

SOMMAIRE

p.1/ Nouvelle loi « Droits des Actionnaires »

p.4/ Exercice illégal d'activités comptables – la jurisprudence en 2010

p.6/ Subsidés, dons et legs

Nouvelle loi « Droits des Actionnaires »

1. Introduction

La loi dite « Droits des Actionnaires »¹ est parue au Moniteur belge le 18 avril 2011. Elle transpose une directive européenne² et concerne principalement les entreprises cotées et leurs actionnaires. La loi « Droits des Actionnaires » comprend toutefois un certain nombre de dispositions importantes qui s'appliquent également aux sociétés non cotées. Elle prévoit ainsi pour les actionnaires de toutes les SA, SPRL et SC la possibilité de participer à distance à l'assemblée générale.

Les principaux changements seront détaillés ci-après, mais en laissant de côté les dispositions de la loi « Droits des Actionnaires » qui sont uniquement applicables aux entreprises cotées.

2. Participation à distance à l'assemblée générale

Une importante nouveauté inscrite dans la loi « Droit des Actionnaires » consiste en la possibilité qu'ont désormais les sociétés de déterminer dans leurs statuts la façon dont leurs actionnaires peuvent participer à distance à l'assemblée générale grâce à un moyen de communication électronique mis à disposition par la société³. Les

SA et les SPRL peuvent également autoriser ce régime pour la participation à l'assemblée générale des obligataires.

En ce qui concerne le respect des conditions de présence et de majorité, la participation à distance est assimilée à une participation physique à l'assemblée générale. La loi dispose expressément à ce sujet que les actionnaires participant à distance à l'assemblée générale sont réputés présents à l'endroit où se tient celle-ci.

Il convient toutefois de souligner que la possibilité de participer à distance ne dispense pas de l'obligation d'organiser une assemblée des actionnaires physique à l'endroit déterminé dans les statuts. Les administrateurs ou gérants, ainsi que les commissaires doivent encore assister en personne à l'assemblée générale. En effet, la loi « Droits des Actionnaires » exclut explicitement du champ d'application de cette option l'organe de gestion, les commissaires et les membres du bureau de l'assemblée générale.

La société qui prévoit statutairement la participation à distance à l'assemblée générale est libre de choisir la technologie qu'elle souhaite utiliser pour permettre une telle participation. Elle doit toutefois être en mesure de contrôler la qualité et l'identité de l'actionnaire concerné à l'aide du moyen de communication électronique employé. A cet effet, elle peut fixer dans ses statuts ou en vertu de ceux-ci des conditions relatives au moyen de communication utilisé. La façon dont la qualité et l'identité des actionnaires concernés seront contrôlées et ga-

1 Loi du 20 décembre 2010 concernant l'exercice de certains droits des actionnaires de sociétés cotées, *M.B.*, 18 avril 2011.

2 Directive 2007/36/CE du Parlement européen et du Conseil du 11 juillet 2007.

3 Art. 270bis C. Soc. en ce qui concerne la SPRL, art. 328bis C. Soc. en ce qui concerne la SC et art. 538bis C. Soc. en ce qui concerne la SA.

ranties, doit également être définie par les statuts ou en vertu de ceux-ci.

Par ailleurs, le moyen de communication électronique doit au moins permettre à l'actionnaire de prendre connaissance, de manière directe, simultanée et continue, des discussions de l'assemblée générale et d'exercer son droit de vote sur tous les points sur lesquels l'assemblée est appelée à se prononcer.

Par conséquent, l'actionnaire qui participe à distance grâce au moyen de communication utilisé, doit être relié « en temps réel » à l'assemblée.

La participation à distance d'un actionnaire n'est cependant pas liée à l'exigence qu'il puisse aussi prendre part aux délibérations ou exercer son droit de poser des questions à distance. Pour intervenir dans les débats ou poser des questions, l'actionnaire devra donc en principe être présent en chair et en os à l'assemblée générale.

