

SOMMAIRE

- p. 1/ PCMN : Plan comptable Minimum Normalisé – Classe 0
- p. 6/ Les réorganisations d'associations et de fondations

PCMN : Plan comptable Minimum Normalisé – Classe 0

Les comptes de droits et engagements hors bilan, appelés également comptes d'ordre, ont été définis au sein de la classe 0 du P.C.M.N. (1).

L'article 25, §3 de l'A.R. du 30 janvier 2001 énonce que :

«Sont mentionnés par catégorie dans l'annexe, les droits et engagements qui ne figurent pas au bilan et qui sont susceptibles d'avoir une influence importante sur le patrimoine, la situation financière ou sur le résultat de l'entreprise.

Les droits et engagements importants qui ne sont pas susceptibles d'être quantifiés, font l'objet de mentions appropriées dans l'annexe.»

Deux éléments essentiels sont intégrés dans cette définition :

- la comptabilisation de droits et engagements porte exclusivement sur des postes qui ne figurent pas au bilan, dans le cas contraire, il y aurait double emploi avec certaines valeurs actives ou passives ;
- seuls les droits et engagements susceptibles d'avoir une influence importante sur le bilan ou sur le compte de résultats doivent être comptabilisés. Le terme «important» reste subjectif et est soumis à l'appréciation de l'organe de gestion de l'entreprise (cf. art. 28, A.R. 30 janvier 2001).

L'A.R. du 12 septembre 1983 définissant le Plan Comptable Minimum Normalisé a établi une liste non exhaustive de comptes utiles à la comptabilité d'enga-

gement. Ces comptes fonctionnent par paire, selon le mécanisme de la partie double :

- le compte débité correspond à un actif potentiel et futur, son troisième numéro est toujours pair ;
- le compte crédité désigne une dette potentielle et future, son troisième indice est impair – celui du compte débité, augmenté d'une unité).

Des sous-comptes pourront être créés, le cas échéant, en fonction des besoins de l'entreprise et du contrat sous-jacent (cf. contrats à terme).

Les comptes de droits et engagements sont en principe mouvementés au jour le jour, soit au moment de leur apparition, soit (en sens inverse extourne) au moment de leur disparition (selon que l'événement se réalise ou ne s'est pas réalisé).

L'avis 3/2 de la Commission des normes comptables (*Bulletin*, n° 21) rappelle qu'une comptabilisation des engagements à la seule date d'inventaire **n'est pas conforme** au droit comptable. Cette comptabilisation ne se limite pas aux engagements donnés pour l'application du principe comptable de prudence.

Toute écriture s'appuie sur une pièce justificative datée et porte un indice de référence à celle-ci.

Le contenu de l'annexe aux comptes annuels en matière de droits et engagements varie en fonction du type de modèle à déposer (complet ou abrégé) auprès de la Banque nationale de Belgique :

