

PACIOLI



FLASH

Les membres et stagiaires I.P.C.F. trouveront en annexe de ce Pacioli une invitation au cycle de 4 séminaires en 2008. Le nombre de places étant limité, nous vous invitons à vous inscrire rapidement.



L'administration autorise la déduction complète de la TVA sur les voitures de remplacement

(déc. n° E.T. 113.611 du 7 novembre 2007)

1. Position du problème

De nombreuses divergences de vue opposaient l'administration fiscale et certains assujettis quant à la portée de la limitation de la déduction de la taxe en amont pour les véhicules mis à la disposition des clients.

La Cour de Cassation, en date du 19 janvier 2007, a rendu deux arrêts concernant la portée de l'article 45, § 2, alinéa 2, point i), du Code de la TVA (article 45, § 2, alinéa 2, point a), avant le 1^{er} janvier 2006).

Dans la décision du 7 novembre 2007, l'administration adhère aux jugements précités.

Elle admet aussi une régularisation favorable pour les assujettis qui auraient suivi strictement la position défendue par l'administration, notamment dans la circulaire AAF N° 12/2006 du 06.06.2006.

En voici la quintessence.

2. Législation – article 45, § 2, du CTVA

2.1. Avant le 1^{er} janvier 2006

Les dispositions de l'époque précisait que, pour la livraison, l'importation et l'acquisition intracommunautaire de voitures automobiles servant au transport de personnes, y compris les véhicules qui peuvent servir tant au transport de personnes qu'au transport de marchandises, et pour les biens et les services se rapportant à ces véhicules, la dé-

duction ne peut dépasser en aucun cas 50 % des taxes qui ont été acquittées.

Il était toutefois précisé que cette limitation ne s'appliquait pas aux véhicules destinés à être vendus ou donnés en location par un assujetti dont l'activité économique spécifique consiste dans la vente ou la location de voitures automobiles.

2.2. Depuis le 1^{er} janvier 2006

A compter du 1^{er} janvier 2006, la législation a été modifiée suite à une réécriture de l'article 45, § 2, i), du Code de la TVA.

Cette nouvelle disposition a précisé que, pour la livraison, l'importation et l'acquisition intracommunautaire de véhicules automobiles destinés au transport par route de personnes et/ou de marchandises, et pour les biens et les services se rapportant à ces véhicules, la déduction ne peut dépasser en aucun cas 50 % des taxes qui ont été acquittées.

Il y est toutefois précisé que ladite limitation du droit à déduction n'est pas applicable aux véhicules destinés à être donnés en location par un assujetti dont l'activité écono-

SOMMAIRE

- Flash **1**
- **L'administration autorise la déduction complète de la TVA sur les voitures de remplacement** **1**
- **Soumettre, approuver et déposer les comptes annuels** **3**

mique consiste dans la location de véhicules automobiles accessible à quiconque.

2.3. Arrêts de la Cour de Cassation

Cette Cour a examiné la portée de la limitation à déduction, dans les deux versions législatives.

2.3.1. Législation avant le 1^{er} janvier 2006

La Cour de Cassation précise qu'il faut entendre par activité économique spécifique de location de véhicules automobiles, une activité de location de véhicules automobiles orientée vers le public et qui n'est pas occasionnelle.

Il n'est pas exigé que cette activité soit l'activité unique ou la plus importante, ou encore que l'offre soit faite à une clientèle illimitée.

2.3.2. Législation au 1^{er} janvier 2006

Pour l'application de l'article 45, § 2, alinéa 2, point i), du Code TVA, il n'est pas nécessaire que l'activité de location soit l'activité principale.

Cette activité peut être, par exemple, une activité accessoire qui est générée automatiquement par une autre activité de l'assujetti.

Il n'y a pas lieu de distinguer l'entreprise qui oriente ses services à un public visé, par rapport à celle qui donne en location des véhicules à quiconque.

2.4. Décision ET 113.611 du 7 novembre 2007

2.4.1. Portée de la limitation à déduction

Dans la décision précitée, l'administration admet que l'application de la limitation de déduction prévue à l'article 45, § 2, du Code TVA, telle qu'exprimée dans la circulaire AAF N° 12/2006 du 6 juin 2006, n'est plus défendable quand un assujetti :

- met à la disposition de ses clients des voitures de remplacement dans l'attente de la réparation ou l'entretien du véhicule de ces derniers ;
- met à la disposition de ses clients des voitures de remplacement dans l'attente de la livraison d'une nouvelle voiture ;
- met à la disposition de ses clients une voiture de remplacement dans le cadre d'un service d'assistance ;
- met des voitures à la disposition de sociétés liées.