En effet, le législateur a jugé que la technologie actuelle n'est pas encore suffisamment avancée pour qu'une participation à distance efficace aux délibérations puisse se dérouler à tout moment sans problèmes et avec les garanties nécessaires.

Cela dit, les dispositions légales comprennent un régime minimal qui donne aux sociétés la faculté d'accorder à leurs actionnaires le droit statutaire d'assister à distance à l'assemblée générale et d'y poser des questions.

Afin d'informer les actionnaires sur leurs possibilités de participation à distance, la convocation à l'assemblée générale doit contenir une description claire et précise des procédures statutaires ou établies en vertu des statuts, relatives à la participation à distance. La loi prévoit également que ces procédures soient rendues accessibles à tous sur le site Internet de la société.

Dans l'ensemble, les sociétés disposeront donc d'une grande liberté statutaire quant aux modalités concrètes de participation à distance de leurs actionnaires à l'assemblée générale. Cela leur donne la possibilité d'offrir les solutions les mieux appropriées aux spécificités de leur situation et de s'adapter aux éventuelles évolutions technologiques. S'il le fallait, le Roi peut cependant préciser la nature et les conditions d'application des moyens de communication électronique utilisés.

3. Vote à distance avant l'assemblée générale

Le Code des sociétés prévoyait déjà la possibilité d'autoriser les actionnaires par voie statutaire à exprimer leur vote par correspondance⁴.

Ce régime légal tel que visé à l'article 550 du Code des sociétés est désormais plus détaillé. Il prévoit en l'occurrence que les statuts peuvent autoriser tout actionnaire à voter à distance avant l'assemblée générale, par correspondance ou sous forme électronique, au moyen d'un formulaire mis à disposition par la société. La loi indique les mentions que ce formulaire doit au moins reprendre.

Les sociétés peuvent opter pour le moyen technique de leur choix, par exemple une page Internet sécurisée, un formulaire électronique...

Mais, ici aussi, la loi rappelle que, lorsque la société autorise le vote à distance sous forme électronique, elle doit être en mesure de contrôler la qualité et l'identité de l'actionnaire.

Lorsqu'un actionnaire vote à distance, cela ne l'exempte nullement de l'obligation de respecter les formalités relatives à l'admission à l'assemblée générale.

4. Droit de poser des questions

Avant cette modification de la législation, les actionnaires avaient déjà le droit de poser des questions aux administrateurs ou aux gérants à propos de leurs rapports ou de points de l'ordre du jour⁵. Les administrateurs étaient tenus d'y répondre pour autant que la communication de données ou de faits ne fût pas de nature à porter grave préjudice à la société, à ses actionnaires ou à son personnel.

Le législateur n'a pas voulu porter atteinte au principe de base précité qui autorise les actionnaires à soumettre directement leurs questions pendant l'assemblée.

Toutefois, il est prévu maintenant que les administrateurs et le commissaire ne pourront plus refuser de répondre à des questions des actionnaires que pour protéger les intérêts commerciaux de la société ou les engagements de confidentialité auxquels la société, ses administrateurs ou le commissaire ont souscrits.

⁴ Art. 280 C. Soc. en ce qui concerne la SPRL et art. 550 C. Soc. en ce qui concerne la SA.

⁵ Art. 274 C. Soc. en ce qui concerne la SPRL, art. 412 C. Soc. en ce qui concerne la SCRL et art. 540 C. Soc. en ce qui concerne la SA.

On notera cependant que le sérieux inconvénient que présentait l'ancien texte du Code des sociétés était interprété en ce sens par la doctrine, à savoir la protection des intérêts commerciaux et de la confidentialité. La modification précitée n'aura peut-être pas beaucoup de conséquences concrètes.

Le législateur a en outre entériné la pratique qui consistait pour les actionnaires à communiquer leur question par écrit préalablement à l'assemblée générale. Ils peuvent adresser leurs questions à la société par voie électronique, à l'adresse indiquée dans la convocation à l'assemblée. Les statuts doivent fixer le délai dans lequel la société est censée recevoir les questions écrites.

