

SOMMAIRE

- p. 1/ Le nouveau droit des sociétés
Partie VII : Vers un assouplissement
des règles de dissolution et de
liquidation dans le CSA
- p. 4/ Le nouveau droit des sociétés
Partie VIII – Administrateur et
travailleur : qu'en dit le CSA ?
- p. 8/ L'informatisation des documents
comptables et sociaux.
Vers un bureau sans papier ?

Le nouveau droit des sociétés Partie VII: Vers un assouplissement des règles de dissolution et de liquidation dans le CSA

Introduction. Le droit belge des sociétés est à l'aube d'une révolution. Dans cette série, les principales réformes sont commentées par thème. Dans le présent article, nous nous intéresserons de plus près aux règles relatives à la dissolution et à la liquidation de sociétés du nouveau Code des sociétés et des associations (CSA).

Les règles relatives à la dissolution et à la liquidation de sociétés ont déjà été modifiées à plusieurs reprises ces dernières années. Elles l'ont également été dans le nouveau CSA. Le législateur a imaginé de nouvelles réformes concernant cette matière, principalement en ce qui concerne la liquidation. Les modifications proposées sont inspirées des lignes de force de simplification et de flexibilisation qui caractérisent l'ensemble de la réforme.

Les principales modifications concernant les sociétés dotées de la personnalité juridique seront exposées ci-après (art. 2:70 et suivants CSA). Les sociétés sans personnalité juridique sont soumises à des règles spécifiques qui sortent du cadre du présent

article. Il en va de même pour les règles distinctes (mais très similaires sur le fond) concernant la dissolution d'associations et de fondations (art. 2:109 et suivants CSA).

Nous commencerons par examiner brièvement les nouvelles règles concernant la dissolution (point 1 ci-dessous) et nous examinerons ensuite plus en détail les principales modifications concernant la liquidation (point 2 ci-dessous). A cet égard, nous commenterons successivement l'assouplissement de la procédure de liquidation non déficitaire (point 2.1 ci-dessous), l'élargissement du champ d'application de la procédure dite d'un jour (point 2.2 ci-dessous) et la clarification de plusieurs questions fondamentales en rapport avec la clôture de la liquidation (point 2.3 ci-dessous).

1. La dissolution

Notion. La dissolution marque le début de la mise en liquidation de la société. A la suite de la dissolution, le patrimoine de la société dissoute doit être

liquidé. La personne morale ne continue d'exister que dans ce but.

Modes de dissolution. Il existe différents modes de dissolution : (i) volontaire sur décision de l'assemblée générale/des associés, (ii) de plein droit suite à la survenance d'un fait ou d'un événement déterminé (p. ex. l'expiration de la durée pour laquelle la société a été constituée) et (iii) judiciaire, prononcée par le tribunal.

Le nouveau CSA n'apporte aucune modification fondamentale à ces modes de dissolution. Autrement dit, les modes de dissolution existants resteront d'application.

Dissolution de sociétés dormantes. Signalons toutefois que le législateur avait encore modifié la dissolution judiciaire des sociétés dites « dormantes » ou non actives par une loi du 17 mai 2017¹.

La modification la plus frappante apportée par cette loi est que la société peut déjà être dissoute par voie judiciaire si elle n'a pas déposé ses comptes annuels dans un délai de 7 mois après la clôture de l'exercice. Auparavant, ce délai était encore de 3 ans et 7 mois. Le déroulement de la procédure a également été réglé de manière plus détaillée et les chambres des entreprises en difficulté (anciennement : les chambres d'enquête commerciale) se sont vu confier un rôle plus prépondérant.

Ces modifications de loi ont été intégralement reprises dans le nouveau CSA.

2. La liquidation

Introduction. La liquidation suit la dissolution et implique, en résumé, que les actifs de la société sont réalisés et que les dettes impayées de la société sont liquidées avec le produit de leur réalisation. L'éventuel solde de liquidation est ensuite réparti entre les actionnaires. Après la clôture de la liquidation, la société perd sa personnalité juridique et disparaît définitivement du circuit juridique.

Contrairement à la dissolution, la liquidation a été réformée en profondeur sur plusieurs points. Ces réformes sont commentées ci-après.

Par souci d'exhaustivité, il convient encore de faire remarquer que le nouveau CSA a également apporté toute une série de modifications techniques à la procédure de liquidation, entre autres concernant les compétences du liquidateur, le fonctionnement d'un collège de liquidateurs, la procédure de règlement des conflits d'intérêts, etc. Ces modifications techniques sortent du cadre du présent article.

2.1 Assouplissement de la procédure de liquidation non déficitaire

Notion. Une première réforme importante concerne l'assouplissement de la procédure applicable aux liquidations non déficitaires (ou bénéficiaires). Il s'agit des liquidations où l'actif disponible est suffisant pour rembourser intégralement les créanciers de la société.

Ancienne législation. L'ancienne législation ne fait aucune distinction selon que la liquidation est bénéficiaire ou déficitaire. La même procédure doit être appliquée pour toutes les liquidations (*one size fits all*). Cette procédure est relativement compliquée, étant donné qu'elle prévoit un double contrôle judiciaire, tant à l'ouverture qu'à la clôture de la liquidation.