La décision précise encore que, étant donné que l'article 45, § 2, alinéa 2, point i), du Code de la TVA vise uniquement les sociétés qui exercent une activité de location de voitures telle que décrite ci-dessus (leasing y compris), la limitation de déduction atteint notamment les situations suivantes :

- les assujettis qui louent des voitures de temps en temps ;

- les assujettis qui se limitent à louer des voitures à, par exemple, des actionnaires, administrateurs ou membres du personnel ;
- les voitures qui sont utilisées dans les conditions visées à l'article 19, § 1, du Code de la TVA (essentiellement les utilisations privées sanctionnées par un avantage de toute nature).

Enfin, selon la même décision, dans les cas de sociétés visées par l'article 45, § 2, alinéa 2, point i), du Code de la TVA, la déduction non limitée vaut seulement pour les voitures qui sont destinées à être effectivement données en location et qui reçoivent cette destination.

Les véhicules qui sont utilisés partiellement pour d'autres fins (par exemple pour être utilisés pour des besoins professionnels propres ou pour être utilisés dans les conditions de l'article 19, § 1, du Code de la TVA – l'utilisation privée générant, entre autres, la fixation d'avantages de toute nature) tombent en principe en dehors de l'exception.

La limitation du droit à déduction leur est donc applicable (voir toutefois circulaire n° 9 du 30 juillet 1985, pour les voitures de démonstration, de direction, etc. utilisées par les négociants en voitures, lorsqu'ils sont titulaires de l'autorisation *ad hoc*).

2.4.2. Régularisation

La décision énonce que les assujettis qui auraient, dans le passé, appliqué la limitation de déduction conformément à la position précédemment défendue par l'administration (voir entre autres : décision n° E.T. n° 94.588 du 12 février 1999 – question n° 901 de M. Fournaux du 21 mai 1997, Questions et Réponses, Chambre, n° 93, 1996-1997, pp.12725-12427 – question n° 1218 de Madame Nyssens du 19 mars 2001, Questions et Réponses, Sénat, 2000-2001, n° 2-40, pp. 2021-2022), peuvent *dès à présent* exercer leur droit à déduction complémentaire dans les délais prévus à cet effet et selon la procédure déterminée.

2.4.2.1. Avant le 7 juillet 2003

Pour les déductions dont le droit est né avant le 7 juillet 2003, la déduction complémentaire peut encore être exercée dans les cinq ans à compter de la date à laquelle il a pris naissance.

Il faut toutefois se conformer à ce qui suit.

- L'assujetti doit introduire une demande écrite auprès du chef de son office de contrôle.

Cette demande doit mentionner, en plus du nom, de l'adresse et du numéro de TVA de l'assujetti, tous les éléments sur lesquels est fondé le droit à déduction, et notamment : la description succincte des biens ou services reçus, le montant de la taxe due sur ces biens et services, le montant de la déduction demandée, la date à laquelle

est né le droit à déduction, le renvoi à la facture, au document en tenant lieu ou au document d'importation (date du document, numéro d'inscription au facturier d'entrée, mois au cours duquel l'inscription a eu lieu).

L'assujetti doit en outre déclarer expressément dans la demande que la déduction pour laquelle elle est introduite, n'a pas déjà été exercée antérieurement.

- La demande introduite dans les cinq ans, à compter de la date à laquelle le droit à déduction a pris naissance, vaut exercice du droit à déduction.
- La déduction ne peut être effectivement exercée qu'après que le chef de l'office de contrôle ait instruit la demande et qu'il ait autorisé l'assujetti, par une décision particulière, à reprendre le montant de la taxe déductible parmi les régularisations dans sa déclaration périodique (grille 62 de la déclaration périodique).

Cette déclaration périodique est, sous peine de déchéance de la décision particulière, la déclaration que l'assujetti doit déposer pour la période au cours de laquelle il a reçu cette décision.

- La régularisation peut également s'appliquer lorsqu'une personne a perdu la qualité d'assujetti en raison, par

exemple, de la cessation de son activité économique. Cette personne peut alors, durant ledit délai de cinq ans, demander à pouvoir encore exercer le droit à déduction qu'elle n'aurait pas exercé pendant la période au cours de laquelle elle était assujettie à la TVA.

Dans ce cas, l'exercice du droit à déduction doit s'effectuer sous forme de restitution, et la demande en restitution doit contenir les mentions énoncées au n° 6 de la circulaire n° 29/1975.

