

SOMMAIRE

- p. 1/ **Quand un assujetti mixte peut-il introduire une demande d'autorisation d'appliquer la déduction suivant la règle de l'affectation réelle ?**
- p. 5/ **Modifications des obligations comptables et de publicité des comptes**

Quand un assujetti mixte peut-il introduire une demande d'autorisation d'appliquer la déduction suivant la règle de l'affectation réelle ?

Commentaire de l'arrêt de la Cour de cassation du 10 février 2012 – TVA

La Cour de cassation estime, dans un arrêt du 10 février 2012, que l'assujetti qui effectue, dans l'exercice de son activité économique, des opérations qui permettent la déduction de la TVA et d'autres opérations qui n'ouvrent pas ce droit, peut demander à l'Administration fiscale d'être autorisé à opérer la déduction suivant l'affectation réelle de tout ou partie des biens et des services. Suivant la Cour, cette demande peut être valablement introduite lors de la réponse de l'assujetti à un relevé de régularisation qui lui a été notifié par l'administration de la TVA.

1. La notion d'assujetti mixte au sens de l'article 46 du Code de la TVA

Le Code de la TVA ne définit pas, en tant que tel, ce qu'il faut entendre par « assujetti mixte ». Cependant, l'article 46, § 1^{er} du Code de la TVA, sous le chapitre VII des déductions, nous permet de mieux comprendre ce que recouvre cette notion : « *Lorsqu'un assujetti effectue, dans le cadre de son activité économique tant des opérations permettant la déduction sur la base de l'article 45 que d'autres opérations, les taxes ayant grevé les biens et les services qu'il utilise pour cette activité sont déductibles au prorata du montant des premières opérations par rapport au montant total des opérations qu'il effectue.* »

Il découle de cet article que l'on peut qualifier d'« assujetti mixte », celui qui exerce à la fois une activité économique taxable lui ouvrant un droit à déduction de la TVA suppor-

tée en amont ainsi qu'une activité économique exemptée ne lui ouvrant aucun droit à déduction de la TVA supportée à l'entrée, au sens de l'article 45, § 1^{er} du Code de la TVA. Ainsi, sont, par exemple, des assujettis mixtes au sens de la législation TVA :

- Les hôpitaux qui exercent, d'une part, des activités taxables liées à l'exploitation d'une cafeteria ouverte au public, du nettoyage et de la lessive au profit d'autres hôpitaux et, d'autre part, des prestations de services et des livraisons de biens exemptées au sens de l'article 44, § 2, 1^o du Code de la TVA ;
- les sociétés immobilières qui exercent, d'une part, des activités de location-financement taxables (*i.e.* leasing financier) et, de l'autre, des activités de location immobilière exemptée au sens de l'article 44, § 3, 2^o du Code de la TVA ;
- les compagnies d'assurance qui exercent, d'une part, des activités de gestion de sinistres taxables et, d'autre part, des prestations d'assurance et de réassurance exemptées au sens de l'article 44, § 3, 4^o du Code de la TVA ;
- les institutions bancaires et financières ainsi que les établissements de crédit qui exercent, d'une part, des activités de location de coffre fort et de conseils en gestion de fortune taxables et, de l'autre, des activités d'octroi et de gestion de crédit ainsi que des opérations de dépôts de fonds exemptées au sens de l'article 44, § 3, 5^o et 7^o du Code de la TVA.

Relevons cependant qu'il convient de ne pas confondre la notion d'assujetti mixte telle que décrite ci-avant avec la notion d'« assujetti partiel ». En effet, cette deuxième catégorie d'assujetti vise l'agent économique qui exerce tant des activités entrant dans le champ d'application de la TVA que des activités hors du champ de la TVA.

En d'autres termes, l'assujetti partiel n'est qu'à « moitié » assujetti pour la partie des prestations de services et des livraisons de biens qui sont soumises à la TVA.

2. Calcul du droit à déduction dans le chef d'un assujetti mixte

Dans la mesure où un assujetti effectue, d'une part, des activités taxables (ouvrant droit à déduction) et, d'autre part, des activités exemptées (n'ouvrant aucun droit à déduction), celui-ci ne peut pas déduire la totalité de la TVA supportée en amont dans le cadre de son activité économique. Cet assujetti doit, dès lors, recourir à l'une des deux méthodes de calcul prévues par l'article 46 du Code de la TVA, comme suit :

- Le prorata général : l'assujetti détermine un pourcentage de droit à déduction suivant une fraction calculée annuellement, dont le numérateur reprend le chiffre d'affaires total relatif aux opérations ouvrant droit à déduction, et le dénominateur reprend quant à lui le chiffre d'affaires total relatif aux opérations ouvrant droit à déduction et les opérations n'ouvrant aucun droit à déduction (notons que le pourcentage est arrondi à l'unité supérieure)¹.