Suppression du double contrôle judiciaire. Ce double contrôle judiciaire ne sera désormais plus requis pour les liquidations bénéficiaires. Le risque que les créanciers soient lésés est en l'occurrence beaucoup plus limité. En théorie, ils seront en effet intégralement remboursés. L'évaluation du caractère bénéficiaire d'une liquidation a lieu sur la base de l'état résumant la situation active et passive qui doit être annexé à la proposition de dissolution.

Concrètement, cela signifie donc que la désignation d'un liquidateur dans le cas d'une liquidation bénéficiaire ne devra plus être confirmée par le tribunal et que le plan de répartition de l'actif établi par le liquidateur ne devra plus être approuvé par le tribunal.

2.2 Elargissement du champ d'application de la procédure d'un jour

Notion. Le législateur propose également un certain nombre de modifications concernant la procédure dite d'un jour. Cette procédure permet de décider en un seul acte de la dissolution de la société avec clôture immédiate de la liquidation. Son appli-

¹ Pour un commentaire plus détaillé, voy. G. BEVERS et S. DECKERS, "Sociétés, réveillez-vous!", *Pacioli* 2017, n° 449, 1-5.

cation suppose que le patrimoine de la société soit effectivement déjà (en grande partie) liquidé avant la décision de dissolution formelle, de sorte que la liquidation puisse être clôturée immédiatement après.

La procédure d'un jour est fréquemment appliquée dans la pratique, car elle offre une alternative rapide et peu coûteuse à la procédure de liquidation complexe «habituelle» qui serait sinon appliquée. Songez au titulaire d'une profession libérale qui cesse les activités qu'il exerce via une SPRL à l'occasion de son départ à la retraite.

Modifications. Les modifications apportées par le nouveau CSA visent à clarifier un certain nombre d'imprécisions existantes concernant la procédure d'un jour et à en élargir le champ d'application. Il sera désormais possible, par exemple, de recourir également à la procédure d'un jour lorsqu'il subsiste des tiers (créanciers) dont la créance n'a pas encore été acquittée, à condition qu'ils y consentent par écrit. Songez aux sociétés liées d'un même groupe.

Pour le reste, un quorum de présence de la moitié seulement des actionnaires sera requis pour voter l'application de la procédure d'un jour. Jusqu'ici, le quorum de présence applicable était de 100%. Ce qui pose problème lorsque tous les actionnaires ne sont pas connus. Cette décision doit néanmoins toujours être prise à l'unanimité des voix. Pour éviter que les droits de certains actionnaires qui sont également créanciers de la société ne soient ainsi menacés, il est prévu dans le même temps que le consentement préalable des tiers impayés s'applique également aux actionnaires impayés. Songez aux dettes en compte courant ou aux prêts consentis par des actionnaires.

Enfin, il est encore précisé que lorsqu'une SNC ou une SComm souhaite appliquer la procédure d'un jour, elle doit établir un état contrôlé résumant la situation active et passive. Cet état permet de contrôler si les conditions d'application de la procédure d'un jour sont remplies.

2.3 Réponses à certaines questions fondamentales concernant la clôture de la liquidation

Sort des actifs oubliés. Un premier élément à propos duquel subsistaient certaines zones d'ombre et

pour lequel le nouveau CSA avance une solution est le sort des actifs oubliés (c.-à-d. non attribués) qui apparaissent après la clôture de la liquidation.

Le principe est qu'à partir de la clôture de la liquidation, la société perd sa personnalité juridique et disparaît. L'ancienne législation ne précisait pas clairement si les actionnaires pouvaient ensuite encore prétendre aux actifs oubliés au moment de la clôture de la liquidation. Etant donné que les actionnaires ne peuvent être considérés que comme des ayants droit à titre particulier de la société liquidée, ils deviennent en principe uniquement titulaires des biens et des droits qui leur sont spécifiquement attribués dans l'acte de clôture.

Pour éviter que les actifs oubliés soient considérés comme *res nullius* appartenant à l'Etat, le nouveau CSA prévoit expressément que ces actifs appartiennent de plein droit en indivision aux actionnaires.

Responsabilité des dettes impayées. Parallèlement, le législateur introduit également une responsabilité des dettes impayées à charge des actionnaires. Ce faisant, le législateur vise à éviter qu'il soit plus avantageux pour les actionnaires, après que les actifs oubliés leur ont été attribués, de clôturer anticipativement la liquidation. Cela conduirait sinon à la situation inéquitable où, après la clôture de la liquidation, les actionnaires ne pourraient plus être tenus pour responsables des dettes oubliées, mais pourraient encore prétendre aux actifs oubliés.

Concrètement, les actionnaires pourront désormais être tenus responsables des dettes impayées de la société pour lesquelles il n'a pas été consigné de montant suffisant, et ce, à concurrence de la somme de l'apport remboursé et du solde de liquidation reçu.

Leur responsabilité ne sera toutefois invoquée que si les actionnaires avaient connaissance ou auraient dû avoir connaissance de l'existence de ces dettes au moment de la clôture de la liquidation. Cette exigence de mauvaise foi (respectivement subjective et objective) ne s'applique pas dans le cas de la procédure d'un jour. La responsabilité accrue est le prix que les actionnaires doivent payer pour recourir à une procédure accélérée offrant moins de garanties aux créanciers.