Modèle complet	Modèle abrégé
<i>XVII. A1. Montant des garanties personnelles constituées ou irrévocablement promises par l'entreprise pour sûreté de dettes ou d'engagements de tiers, avec mention séparée des effets de commerce en circulation endossés par l'entreprise, des effets de commerce en circulation tirés ou avalisés par l'entreprise, ainsi que du montant maximum à concurrence duquel d'autres dettes ou engagements de tiers sont garanties par l'entreprise.</i>	VIII.A 1. Montant des garanties personnelles constituées ou irrévocablement promises par l'entreprise pour sûreté de dettes ou d'engagements de tiers, avec mention séparée des effets de commerce cédés par l'entreprise sous son endos.
A2. Montant des garanties réelles constituées ou irrévocablement promises par l'entreprise sur ses actifs propres, pour sûreté respectivement de ses dettes et engagements propres et des dettes et engagements de tiers, en mentionnant : <ul style="list-style-type: none"> - quant aux hypothèques, la valeur comptable des immeubles grevés et le montant de l'inscription; - quant au gage sur fonds de commerce, le montant de l'inscription; - quant aux gages (y compris la réserve de la propriété) constitués sur d'autres actifs, la valeur comptable des actifs gagés; - quant aux sûretés constituées sur des actifs futurs, le montant des actifs en cause. 	A2. Montant des garanties réelles constituées ou irrévocablement promises par l'entreprise sur ses actifs propres, pour sûreté respectivement de ses dettes et engagements propres et des dettes et engagements de tiers, en mentionnant: <ul style="list-style-type: none"> - quant aux hypothèques, la valeur comptable des immeubles grevés et le montant de l'inscription; - quant au gage sur fonds de commerce, le montant de l'inscription; - quant aux gages (y compris la réserve de la propriété) constitués sur d'autres actifs, la valeur comptable des actifs gagés; - quant aux sûretés constituées sur des actifs futurs, le montant des actifs en cause.
A3. S'ils ne sont pas portés au bilan, les biens et valeurs détenus par des tiers en leur nom mais aux risques et profits de l'entreprise.	
A4. Les engagements importants d'acquisition ou de cession d'immobilisations, ventilés entre les engagements d'acquisition et les engagements de cession.	
A5. Le montant des marchés à terme, avec mention séparée du montant des marchandises achetées (à recevoir), des marchandises vendues (à livrer), des devises achetées (à recevoir) et des devises vendues (à livrer).	
B. Des indications relatives aux garanties techniques attachées à des ventes ou des prestations déjà effectuées.	
C. Une information au sujet des litiges importants et des autres engagements importants non visés ci-dessus.	B. Une information au sujet des litiges importants et des autres engagements importants non visés ci-dessus.
D. Si les membres du personnel ou les dirigeants d'entreprise bénéficient d'un régime complémentaire de pension ou de retraite ou de survie, une description succincte de ce régime et des mesures prises par l'entreprise pour couvrir la charge qui en résultera. En ce qui concerne les pensions dont le service incombe à l'entreprise elle-même, le montant des engagements qui résultent pour elle de prestations déjà effectuées fait l'objet d'une estimation dont les bases et méthodes sont énoncées de manière succincte.	
XIX. Le montant en fin d'exercice des créances existant à charge des administrateurs ou gérants, ainsi que les garanties constituées en leur faveur, et les autres engagements significatifs souscrits en leur faveur, avec mention des conditions principales relatives à ces créances, garanties ou engagements (...)	X. Le montant en fin d'exercice des créances existant à charge des administrateurs ou gérants, ainsi que les garanties constituées en leur faveur, et les autres engagements significatifs souscrits en leur faveur, avec mention des conditions de taux et de durée de ces créances (...)

Ces textes nous rappellent que la comptabilité d'engagement est limitée à ce qui ne figure pas au bilan (pour éviter les doubles emplois), aux montants importants (quand bien même ils ne seraient pas cités dans l'énumération des comptes 00 à 07); certaines précisions sont par ailleurs données quant au montant à inscrire dans l'écriture de droits et engagements.

Des provisions pour risques et charges doivent être constituées pour couvrir des pertes ou des charges nettement circonscrites quant à leur nature mais qui à la date de clôture de l'exercice, sont ou probables, ou certaines mais indéterminées quant à leur montant. Les prévisions de charges qui seraient ainsi prises en compte engendrent l'apparition d'un compte de provi-

sion au bilan et excluent donc l'utilisation des comptes d'ordre.

Les garanties données par une entreprise s'enregistreront donc dans les comptes de droits et engagements tant qu'il est peu probable qu'il soit fait appel à ces garanties (p. ex. lorsque le risque est couvert par un contrat d'assurance). Si cette probabilité augmente (notamment en cas de doutes sur la solvabilité du bénéficiaire de la garantie, c.à.d. celui dont l'obligation est garantie), il faudra constituer une provision pour risques et charges et extourner l'écriture initiale de droits et engagements.

La notion d'engagement a été définie dans des législations comptables voisines, à l'origine de la IVe di-

rective, entre autres en France où le Plan Comptable Général (P.C.G.) définit les engagements comme des «droits et obligations dont les effets sur le montant ou la composition du patrimoine sont subordonnés à la réalisation de conditions ou d'opérations ultérieures». Ces engagements résulteront soit de garanties (données ou reçues) soit de la conclusion de certains contrats (p. ex. opérations à terme).