Prenons l'exemple suivant : une société immobilière génère un chiffre d'affaires de 1.050 pour son activité de *leasing* financier d'immeuble (activité taxable) et un chiffre d'affaires de 1.000 pour son activité de location d'immeuble (activité exemptée). Dans ce cas, le prorata de déduction doit être déterminé comme suit : $1.050 / (1.050 + 1.000) = 51,22 \%$, arrondi à 52 %.

- L'affectation réelle : lorsque l'application de la règle du prorata général aboutit à une déduction incorrecte ou disproportionnée, la règle de l'affectation réelle peut être appliquée, sur demande de l'assujetti lui-même ou sur réquisition de l'administration de la TVA (art. 46, § 2 C.TVA). Cette technique de détermination du droit à déduction consiste à lier des frais à l'entrée avec des opérations à la sortie, en fonction de leur traitement TVA propre. Ainsi, un assujetti doit classer ses dépenses professionnelles à l'entrée suivant trois clés de répartition : (i) les dépenses utilisées pour effectuer des transactions

taxables à la sortie pour lesquelles un droit à déduction de 100 % est attribué ; (ii) les dépenses utilisées pour effectuer des transactions exemptées à la sortie (et n'ouvrant aucun droit à déduction) pour lesquelles un droit à déduction de 0% est attribué ; (iii) les dépenses qui ne peuvent pas être attribuées à l'une ou l'autre opération à la sortie (taxable ou exemptée) pour lesquelles une clé spéciale de déduction doit être déterminée.

Prenons un exemple : la même société immobilière génère un chiffre d'affaires de 1.000 pour son activité de *leasing* financier d'immeuble et un chiffre d'affaires de 1.000 pour son activité de location d'immeuble. Dans ce cas, la TVA supportée en amont sur les frais à l'entrée afin d'effectuer les prestations de *leasing* financier d'immeuble est déductible à 100%. Quant à la TVA en amont supportée sur les frais de location immobilière, celle-ci n'est pas déductible. Enfin, la TVA sur les frais généraux (électricité, téléphone, personnel, voitures, etc.) ne sera déductible qu'à concurrence d'un pourcentage fixé selon une clé spéciale de déduction (prorata spécial).

La méthode du prorata général de déduction ne pose, en pratique, pas de difficultés d'application particulières et n'est pas conditionnée à l'introduction d'une demande préalable à l'administration de la TVA afin de pouvoir l'appliquer. Ceci n'est cependant pas le cas de la méthode de l'affectation réelle des biens et des services, ce que nous allons voir à présent.

3. Particularités propres à l'affectation réelle

L'article 46, § 2 du Code de la TVA expose, « *Par dérogation au § 1^{er}, le Ministre des Finances ou son délégué peuvent autoriser l'assujetti, à sa demande, à opérer la déduction suivant l'affectation réelle de tout ou partie des biens et des services. Ils peuvent l'obliger à procéder de la sorte lorsque l'application du prorata visé au § 1^{er} aboutit à créer des inégalités dans l'application de la taxe* »².

Il ressort de cette disposition qu'un assujetti peut demander lui-même d'appliquer l'affectation réelle ou se voir contraint de l'appliquer par l'administration.

En pratique, il est toutefois rare qu'un assujetti se voit obligé de recourir à la méthode de l'affectation réelle. Ce dernier introduit, dans la plupart des cas, volontairement une demande à l'administration. En règle, l'assujetti fait connaître son choix à l'administration d'appliquer la méthode de l'affectation réelle par un document joint à la première déclaration périodique dans laquelle la déduction est exercée suivant cette méthode.

¹ Art. 12 A.R. n° 3 ; notons que pour les institutions bancaires et financières, le prorata doit être déterminé suivant des règles particulières, telles que décrites dans la circulaire administrative n°10 du 26 juillet 1995 (point 21 et s.).

² Nous soulignons.

L'obligation de demander l'autorisation à l'administration découle du texte lui-même. Cette obligation a, par ailleurs, été confirmée par la Cour de cassation dans un arrêt de 2003 où il a été jugé qu'une autorisation préalable de l'administration était requise afin de pouvoir opérer la déduction conformément à la méthode de l'affectation réelle³.