Réouverture de la liquidation. Une dernière précision concerne la réouverture de la liquidation, qui était impossible en vertu de l'ancienne législation. La réouverture deviendra désormais possible si la liquidation clôturée était déficitaire et qu'il s'avère après la clôture que certains actifs ont été oubliés.

Dans cette situation spécifique, des créanciers impayés pourront demander la réouverture de la liquidation au tribunal en vue de la répartition de l'actif oublié par le liquidateur. A compter de la réouverture, la société recouvre sa personnalité juridique en vue de la liquidation de l'actif oublié. A cet égard, la règle est que le juge n'ordonnera la réouverture que si les actifs justifient les frais afférents à la réouverture.

3. Conclusion

Comme nous l'avons évoqué ci-dessus, la réforme apportée par le nouveau CSA concerne principalement la procédure de liquidation. Cette réforme vise à garantir une procédure de liquidation souple en tant que clé de voûte d'un droit des sociétés moderne.

Les modifications sont inspirées des idées qui se sont développées dans la doctrine et visent à apporter une réponse avisée aux questions qui subsistent actuellement dans la pratique. L'avenir nous dira si le législateur a atteint son objectif.

Dave MERTENS & Joost BATS
Schoups Avocats

Le nouveau droit des sociétés

Partie VIII – Administrateur et travailleur : qu'en dit le CSA ?

Le nouveau Code des sociétés et des associations (ci-après : le « CSA ») est entré en vigueur le 1^{er} mai 2019. En plusieurs endroits, le nouveau code prévoit – en fonction des différentes formes de sociétés (SC, SA ou SRL) – que les administrateurs ne peuvent *en cette qualité* être liés à la société par un contrat de travail. Cette disposition soulève quelques questions. Quel est en effet le rapport avec la présomption *réfragable* existante (et non encore supprimée pour l'instant) de l'indépendance des mandataires sociaux ? A l'avenir, un administrateur indépendant pourra-t-il encore être lié par un contrat de travail au sein de la même société ?

1. AR n° 38 versus CSA

1.1. AR n° 38

Jusqu'à présent, l'arrêté royal n° 38 organisant le statut social des travailleurs indépendants¹ (ci-

après : l'« AR n° 38 ») prévoit que les mandataires au sein d'une association ou d'une société sont présumés, de manière réfragable, exercer une activité indépendante².

Bien que le terme ne soit nulle part défini explicitement, on entend généralement par « *mandataires sociaux* » les administrateurs et les gérants d'une société³. Mais selon une certaine jurisprudence, la désignation d'une personne comme administrateur de société ne suffirait pas en soi, en particulier lorsqu'il n'est pas prouvé que cette personne ait jamais été au courant qu'elle exerçait un mandat d'administrateur⁴.

La réfragabilité de la présomption n'a pas toujours existé. A l'origine, la présomption était *irréfragable*, mais la Cour d'arbitrage a annulé cette irréfragabi-

1 Arrêté royal n° 38 du 27 juillet 1967 organisant le statut social des travailleurs indépendants, *M.B.*, 29 juillet 1967, *err. M.B.*, 2 décembre 1967.

2 Article 3, § 1^{er}, alinéa 4 de l'AR n° 38.

3 W. VAN EECKHOUTTE, *Compendium social – droit de la sécurité sociale 2018-2019 contenant des notations fiscales*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2018, n° 1415.

4 Cass. 23 septembre 1996 (INASTI/Mertens), *Arr. Cass.* 1996, 790.

lité le 3 novembre 2004⁵, comme étant contraire à la Constitution. Finalement, il a fallu attendre encore dix ans pour que la législation soit adaptée. La présomption est devenue réfragable le 6 juin 2014⁶.

La présomption peut être renversée en apportant la preuve de la gratuité du mandat⁷. A cette fin, une double preuve doit être fournie :

- 1) une preuve en droit : une disposition statutaire ou, à défaut, une décision de l'organe compétent pour fixer la rémunération des mandataires ;
- 2) une preuve en fait : la preuve que dans la pratique, l'intéressé ne tire aucun avantage (ni en nature ni fiscal) de la fonction de mandataire.

Une simple gratuité de fait ne suffit donc pas. La gratuité doit toujours faire l'objet d'une décision formelle.

1.2. CSA

Le CSA qui est entré en vigueur récemment prévoit que les administrateurs d'une SA, d'une SRL et d'une SC « ne peuvent en cette qualité être liés à la société par un contrat de travail »⁸. Cette mesure s'impose à tous les administrateurs, donc également aux membres d'un conseil de surveillance ou d'un conseil de direction dans une SA⁹.

L'exposé des motifs ajoute les précisions suivantes, créant la confusion : « *La doctrine et la jurisprudence s'accordent à dire que les administrateurs d'une société anonyme, eu égard à leurs obligations et la responsabilité qui en découle, ne peuvent exercer leur mandat que dans un statut d'indépendant. Ceci est dorénavant confirmé dans la loi. Cela n'empêche évidemment pas un employé d'une société mère d'assumer un mandat d'administrateur dans une filiale : cet employé devra toutefois devenir in-*

dépendant à titre complémentaire pour ce mandat d'administrateur. »

2. Quel est le rapport entre la disposition du CSA et la présomption prévue à l'AR n° 38?

La disposition du CSA ôterait-elle tout son sens à l'article 3, § 1^{er}, alinéa 4 de l'AR n° 38? Le caractère indépendant du mandat peut-il encore être réfuté? Nulle part, les travaux préparatoires ne précisent les conséquences que cette nouvelle règle pourrait avoir sur la présomption réfragable de l'AR n° 38. La disposition du CSA remplace-t-elle celles de l'AR n° 38, ou bien la nouvelle règle devient-elle une sorte de *lex specialis*? Ou encore le législateur a-t-il jugé que les deux dispositions sont compatibles?