Nous analyserons les comptes prévus par le P.C.M.N. rubrique par rubrique, et nous indiquerons systématiquement à quoi correspondent les débit et crédit des écritures.

00 Garanties constituées par des tiers pour compte de l'entreprise

Ces garanties reçues peuvent être soit réelles (elles portent sur une chose) soit personnelles (elles portent sur le patrimoine d'une personne le garant sans distinction d'une composante particulière de ce patrimoine).

Supposons que l'administrateur d'une société soit caution *jusqu'à concurrence de 1 000 000 EUR* pour garantir un crédit de caisse sollicité par son entreprise.

Une écriture d'ordre sera passée à concurrence du montant maximum de la garantie ainsi souscrite

000	Créanciers de l'entreprise, bénéficiaires de garanties de tiers	1.000.000	
001	à Tiers constituants de garanties pour compte de l'entreprise		1.000.000

Le compte débité correspond au droit de faire appel à la caution en cas de défaillance de l'entreprise (celle-ci se voyant libérée d'une de ses obligations) tandis que le compte crédité représente le droit ultérieur de recours du garant contre l'entreprise.

D'autres personnes peuvent se porter garantes, p. ex. la société mère (pour sa filiale), les pouvoirs publics, des établissements de crédit (contre rémunération), etc.

Les rubriques 01 et 02 prévoient le cas des garanties réelles ou personnelles octroyées par l'entreprise pour compte de tiers ou pour compte propre; la rubrique 03 enregistre les garanties reçues par l'entreprise lorsque ces éléments n'apparaissent pas dans son bilan.

Note: Selon les avis 106/3 et 106/4 de la C.N.C., un engagement de ne pas vendre ou une clause résolutoire ne doit pas figurer dans les comptes de droits et engagements.

01 Garanties personnelles constituées pour compte de tiers

Selon les termes de l'A.R. du 12 septembre 1983, ce compte enregistre les sûretés personnelles constituées ou irrévocablement promises par l'entreprise en faveur de tiers, en vue de garantir la bonne fin des dettes ou engagements, actuels ou potentiels, que ceux-ci ont contractés à l'égard de leurs créanciers, autres que l'entreprise considérée.

Les engagements sur effets sont ceux qui résultent pour l'entreprise d'effets en circulation tirés, endossés ou avalisés par elle, à l'exception des acceptations bancaires tirées par l'entreprise.

La comptabilité générale enregistre la naissance des effets de commerce tirés par l'entreprise selon le schéma de comptabilisation suivant (le chiffre de 121.000 € est purement explicatif et correspond à une vente à crédit d'un montant H.T.V.A. de 100.000 €):

4011	Effets en portefeuille	121.000	
400	à Clients		121.000

Dans ce cas, aucune écriture d'ordre ne doit être passée puisque la traite tirée sur le client figure au bilan au débit du compte «4011 Effets en portefeuille;» en cas d'endossement du titre au profit d'un créancier ou d'escompte auprès d'un banquier, le mécanisme de la solidarité cambiaire permet au propriétaire du titre, en cas de défaillance du tiré, de se retourner contre n'importe lequel des endosseurs précédents. La traite ne figurant plus dans le bilan du tireur (par exemple), ce dernier devra enregistrer l'écriture suivante:

010	Débiteurs pour engagements sur effets en circulation	121.000	
0110	à Effets cédés par l'entreprise sous son endos		121.000

Le compte 0111 est utilisé au cas où l'entreprise se porterait aval; le compte débité matérialise le droit de recours contre les endosseurs précédents (s'il y en a) et le compte crédité traduit le risque lié au mécanisme de la solidarité cambiaire.

Les comptes 012 et 013 seront utilisés lorsque l'entreprise se porte caution des engagements d'un tiers, et dans le cas de garanties à la première demande, selon:

012	Débiteurs pour autres garanties personnelles		
013	à Créanciers d'autres garanties personnelles		

Ces comptes sont mouvementés à concurrence du montant maximum de l'engagement garanti par l'entreprise. Le compte débité correspond au droit de re-

cours contre le bénéficiaire de la garantie, le compte correspond à l'éventualité du recours à la garantie.