Cependant, l'administration ne peut pas refuser une demande introduite par un assujetti sans que sa décision ne repose sur des motifs admissibles en droit⁴, ceci afin d'éviter toute décision arbitraire en raison du large pouvoir d'appréciation dont bénéficie l'administration en la matière. Il est en de même si cette demande vise à étendre l'application de la méthode de l'affectation réelle pour le passé.

Il apparaît cependant souvent malaisé de déterminer à quel moment cette demande doit être introduite. L'arrêt de la Cour de cassation vient dès lors nous éclairer.

4. L'arrêt de la Cour de cassation du 10 février 2012⁵

4.1. Les faits

Dans cette affaire, un assujetti mixte estimait être un assujetti ordinaire de sorte qu'il pensait pouvoir déduire 100% de la TVA supportée en amont. L'administration de la TVA décide de contrôler la comptabilité de cet assujetti. A l'issue de ce contrôle TVA, l'administration estime qu'il aurait dû appliquer la méthode du prorata général et dresse un relevé de régularisation à son encontre.

Par un courrier de réponse à ce relevé, l'assujetti sollicite l'autorisation auprès de l'administration d'appliquer la méthode de l'affectation réelle. Celle-ci refuse. L'assujetti saisit le tribunal.

4.2. La procédure et la décision de la Cour de cassation

En première instance, le juge donne raison à l'administration en se fondant sur l'arrêt de la Cour de cassation du 3 octobre 2003 (précité), suivant lequel l'application de la méthode de l'affectation réelle est subordonnée à l'introduction d'une demande à l'administration de la TVA. Sans autorisation, le calcul suivant la méthode de l'affectation réelle ne peut être admis.

Ceci n'est cependant pas l'avis de la Cour d'appel de Mons, qui estime que l'assujetti a bel et bien introduit une demande en l'espèce (certes tardivement, mais introduite tout de même) et que rien ne s'oppose à ce que l'autorisation soit accordée avec un effet rétroactif.

Dans son arrêt du 10 février 2012, la Cour de cassation considère que « *ni l'article 17, § 5 de la directive, ni l'article 46, § 2 du Code de la TVA, ni aucune autre disposition ne précise à quel moment la demande de dérogation à la règle de la déduction au prorata doit être introduite par l'assujetti* ». La Cour souligne dès lors que le moyen soutenant que la demande ne peut être introduite dans le cadre d'une réponse à un relevé de régularisation que l'administration lui a notifié, manque en droit.

En outre, la Cour précise que « *cette disposition (art. 46, § 2 C.TVA) ne subordonne pas l'octroi de l'autorisation d'opérer la déduction demandée par l'assujetti à la condition que sa comptabilité permette de manière certaine de distinguer les opérations permettant la déduction de celles qui ne l'autorisent pas* ».

La Cour de cassation rejette donc le pourvoi introduit par l'administration.

5. Commentaires

L'arrêt du 10 février 2012 de la Cour de cassation appelle plusieurs commentaires.

Tout d'abord, la Cour de cassation rappelle la position, déjà exprimée par l'administration de la TVA elle-même, suivant laquelle une demande d'application de la méthode de l'affectation réelle peut se faire à l'issue d'un contrôle fiscal. En effet, l'administration précise dans ses commentaires que « *cette demande peut même être formulée à l'occasion d'un contrôle de l'administration. L'accord signé par l'assujetti est alors considéré comme une demande d'opérer la déduction selon la règle de l'affectation réelle également pour les années suivantes* »⁶. L'on peut, à ce titre, s'interroger sur les raisons qui ont poussé l'administration à aller aussi loin dans l'affaire commentée, dans la mesure où la demande introduite par l'assujetti avait été effectuée dans le cadre d'un contrôle⁷.

La décision de la Cour de cassation permet toutefois de préciser qu'une telle demande peut avoir lieu après le contrôle, c'est-à-dire, en réponse au relevé de régularisation et non au moment du contrôle lui-même. Même si, en pratique, il est recommandé d'éviter d'introduire une demande lors d'un contrôle ou en réponse à celui-ci⁸, la solution préconi-

3 Cass., 2 octobre 2003, *F.J.F.*, n° 2004/57; *contra*: Gand, 9 mars 2010, *Cour. fisc.*, 2010, n° 9, où la Cour a estimé que l'obligation de soumettre une demande préalable à l'administration, afin de bénéficier du régime de l'affectation réelle, telle que prévue par l'art. 46, § 2 C.TVA n'était pas conforme à la directive 2006/112/CE. En conséquence, la Cour estime qu'un assujetti peut opérer son droit à déduction suivant la méthode de l'affectation réelle et ce, même sans accord préalable de l'administration.