2.4.2.2. Depuis le 7 juillet 2003

Depuis cette date, l'assujetti doit invoquer son droit avant l'expiration de la 3^{ème} année civile qui suit l'ouverture du droit à déduction.

Lorsqu'il s'agit d'un assujetti déposant des déclarations périodiques, c'est par le biais de la grille 62 de ce formulaire que la déduction complémentaire est revendiquée.

2.4.2.3. Déchéance

Lorsque la déduction n'a pas été exercée dans les délais et selon les modalités qui précèdent, l'assujetti ne peut plus exercer son droit.

Yvon COLSON

Collaborateur externe de l'IPCF



Soumettre, approuver et déposer les comptes annuels

Cet exposé concerne la soumission des comptes annuels, leur approbation par l'assemblée générale et la publication par dépôt à la Banque Nationale de Belgique.

Il ne concerne pas les comptes consolidés.

1. Soumettre les comptes annuels

1.1. Dans quel délai les comptes annuels doivent-ils être soumis à l'approbation de l'assemblée générale ?

A. La première date à prendre en considération est celle figurant aux statuts.

Les lieu, jour et heure de l'assemblée ordinaire des associés doivent figurer aux statuts (art. 69 - 1^{er} alinéa - 12° C.Soc.). Si l'organe de gestion ne convoque pas l'assemblée générale à la date prévue aux statuts, le Code des sociétés ne prévoit aucune sanction spécifique ; seule la responsabilité générale est d'application pour les gérants et administrateurs.

B. Le Code des sociétés impose à l'organe de gestion de soumettre les comptes annuels à l'approbation de l'assem-

blée générale dans les six mois de la clôture de l'exercice (art. 92 - § 1^{er} - 2^{ème} alinéa C.Soc.).

C. Sanctions : si le délai légal de six mois est dépassé, les sanctions spécifiques suivantes seront d'application :

Sanction civile : si les comptes annuels n'ont pas été soumis à l'assemblée générale dans les six mois de la clôture de l'exercice, le dommage subi par les tiers est, sauf preuve contraire, présumé résulter de cette omission (art. 92 - § 1^{er} - 3^{ème} alinéa C.Soc.). Cette présomption a été introduite en faveur du tiers demandeur qui peut difficilement prouver le lien causal entre l'omission et le dommage subi par lui-même.

Le législateur met la preuve à charge des gérants et administrateurs, qui doivent prouver que le dommage subi n'a rien de commun avec l'omission.

Sanction pénale : sont punis d'une amende de cinquante à dix mille euros les administrateurs et gérants qui ne soumettent pas les comptes annuels à l'approbation de l'assemblée générale dans les six mois de la clôture de l'exercice (art. 126 § 1^{er} - 1^{er} alinéa-1° C.Soc.). Soulignons qu'au point de vue pénal l'infraction est considérée comme un

délict continu. Dans ce cas le délai de prescription ne commence à courir qu'à partir du moment où les comptes sont effectivement soumis (voir note M. Wyckaert, jugement du tribunal de 1^{ère} instance de Gand le 15 avril 1994).

Signalons enfin que les sociétés sont civilement responsables des condamnations à l'amende prononcées contre leurs administrateurs ou gérants (art. 126 - § 2^{ème} C.Soc.).

1.2. Le droit de prorogation par l'organe de gestion

L'organe de gestion a le droit de proroger, séance tenante, la décision relative à l'approbation des comptes annuels à trois semaines. Cette prorogation n'annule pas les autres décisions prises, sauf si l'assemblée générale en décide autrement. La seconde assemblée a le droit d'arrêter les comptes annuels (articles 285, 414 et 555 C.Soc.).

Quelques remarques se rapportant au droit de prorogation :

- ce droit ne peut être exercé qu'une seule fois ;
- ce droit n'est pas accordé à un membre d'un collège de gérants ou d'un conseil d'administration, mais à l'organe de gestion considéré comme un tout (voir à ce propos Tribunal de commerce Turnhout, 6 juin 1989) ;
- le délai de trois semaines est impératif ; il ne peut être ni plus court, ni plus long ;
- la prorogation se fait séance tenante et non pas à l'avance ; il s'en suit que les documents prévus par le Code des sociétés doivent être transmis aux associés avant la réunion ;
- les sanctions décrites ci-dessus sous 1.1. sont d'application si le délai de six mois après clôture est dépassé par la prorogation, même si l'assemblée générale est convoquée. Les comptes annuels doivent avoir été effectivement soumis à approbation dans les délais légaux.