Nous observons tout d'abord que le statut social des travailleurs indépendants fait l'objet d'un arrêté royal numéroté, ce qui lui confère une valeur particulière. En effet, les arrêtés royaux numérotés se situent au même niveau qu'une loi, une ordonnance ou un décret dans la hiérarchie des normes. Se borner à dire que la disposition légale du CSA prime la règle contenue dans l'AR serait donc réducteur.

A défaut de fil conducteur, nous pourrions appliquer la règle générale qui donne à la nouvelle loi priorité sur l'ancienne. Dans ce cas, nous pouvons considérer que les administrateurs, *en leur qualité d'administrateur*, autrement dit dans l'exercice de leur mandat, sont toujours indépendants, sans réfutation possible.

Cette considération soulève en même temps une nouvelle question : cette interprétation résisterait-elle au contrôle de la Cour constitutionnelle, étant donné qu'un arrêt de l'ancienne Cour d'arbitrage a annulé l'irréfragabilité?

A l'heure actuelle, nous ne pouvons qu'affirmer que le rapport est très équivoque et qu'il faudra attendre une future explicitation par la jurisprudence et la doctrine pour, espérons-le, obtenir plus de clarté sur la question.

3. Cumul d'un mandat d'administrateur et d'un contrat de travail au sein de la même société?

La Cour de cassation accepte le cumul.

5 Cour d'arbitrage, 3 novembre 2004, 176/2004, RW 2004-05, n° 37, 1456.

6 Inséré par la loi du 25 avril 2014 portant des dispositions diverses en matière de sécurité sociale, M.B., 6 juin 2014.

7 W. VAN EECKHOUTTE, *Compendium social – droit de la sécurité sociale 2018-2019 contenant des notations fiscales*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2018, n° 1416.

8 Sont d'application pour la SA : l'article 7:85, § 1^{er}, alinéa 3 CSA (administrateurs), l'article 7:105, § 2 CSA (membres du conseil de surveillance) et l'article 7:107, alinéa 2 CSA (membres du conseil de direction); pour la SRL : l'article 5:70, § 1^{er}, alinéa 2 CSA; et pour la SC : l'article 6:85, § 1^{er}, alinéa 2 CSA.

9 K. MARESCAU et B. JOYE, "Het bestuur van vennootschappen in het nieuwe Wetboek van Vennootschappen en Verenigingen" dans H. BRAECKMANS, K. GEENS, et E. WYMEERSCH, *Vennootschappen en verenigingen. Artikelsgewijze commentaar met overzicht van rechtspraak en rechtsleer*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2018, 103.

Conformément à une jurisprudence constante, la Cour de cassation¹⁰ accepte depuis longtemps déjà qu'un administrateur puisse exercer, en plus de son mandat d'administrateur, une autre fonction au sein de la société¹¹. A ce jour, un mandat social est parfaitement compatible avec un contrat de travail, pour autant que le mandataire social :

1. exerce dans cette société d'autres activités que celles prévues dans son mandat ;
2. prouve qu'il exerce sa fonction rémunérée dans un lien de subordination, sous l'autorité d'un organe, d'un autre administrateur ou d'un préposé de la société.

En ce qui concerne la deuxième condition, l'intéressé doit prouver que l'organe dont il dépend dispose d'un pouvoir de direction et de surveillance sur le travail qu'il accomplit pour le compte de son employeur. Par exemple, un président de conseil d'administration qui a une voix prépondérante en cas de parité des voix pourra difficilement justifier ce lien de subordination.

L'administrateur qui assume également une fonction d'employé dans la même société sera, en tant qu'administrateur, indépendant à titre complémentaire s'il exerce cette autre activité habituellement et principalement dans un lien de subordination. Ce sera notamment le cas lorsque l'intéressé est occupé au moins à mi-temps en qualité d'employé.

3.1. CSA : uniquement dans les sociétés mères et les filiales ?

Le commentaire précité de la disposition du CSA crée une grande confusion sur cette question : « *Cela n'empêche évidemment pas un employé d'une société mère d'assumer un mandat d'administrateur dans une filiale : cet employé devra toutefois devenir indépendant à titre complémentaire pour ce mandat d'administrateur.* »

Bien que le CSA offre une certaine marge d'interprétation concernant la possibilité de cumuler une fonction d'employé et un mandat d'administrateur au sein de la même société (et donc pas dans l'hypothèse de sociétés mères et de filiales), il existe de

bons arguments pour soutenir que ce cumul est bel et bien possible :