4 C.E., 3 novembre 1997, *Cour. fisc.* 1998, n° 291.

5 Cass., 10 février 2012 (n° F.10.0125.F), *J.L.M.B.* 2012, n° 19, p. 905.

6 Anciens commentaires Vandewinckele: *Com. TVA*, n° 46/189.

7 T. Lamparelli, « TVA et quelques arrêts importants de la Cour de cassation », *L.F.B.*, 2012, n° 171, p. 7.

8 « Assujettis mixtes: déduction TVA (prorata général ou selon l'affec-

sée par la Cour est en parfaite conformité avec le Code de la TVA, lequel ne précise en effet pas à quel moment cette demande doit être introduite, celle-ci pouvant, dès lors, être effectuée en aval de la procédure de contrôle.

Un assujetti peut donc introduire une demande afin d'appliquer la méthode de l'affectation réelle quand il le souhaite, pour la période qu'il détermine. Cette période peut couvrir l'année fiscale précédente, voire plusieurs années fiscales. Il n'existe, à cet égard, aucune règle légale limitant l'application rétroactive de la méthode de l'affectation réelle. Pour autant que cette méthode de déduction soit plus avantageuse pour l'assujetti, celui-ci peut en solliciter l'application au détriment de la règle générale du prorata moins avantageuse le cas échéant. A cet égard, au cours des travaux parlementaires qui ont précédé le vote du Code de la TVA, le ministre des Finances encourageait le recours à la technique de l'affectation réelle autant que possible⁹.

Ensuite, l'arrêt commenté précise que l'exercice du droit à déduction suivant la technique de l'affectation réelle, tel que déterminé par l'article 46, § 2 du Code de la TVA, n'est pas subordonné à l'obligation de tenir une comptabilité analytique, c'est-à-dire, une comptabilité capable d'identifier les opérations ouvrant droit à déduction de celles qui ne le permettent pas. Cette considération, bien qu'elle soit conforme au Code de la TVA qui n'impose pas une telle obligation, est difficilement applicable du point de vue pratique.

En effet, afin de pouvoir déduire une TVA en amont suivant les clés de répartition, un assujetti doit être en mesure de lier une facture à l'entrée avec une facture à la sortie et, par conséquent, de pouvoir lier une facture à l'entrée avec une activité taxable ou exemptée à la sortie afin de pouvoir exercer son droit à déduction en conformité avec le secteur choisi (taxable ou exempté) et la clé de déduction déterminée pour ce secteur (100% ou 0%).

Selon nous, certes un assujetti n'est pas légalement tenu de disposer d'une telle comptabilité afin d'appliquer l'affectation réelle au moment de l'introduction de la demande, mais celle-ci est un moyen efficace permettant de distin-

guer et de classer les opérations en fonction de leur traitement TVA propre pour les périodes durant lesquelles l'affectation réelle est appliquée.

Il résulte de ce qui précède qu'un assujetti mixte :

- peut déduire la TVA en amont par application de la technique de l'affectation réelle – l'administration de la TVA ne pourra, en principe, pas refuser l'application d'une demande expresse introduite *a posteriori* par l'assujetti afin d'appliquer la méthode de l'affectation réelle, c'est-à-dire, lors d'un contrôle ou en réponse à un relevé de régularisation et ceci afin de confirmer l'application du régime de l'affectation réelle; *ou*
- peut déduire la TVA en amont par application de la méthode du prorata général de déduction – également, l'administration de la TVA ne pourra, en principe, pas refuser l'application d'une demande expresse introduite *a posteriori* par l'assujetti afin d'appliquer la méthode de l'affectation réelle, c'est-à-dire, lors d'un contrôle ou en réponse à un relevé de régularisation et ceci afin de déroger à l'application de la méthode du prorata général.

Cependant, afin d'éviter tout écueil avec l'administration, il est conseillé de réaliser une étude préalable afin de définir quelle méthode de déduction est la plus intéressante dans la situation de l'assujetti mixte et, dans l'hypothèse où la méthode de l'affectation réelle recueille son intérêt, en solliciter la demande d'application en dehors de toute situation de contrôle fiscal.

A moins que cela ne soit pas conforme aux règles de déduction exposées ci-avant, l'administration acceptera, en règle, d'accorder à un assujetti la possibilité d'appliquer la méthode de l'affectation réelle, y compris pour le passé, si cela présente un avantage du point de vue TVA dans son chef.