5. Ancrage légal du principe d'égalité

Le législateur a souligné que le principe d'égalité de traitement des actionnaires lors de chaque assemblée générale est un fondement du fonctionnement des sociétés. Désormais, ce principe est légalement ancré pour toutes les sociétés anonymes dans le nouvel article 551bis du Code des sociétés qui stipule que la société veille à assurer l'égalité de traitement de tous les actionnaires qui se trouvent dans une situation identique. Cette obligation a trait à l'application des dispositions sur la convocation et la participation à l'assemblée générale des actionnaires, sur l'organisation de celle-ci et sur l'exercice du droit de vote.

6. Vote par procuration

La transposition de la directive européenne sur laquelle repose la loi « Droits des Actionnaires », a nécessité quelques adaptations en matière de vote par procuration. Mais ces adaptations rejoignent en grande partie les observations de la jurisprudence, lesquelles se retrouvent ainsi transcrites dans des dispositions légales.

Ainsi, le nouvel article 547, alinéa 2 du Code des sociétés définit la notion de procuration comme le pouvoir donné par un actionnaire à une personne physique ou morale pour exercer au nom de cet actionnaire tout ou partie de ses droits lors de l'assemblée générale. Conformément aux dispositions de la directive, il est également disposé que le mandataire bénéficie des mêmes droits que l'actionnaire ainsi représenté et, en particulier, du droit de prendre la parole, de poser des questions lors de l'assemblée générale et d'y exercer le droit de vote.

Le nouvel article 547, alinéa 3 du Code des sociétés prévoit que la procuration peut être donnée pour une ou

plusieurs assemblées déterminées ou pour les assemblées tenues pendant une période déterminée. Cela vient confirmer le droit commun et ne porte pas atteinte à la jurisprudence de la Cour de cassation sur les mandats irrévocables qui sont formulés en termes généraux et qui ne peuvent être délivrés que pour un nombre limité d'assemblées ou que pour une période limitée.

7. Dispositions transitoires

Comme le projet de loi avait déjà été approuvé par le Conseil des ministres du 5 mars 2010 et que le gouvernement comptait sur une ratification parlementaire dans les délais, la date d'entrée en vigueur de la loi avait été initialement fixée au 1^{er} juillet 2011. Mais la démission du gouvernement fédéral a retardé le dépôt et l'adoption du projet si bien que le Parlement s'est vu obligé dans une première phase de différer l'entrée en vigueur du projet de loi au 1^{er} janvier 2012 afin d'éviter que certaines entreprises ne connaissent des difficultés pour adapter leurs statuts dans le délai prévu.

Mais le 18 avril 2011 est parue au *Moniteur belge* une loi du 5 avril 2011 modifiant la loi « Droits des Actionnaires » qui reporte l'entrée en vigueur de cette dernière.

Il est dorénavant prévu que la loi entre en principe en vigueur le 1^{er} janvier 2012. Les sociétés dont l'acte constitutif a été passé antérieurement à cette date, doivent modifier leurs statuts afin qu'ils soient conformes à la loi avant le 1^{er} janvier 2012. Ces modifications statutaires entrent en vigueur le 1^{er} janvier 2012.

Si les statuts ne sont pas mis en conformité dans le délai précité, les dispositions statutaires contraires à la loi seront réputées non écrites et les dispositions impératives de celle-ci seront applicables aux sociétés concernées à partir du 1^{er} janvier 2012.

Les dispositions précédentes s'adressent toutefois principalement aux sociétés cotées.

En effet, concernant les sociétés non cotées, la loi « Droits des Actionnaires » prévoit plutôt des possibilités à titre facultatif et non des obligations réclamant une modification immédiate des statuts.