- il nous semble que l'exposé des motifs doit être interprété largement et qu'il n'a qu'une fonction exemplative ;
- les termes « *en cette qualité* » sont clairs. Si de manière générale, les administrateurs ne pouvaient jamais être liés par un contrat de travail, cet ajout serait superflu ;
- conformément à la jurisprudence constante de la Cour de cassation, il est admis depuis longtemps déjà qu'un mandat d'administrateur est parfaitement compatible avec un autre emploi rémunéré exercé dans un lien de subordination, pour autant que les deux conditions précitées soient remplies ;
- le Centre belge du droit des sociétés a confirmé avant l'arrivée du CSA : « *L'on ne peut en déduire qu'un employé ne peut pas également exercer un mandat d'administrateur : ainsi, une partie de la mission d'un employé dans la société mère peut consister dans l'exercice d'un mandat d'administrateur dans une ou plusieurs filiales (généralement non rémunéré de manière distincte, ce qui devra alors être stipulé expressément). **Il arrive aussi qu'un employé exerce un mandat d'administrateur chez son propre employeur, même si c'est moins fréquent, mais cela aussi reste possible. Dans les deux cas, l'employé peut être administrateur à titre complémentaire ; dans le deuxième cas, il convient, conformément à la jurisprudence de la Cour de cassation, de veiller à ce que les tâches de l'employé et de l'administrateur soient distinctes et qu'il reste possible pour l'organe d'administration d'exercer l'autorité, la direction et la surveillance de l'employé, malgré que ce dernier fasse lui-même partie de cet organe d'administration*** »¹².

Considérer que l'exposé des motifs équivoque a pour but de revenir sur la jurisprudence très ancienne de la Cour de cassation semble être un raccourci trop facile. Il n'existe aucun argument valable permettant d'affirmer que la règle actuelle ne serait plus applicable. A notre avis, un cumul au sein de la même société reste en principe possible.

¹⁰ Cass. 30 mai 1988, *Pas. I*, 1169 et Cass. 18 mai 1981, *Pas. I*, 1079.

¹¹ Voyez jurisprudence et doctrine citées par C. ENGELS, *Het ondergeschikt verband naar Belgisch arbeidsrecht*, Brugge, die Keure, 1989, 342-345, tel que cité par B. ADRIAENS et D. DE JONGHE, "De vennootschapsmandataris en het sociaal recht", *Or.* 2002, 27.

¹² Centre belge du droit des sociétés, *Het ontwerp wetboek van vennootschappen en verenigingen - Le projet de code des sociétés et associations*, Bruxelles, Larcier, 2018, 125.

4. Un administrateur doit-il s'affilier auprès d'une caisse d'assurances sociales et payer des cotisations ?

L'indépendance du mandat a pour conséquence que l'administrateur est obligé de s'affilier auprès d'une caisse d'assurances sociales et de payer les cotisations sociales pour travailleurs indépendants.

La règle prévoit que tout administrateur doit (comme avant le CSA) être affilié auprès d'une caisse d'assurances sociales en raison du caractère indépendant de son activité professionnelle¹³. Cette obligation d'affiliation vaut en principe également pour la personne qui n'est pas redevable de cotisations, comme les mandataires non rémunérés (qui exercent leur mandat à titre complémentaire). L'INASTI¹⁴ peut toutefois renoncer à envoyer une mise en demeure pour non-affiliation lorsque l'administrateur est indépendant à titre complémentaire et n'est pas redevable de cotisations en raison de la faible hauteur des revenus qu'il tire de cette activité¹⁵.

Le fait qu'un administrateur soit redevable de cotisations sociales dépend donc de la rémunération qu'il perçoit. Le CSA joue bien un rôle à cet égard, puisque désormais, un mandat d'administrateur exercé dans une SA, une SRL ou une SC est en principe présumé rémunéré¹⁶. Les administrateurs qui *perçoivent une rémunération* sont *redevables de cotisations*. Les administrateurs qui peuvent prouver (en droit comme en fait) qu'ils exercent un *mandat non rémunéré* ne sont *pas redevables de cotisations*.

5. Conclusion : pas d'unanimité

Au terme de cette analyse, il est permis de se demander pourquoi le législateur a repris dans le CSA une disposition relative au statut social des administrateurs. Cet aspect relève en effet du droit social et la réglementation actuelle, combinée avec l'AR n° 38, prête à confusion. Sans doute le législateur a-t-il uniquement voulu insister sur le fait que le statut d'indépendant est exigé pour les administrateurs eu égard à leurs obligations et la responsabilité qui en découle, mais ce faisant, il a perdu de vue l'actuel statut social des indépendants. Il nous faudra en tout cas attendre la future jurisprudence/doctrine pour obtenir plus de clarté sur cette question.

En ce qui concerne la question du cumul d'un mandat d'administrateur et d'un contrat de travail, aucun problème ne semble se poser dans l'immédiat. D'après les travaux préparatoires du CSA, il est moins fréquent qu'un travailleur exerce un mandat d'administrateur *au sein de la même société*. Ce constat pourrait expliquer le fait que le législateur, dans les commentaires, évoque uniquement des mandats exercés dans des sociétés mères et des filiales. Il n'est pas impossible qu'en se basant sur la situation la plus courante, le législateur ait simplement voulu insister sur le fait que l'activité indépendante soit exercée à *titre complémentaire*.

A suivre...

Sara COCKX et Evi DIELETTIENS
Schoups Avocats

¹³ Voyez également l'article 10 de l'AR n° 38.