Note: des provisions pour risques et charges devront être constituées par rapport à ces éléments en cas de risque de pertes importantes.

02 Garanties réelles constituées sur avoirs propres

Selon les termes de l'A.R. du 12 septembre 1983, ce compte enregistre les sûretés réelles constituées par les avoirs propres de l'entreprise ou irrévocablement promises par elle, en vue de garantir la bonne fin des dettes ou engagements, actuels ou potentiels, soit de l'entreprise elle-même soit de tiers. Les comptes 021 et 023 relatifs aux sûretés constituées distinguent, le cas échéant, les catégories d'actifs qu'elles grèvent.

Les garanties réelles portent sur une chose, le compte débité correspond à l'effacement de l'obligation initiale (garantie pour compte propre) ou au droit de recours contre le tiers (garantie pour compte de tiers) tandis que le compte crédité mentionne la valeur comptable nette de la chose gagée; hypothèque d'immeuble, nantissement de titres, etc.

Note: un problème se pose pour le gage sur fonds de commerce dont la valeur restera purement conventionnelle.

Les écritures sont donc les suivantes:

020	Créanciers de l'entreprise, bénéficiaires de garanties
021	à Garanties réelles constituées pour compte propre
022	Créanciers de tiers, bénéficiaires de garanties réelles
023	à Garanties réelles constituées pour compte de tiers

03 Garanties reçues

Ce compte enregistre les sûretés réelles ou personnelles reçues par l'entreprise en garantie des dettes et engagements, actuels ou potentiels, contractés envers elle par des tiers, à l'exception des garanties et cautionnements en espèces.

L'appel à la garantie est conditionnel et ne naît qu'en cas de non-satisfaction d'une des obligations d'un tiers vis à vis de l'entreprise. Les garanties et cautionnements en espèces figurent au bilan dans un des comptes 178 et 488 selon qu'il s'agit de dettes à plus d'un an ou à un an au plus; ils n'appellent donc pas l'utilisa-

tion de comptes de droits et engagements (cf. art. 25, § 3 A.R. 30 janvier 2001).

En cas de dépôt statutaire d'actions par un administrateur pour garantir sa bonne gestion, il faut enregistrer l'écriture suivante:

030	Dépôts statutaires
031	à Déposants statutaires

Le compte débité correspond au droit de l'entreprise de réaliser les titres, le compte crédité correspond à l'obligation de restituer les titres lorsque l'administrateur cessera ses fonctions (et qu'il aura obtenu la décharge auprès de l'assemblée générale).

04 Biens et valeurs détenus par des tiers en leur nom mais aux risques et profits de l'entreprise

Ce compte enregistre les biens et valeurs qui, à l'égard des tiers, appartiennent à une tierce personne mais dont les risques incombent à l'entreprise et les profits lui reviennent, telles les conventions de portage, lorsque ces biens et valeurs ne peuvent être inscrits au bilan...

En cas de recours à une société de factoring, la créance qui a été cédée sous réserve de bonne fin doit faire l'objet de l'écriture suivante, à concurrence de la valeur comptable des biens cédés:

040	Tiers, détenteurs en leur nom mais aux risques et profits de l'entreprise
041	à Biens et valeurs détenus par des tiers en leur nom mais aux risques et profits de l'entreprise

Le compte débité correspond au droit de recours contre le client défaillant, le compte crédité traduit le risque de devoir rembourser au factor le montant de la créance pour défaut de bonne fin.

Note: les comptes 074 et 075 contiennent en quelque sorte le « pendant » des comptes 040 et 041.

05 Engagements d'acquisition et de cession d'immobilisations

Ce compte enregistre au titre d'engagements d'acquisition les commandes passées et les engagements d'achat de tiers et, au titre d'engagements de cession, les commandes acceptées ainsi que les options conférées à des tiers sur les avoirs de l'entreprise.