Paul SOENS et Kristof DE WAEL
Avocats, VWEW Advocaten

Exercice illégal d'activités comptables – la jurisprudence en 2010

Introduction

Après avoir informé ses membres par le biais d'articles de fond¹ exposant l'évolution de la jurisprudence en matière d'exercice illégal de la profession et la nécessaire collaboration des comptables(-fiscalistes) IPCF en vue de contrer cette violation de leur monopole, votre Institut a décidé de renouer avec la tradition consistant à vous faire part chaque année des décisions rendues par les Cours et Tribunaux.

Ces décisions judiciaires ne représentent l'aboutissement que d'une infime partie du travail de l'Institut. La majorité des dossiers ouverts pour exercice illégal de la profession ou port illégal du titre de comptable(-fiscaliste) (environ 200 chaque année) ne finissent pas devant les Cours et Tribunaux. Le Parquet peut décider de classer sans suite le dossier, les personnes interpellées peuvent démontrer qu'elles n'exercent pas la profession (et/ou qu'elles modifient les statuts de leur société ou leurs immatriculations à la TVA et à la BCE) ou s'inscrire sur la liste des stagiaires ou encore cesser immédiatement leurs activités (ces régularisations pouvant s'accompagner de transactions financières au profit de l'Institut et donc de ses membres, qui bénéficient de la sorte d'une réparation financière pour le tort qui leur est infligé).

Depuis plusieurs années, les acquittements sont rarissimes voire inexistantes et si certains prévenus bénéficient parfois de la suspension du prononcé, c'est généralement en vue d'éviter leur déclassement social et professionnel, cette suspension du prononcé impliquant cependant une déclaration de culpabilité² et permettant à votre Institut de percevoir un dédommagement pour ses préjudices matériels et moraux.

L'Institut n'est pas seul dans sa lutte contre l'exercice illégal de la profession. Nous communiquons de nombreux dossiers au SPF Economie en vue de rechercher des preuves de l'exercice illégal de la profession ou de s'assurer que des membres de l'Institut frappés d'une peine disciplinaire de suspension respectent cette dernière. Les

services du SPF Economie nous apportent un soutien indispensable, nous ne le répéterons jamais assez.

Vous trouverez ci-dessous un aperçu des décisions rendues en 2010, tant par les juridictions francophones que néerlandophones. La grande majorité de ces décisions ont été rendues à la suite d'une intervention de l'IPCF. Il arrive toutefois exceptionnellement qu'elles aient abouti sans une intervention de l'Institut et que nous n'en ayons eu connaissance que par une communication du Parquet ou une publication dans la presse ou le *Moniteur belge*.

1. Cour d'appel de Liège, 6^e Chambre – 3 juin 2010

Le prévenu avait été poursuivi pour exercice illégal de la profession en 2008 (il avait bénéficié d'une suspension du prononcé) et il a continué à exercer illégalement la profession en étant gérant de fait d'une société effectuant des prestations comptables.

Le prévenu a été condamné à une peine de travail de 100 heures, à une interdiction de cinq ans d'exercer les fonctions d'administrateur, de commissaire ou de gérant dans une société; la société a pour sa part été condamnée à une amende de 5.500,00 € et à la fermeture définitive de ses locaux. Au civil, le prévenu et la société ont été condamnés solidairement à payer 1320,00 € pour le dédommagement du préjudice matériel de l'Institut. Ils ont aussi été condamnés à payer une somme de 400,00 € au titre d'indemnité de procédure.

2. Tribunal de première instance de Charleroi, 10^e Chambre – 8 décembre 2010

Le Tribunal correctionnel de Charleroi a condamné une société pour port illégal du titre de comptable sur la base d'une immatriculation à la BCE et à la TVA pour des activités comptables et d'un objet social (pourtant modifié avant le jugement) mentionnant des activités comptables. La peine infligée consiste en une amende de 1.100,00 €, assortie d'un sursis de 3 ans. Notre Institut attendait depuis plusieurs années l'obtention d'un tel jugement qui fustigerait le port illégal du titre de comptable sur la seu-

1 *Pacioli*, n° 237, 17-30 septembre 2007, pp. 1-8; n° 300, 2-15 août 2010, pp. 1-6.

