarer comme bénéficiaire effectif la ou les personnes physiques qui occupent la position de dirigeant principal.

En pratique, dans les sociétés simples, les bénéficiaires effectifs à déclarer sont les associés qui détiennent plus de 25 % des parts. Le gérant, quant à lui, ne devrait, en principe, pas être identifié comme bénéficiaire effectif.

14. Le gérant de la société simple doit, pour chaque bénéficiaire effectif, communiquer les informations suivantes :

- les nom et prénom ;
- la date de naissance ;
- la ou les nationalité(s) ;
- le pays de résidence ;
- l'adresse de résidence ;
- la date à laquelle il est devenu bénéficiaire effectif ;
- le numéro d'identification au Registre national des personnes physiques ou à la Banque-Carrefour de la sécurité sociale, et le cas échéant, tout identifiant similaire donné par l'Etat où il réside ou dont il est ressortissant ;

- la catégorie de bénéficiaire effectif dont il relève ;
- s'il s'agit d'un bénéficiaire effectif isolé ou groupé ;
- s'il s'agit d'un bénéficiaire effectif direct ou indirect et, dans le cas d'un bénéficiaire indirect, le nombre d'intermédiaires ainsi que leur identification ;
- l'étendue de l'intérêt effectif détenu dans la société simple.

15. La déclaration doit être faite électroniquement sur la plateforme accessible via le portail *Myminfo*.

Initialement, la déclaration devait être réalisée pour le 31 mars 2019 au plus tard. Toutefois, le ministre des Finances a reporté ce délai au 30 septembre 2019.

16. En cas de changements, le gérant sera tenu de mettre à jour les informations communiquées dans un délai d'un mois.

17. Le registre UBO peut être consulté par les autorités et notamment l'administration fiscale, ainsi que par toute personne privée moyennant un paiement préalable de frais administratifs (articles 6 et 14 de l'arrêté royal du 30 juillet 2018).

La demande de consultation doit se faire via le numéro d'entreprise ou la dénomination de la société simple et non par le nom d'un bénéficiaire effectif.

VI. Conclusion

18. Le nouveau vocable "*société simple*" utilisé désormais pour viser l'ancienne société de droit commun peut prêter à sourire, les modifications récemment intervenues venant quelque peu complexifier le fonctionnement de cette société qui était jusqu'à présent "*simple*".

Il appartiendra aux gérants des sociétés simples de bien s'entourer et de se plier aux nouvelles exigences légales et réglementaires imposées aux sociétés simples.

Julie VAN THEMSCHE

Avocat

Cabinet d'avocats Herve

Deux arrêts de la Cour constitutionnelle concernant la cotisation sur les commissions secrètes

Les règles relatives à la cotisation sur les commissions secrètes ont été modifiées en 2014. Une de ces modifications concernait une nouvelle possibilité d'échapper à la cotisation, à savoir l'identification univoque dans le délai fixé de la personne qui a perçu les commissions secrètes. La Cour constitutionnelle a entre-temps rendu deux arrêts sur cette «échappatoire».

La cotisation sur les commissions secrètes depuis l'exercice d'imposition 2014

Une des premières mesures fiscales du gouvernement Michel a été la modification des règles relatives à la cotisation sur les commissions secrètes. Premièrement, le taux de la cotisation a été réduit de 300% à 100%¹. Deuxièmement, les possibilités d'échapper à la cotisation ont été étendues.

Le fisc peut appliquer la cotisation aux cotisations secrètes au sens strict du terme ainsi qu'aux bénéfices dissimulés. Les commissions secrètes au sens strict du terme sont les rémunérations, commissions, honoraires, indemnités, avantages... octroyés par une société qui constituent des revenus professionnels pour le bénéficiaire² et qui ne sont pas mentionnés sur une fiche 281. Les bénéfices dissimulés sont les bénéfices constatés par l'administration qui ne sont pas inclus dans le résultat comptable de la société et ne figurent dès lors pas non plus parmi les éléments du patrimoine de la société³.

Depuis le 29 décembre 2014 et pour tous les litiges qui n'ont pas encore été clôturés définitivement à cette date, une société peut échapper à la cotisation sur les commissions secrètes de deux manières. Premièrement en prouvant que la commission secrète a été déclarée spontanément et dans le délai fixé (= dans le délai de déclaration

normal)⁴. Deuxièmement, si elle ne peut prouver cette déclaration, en identifiant de manière univoque le bénéficiaire des commissions secrètes dans les deux ans et six mois à compter du 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition⁵.

Il est en revanche impossible d'échapper à la cotisation sur les bénéfices dissimulés. Le taux de la cotisation est toutefois limité à 50%⁶ pour les bénéfices dissimulés qui sont repris dans la comptabilité au cours d'un exercice ultérieur, même si le délai d'imposition ordinaire a expiré⁷. La loi portant réforme de l'impôt des sociétés a cependant supprimé ce taux préférentiel à compter de l'exercice d'imposition 2021 pour les exercices débutant au plus tôt à partir du 1^{er} janvier 2020⁸.