Sebastian KIRSCH – Senior VAT Manager KPMG
Philippe GAMITO – VAT Adviser KPMG

tation réelle» – Cass., 02.10.2003», *Pacioli*, 2004, n° 159, p. 7.

9 *Manuel de la TVA*, n° 420.

Modifications des obligations comptables et de publicité des comptes annuels des grandes associations et fondations

1. Préliminaires

Les obligations comptables et de publicité des comptes annuels des grandes et très grandes associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations (appelées ensemble ci-après « associations ») sont réglées par arrêté royal¹. Des modifications significatives ont été apportées à la réglementation en vigueur par l'arrêté royal du 18 décembre 2012². Les modifications les plus importantes concernent le traitement des résultats, l'application du principe de continuité comptable en cas de restructuration et enfin l'adaptation du Plan comptable Minimum Normalisé. Le présent exposé traite séparément des trois sujets cités et globalement des autres modifications.

2. Traitement des résultats

2.1. Généralités

Le bilan des grandes associations est établi après répartition, c'est-à-dire compte tenu des décisions d'affectation du solde du compte de résultats de l'exercice et du résultat reporté³. Le modèle complet et abrégé des comptes annuels des associations ne contenait pas un tableau reprenant schématiquement l'affectation des résultats, sans doute parce que le traitement des résultats semblait plus simple que celui des entreprises, par manque de distribution de bénéfices ou d'une éventuelle intervention des associés dans la perte.

Ce manque de transparence est à présent corrigé.

Voici les modifications concernant l'affectation des résultats :

2.2. Tableau d'affectation des résultats

L'arrêté modificatif intègre un tableau d'affectation des résultats dans le schéma complet et abrégé des comptes annuels des associations qui déposent leurs comptes annuels à la Banque Nationale de Belgique.

Le but de cette modification est motivé comme suit dans le rapport au Roi : « *Afin de pouvoir se faire une idée plus correcte du traitement du résultat positif ou négatif de l'association ou de la fondation.* »

Le tableau des affectations et prélèvements se présente comme suit :

- A. Résultat positif (négatif) de l'exercice à affecter
 - 1. Résultat positif (négatif) de l'exercice à affecter

- 2. Résultat positif (négatif) de l'exercice antérieur reporté
- B. Prélèvement sur les capitaux propres
 - 1. Prélèvement sur les fonds associatifs
 - 2. Prélèvement sur les fonds affectés
- C. Affectation aux fonds affectés
- D. Résultat positif (négatif) à reporter

2.3. Nouveaux comptes d'affectations et de prélèvements

Afin de réaliser un lien direct entre le tableau d'affectation des résultats et la comptabilité, les comptes d'affectations et de prélèvements ont été adaptés et certains ont été ajoutés.

Le compte 690 « *Transfert au résultat reporté* » fonctionne jusqu'à présent tant pour le transfert d'un résultat positif que pour le transfert d'un résultat négatif, ce qui ne favorise pas la clarté des comptes annuels. A présent, deux comptes distincts ont été ajoutés 693 *Résultat positif à reporter* et 793 *Résultat négatif à reporter*.

Pour tenir compte du résultat reporté de l'exercice antérieur dans le résultat à affecter de l'exercice en cours, le résultat reporté doit à nouveau être porté en résultat⁴. C'est la raison pour laquelle les comptes 690 *Résultat négatif de l'exercice antérieur reporté* et 790 *Résultat positif de l'exercice antérieur reporté* sont ajoutés au plan comptable.

Par contre, il n'est pas prévu un compte 692 pour transfert aux fonds associatifs. En effet, il faut entendre par fonds *associatifs*, d'une part, l'agrégat du patrimoine de départ et, d'autre part, les moyens permanents destinés exclusivement à soutenir durablement l'activité de l'association par des dons, legs ou subsides. Le résultat de l'exercice ne peut en aucun cas être transféré aux fonds associatifs⁵.

2.4. Fonctionnement succinct des nouveaux comptes d'affectations et de prélèvements

Avant tout, il est conseillé de scinder le compte 14 Résultat reporté (+)(-) en deux comptes distincts : 140 Bénéfice reporté et 141 Perte reportée.

.690 Résultat négatif de l'exercice antérieur reporté

Le compte 690 est débité par le crédit du compte 141 Perte reportée.

.693 Résultat positif à reporter

1 A.R. 19 décembre 2003, *M.B.*, 30 décembre 2003.

2 *M.B.*, 31 janvier 2013.