1.3. Prorogation de l'assemblée générale

Si l'assemblée générale, régulièrement convoquée, estime se trouver dans l'impossibilité d'approuver les comptes annuels par manque d'information, elle peut décider de proroger la réunion à une date ultérieure et exiger des informations supplémentaires. L'assemblée générale des associés est souveraine dans ses décisions et, si le délai de soumission a été respecté pour la première réunion, il le reste pour la seconde. L'organe de gestion a en effet convoqué l'assemblée générale à temps et soumis les comptes annuels dans les délais légaux.

2. L'approbation des comptes annuels

Supposons que l'assemblée générale refuse d'approuver les comptes qui lui sont régulièrement soumis. L'organe de gestion peut, comme dit ci-dessus sous 1.1., exercer son

droit de prorogation et reporter la décision relative à l'approbation.

Il peut faire une nouvelle proposition dans une assemblée générale convoquée ultérieurement. Mais que se passe-t-il si l'assemblée générale s'obstine à refuser d'approuver les comptes annuels ? L'organe de gestion peut tenter de faire une ultime proposition et en cas de refus répété il ne lui reste plus qu' à donner sa démission.

Si une impasse s'en suit, les gérants, administrateurs, associés ou actionnaires, peuvent demander au tribunal de nommer un administrateur provisoire. Le Code des sociétés ne prévoit pas cette procédure, bien que l'article 74 - 2^o - d prescrit que soient déposés et publiés les extraits des actes relatifs à la nomination et à la cessation des fonctions des administrateurs provisoires.

Le jugement qui nomme l'administrateur provisoire précisera et définira les pouvoirs de celui-ci et pourrait se traduire par un dessaisissement total des pouvoirs de l'organe en place.

3. Dépôt des comptes annuels à la Banque Nationale de Belgique

3.1. Obligation légale de dépôt des comptes annuels

Les comptes annuels sont déposés par les administrateurs ou gérants à la Banque Nationale de Belgique (art. 98 - 1^{er} alinéa C.Soc.).

A. Doivent déposer leurs comptes annuels à la Banque Nationale de Belgique :

- les sociétés de droit belge à responsabilité limitée : SA, SCA, SPRL, SCRL et le groupement d'intérêt économique (GIE) ;
- le groupement européen d'intérêt économique (GEIE) inscrit en Belgique ;
- la société européenne de droit belge (SE et la SCE) ;
- les sociétés de droit belge à responsabilité illimitée : SNC, SCS et SCRI pour autant qu'au moins un de leurs associés indéfiniment responsables soit une personne morale et qu'elle soit simultanément considérée comme grande société dans le sens de l'article 15 du Code des sociétés ;
- les personnes morales de droit public constituées sous la forme de sociétés commerciales, nonobstant toute clause contraire des statuts.

Les règles précédentes sont d'application à toutes les sociétés commerciales, les sociétés civiles qui ont pris la forme d'une société commerciale et les sociétés à finalité sociale.

B. Ne doivent pas déposer leurs comptes annuels :

- les sociétés de droit belge à responsabilité illimitée : SNC, SCS et SCRI qui sont petites dans le sens de l'article 15 du Code des sociétés, même si un ou plusieurs des associés indéfiniment responsable est une personne morale ;
- les mêmes sociétés que ci-dessus qui sont grandes dans le sens de l'article 15 du Code des sociétés pour autant qu'aucun de leurs associés indéfiniment responsable soit une personne morale ;
- les sociétés agricoles.

3.2. Délai pour le dépôt des comptes annuels

A. Le premier délai à prendre en considération est trente jours après l'approbation des comptes annuels (art. 98 - 2^{ème} alinéa C.Soc.). Cette date vise sans doute les trente jours qui suivent l'assemblée annuelle statutaire qui normalement approuve les comptes annuels.

Si l'approbation a lieu à une date ultérieure c'est le délai ci-dessous qu'il faut prendre en considération.

B. Délai ultime : le dépôt a lieu au plus tard sept mois après la date de clôture de l'exercice (art. 98 - 2^{ème} alinéa C.Soc.).

3.3. Quels comptes annuels doivent être déposés ?

Les paramètres de l'article 98 - deuxième alinéa du Code des sociétés sont liés et doivent être lus conjointement. Le terme « *de leur approbation* » se rapporte aux deux délais. Par conséquent seuls des comptes annuels approuvés doivent (peuvent) être déposés. La Banque Nationale de Belgique a adopté la même position et refuse le dépôt de comptes annuels non approuvés par l'assemblée générale.

Certains regrettent cette prise de position et sont d'avis que des comptes annuels non approuvés devraient pouvoir être déposés. Ils prétendent, que d'une part, l'organe de gestion évite sa responsabilité et, d'autre part, que le dépôt de comptes annuels non approuvés est un indicateur pour les tiers intéressés.