Ne doivent toutefois pas faire l'objet d'un enregistrement les engagements d'acquisition et de cession qui

relèvent de l'activité courante de l'entreprise et qui ne sont pas susceptibles d'avoir une influence importante sur son patrimoine ou sur ses résultats.

L'octroi d'une option d'achat dans le cadre d'un contrat de location-financement sera comptabilisée par le preneur par l'écriture (à concurrence du prix de l'option):

050	Engagements d'acquisition
051	à Créanciers d'engagements d'acquisition

Le compte débité correspond au droit d'exercice de l'option, le compte crédité à l'obligation d'en payer le prix.

Le bailleur devra quant à lui comptabiliser :

052	Débiteurs pour engagements de cession
053	à Engagements de cession

Le compte débité correspond au droit d'encaisser le prix de l'option, le compte crédité à l'obligation de transférer la propriété du bien, objet du contrat de location-financement. Cette écriture est extournée à l'échéance du contrat, que l'option ait ou non été exercée.

Note – en cas de leasing immobilier, le prix de l'option correspond à la valeur d'un terrain et sa valeur n'est pas toujours aisément chiffrable au premier jour de la conclusion du contrat parce que le prix de l'option est souvent défini comme équivalant à la valeur de marché du terrain au terme du contrat. Nous conseillons dès lors de mouvementer l'écriture à concurrence de la valeur comptable du terrain à la date de conclusion du contrat.

Une provision pour risques et charges sera respectivement constituée par le preneur ou par le vendeur en cas d'augmentation ou de diminution du prix initial du terrain, objet du droit d'option.

06 Marchés à terme

Ce compte enregistre sous les comptes prévus à cet effet les marchés à terme conclus à l'achat d'une part, à la vente d'autre part, portant sur des marchandises et sur des devises étrangères ainsi que, corrélativement, les engagements de paiement ou les créances qui en résultent.

Les couples de comptes prévus par l'A.R. du 12 septembre 1983 prévoient ainsi successivement l'achat ou la vente à terme de marchandises ou de devises.

Les écritures seront en principe mouvementées à concurrence du cours à terme¹. Le compte débité en cas d'achat correspond au droit de recevoir la marchandise ou la devise, tandis que le compte crédité correspond à l'obligation d'en payer le prix correspondant; en cas de vente, le compte débité correspond au prix à encaisser et le compte crédité à l'obligation de livrer la marchandise ou la devise correspondante.

Une provision pour risques et charges sera constituée² pour les opérations non couvertes, c.-à-d. lorsqu'il n'existe pas une opération en sens inverse, relative à la même marchandise ou devise, à la même échéance. Cette provision devra être comptabilisée dès que le prix comptant est inférieur au Prix à terme (en cas d'achat) ou supérieur à ce même prix (en cas de vente).

07 Biens et valeurs de tiers détenus par l'entreprise

Ce compte enregistre, dans des comptes distincts :

- 1° les droits relatifs à l'usage à long terme de biens appartenant à des tiers et les engagements corrélatifs, dans la mesure où ces droits et engagements ne sont pas mentionnés au bilan ;
- 2° les biens et valeurs de tiers confiés à l'entreprise en dépôt, en consignation ou à façon ainsi que les engagements corrélatifs envers les déposants et commettants ;
- 3° les biens et valeurs détenus par l'entreprise à un autre titre pour le compte et aux risques et profits de tiers ainsi que les engagements corrélatifs.

Trois cas doivent donc être envisagés ici :

- Le locataire d'un bien devra enregistrer l'écriture suivante à concurrence de la somme des loyers futurs (sur la durée du bail)

0700	Sur terrains et constructions
071	à Créanciers de loyers et de redevances

Le compte débité correspond au droit de disposer du bien, le compte crédité à l'obligation d'en payer le prix.

Note: en cas de contrat de location-financement (ou assimilé), le montant de cette écriture est limité au montant des seuls intérêts à payer dans le futur puisque la valeur du contrat figure déjà dans les dettes du preneur.