3 Art. 26, § 1^{er}, al. 1^{er} A.R./C.Soc.

4 Voir note 3.

5 Voir Rapport au Roi, A.R. 18 décembre 2012, art. 25-9° et 10°.

Le compte 693 est débité par le crédit du compte 140 Bénéfice reporté.

790 Résultat positif de l'exercice antérieur reporté

Le compte 140 Bénéfice reporté est débité par le crédit du compte.

790 Résultat positif de l'exercice antérieur reporté

793 Résultat négatif à reporter

Le compte 141 Perte reportée est débité par le crédit du compte 793 Résultat négatif à reporter.

3. Traitement comptable des opérations de réorganisation d'associations et fondations

3.1. Un peu d'historique

A l'origine, la loi du 27 juin 1921⁶ ne contenait pas de dispositions spécifiques concernant la restructuration des associations. Les associations devaient exécuter une série d'actes juridiques sans garantie de sécurité juridique ni d'opposabilité aux tiers.

Plus tard, le législateur a instauré un cadre juridique permettant aux associations de procéder à des réorganisations par le biais d'apport d'universalité ou de branche d'activité sous le régime prévu par le Code des sociétés⁷.

Ce nouveau dispositif ne contenait pas de disposition d'ordre comptable.

L'arrêté royal du 18 décembre 2012⁸ introduit à présent le principe de la continuité comptable pour les associations qui font appel à la procédure prévue par le Code des sociétés en cas de cession à titre gratuit ou onéreux d'une universalité ou d'une branche d'activité⁹ en application de l'article 58 de la loi du 27 juin 1921.

3.2. Énoncé du principe de la continuité comptable

Dans le Code des sociétés, le principe de continuité comptable est la norme comptable générale en matière de fusion et scission.

Voici l'énoncé du principe de continuité comptable tel que défini par l'arrêté royal du Code des sociétés (adapté aux associations):

« Les différents éléments de l'actif et du passif de l'association absorbée, y compris les différents éléments de ses fonds propres, les amortissements, réductions de valeur et provisions constituées par elle, ses droits et engagements ainsi que ses produits et ses charges de l'exercice sont, transférés dans la comptabilité de l'association absorbante à la valeur pour laquelle ils figuraient dans la comptabilité de l'association absorbée, à la date

à partir de laquelle les opérations de l'association ou fondation à absorber sont considérées du point de vue comptable comme accomplies pour le compte de l'association absorbante »¹⁰.

3.3. Avis de la Commission des Normes Comptables

La Commission a publié un avis concernant le « *Traitement comptable des pseudo-fusions d'associations et fondations* »¹¹. Par pseudo-fusion il faut entendre les cessions à titre gratuit d'une universalité exécutée conformément à la loi sur les associations¹². Voici les points importants de cet avis :

3.3.1. Valeur à laquelle les éléments d'actif et de passif de l'association absorbée sont repris dans la comptabilité de l'absorbante

Pour l'évaluation des éléments de l'actif et du passif de l'association absorbée plusieurs situations doivent être examinées.

- A. Pseudo-fusion entre une grande ou très grande association avec une autre grande ou très grande association.
L'évaluation ne pose aucun problème puisque les deux associations concernées appliquent les règles d'évaluation propres à la grande et à la très grande association.
- B. Pseudo-fusion entre une grande ou très grande association et une petite association, supposé que la petite association n'avait pas décidé avant la pseudo-fusion de se soumettre au régime comptable de la grande association¹³.

Dans ce cas, la petite association doit appliquer, par analogie, les règles prévues pour le bilan d'ouverture lors de la mise en application des nouvelles règles comptables pour les associations.

- a) Si la petite association dispose d'une comptabilité au moins équivalente à celle des grandes associations ou si elle valorise déjà son patrimoine conformément aux règles propres aux grandes associations, sans pour autant tenir une comptabilité complète, les comptes de la petite association seront repris par l'association absorbante à la valeur qu'ils ont dans la comptabilité de l'association cédante¹⁴.
- b) Si la petite association absorbée n'applique pas les règles d'évaluation propres aux grandes associations, elle adapte ses règles d'évaluation avant cession¹⁵ :
 - les actifs cédés sont évalués à leur juste valeur, à défaut, à la valeur fiable du marché ou à la valeur fiable d'usage au moment de la cession ;
 - à défaut de valeur de marché ou de valeur d'usage fiable l'association absorbante fera une mention cir-