Notons à ce sujet que l'organe de gestion ne peut être rendu responsable de l'absence d'approbation, mais uniquement de la soumission des comptes annuels.

En plus des comptes annuels non approuvés, présentant une situation provisoire sujette à modifications, sont susceptibles d'induire les tiers en erreurs.

Le député Servais Verherstraeten a posé une question parlementaire au ministre compétent concernant le refus de la Banque Nationale de Belgique et désire connaître le fondement légal sur lequel le ministre base sa réponse.

Le ministre répond que l'attitude de la Banque Nationale de Belgique lui semble tout à fait cohérente et conforme

aux obligations de publicité prévues dans le Code des sociétés. Il affirme que les dispositions des articles 92 § 1^{er} - 1^{er} alinéa et 98 - 2^{me} alinéa du Code des sociétés permettent de déduire que seuls les comptes annuels approuvés par l'assemblée générale peuvent être déposés à la Banque Nationale de Belgique (Q.P. n° 571, Mr Servais Verherstraeten, 22 mars 2007- DO 20062007/ 10031). Comme d'autres l'on fait, le ministre réfère à un arrêt de la Cour de Cassation, qui confirme que le droit des sociétés n'oblige les administrateurs de sociétés à publier leurs comptes annuels que pour autant que ces actes aient été approuvés par l'assemblée générale des actionnaires. La Cour y ajoute que l'approbation des comptes annuels dépend de la décision souveraine de l'assemblée générale (Cass. 13 décembre 1965- *Pas.* 1966, I, 502).

Enfin le ministre déclare que la jurisprudence (sans préciser laquelle) indique que les associés ont le droit de s'opposer à des comptes annuels qui n'ont pas été approuvés par eux préalablement à leur dépôt.

Signalons que les comptes annuels des sociétés en liquidation en cours sont soumis à l'assemblée générale, mais pas approuvés (voir ci-dessous 4.4.)

3.4. Sanctions spécifiques pour absence de dépôt ou dépôt tardif

A. Contribution par majoration tarifaire

La loi-programme du 20 décembre 2006 ajoute quelques alinéas à l'article 101 du Code des sociétés. Des sanctions sont prévues en cas de non-respect du délai de l'obligation de dépôt des comptes annuels. Sauf cas de force majeure, les sociétés paient une contribution sous forme de majoration tarifaire selon que le délai de sept mois suivant la clôture de l'exercice est dépassé de plus d'un mois. Concrètement cette majoration tarifaire s'élève respectivement à 400, 600 ou 1200 euros quand les comptes annuels sont déposés respectivement durant le neuvième mois, du dixième au douzième mois et enfin à partir du treizième mois après la clôture de l'exercice. La majoration est d'application aux sociétés qui utilisent le schéma complet des comptes annuels. Elle est réduite à 120, 180 ou 360 euros pour les mêmes dépassements que ceux ci-dessus pour le schéma complet, par les sociétés utilisant le schéma abrégé des comptes annuels.

La contribution est prélevée par la Banque Nationale de Belgique en même temps que les frais de publicité des comptes annuels.

A remarquer que le législateur accorde spécifiquement (et uniquement) pour cette amende administrative un sursis d'un mois. En effet cette amende administrative (officiellement « *contribution aux frais exposés par les autorités fédérales de surveillance en vue de dépister et de contrôler les entreprises en difficulté* ») est appliquée à partir d'un dépôt (tardif) des comptes annuels durant le neuvième mois après clôture de l'exercice. Pour les sociétés qui clôturent

rent leur exercice le 31 décembre la majoration est appliquée pour tout dépôt à partir du 1^{er} septembre de l'année suivante.

Signalons également que ce coût est fiscalement déductible.

Un exemple à titre d'illustration : une exercice clôture le 31 décembre N et les comptes annuels sont établis selon le schéma complet ; date ultime de dépôt : 31 juillet N+1

- dépôt durant le mois d'août N+1 : pas de majoration ;
- dépôt entre le 1^{er} et le 30 septembre N+1 : majoration de 400€ ;
- dépôt entre le 1^{er} octobre et le 31 décembre N+1 : majoration de 600€ ;
- dépôt à partir du 1^{er} janvier N+2 : majoration de 1200€.

En cas de force majeure la société peut demander le remboursement de la contribution selon les modalités déterminées par l'article 178 - §5 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001, portant exécution du Code des sociétés. L'article ne précise pas ce qu'il faut entendre par cas de force majeure. Le délégué du ministre compétent décide au cas par cas sur base des faits qui lui sont soumis et des preuves fournies par le demandeur.