- Une entreprise reçoit des marchandises en consignation de son fournisseur

1 Voir cependant Avis 152 C.N.C., 22 (*Bulletin*, n° 20).

2 Voir Avis 132/4 et 152 C.N.C. (*Bulletin*, n° 20 et 22).

072	Biens et valeurs de tiers reçus en dépôt, en consignation ou à façon
073	à Commettants et déposants de biens et valeurs

Le compte débité correspond au droit de garde, le compte crédité à l'obligation de restitution. L'écriture sera passée pour un montant égal à la valeur comptable des biens.

- Un banquier crédite le compte de son client à concurrence de la valeur d'un chèque, sauf bonne fin (cf. comptes 040 et 041)

074	Biens et valeurs détenus pour compte ou aux risques et profits de tiers
075	à Créanciers de biens et valeurs détenus pour compte de tiers ou à leurs risques et profits

09 Droits et engagements divers

On utilisera les droits et engagements qui n'ont ni été portés au bilan, ni inscrits dans des écritures mouvant certains comptes des sousclasses incluses dans le compte 09. A titre indicatif, nous citerons :

- les garanties techniques (en l'absence de provision pour risques et charges);
- les indemnités de préavis à payer au personnel;
- un abandon de créance avec clause de retour à meilleure fortune.

Stéphane MERCIER
Comptable-fiscaliste agréé IPCF

Les réorganisations d'associations et de fondations

Par réorganisations d'associations ou fondations, on entend des opérations similaires à des fusions, scissions, apports d'universalité ou de branches d'activités.

Opter ou non pour l'application des dispositions du Code des sociétés?

Avant la loi du 30 décembre 2009, que nous commentons ci-après, ces réorganisations n'étaient visées par aucun cadre légal, ce qui ne signifie pas qu'elles ne pouvaient pas être réalisées. Compte tenu de l'imminence de très importantes restructurations (songeons aux « fusions » d'universités, hautes écoles ou encore hôpitaux), il était souhaitable de disposer d'un cadre légal garantissant une sécurité juridique.

La loi du 30 décembre 2009 a ajouté un second alinéa à l'article 670 du Code des sociétés libellé comme suit : « Toutefois, l'article 770 s'applique par analogie à toute personne morale, visée ou non par le présent Code, qui opte expressément pour son application dans les formes prévues par cet article ».

L'article 770 porte sur les cessions à titre gratuit ou à titre onéreux d'une universalité ou d'une branche d'activités répondant aux définitions des articles 678 à 680 du Code des sociétés. L'article précise que les par-

ties peuvent soumettre l'opération au régime organisé par les articles 760 à 762 et 764 à 768 du Code.

On remarque tout d'abord qu'il s'agit d'un régime optionnel; tant l'article 670 que l'article 770 le précisent explicitement.

Toutes les personnes morales, même celles non visées par le Code des sociétés, peuvent recourir à ce régime optionnel. C'est notamment le cas, mais pas exclusivement, pour les ASBL et fondations. Bien entendu, elles ne recourront à ce régime que si elles peuvent en tirer avantage.

On observera d'abord que les dispositions du Code des sociétés applicables aux fusions et scissions ne sont pas rendues applicables aux autres personnes morales car ces opérations impliquent l'émission d'actions ce qui, par définition, n'est pas possible en ASBL.

En revanche, si l'ASBL A transfère l'intégralité de ses avoirs, dettes, droits et engagements à l'ASBL B, A réalisera la cession de l'universalité de ses biens. Comme l'article 770 du Code des sociétés vise notamment les cessions à titre gratuit d'une universalité, les deux ASBL peuvent envisager de soumettre l'opération aux articles 760 et suivants du Code des sociétés. Certains

auteurs dénomment ce type d'opération de « pseudo-fusion ». L'intention était de fusionner les deux associations, donc de réunir leurs patrimoines en une seule entité ; l'objectif est atteint. En revanche, à l'inverse d'une opération de fusion classique de sociétés, l'ASBL ne sera pas dissoute sans liquidation. Le cas échéant il conviendra encore de clôturer la liquidation de l'ASBL A.