2 Voyez la loi du 29 juin 1964 concernant la suspension, le sursis et la probation.

le base de la mention d'activités comptables dans l'objet social d'une société ou dans le cadre de ses immatriculations à la TVA ou à la BCE.

Au civil, le Tribunal a condamné l'intéressée à payer 350,00 € à l'Institut à titre de dommage matériel et à 150,00 € au titre d'indemnité de procédure.

Notre Institut a fait appel de ce jugement pour des motifs tenant à la définition des activités comptables en matière de sous-traitance.

3. Tribunal de première instance de Charleroi, 10^e Chambre – 15 décembre 2010

La personne physique poursuivie a été radiée (sur le plan disciplinaire) de l'Institut. Le Tribunal l'a condamnée à une peine d'emprisonnement de 4 ans (elle était poursuivie pour des faits autres que l'exercice illégal de la profession de comptable) et 5.500,00 € d'amende.

Au civil, le Tribunal a condamné l'intéressée à payer 1680,00 € à l'Institut (dommage matériel et moral) et à 400,00 €) d'indemnité de procédure.

Ce jugement a été rendu par défaut.

4. Tribunal de première instance d'Anvers, 5^e Chambre – 11 mars 2010

Les prévenus fournissaient des prestations de comptable et avaient, pour faire croire que tout se faisait dans les règles aux yeux du monde extérieur, conclu à cet effet une convention de collaboration avec un expert-comptable externe. Deux des prévenus avaient déjà été condamnés pour exercice illégal de la profession et étaient donc particulièrement bien informés de la législation applicable. Ils étaient poursuivis pour usage de faux documents et infractions à la réglementation de la profession.

Le 11.03.2010, le Tribunal d'Anvers a jugé que ces faits «témoignent des tendances criminelles des prévenus». Il a condamné un de ceux-ci à une peine principale d'emprisonnement de 6 mois supplémentaires et à une amende de 1.100,00 €, ainsi qu'à une interdiction d'exercice de la profession. Le second prévenu n'a pas eu de condamnation supplémentaire, par absorption de sa peine, et le troisième (l'expert-comptable externe) a été condamné à une peine principale d'emprisonnement de 6 mois avec sursis et à une amende effective de 550,00 €.

Les deux premiers prévenus doivent payer à l'IPCF une indemnité pour son préjudice matériel de 980,00 € et une indemnité pour son préjudice moral de 1,00 €.

5. Tribunal de première instance de Bruges, 14^e Chambre – 20 avril 2010

Il s'agit là du traitement de l'opposition au jugement rendu le 2 novembre 2009 par le même tribunal³. Ce jugement avait été rendu par défaut à l'égard du premier prévenu.

Le jugement rendu sur opposition confirme, pour l'essentiel, la décision du 2 novembre 2009. C'est seulement au niveau de la fixation de la peine qu'il décide à présent d'accorder le sursis pour la moitié de l'amende de 500,00 €. La peine effective de 2 mois d'emprisonnement est par contre maintenue.

6. Cour d'appel de Gand, 6^e Chambre – 31 mai 2010

Cette décision traite de l'appel du jugement rendu le 7 novembre 2007 par le Tribunal de première instance de Bruges en ce qui concerne les aspects civils du dossier. En première instance, l'intéressé avait été condamné à payer la somme de 250,00 € à l'IPCF, partie civile. Ce dernier a interjeté appel de cette décision et, en appel, s'est vu accorder une indemnité de 1.250,00 €.

7. Tribunal de première instance de Termonde, 13^e Chambre – 18 octobre 2010

Le prévenu était comptable stagiaire, mais l'IPCF l'avait omis de la liste des stagiaires en 2005, au terme de son stage. Il avait néanmoins continué à tenir des comptabilités pour le compte de tiers par le truchement d'une société.