L'arrêt du 13 juillet 2017⁹

Question préjudicielle

Une société paie à une travailleuse un complément d'allocations familiales, mais ne le mentionne pas sur sa fiche de paie. Le contrôleur applique la cotisation sur les commissions secrètes à cet avantage. Le tribunal de première instance est d'accord avec le fisc sur le fait que le complément d'allocations familiales constitue une rémunération imposable, mais pose à la Cour constitutionnelle une question préjudicielle concernant l'échappatoire introduite en 2014¹⁰. En résumé, cette question vise à établir s'il n'est pas discriminatoire que la cotisation sur les commissions secrètes doive être appliquée lorsque le bénéficiaire n'est pas identifié de manière univoque, alors que cette cotisation distincte ne devrait pas trouver à s'appliquer lorsque le bénéficiaire est identifié dans les deux ans et six mois,

1 Article 219, alinéa 2 CIR 1992.

2 Article 57 CIR 1992.

3 Com.IR 1992, n° 219/19.

4 Article 219, alinéa 6 CIR 1992.

5 Article 219, alinéa 7 CIR 1992.

6 Majoré de la cotisation complémentaire de crise pour les exercices d'imposition 2019 et 2020, soit un total de 51%.

7 Article 219, alinéas 2 et 4 CIR 1992.

8 Article 58 de la loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés, MB 29 décembre 2017.

9 C. const., n° 92/2017.

10 Trib. Namur, 13 janvier 2016.

quand bien même il ne pourrait plus être imposé sur les commissions secrètes en raison de l'expiration des délais d'imposition.

Arrêt

La Cour constitutionnelle juge qu'une interprétation de la disposition de loi considérée qui implique que l'identification univoque du bénéficiaire dans le délai fixé empêche toujours l'application de la cotisation sur les commissions secrètes, même si le fisc ne peut plus imposer le bénéficiaire, est effectivement contraire au principe d'égalité. Il n'y a toutefois aucune discrimination si la disposition est interprétée en ce sens que le fisc peut encore appliquer la cotisation lorsque les commissions secrètes ne peuvent plus être imposées dans le chef du bénéficiaire, même si ce bénéficiaire a été identifié de manière univoque dans les deux ans et six mois à compter du 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition.

L'arrêt du 4 octobre 2018¹¹

Question préjudicielle

Une société avait vendu un bâtiment. Le prix de vente selon la comptabilité s'élevait à 620 000 euros, mais une enquête pénale a révélé que les acquéreurs avaient payé 100 000 euros de plus au noir. Le fisc a appliqué la cotisation sur les commissions secrètes à ces 100 000 euros de bénéfice dissimulé. La société se demande si le fait que la possibilité d'échapper à la cotisation pour identification univoque du bénéficiaire dans le délai fixé s'applique uniquement aux commissions secrètes et non aux bénéfices dissimulés ne constitue pas une discrimination. La Cour d'appel de Gand saisit la Cour constitutionnelle d'une question préjudicielle à ce sujet¹².

11 C. const., n° 123/2018.

12 Gand, 13 juin 2017.

Arrêt

La Cour constitutionnelle ne voit aucune contradiction avec le principe d'égalité. Avec la cotisation distincte, le législateur poursuivait deux objectifs, à savoir lutter contre la fraude en décourageant la pratique de commissions secrètes et de bénéfices dissimulés et compenser la perte que représente pour le Trésor l'impôt éludé sur ces commissions et bénéfices.

A la lumière de ces objectifs, il est raisonnablement justifié que l'exception à l'application de la cotisation distincte en cas d'identification univoque du bénéficiaire dans le délai fixé soit limitée aux cotisations secrètes au sens strict du terme et ne concerne pas les bénéfices dissimulés. Dans le premier cas, le fisc a connaissance de l'existence des commissions secrètes. Elles ont en effet été inscrites dans la comptabilité, même si elles n'ont pas été justifiées par des fiches, ce qui empêche le fisc de contrôler le régime fiscal de ces paiements dans le chef du bénéficiaire. Les bénéfices dissimulés n'ont en revanche pas été inscrits dans la comptabilité, de sorte qu'ils ne peuvent être taxés ni dans le chef de la société ni, le cas échéant, dans le chef de leur bénéficiaire.

Conclusion

La Cour constitutionnelle précise clairement à travers ces arrêts qu'il est impossible de soustraire complètement des revenus à l'impôt via l'échappatoire introduite en 2014. Cette échappatoire a en l'occurrence pour but d'éviter que certains revenus soient imposés à la fois dans le chef de la société et dans le chef du bénéficiaire, et non de faire en sorte que ces revenus ne soient pas imposés du tout.

Felix VANDEN HEEDE

Juriste spécialisé en droit fiscal