6 Modifiée par loi 20 mai 2002, M.B., 11 décembre 2002.

7 Voir à ce sujet Pacoli, n° 320, 23 mai-4 juin 2011, p. 6 à 8.

8 Nouvel art., 6bis A.R. 19.12.2003 renvoyant à l'art. 78, §§ 2 et 3 A.R./C.Soc., M.B., 31 janvier 2013.

9 Art. 760 à 762 et 764 à 767 C.Soc.

10 Art. 78, § 2 A.R./ C.Soc et 693-5° C.Soc.

11 Avis CNC 2013/1 du 19 janvier 2013.

12 Art. 58 loi 27 juin 1921.

13 Art. 15 A.R. 26 juin 2003.

14 Art. 37, § 2, al. 1^{er}, A.R. 19.12.2003 et avis CNC 2013/1, IV, B-6, al. 3.

15 Art. 37, § 2, al. 2 et § 3, al. 1^{er} et 2 A.R. 19 décembre 2003.

constanciée dans l'annexe de ses comptes annuels établis après la pseudo-fusion.

3.3.2. Comptabilisation par l'association absorbante de l'actif net de l'association absorbée

La Commission déclare que la différence entre les éléments de l'actif et du passif de l'association absorbée doit être comptabilisée au titre de « *Patrimoine de départ* ».

Cependant, la Commission déclare que le patrimoine de départ est immuable et les augmentations ultérieures du patrimoine s'opèrent par le compte « *Moyens permanents* ». L'apport de l'actif net de l'association cédante est sans aucun doute une augmentation ultérieure du patrimoine de départ et elle est destinée à soutenir de façon durable l'activité de l'association absorbante. La Commission aurait pu accepter comme alternative que la contre-valeur de cet apport pourrait aussi avoir sa place dans les « *Moyens permanents* » dont la nature et la définition correspondent exactement à un apport à titre gratuit.

Remarquons enfin que le solde du poste du bilan « *Fonds associatifs* » (code 10) présentera un solde identique, quel que soit le compte employé à l'intérieur de ce poste, « *Patrimoine de départ* » ou « *Moyens permanents* ».

3.3.3. Dépassement des critères de taille de la nouvelle unité formée par la pseudo-fusion

1^{ère} situation. Une petite association absorbe une grande ou très grande. Une petite association absorbe une autre petite et une des deux associations concernées avait déjà décidé de se soumettre au régime comptable de la grande association¹⁶.

La Commission déclare que dans ces deux cas, la nouvelle unité formée par la pseudo-fusion doit tenir compte du dépassement des critères de taille pour l'exercice de la pseudo-fusion.

2^e situation. Une petite association absorbe une autre petite association et aucune des deux n'avait décidé de se soumettre au régime comptable de grandes associations. La nouvelle unité ainsi formée devient grande association. Dans ce cas, le dépassement des critères de taille suit la règle normale et s'apprécie à la clôture de l'exercice¹⁷. La petite association qui devient grande par absorption d'une autre petite doit passer au cours de l'exercice suivant d'une comptabilité simplifiée à une comptabilité complète¹⁸.

¹⁶ Art. 15 A.R. 26 juin 2003.

¹⁷ Art. 17, 37 et 53 loi 27 juin 1921.

¹⁸ Voir « Le nouveau régime comptable des petites associations », brochure éditée par SFP Justice, chapitre 1^{er}, rubrique 3, point 3.2.

3.3.4. Exemples au titre d'illustrations

L'avis de la Commission donne plusieurs exemples de reprise des comptes de l'absorbée par l'absorbante. Dans ces exemples, les comptes de l'absorbée sont simplement repris dans les comptes correspondants de l'absorbante¹⁹.

4. Adaptation du plan comptable

Outre les nouveaux comptes d'affectations et de prélèvements (voir plus haut), le nouvel arrêté royal apporte quelques corrections et modifications au Plan comptable Minimum Normalisé d'application pour les associations. De nouveaux comptes sont ajoutés et certains intitulés sont précisés.

Les intitulés des nouveaux comptes et ceux modifiés sont assez clairs et ne demandent pas d'explication détaillée.

Voici les nouveaux comptes ou intitulés :

413	Subsides à recevoir
483	Subsides à rembourser
50	Placements de trésorerie autres que des actions et parts, titres à revenu fixe et dépôts à terme
638	Provisions pour subsides et legs à rembourser et pour dons avec droit de reprise
670	Impôts sur les revenus
6701	Précompte immobilier
6702	Précompte mobilier
6703	Autres impôts sur les revenus
671	Taxe annuelle compensatoire des droits de succession
737	Subsides d'exploitation
738	Montants compensatoires destinés à réduire le coût salarial

5. Modifications du contenu de l'annexe du bilan

Le nouvel arrêté royal apporte plusieurs changements dans les mentions à faire dans l'annexe du bilan. Il s'agit, d'une part, d'allègements et, d'autre part, de suppléments d'informations à reprendre.