Le tribunal a estimé que le prévenu, en continuant à exercer la profession en dépit d'une condamnation correctionnelle déjà intervenue en 2007, «se trouvait durant la période concernée dans un état d'esprit criminogène continu qui se traduisait dans un comportement fautif. Les faits répréhensibles que les prévenus ont commis présentent une gravité objective. La réglementation relative à l'inscription comme comptable auprès de l'ordre agréé pour cette profession a été instaurée pour contrôler celle-ci et contrer des pratiques malhonnêtes qui semblent, hélas, trop souvent être monnaie courante dans ce secteur. En ne s'inscrivant

³ Vous en trouvez un résumé détaillé sur <http://www.ipcf.be/> – Profession/Exercice illégal de la profession/Jugements et arrêts.

pas auprès de l'ordre prescrit par la loi tout en continuant à exercer la profession, le prévenu a mis à mal ce mécanisme de contrôle, tout en faisant une concurrence déloyale à ceux qui, eux, agissaient dans les règles».

Les faits étant prouvés, le tribunal a condamné les prévenus (la personne physique et la personne morale) à payer chacun une amende de 2.750,00 €; il a également infligé au prévenu (personne physique) une interdiction d'exercer encore des activités comptables, comme indépendant en nom personnel ou par le biais d'une société, pendant une durée de 10 années. Les prévenus sont aussi condamnés à payer à l'IPCF une somme de 3.625,00 € à titre de préjudice matériel et de 750,00 € à titre de préjudice moral. Enfin, il a également ordonné une publication du jugement, aux frais des condamnés, dans les journaux *De Tijd*, *De Standaard* et *Het Laatste Nieuws*.

8. Tribunal de première instance de Gand, 20^e Chambre – 22 décembre 2010

Le premier prévenu était comptable IPCF et, après avoir été radié du tableau, sa société et lui avaient été priés de faire le nécessaire pour adapter la dénomination et l'objet social de ladite société. La société et le comptable avaient déjà été condamnés antérieurement en raison de l'utilisation illégale d'un titre professionnel qui crée la confusion avec celui d'«accountant» (expert-comptable). N'ayant réservé aucune suite positive aux diverses demandes des Instituts ainsi que de la police, les intéressés avaient été cités à comparaître devant le tribunal. Sur le plan pénal, ils se sont vus infliger chacun une amende de 2.750,00 €, assortie du sursis pour une partie. L'IPCF a par ailleurs obtenu une indemnité de 1.420,00 € au total et l'IEC en a obtenu une de 250,00 €.

Conclusion

Lutter contre l'exercice illégal est un travail de longue haleine qui demeure le souci constant de votre Institut. Par rapport à d'autres professions libérales (médecins, avocats, etc.), celle de comptable n'est réglementée que depuis peu de temps (1992), ce qui a pour conséquence que certaines personnes persistent à exercer sans être inscrites auprès d'un des trois instituts (IPCF, IEC et IRE). En outre, beaucoup de clients ne savent pas encore que la profession est réglementée et confient dès lors leur comptabilité à des personnes qui ne sont pas agréées et ne peuvent dès lors pas offrir les garanties que le législateur a jugées nécessaires en matière d'aptitude professionnelle et de contrôle déontologique (p.ex. suivre une formation permanente suffisante et souscrire à une assurance en responsabilité civile professionnelle).

Au risque de vous lasser, répétons que vous pouvez nous aider (et l'ensemble de la profession) en nous signalant tous les cas douteux que vous rencontreriez et en informant vos clients (anciens, actuels et futurs) de l'importance de choisir un professionnel légalement habilité à tenir leur comptabilité.

Nous vous remercions d'avance pour votre attention et votre collaboration.

Service du dépistage de l'exercice illégal de la profession :

Frank HAEMERS (NL)
frank.haemers@bibf.be
Sven ANDERSEN (FR + DE)
sven.andersen@ipcf.be

Subsides, dons et legs

1^{ère} Partie. Traitement comptable dans le chef du bénéficiaire

Les associations et fondations obtiennent régulièrement des ressources et des biens gratuits avec pour objectif d'exécuter certains services ou programmes.