De même lorsque la totalité du patrimoine d'une ASBL est attribué et réparti entre deux entités bénéficiaires, on parlera parfois d'une « pseudo-scission ». Dans les faits, on pourra opter pour la procédure de la cession à titre gratuit d'une universalité mais avec deux entités bénéficiaires.

L'adaptation de la procédure inscrite dans le Code des sociétés au secteur associatif fait l'objet de l'article 58 de la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations.

Quels sont les avantages que l'on peut tirer du recours aux articles 670 et 770 du Code des sociétés ? Conformément aux articles 763 et 765 du Code des sociétés, l'apport entraîne de plein droit le transfert de l'ensemble des éléments actifs et passifs visés dans l'opération. De plus, l'apport est opposable aux tiers par la simple publication aux annexes au *Moniteur belge*. Cela peut présenter un avantage incontestable en cas d'existence d'agréments, de contrats importants, de droits à des subsides ou autres modes de financement, etc.

En revanche, il ne faut pas perdre de vue les coûts liés à l'opération, notamment deux actes notariés. En effet, d'une part, le projet d'apport d'universalité ou de branche d'activité doit être dressé par acte authentique (art. 770 du Code des sociétés) et, d'autre part, l'acte constatant l'apport d'une universalité ou l'apport d'une branche d'activité est établi en la forme authentique (art. 770 C. Soc. et art. 58, 8° loi 27 juin 1921 substituant l'art. 762 C. Soc.). D'autre part, l'opération entraîne également des coûts de publication aux annexes au *Moniteur belge*.

D'autres aspects ne sont pas résolus par la législation. En effet, l'ASBL qui a transféré l'intégralité de son patrimoine à d'autres entités, existe toujours juridiquement. Si ce n'est pas encore fait, il faudra songer à la dissoudre et à clôturer la liquidation. Généralement, la dissolution précèdera la cession de l'universalité des biens, un liquidateur sera nommé et il sera chargé d'organiser la cession, à titre gratuit, de cette universalité.

Si l'on n'envisage que la cession d'une branche d'activité, la dissolution ne devra pas être envisagée car l'association cédante continuera à disposer d'un patrimoine, évidemment réduit, et pourra poursuivre des activités.

Un autre aspect qui n'est pas réglé sur le plan légal concerne le sort des membres de l'ASBL cédante. Deviennent-ils ou non d'office membres des associations bénéficiaires ? Un accord devra être conclu à ce sujet.

En résumé, opter pour les dispositions du Code des sociétés représente une piste à envisager mais qui n'est pas à appliquer dans toutes les situations. Il convient de comparer les coûts et les avantages.

Quelle que soit la procédure adoptée, recours ou non aux dispositions du Code des sociétés, il faut vérifier si le but de l'association bénéficiaire de l'apport couvre les activités cédées par l'association qui a fait l'apport. Si ce n'est pas le cas, il faut prévoir une modification des statuts afin d'étendre le but de l'association bénéficiaire. Le cas échéant, il faut tenir compte des honoraires du liquidateur qui agira dans l'association qui transfère l'intégralité de son patrimoine.

Résumé de la procédure d'apport d'universalité du Code des sociétés

Il convient tout d'abord d'élaborer un projet d'apport qui doit être dressé par acte authentique.

Le contenu du projet d'apport est fixé à l'article 760, § 2 tel qu'adapté par l'article 58 de la loi du 27 juin 1921 :

Le projet d'apport mentionne au moins :

- 1) la forme, la dénomination sociale, le ou les buts et le siège social des personnes morales participant à l'apport ;
- 2) la date à partir de laquelle les opérations de la personne morale apporteuse sont considérées du point de vue comptable comme accomplies pour le compte de l'une ou l'autre des personnes morales bénéficiaires.

Lorsque l'apport d'universalité est réalisé au profit de plusieurs personnes morales ou en cas d'apport de branche d'activité, le projet d'apport décrit et précise la répartition des éléments du patrimoine de l'apporteuse.