B. Sanction civile

Si les comptes annuels n'ont pas été déposés dans les trente jours de leur approbation et au plus tard sept mois après la date de clôture de l'exercice, le dommage subi par les tiers est, sauf preuve contraire, présumé résulter de cette omission (art. 98 - 3^{ème} alinéa). Cette présomption a été introduite par le législateur en faveur du tiers demandeur qui peut difficilement prouver le lien causal entre l'omission et le dommage subi par lui-même. Le législateur met la preuve à charge des gérants et administrateurs, qui doivent prouver que le dommage subi par les tiers n'a rien de commun avec l'omission.

C. Dissolution judiciaire

A la demande de tout intéressé ou du ministère public, le tribunal peut prononcer la dissolution d'une société restée en défaut à l'obligation de déposer les comptes annuels pour trois exercices consécutifs. Cette possibilité disparaît si une régularisation de la situation est possible et si celle-ci intervient avant qu'il soit statué sur le fond (art. 182 - § 1^{er} C.Soc.).

4. Le dépôt des comptes annuels d'autres personnes morales et de sociétés en liquidation

4.1. Les associations

Par « associations » il faut entendre toutes les associations qui sont généralement soumises à la loi du 27 juin 1921 (ci-après

« loi associations ») : associations sans but lucratif, fondations et associations internationales sans but lucratif.

Les associations étrangères ayant établi un centre d'activité en Belgique sont traitées séparément ci-après.

Chaque année et au plus tard six mois après la date de clôture de l'exercice, le conseil d'administration soumet les comptes annuels à l'approbation de l'assemblée générale (art. 17 - § 1^{er} loi associations). Les comptes annuels des grandes et très grandes associations sont déposés par les administrateurs à la Banque Nationale de Belgique dans les trente jours de leur approbation par l'assemblée générale (art. 17 - § 6^{ème} - 1^{er} alinéa loi associations).

Attention !

- a) les associations internationales sans but lucratif et les fondations d'utilité publique ne doivent pas déposer leurs comptes annuels à la Banque Nationale de Belgique mais au greffe du tribunal de commerce où est tenu leur dossier ;
- b) les petites associations déposent leurs comptes annuels en tout cas au greffe du tribunal de commerce où est tenu leur dossier, même si elles se soumettent aux obligations comptables des grandes associations et utilisent par là le schéma normalisé de la Banque Nationale de Belgique.

Il n'y a pas de sanctions spécifiques prévues si les administrateurs omettent de soumettre les comptes annuels à l'approbation de l'assemblée générale. Par contre, des sanctions spécifiques sont prévues pour absence de dépôt ou dépôt tardif.

A. Irrecevabilité des actions en justice

La loi sur les associations prévoit la suspension de toute action intentée par une association en cas d'omission de publication relative aux comptes annuels. L'action sera déclarée irrecevable si l'association ne s'acquitte pas de ses obligations dans le délai fixé par le juge (loi sur les associations : articles 26 - 1^{er} alinéa pour les ASBL, 38 pour les fondations et 52 pour les ASBL internationales).

B. Dissolution judiciaire

Le tribunal de commerce peut, à la demande de tout intéressé ou du ministère public et sous réserve d'une régularisation intervenue en cours de procédure, prononcer la dissolution d'une ASBL ou d'une fondation qui, pour trois exercices consécutifs n'a pas respecté l'obligation de déposer ses comptes annuels (loi sur les associations : articles 18 - 1^{er} alinéa- 4^o pour les ASBL et 39 - 1^{er} alinéa - 5^o pour les fondations).

C. Pas d'autorisation pour les donations

Une autorisation du ministre de la Justice ou de son représentant est exigée pour toute donation à une association, entre vifs ou par testament, d'une valeur de plus de 100.000 euros, à l'exception des dons manuels. Cette

autorisation ne sera en aucun cas accordée si l'association sans but lucratif belge n'a pas déposé ses comptes annuels, depuis sa constitution ou du moins les trois derniers exercices comptables (loi sur les associations : articles 16 - 7^{ème} alinéa pour les ASBL).

L'autorisation ne sera pas plus accordée à une fondation ou à une ASBL internationale si les comptes annuels n'ont pas été déposés au dossier tenu au greffe du tribunal de commerce (loi sur les associations : articles 33 - 6^{ème} alinéa pour les fondations et 54 - 6^{ème} alinéa pour les ASBL internationales).