Il peut s'agir entre autres :

- des subsides en espèces versés régulièrement par une autorité internationale, nationale ou régionale déterminée ou par d'autres institutions non lucratives ;

- des dons ou subsides en espèces ou en nature accordés par des particuliers ou des institutions privées ;
- des legs en espèces ou en nature, liés ou non à un objectif déterminé ou à des conditions imposées au bénéficiaire ;
- des subsides sous forme d'abandon de créances.

Les notions juridiques d'un don ou d'un subside ne sont pas toujours proches et peuvent différer. Le législateur a souhaité donner à la notion de subside une portée plus large pour les associations et fondations que celle

donnée pour les sociétés commerciales. Cette constatation se déduit de la définition de «subsidés en capital» transposée de l'arrêté royal portant exécution du Code des sociétés à l'arrêté royal relatif à la comptabilité des grandes associations et fondations. En effet les mots octroyés «par les pouvoirs publics» sont omis, étant trop restrictifs pour les associations et fondations. Les subsidés aux associations et fondations peuvent dès lors être octroyés par les pouvoirs publics, des personnes physiques ou toute autre entité (association, fondation, société ou organisme).

Deux avis de la Commission des Normes comptables abordent la question du traitement comptable par une association ou fondation des subsidés, dons et legs reçus en espèces ou en nature. Les avis émis précédemment par la Commission concernant cette matière et destinés aux sociétés commerciales sont également d'application aux associations et fondations.

Tout subside, don ou legs est caractérisé par la cause pour laquelle il est octroyé, par la forme sous laquelle il est attribué et l'objet poursuivi par son octroi. Ils peuvent également se différencier en fonction de leurs modalités d'exécution : paiement immédiat, par acompte ou étalé dans le temps.

Le traitement comptable des subsidés, dons et legs a fait l'objet d'un exposé détaillé dans *Pacioli*, n° 229/2007, pp. 3 à 6. Cet exposé correspond en grande partie aux avis récents donnés par la Commission des Normes comptables (2010/16 et 17).

Nous nous limitons dès lors dans le présent exposé aux points qui n'ont pas été traités dans l'article cité ci-dessus.

A. Subsidés, dons et legs en espèces ou en nature destinés à soutenir durablement l'activité de l'association ou de la fondation

De l'avis de la Commission, par «soutien durable» il faut entendre un soutien qui produit des effets à long terme sur le patrimoine de l'association ou de la fondation.

Le soutien doit avoir comme objet une modification structurelle de l'assise financière et non le financement de dépenses de fonctionnement courantes.

Dans l'hypothèse où ce subside, don ou legs prend la forme d'un abandon de créance la contrepartie du compte de moyens permanents sera un ou des comptes de dettes.

A remarquer que la remise de dette est une convention qui implique le consentement des deux parties, celui du débiteur comme celui du créancier (art. 1285 à 1287 C.C.).

B. Subsidés en espèces obtenus en considération d'investissements en immobilisations ou subsidés en nature sous forme de don d'une immobilisation ou de la mise à disposition d'un immeuble

Si les immobilisations concernées ont une durée d'utilisation limitée, la contrepartie sera le compte 15 «Subsidés en capital» et les subsidés en capital seront pris graduellement en résultats.

Par contre si les immobilisations concernées ont une durée d'utilisation illimitée (p. ex. des terrains) ou dont la fonctionnalité est constante, la contrepartie n'est pas le compte 15 «Subsidés en capital» mais bien un compte parmi les «fonds permanents». La CNC a introduit cette distinction, qui idéalement devrait se traduire par une modification de l'A.R. du 19 décembre 2003, afin d'éviter que le compte 15 ne comporte des montants qui ne se modifient pas tant que l'actif, ayant donné lieu à l'octroi du subside, reste dans le patrimoine de l'association ou de la fondation.