¹⁴ L'Institut national d'assurances sociales pour travailleurs indépendants.

¹⁵ Art. 9, alinéa 3 de l'arrêté royal du 19 décembre 1967 portant règlement général en exécution de l'arrêté royal n° 38 du 27 juillet 1967 organisant le statut social des travailleurs indépendants, *M.B.*, 28 décembre 1967, *err. M.B.*, 25 janvier 1968, *err. M.B.*, 17 avril 1968.

¹⁶ L'article 7:89 CSA est applicable à la société anonyme et des articles similaires existent pour les autres formes de sociétés.

L'informatisation des documents comptables et sociaux.

Vers un bureau sans papier?

Aujourd'hui encore, la plupart des petites et moyennes entreprises utilisent principalement le support papier classique, que ce soit pour leurs documents comptables ou sociaux. Pour beaucoup, un bureau *paperless* est donc encore un rêve lointain. Le traitement électronique de l'information progresse néanmoins. A l'heure actuelle, le cadre législatif offre déjà quelques possibilités permettant d'évoluer vers un environnement professionnel sans papier, même si le chemin paraît encore long. Dans la présente contribution, nous évoquons ce cadre législatif de manière générale et nous mettrons en lumière les possibilités d'informatisation des documents comptables et sociaux¹.

Documents comptables

Cadre législatif

Depuis un certain temps déjà, l'Europe s'attelle à l'élaboration d'un cadre législatif relatif à l'informatisation et à la substitution des documents papier (le règlement eIDAS du 23 juillet 2014)². Ce règlement sert de base à la réglementation belge actuelle³ en matière d'informatisation des documents comptables⁴.

Les principales règles en matière de tenue et de conservation des documents comptables sont regroupées dans les articles III.82 à III.95 du Code de droit économique et dans l'arrêté royal du 21 oc-

tobre 2018 portant exécution de ces articles⁵. En outre, toute une série d'autres lois et arrêtés royaux règlent différents sous-aspects de l'informatisation⁶. Il n'est donc pas toujours simple de s'y retrouver, ce qui ne facilite évidemment pas l'introduction d'un environnement commercial sans papier.

Nous nous concentrerons sur les principes généraux, puisque ceux-ci aussi sont apparemment méconnus.

Liberté de choix

La législation actuelle donne aux entreprises la liberté de choix en ce qui concerne la *tenue* et la *conservation* des livres et documents⁷.

En matière de *tenue* et de *conservation* des livres, une entreprise peut choisir entre le registre classique, relié ou broché, avec mention du nombre de pages, ou un système informatisé. Depuis l'arrêté royal du 25 janvier 2005, la tenue d'une comptabilité entièrement électronique est autorisée, de même que la conservation de tous les livres sur un support informatique⁸.

La *conservation* des livres peut se faire sur un support papier ou sur un support informatique. En cas de conservation sur un support informatique, l'irréversibilité et l'accessibilité des données conservées doivent être garanties.

1 Le texte a été clôturé le 4 juin 2019.

2 Règlement (UE) n° 910/2014 du Parlement européen et du Conseil du 23 juillet 2014 sur l'identification électronique et les services de confiance pour les transactions électroniques au sein du marché intérieur et abrogeant la directive 1999/93/CE.

3 Loi du 21 juillet 2016 mettant en œuvre et complétant le règlement (UE) n° 910/2014 du Parlement européen et du Conseil du 23 juillet 2014 sur l'identification électronique et les services de confiance pour les transactions électroniques au sein du marché intérieur et abrogeant la directive 1999/93/CE, portant insertion du titre 2 dans le livre XII «Droit de l'économie électronique» du Code de droit économique et portant insertion des définitions propres au titre 2 du livre XII et des dispositions d'application de la loi propres au titre 2 du livre XII, dans les livres I, XV et XVII du Code de droit économique.

4 Pour un commentaire, voyez: J. DUMORTIER, "Elektronische archivering. Wet van 21 juli 2016", *NJW* 130-137 (Partie I) et 170-177 (Partie II).

5 Arrêté royal du 21 octobre 2018 portant exécution des articles III.82 à III.95 du Code de droit économique, *M.B.*, 29 octobre 2018.

6 Pour un commentaire, voyez: R. LASSAUX, "Comptabilité électronique: coûts moindres et formalités allégées... pour une sécurité juridique de même acabit?", *Accountancy & Tax* 2005, n° 1, 35-41.

7 A ce propos, voyez également: SPF ECONOMIE, PME, CLASSES MOYENNES ET ENERGIE, *Comment gérer la comptabilité de mon entreprise? Obligations comptables depuis le 01.01.2018*, 2018, <https://economie.fgov.be/fr>, 7.

8 Art. 2 de l'arrêté royal du 25 janvier 2005 modifiant l'arrêté royal du 12 septembre 1983 portant exécution de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises, l'arrêté royal du 12 septembre 1983 déterminant la teneur et la présentation d'un plan comptable minimum normalisé et l'arrêté royal du 16 juin 1994 fixant la contribution des entreprises aux frais de fonctionnement de la Commission des normes comptables, *M.B.*, 7 février 2005.