D. Contribution par majoration tarifaire

La contribution par majoration tarifaire pour dépôt tardif des comptes annuels des sociétés (voir 3.4. A ci-dessus) n'est pas d'application pour les associations.

4.2. Associations étrangères avec un ou plusieurs centres d'opération en Belgique

Les associations étrangères ne sont soumises aux dispositions sur la comptabilité et la publicité des comptes annuels qu'en ce qui concerne les centres d'opération établis en Belgique, l'ensemble de ces centres étant considérés comme une seule association (art. 26 *octies* § 3^{ème} loi sur les associations).

L'ensemble des centres reconnus comme grands ou très grands doivent déposer les comptes annuels à la Banque Nationale de Belgique, selon le schéma complet ou abrégé.

Les comptes annuels en question doivent être déposés dans le mois qui suit l'approbation de ces comptes par l'association « mère » étrangère. Ils sont rédigés et déposés dans la langue ou une des langues officielles du tribunal dans le ressort duquel le centre est établi ou si plusieurs centres sont établis, dans la langue du tribunal où est tenu le dossier de l'ensemble.

Attention ! L'obligation faite aux sociétés étrangères, ayant établi des succursales en Belgique, de publier en Belgique leurs actes et comptes annuels n'est pas d'application aux associations étrangères ayant établi un (ou des) centre(s) d'opération en Belgique.

Les sanctions en cas de non-respect de l'obligation de dépôt des comptes annuels sont l'irrecevabilité des actions en justice (art. 26*octies* - § 6^{ème} loi sur les associations) et pas d'autorisation pour les donations (art. 26*octies* - § 3^{ème} - 3^{ème} alinéa loi sur les associations) (voir détail sous 4.1. ci-dessus).

4.3. Sociétés étrangères

A. Obligation de dépôt

Toute société étrangère disposant en Belgique d'une succursale, ainsi que toute société étrangère dont les titres sont cotés en Belgique, sont tenues de déposer leurs comptes annuels afférents au dernier exercice clôturé auprès de la Banque Nationale de Belgique. Le dépôt se fait dans la forme dans laquelle les comptes annuels ont été établis, contrôlés et publiés selon le droit de l'Etat dont les sociétés relèvent. Le dépôt a lieu, annuellement, dans le mois qui suit leur approbation et au plus tard sept mois après la date de clôture de l'exercice (art. 107 - § 1^{er} - 1^{er} et 2^{ème} alinéas C.Soc.).

B. Sanctions

- a) les titres des sociétés qui ne se conforment pas aux obligations de dépôt des comptes annuels ne peuvent être maintenus à la cote de la bourse de valeurs mobilières ou du marché réglementé concerné (art. 107 § 1^{er} - 3^{ème} alinéa C.Soc.) ;
- b) en cas de dépôt tardif la contribution par majoration tarifaire (voir 3.4.A. ci-dessus) demandée aux sociétés belges est également d'application.

Attention ! Ces obligations de publicité ne sont pas applicables aux comptes annuels de la succursale, qui eux ne doivent pas être publiés.

4.4. Sociétés en liquidation

A. Obligation de soumission et de publicité des comptes annuels

Chaque année, les liquidateurs soumettent à l'assemblée générale de la société en liquidation, les comptes annuels avec l'indication des causes qui ont empêché la liquidation d'être terminée (art. 193 - 1^{er} alinéa C.Soc.).

S'il s'agit d'une société à responsabilité limitée, les liquidateurs doivent établir les comptes annuels, les soumettre à l'assemblée générale et, dans les trente jours de la date de l'assemblée et au plus tard sept mois après la date de clôture de l'exercice, les déposer à la Banque Nationale de Belgique (art. 193 - 2^{ème} alinéa C.Soc.).

Rappelons que les comptes annuels soumis à l'assemblée générale ne doivent pas être approuvés par celle-ci.

B. Sanctions spécifiques

- a) en cas de dépôt tardif les contributions par majoration tarifaire sont exigées (voir 3.4.a. ci-dessus) ;
- b) seront punis d'une amende de 50 à 10.000 euros les liquidateurs qui négligent de soumettre à l'assemblée générale les comptes annuels ou les résultats de la liquidation (art. 196 - 1^{er} alinéa - 4^o C.Soc.).

5. Responsabilités en matière d'établir, de soumettre et de publier les comptes annuels.

5.1. Responsabilités de l'organe de gestion

Le Code des sociétés et son arrêté d'exécution (30 janvier 2001) déterminent sans équivoque les responsabilités des gérants et administrateurs de sociétés ainsi que les sanctions qu'ils encourent s'ils ne remplissent pas leurs obligations. Toutes ces obligations et sanctions prévues en cas de non-respect ont été décrites en détail ci-dessus. Il en est de même pour les obligations des administrateurs des associations, des responsables d'associations ou de sociétés étrangères et enfin de liquidateurs de sociétés.