C. Plan comptable minimum normalisé

Le P.C.M.N. ne contient qu'un seul compte de produits 736 «Subsidés en capital et en intérêts». Vu la diversité des subsidés il est conseillé de prévoir quelques autres comptes de subsidés, par exemple :

736	Subsidés en capital
737	Subsidés d'exploitation
738	Montants compensatoires
739	Subsidés en intérêts

D. Quelques exemples et écritures correspondantes

1. Une association A a une dette de 10.000 envers une autre association B.

Cette dernière décide d'abandonner sans conditions sa créance afin de ne pas mettre en danger la situation financière de la première association.

Dans la comptabilité de l'association A, la dette est divisée en long et court terme.

L'abandon de créance est comptabilisé comme suit :

Chez A

179	Autres dettes	8.000	
42	Dettes à plus d'un an échéant dans l'année	2.000	
732	à Dons sans droit de reprise		10.000

Chez B

6432	Dons sans droit de reprise	10.000	
2915	à Autres créances à + 1 an		8.000
416	Créances diverses		2.000

2. Une association A fait un don à une autre association B et il est convenu que A conserve un droit de reprise. Les écritures chez B sont :

550.0	Etablissement de crédit c/c	5.000	
733	à Dons avec droit de reprise		5.000

En même temps une provision est constituée :

6380	Dotation provision pour dons et legs avec droit de reprise	5.000	
168	à Provision pour dons et legs avec droit de reprise		5.000

Si A fait usage de son droit de reprise la provision sera utilisée. Si le droit de reprise ne peut plus être exercé pour quelque raison, la provision est reprise. Dans les deux cas le compte 168 est débité et le compte 6381 crédité.

2^e Partie. Subsidés et dons dans le chef de l'association ou fondation qui les octroie

Nous examinons dans cette partie le traitement comptable à réserver aux subsidés et dons dans le chef de l'association ou fondation qui les octroie (avis C.N.C. 2010/18).

Le PCMN des associations et fondations ne contient que deux comptes concernant la comptabilisation des dons et subsidés par l'association ou fondation qui les octroie, à savoir : 6431 « Dons avec droit de reprise » et 6432 « Dons sans droit de reprise ». Il est conseillé de différencier les comptes et d'ouvrir d'autres comptes : 6435 « Subsidés avec droit de reprise » et 6436 « Subsidés sans droit de reprise ».

Exemples et écritures :

A. Subsidés en espèces

Une association ou fondation qui octroie un subside en espèces à une autre association ou fondation comptabilise ce subside parmi les charges d'exploitation, comme suit :

6435	Subsidés avec droit de reprise	3.000	
ou	Subsidés sans droit de reprise	3.000	
6436			
550.0	à Etablissement de crédit c/c		3.000

B. Subsidés en nature

Le subside octroyé peut prendre la forme d'un subside en nature. Si le subside en nature consiste en actifs qui figureraient au bilan de l'association ou fondation qui octroie, le subside sera comptabilisé parmi les charges d'exploitation. Dans toute autre hypothèse, le subside en nature sera mentionné dans l'annexe.

Soit une association qui octroie un subside en nature en donnant gratuitement une machine dont la prix d'acquisition est 10.000 et amortie pour 6.000.

L'association comptabilise :

6435	Subsidés sans droit de reprise	4.000	
ou	Subsidés avec droit de reprise	4.000	
6436			
2319	Amortissements sur machines	6.000	
2310	à Installations, machines		10.000

Si la valeur réelle de la machine s'avère supérieure à la valeur comptable le subside ne sera comptabilisé comme charge qu'à concurrence de sa valeur comptable.

Dans le cas contraire une moins-value sur réalisation d'actifs immobilisés sera actée en débitant le compte 663.

C. Dons en espèces

Les dons en espèces sont comptabilisés comme exposé ci-dessus pour les subsidés en espèces en faisant intervenir les comptes 6431 et 6432 au lieu des comptes 6435 et 6436.

D. Dons en nature

Les règles de comptabilisation et d'évaluation sont identiques aux règles exposées ci-dessus pour les subsidés en nature. Les comptes à employer sont les comptes 6431 et 6432.

Michel VANDER LINDEN
Réviseur d'entreprises honoraire