5.1. Nouvelles règles applicables selon la taille des associations

Les nouvelles règles sont applicables en considération des critères de taille qui déterminent les très grandes associations²⁰, à savoir :

- 50 travailleurs, en moyenne annuelle, exprimés en équivalents temps plein ;

¹⁹ Pour plus de détail, voir avis CNC 2013/1, p. 10 à 14.

²⁰ Loi 27 juin 1921, art. 17, § 5, 37, § 5 et 53, § 5.

- 7.300.000 euro recettes autres qu'exceptionnelles;
- 3.650.000 euro total du bilan.

a) *Les associations qui dépassent plus d'une des limites fixées ci-dessus :*

- doivent mentionner les conséquences financières sur l'association des opérations non inscrites au bilan;
- doivent mentionner les transactions contractées avec des parties liées²¹ pour autant qu'il s'agisse de transactions qui ne sont pas réalisées à des conditions normales de marché ou réalisées hors du cadre de l'objet statutaire de l'association.

b) *Les associations qui ne dépassent pas plus d'une des limites fixées ci-dessus :*

- peuvent omettre l'« Etat des frais d'établissement » dans l'annexe C-asbl 4.1;
- peuvent omettre la ventilation du chiffre d'affaires dans l'annexe C-asbl 4.9;
- doivent mentionner les transactions uniquement contractées directement ou indirectement entre l'association et des membres des organes de direction, de surveillance ou d'administration.

5.2. Modifications applicables à toutes les associations qui déposent leurs comptes annuels à la Banque Nationale de Belgique

Les articles 15-6° et 18-3° de l'arrêté royal sur la comptabilité des grandes associations et fondations disposaient que l'annexe du bilan contenait « un état des fonds affectés, mentionnant en cas d'affectation de fonds à la couverture d'un passif social, les règles d'évaluation adoptées pour la détermination du montant affecté ».

Cette disposition contenait une double obligation: la première consistait à établir un état de tous les fonds affectés et la deuxième à mentionner les règles d'évaluation des fonds affectés à la couverture d'un passif social.

Cette double obligation a été autrement interprétée par la Centrale des bilans dans les annexes C-asbl 4.7 et A-asbl

4.3 dans lesquelles ne figure qu'un seul poste (131) demandant l'évaluation du fonds affecté au passif social.

Dans un avis²², la Commission des Normes comptables fait comprendre que l'annexe comprend les règles d'évaluation de tous les fonds affectés. Cette interprétation plus proche du contenu de la disposition de l'arrêté du 19 décembre 2003 est à présent reprise dans le nouvel arrêté en supprimant les mots « en cas d'affectation de fonds à la couverture d'un passif social » dans les articles concernés. L'« Etat des fonds affectés » sera à présent une ventilation du poste 13 du Passif, au moins en fonds affectés pour investissements, pour passif social et autres. L'annexe devra également mentionner les règles d'évaluation de tous les fonds affectés mentionnés.

La Commission des Normes comptables précise dans le même avis que les règles d'évaluation doivent déterminer les raisons pour lesquelles les fonds affectés sont constitués et préciser de quelle manière ces fonds seront constitués.

6. Publicité des comptes annuels des fondations d'utilité publique et des associations internationales sans but lucratif

Auparavant, les fondations d'utilité publique déposaient leurs comptes annuels au greffe du tribunal de commerce, quelle que soit leur taille. A partir du 1^{er} septembre 2013, les grandes et très grandes fondations d'utilité publique déposent leurs comptes annuels à la Banque Nationale de Belgique²³.

Les grandes et très grandes associations internationales sans but lucratif déposaient également leurs comptes annuels au greffe du tribunal de commerce. A présent, elles doivent, à partir du 1^{er} septembre 2013, déposer leurs comptes annuels à la Banque Nationale de Belgique²⁴.

Michel VANDER LINDEN
Réviseur d'entreprises honoraire

²¹ Le Rapport au Roi de l'arrêté modificatif expose ce qu'il faut entendre par transactions entre parties liées.

²² Avis CNC n° 2011/7.

²³ Modification de l'art. 37, § 6, al. 1^{er} loi 27 juin 1921, par loi 14.01.2013, M.B., 01.03.2013.

²⁴ Nouveau § 8 ajouté à l'art. 53 loi 27 juin 1921, par loi 14.01.2013, M.B., 01.03.2013.