Nous attirons l'attention sur le fait que les sanctions décrites sont des sanctions spécifiques liées directement aux obligations concernées, et non celles qui découlent de la responsabilité générale des gérants et administrateurs pour l'exercice de leur mandat.

Signalons également, pour être complet, que les administrateurs et gérants encourent des sanctions pénales s'ils ne remplissent pas les obligations comptables contenues dans la loi comptable du 17 juillet 1975 (art. 16 de cette loi).

5.2. Responsabilités des comptables et comptables-fiscalistes agréés

Les comptables et comptables-fiscalistes agréés (ci-après « les comptables ») ont une part importante dans le processus concernant l'établissement, la soumission et le dépôt des comptes annuels de leurs clients. Ils interviennent dans les différentes phases de ce processus. Quelles responsabilités encourent-ils à ce sujet ? Et quelles mesures doivent-ils prendre pour se couvrir ?

Le Code des sociétés ne prévoit nulle part une responsabilité des comptables. Ceux-ci ne peuvent, en principe, être rendus responsables des omissions ou des fautes de l'organe de gestion étant donné que le comptable ne prend nullement la place des gérants ou des administrateurs.

Le comptable a reçu un mandat de l'organe de gestion et ce mandat est concrétisé dans la lettre de mission signée entre eux.

Cependant on peut constater que les cours et tribunaux ont tendance à étendre la responsabilité des comptables et

considèrent souvent leurs obligations comme une obligation de résultat.

6. Les délais du droit des sociétés comparés à ceux du droit fiscal

Pour la déclaration à l'impôt des sociétés celles-ci sont tenues aux délais suivants (art. 310 - 1^{er} alinéa CIR/92) :

- un mois à compter de la date de l'approbation des comptes annuels ;
- au plus tard six mois à compter de la date de la clôture de l'exercice comptable.

Ces délais correspondent à peu près à ceux en vigueur dans le droit des sociétés. Faut-il en conclure que les deux droits sont sur la même longueur d'ondes ? La réponse est reprise à l'article 311 CIR/92 qui dispose que le directeur général des contributions directes ou son délégué peut consentir des dérogations aux délais prévus par l'article 310. Ceci est d'ailleurs une pratique annuelle ; en effet les formulaires de déclaration arrivent rarement à temps auprès des contribuables.

Les raisons en sont diverses. Il est bien connu que les comptables obtiennent individuellement ou collectivement des dérogations au délai pour introduire les déclarations de leurs clients et heureusement ils bénéficient automatiquement d'un délai si la déclaration est introduite électroniquement par VENSOC. Ceci permet entre autres de mieux appliquer les mesures fiscales récentes, mais aussi de mieux étaler la charge de travail du bureau.

Est-ce une raison pour différer la soumission à l'approbation des comptes annuels, mais de quand même les déposer ? Certains sont d'avis que des comptes non approuvés devraient pouvoir être déposés, quitte à déposer plus tard une version corrigée approuvée dans laquelle les adaptations fiscales ont été incorporées. Sous le point 3.3. ci-dessus cette proposition a été rejetée. Il faut admettre que le droit des sociétés est impératif. Les sanctions prévues en cas de dépôt tardif restent intégralement d'application et le comptable pourrait voir sa responsabilité engagée. Le droit des sociétés vise notamment à l'information des tiers... d'où l'importance du respect des délais.

Michel VANDER LINDEN
Réviseur d'entreprises honoraire

Aucun extrait de cette publication ne peut être reproduit, introduit dans un système de récupération ou transféré électroniquement, mécaniquement, au moyen de photocopies ou sous toute autre forme, sans autorisation préalable écrite de l'éditeur. La rédaction veille à la fiabilité des informations publiées, lesquelles ne pourraient toutefois engager sa responsabilité. **Editeur responsable** : Roland SMETS, I.P.C.F. – av. Legrand 45, 1050 Bruxelles, Tél. 02/626.03.80, Fax. 02/626.03.90 e-mail : info@ipcf.be, URL : <http://www.ipcf.be> **Rédaction** : Gaëtan HANOT, Geert LENAERTS, Maria PLOUMEN, Roland SMETS. **Comité scientifique** : Professeur P. MICHEL, Ecole d'Administration des Affaires de l'Université de Liège, Professeur C. LEFEBVRE, Katholieke Universiteit Leuven.