L'énumération figurant ci-dessus constitue un minimum et il est toujours loisible aux dirigeants des personnes morales de fournir d'autres informations qu'ils estiment utiles.

Six semaines au moins avant la réalisation de l'apport et, le cas échéant, la tenue de l'assemblée générale ou, pour les personnes morales qui n'ont pas d'assemblée générale, du conseil d'administration, de la personne morale apporteuse appelée à se prononcer sur le principe de l'apport d'universalité, le projet d'apport doit être déposé au greffe du tribunal de commerce par chacune des personnes morales participant à l'apport.

Le dépôt du projet fera l'objet de la publication d'une mention aux *Annexes au Moniteur belge*.

L'apport d'universalité doit être décidé par l'assemblée générale des membres de la personne morale apporteuse ou, pour les personnes morales qui n'ont pas d'assemblée générale, par le conseil d'administration.

Si la décision de procéder à l'apport est prise par l'assemblée générale, cette décision est prise aux conditions de présence et de majorité fixées, soit par l'article 8, alinéas 1er, 2 et 4 de la loi du 27 juin 1921, sous réserve de dispositions statutaires plus rigoureuses, soit par les statuts en application de l'article 48, 7° de cette même loi.

L'acte constatant l'apport d'une universalité ou l'apport d'une branche d'activité est établi en la forme authentique.

Il est déposé par extraits au greffe du tribunal de commerce.

Aspects comptables

Comme il n'existait pas de cadre légal pour les restructurations d'associations et fondations au moment où l'arrêté royal du 19 décembre 2003 a été approuvé, celui-ci a explicitement exclu les articles 78 à 81 des dispositions de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 rendues applicables aux grandes et très grandes associations.

Concrètement, il n'existe pas de règles comptables en matière de restructurations d'associations. Il appartiendra au conseil d'administration des associations bénéficiaires de définir les règles d'évaluation applicables.

Rien ne s'oppose à ce que le conseil d'administration opte pour l'application de la continuité comptable inscrite dans les articles 78, § 2, 79 et 80 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001. Cependant, cette continuité n'est pas toujours opportune. Prenons le cas d'une petite association, soumise en matière comptable et de comptes annuels à l'arrêté royal du 26 juin 2003, qui cède l'universalité de son patrimoine, ou une branche d'activités, à une grande association soumise à l'arrêté royal du 19 décembre 2003. Il est tout à fait possible que les règles d'évaluation en vigueur dans la petite association ne soient pas compatibles avec celles de la grande association (exemple: des placements de trésorerie ont une valeur d'inventaire supérieure à leur valeur d'acquisition).

Aspects fiscaux

Si l'association cédante est assujettie ordinaire à la TVA, l'opération tombe dans le champ d'application des articles 11 et 18, § 3 du Code de la TVA: aucune TVA n'est due sur l'opération. Si la cession est faite par un assujetti ordinaire à la TVA à un assujetti exonéré, il faudra le cas échéant revoir les déductions opérées antérieurement sur les biens d'investissement.

Dans les trois Régions de notre pays, le droit d'enregistrement est fixé à 100 EUR pour les donations, y compris les apports à titre gratuit, faites aux associations sans but lucratif, aux mutualités ou unions nationales de mutualités, aux unions professionnelles, aux associations internationales sans but lucratif, aux fondations privées et aux fondations d'utilité publique, lorsque le donateur est lui-même l'une de ces fondations ou personnes morales (art. 140, C. Enr.). Le droit d'enregistrement est aussi limité à ce montant lorsque l'apport de l'universalité, ou de branche d'activité, à titre gratuit comporte des biens immeubles.

Jean-Pierre VINCKE

Réviseur d'entreprises honoraire
Chargé de cours invité HUB-EHSAL

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:** Jean-Marie CONTER, IPCF – 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, Xavier SCHRAEPEN, Jean-Marie CONTER. **Comité scientifique:** Professeur P. MICHEL, Professeur Emérite de Finance, Université de Liège, Professeur C. LEFEBVRE, Katholieke Universiteit Leuven.

Réalisée en collaboration avec kluwer – www.kluwer.be