Conditions d'une comptabilité électronique

Le fait qu'une entreprise tienne sa comptabilité de manière exclusivement électronique ne la dispense pas des obligations qui s'appliquent à la tenue d'une comptabilité classique, sur papier. L'arrêté royal du 21 octobre 2018 le mentionne également de manière explicite. En effet, il ne se réfère qu'aux principes applicables à la comptabilité sur papier (voir ci-dessous) et précise qu'une entreprise doit toujours veiller à ce que sa comptabilité soit conforme aux dispositions légales et réglementaires en la matière, sans que la loi ou l'arrêté royal prévoient des prescriptions ou des garanties supplémentaires pour ce qui concerne la tenue d'une comptabilité électronique.

L'application de chacun des principes classiques de la comptabilité papier à une comptabilité exclusivement électronique n'est pas clairement expliquée. Le Code de droit économique et les arrêtés d'exécution ne prévoient qu'un certain nombre de possibilités. Nous vous les détaillons ci-après.

Un arrêté royal précise que les systèmes informatisés utilisés doivent comporter les garanties suivantes pour la tenue et la conservation des livres⁹:

- la continuité matérielle;
- la régularité;
- l'irréversibilité;
- l'accessibilité.

Le Code de droit économique définit l'irréversibilité de la manière suivante¹⁰:

«Les livres sont tenus par ordre de dates, sans blancs ni lacunes. En cas de rectification, l'écriture primitive doit rester lisible.»

Le Code ne donne pas d'autres précisions concernant la manière d'interpréter/de réaliser concrètement ces garanties pour le cas où une entreprise changerait par exemple de logiciel comptable.

Le Rapport au Roi dans l'arrêté royal précité tente (vainement) de clarifier les principes comme suit:

«(...) en matière de conservation, le support choisi (papier, CD-ROM...) doit assurer que les données sont inaltérables et accessibles durant la période de conservation.»

Ce qui ne nous avance guère plus.

La Commission des Normes Comptables (CNC) a bien tenté d'apporter quelques éclaircissements d'ordre pratique dans un avis du 28 décembre 2016, mais n'a pas non plus réussi à traduire les principes généraux de manière adéquate¹¹.

Dans son avis, la CNC évoque notamment les principes à respecter en matière d'accès et de consultation. Elle déclare en toute logique que les conditions d'accessibilité et de consultation ne sont pas remplies si les fichiers dans lesquels les livres sont conservés sont illisibles.

En ce qui concerne la continuité requise, la CNC estime que la conversion de fichiers initiaux vers une solution informatique identique ou compatible ne pose aucun problème, de même que la conversion de fichiers dans un format aisément lisible (par exemple un PDF). Même l'utilisation du «*cloud accounting*» peut garantir la continuité.

En ce qui concerne la condition d'inaltérabilité de la comptabilité électronique et de continuité matérielle pendant la période de conservation, la CNC précise simplement, en faisant référence à la définition donnée précédemment, que ce principe ne peut pas s'appliquer à une comptabilité électronique. Mais est-ce vraiment si simple? Cette inaltérabilité implique en effet un principe important, à savoir qu'une comptabilité ne peut plus être modifiée, effacée et/ou complétée après sa clôture. Il convient alors de s'interroger sur la conciliation de ce principe avec les mises à jour périodiques, très fréquentes, des logiciels comptables, par exemple.

Dans une comptabilité électronique, non seulement les fichiers contenant les livres et les pièces justificatives doivent être conservés (de manière inaltérable), mais également les programmes et les systèmes permettant de lire ces fichiers pendant la période de conservation. Et ce, pour garantir que chaque état comptable puisse être présenté et réim-

9 Art. III.87, § 2 CDE; art. 8 *in fine* de l'arrêté royal du 21 octobre 2018 portant exécution des articles III.82 à III.95 du CDE.

10 Art. III. 88 CDE.

11 Avis CNC 2010/14, «Conservation des livres et des pièces justificatives», 24 septembre 2010; avis CNC 2016/22, «Conservation des livres et pièces justificatives en cas de tenue de comptabilité informatisée», 28 septembre 2016.

primé pendant la période de conservation minimale (voyez ci-dessous pour les délais). Dans ce cas aussi se pose la question de savoir comment procéder en cas de mise à jour, ou lorsqu'un logiciel n'est plus commercialisé, ou que l'utilisateur change de fournisseur de logiciels, etc.

Vous le constaterez : beaucoup de questions restent sans réponse.

Période de conservation

La période et le mode de conservation, de même que la forme dans laquelle les documents doivent être conservés, varient selon le type de document. Voici un bref rappel des périodes de conservation pour les principaux documents.

Récapitulatif schématique¹² :

Documents	Forme	Période de conservation
Livres – livre journal unique – livre central – livre d'inventaire	Original (numérique ou papier)	7 ans, à compter du 1 ^{er} janvier de l'année qui suit la clôture
Pièces justificatives	Original ou copie	7 ans, à compter du 1 ^{er} janvier de l'année qui suit la clôture
Pièces qui ne sont pas appelées à faire preuve à l'égard de tiers	Original ou copie	3 ans, à compter du 1 ^{er} janvier de l'année qui suit la clôture

En cas de comptabilité exclusivement électronique, le support utilisé pour ces livres doit garantir, pendant toute la durée de la période de conservation imposée, l'inaltérabilité et l'accessibilité des données qui y sont enregistrées. Comme nous l'avons déjà signalé, le respect de cette mesure n'est pas évident et soulève de nombreuses questions.

Documents sociaux

Avant de clore la présente contribution, nous évoquerons encore brièvement l'informatisation des documents sociaux dans l'entreprise. Ce processus est moins courant que l'informatisation des documents comptables, peut-être en raison des nombreuses formalités (coûteuses) qui vont de pair avec une éventuelle informatisation.

L'obligation de rédaction, la remise au travailleur et la conservation des documents sociaux sont réglées par un arrêté royal du 23 octobre 1978¹³, datant donc déjà de plus de quarante ans, qui n'est manifestement pas adapté à la demande sans cesse croissante d'informatisation.

Les documents sociaux doivent en principe être conservés pendant cinq ans.

Depuis 2007¹⁴, le législateur prévoit la possibilité de créer et de conserver uniquement de manière électronique certains documents sociaux et autres utilisés dans le cadre de la relation travailleur-employeur.

Certains documents salariaux (le compte individuel, l'état des prestations, les fiches salariales) peuvent être établis et conservés exclusivement sous format électronique depuis 2007¹⁵, moyennant toutefois un accord entre l'employeur et le travailleur. Cet accord est valable pour l'année calendrier en cours. A l'expiration de ce délai, tant le travailleur que l'employeur peuvent revenir sur cet accord et l'une des deux parties peut exiger que certains documents soient (de nouveau) communiqués sous format papier.

Les différents types de contrats de travail peuvent également être envoyés et conservés sous format électronique, mais ces formalités requièrent, outre l'accord du travailleur, une signature électronique¹⁶.

Il est important de noter que si l'employeur recourt à l'envoi et à l'archivage électroniques de tels documents, il doit faire appel à un « service d'archivage

¹² Art. III. 86 *in fine* CDE.

¹³ Arrêté royal n° 5 du 23 octobre 1978 relatif à la tenue des documents sociaux, *M.B.*, 27 août 1978.

¹⁴ Loi du 3 juin 2007 portant des dispositions diverses relatives au travail, *M.B.*, 23 juillet 2007.

¹⁵ Article 16 de la loi du 3 juin 2007 portant des dispositions diverses relatives au travail, *M.B.*, 23 juillet 2007.

¹⁶ Article 3bis de la loi relative aux contrats de travail.

électronique externe» qui archive également ces documents¹⁷. Il s'agit le plus souvent du secrétariat social de l'entreprise.

Le travailleur doit à tout moment avoir la possibilité d'accéder sans frais, par le biais de ce service d'archivage électronique, aux documents qui ont été archivés. Afin de garantir ce droit, l'employeur est donc tenu de mentionner l'identité du service d'archivage électronique dans le règlement de travail, qui doit dès lors être adapté dans ce sens¹⁸. L'employeur devra en outre pouvoir produire sans délai les documents électroniques et les contrats de travail aux services d'inspection compétents qui lui en font la demande.

Conclusion

Dans la présente contribution, nous avons analysé dans quelle mesure le cadre réglementaire en vigueur proposait des outils contribuant à l'introduction d'un bureau sans papier. La législation relative aux documents comptables permet de tenir une comptabilité entièrement électronique. Mais elle oublie de préciser un cadre adapté et les modalités d'exécution pratique. Le législateur considère qu'il

est tout à fait possible d'appliquer tels quels les principes d'une comptabilité classique sur papier à une comptabilité électronique, ce qui n'est pas faisable, car chaque type de comptabilité a ses spécificités propres. Nous avons également relevé que les règles actuelles n'offrent absolument aucune réponse à certaines questions d'ordre pratique qui peuvent se poser lors de la tenue d'une comptabilité «informatisée», comme celle portant sur les conséquences des mises à jour périodiques ou du passage à un autre logiciel comptable. La législation relative aux documents sociaux et aux autres documents utilisés dans le cadre de la relation travailleur-employeur n'est pas encore réellement opérationnelle et n'encouragera pas immédiatement une course à l'informatisation, eu égard aux nombreuses formalités qui viennent s'y ajouter et au fait que le travailleur peut à tout moment retirer son accord et demander de recevoir (de nouveau) les documents sous format papier. *Moins de papier*, c'est une option, mais *zéro papier*, c'est encore une utopie.

Sébastien VAN DAMME

Laura BRUYNSEELS

BUYSENS Avocats en droit social

¹⁷ Article 3bis de la loi relative aux contrats de travail; article 16, § 3 de la loi du 3 juin 2007 portant des dispositions diverses relatives au travail; article 17, § 3 de la loi du 3 juin 2007 portant des dispositions diverses relatives au travail.

¹⁸ L'adaptation d'un règlement de travail peut se faire en ligne depuis le 15 mai 2019, ce qui facilite quelque peu la procédure d'adaptation en ce qui concerne l'envoi de la copie à l'inspection du travail compétente [<http://www.emploi.belgique.be/defaultNews.aspx?id=48253>]. Chaque employeur peut déposer son règlement de travail ou la modification de celui-ci en ligne via www.reglementdetravail.belgique.be. De cette manière, les employeurs recevront plus rapidement un accusé de réception mentionnant qu'ils ont bien rempli leur obligation d'envoyer une copie de leur règlement de travail ou de sa modification.