

## COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

### Avis CNC 2013/1 - Traitement comptable des (pseudo-)fusions d'associations et de fondations

Avis du 9 janvier 2013

- I. Introduction et objet de l'avis
- II. Cadre juridique de l'opération
  - A. Articles 6 et 6bis de l'AR du 19 décembre 2003 et article 58 de la loi du 27 juin 1921
  - B. Rappel des principes de la loi du 30 décembre 2009 en matière de réorganisations d'associations et de fondations
- III. Champ d'application de l'avis : les opérations de « pseudo-fusions »
- IV. Traitement comptable
  - A. Principe
  - B. Pseudo-fusion entre une « grande » ou « très grande » association ou fondation et une « petite » association ou fondation et pseudo-fusion entre deux « petites » associations ou fondations, l' « absorbante » devenant, à la suite de la pseudo-fusion, une « grande » ou « très grande » association ou fondation
  - C. Rétroactivité comptable
  - D. Transfert des fonds propres
  - E. Adaptations corollaires potentielles dans le chef de l'association ou fondation « absorbante »
  - F. Perte reportée
  - G. Patrimoine de départ négatif
  - H. Provisions
- V. Illustrations

#### **I. Introduction et objet de l'avis**

1. La loi 30 décembre 2009<sup>1</sup> a introduit dans le Code des sociétés (ci-après : C.Soc.) et dans la loi du 27 juin 1921 relative aux associations et fondations<sup>2</sup> (ci-après, loi du 27 juin 1921) certaines dispositions permettant aux associations et fondations de procéder à des réorganisations par le biais d'apports d'universalité ou de branche d'activités, sous le régime prévu par le C.Soc. en la matière. Ces dispositions, entrées en vigueur le 25 janvier 2010, ne comportaient pas de volet comptable.

C'est l'arrêté royal du 18 décembre 2012<sup>3</sup> modifiant l'arrêté royal du 19 décembre 2003 relatif aux obligations comptables des « grandes » et « très grandes » associations<sup>4</sup> (ci-après, AR du 19 décembre 2003) qui a introduit un régime comptable de continuité, applicable aux seules opérations visées par l'article 58 de la loi du 27 juin 1921 (voir infra, n°2).

Parmi ces opérations visées par l'article 58 de la loi du 27 juin 1921, l'avis traitera exclusivement des apports d'universalité qu'une association ou fondation réalise à titre gratuit au profit d'une autre association ou fondation, opérations que nous désignerons par les termes « pseudo-fusions » (voir infra, n°4).

#### **II. Cadre juridique de l'opération**

##### **A. Articles 6 et 6bis de l'AR du 19 décembre 2003 et article 58 de la loi du 27 juin 1921**

2. L'AR du 19 décembre 2003 dispose, en son article 6bis, alinéa 1<sup>er</sup>, nouveau, que : « Les opérations visées à 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 sont comptabilisées par les personnes morales concernées, conformément, selon le cas, à l'article 78, §§ 1 et 2, 79, 80 ou 80bis de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés», c'est-à-dire suivant le régime de continuité comptable applicable, respectivement, aux fusions, scissions ou scissions partielles de sociétés.

L'article 6 de l'AR du 19 décembre 2003 a également été modifié afin de permettre l'application des articles 78, §§ 1 et 2, 79, 80 et 80bis de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés (ci-après : AR C.Soc.) aux opérations visées par l'article 58 de la loi du 27 juin 1921. Il dispose désormais que : « Le chapitre II du Titre Ier du Livre II de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés est applicable aux associations et aux fondations à l'exception des articles 39, 76, 78, §§ 3 à 8, et 81, moyennant les adaptations et aux conditions prévues par le présent titre ».

L'article 58 de la loi du 27 juin 1921 est issu de la loi du 30 décembre 2009, précitée. Les opérations visées par cet article sont les « apports »

- d'universalité ou de branche d'activités répondant aux définitions des articles 678 à 680 du C.Soc.,
- réalisés à titre gratuit,
- par une association sans but lucratif, une fondation d'utilité publique, une fondation privée, une association internationale sans but lucratif ou une des institutions ou associations visées à l'article 61, alinéa 2 de la loi du 27 juin 1921,
- au profit d'une personne morale appartenant à l'une des catégories précitées,
- lorsque les parties à l'opération décident, sur la base des articles 670, alinéa 2 et 770 du C.Soc., de soumettre l'opération au régime organisé par les articles 760 à 762 et 764 à 767 du même Code pour les apports d'universalité ou de branche d'activités entre sociétés.

Conformément aux articles 6 et 6bis de l'AR du 19 décembre 2003, le régime de continuité comptable prévu aux articles 78, §§ 1 et 2, 79, 80 ou 80bis n'est applicable qu'aux opérations tombant dans le champ de l'article 58 de la loi du 27 juin 1921. Les opérations non-visées par l'article 58 de la loi du 27 juin 1921 ne sont pas soumises à ce régime de continuité comptable.

## **B. Rappel des principes de la loi du 30 décembre 2009 en matière de réorganisations d'associations et de fondations**

3. Rappelons brièvement le système instauré par la loi du 30 décembre 2009.

L'objectif du législateur était d'instaurer un cadre juridique en matière de fusions et de scissions économiques d'associations et de fondations. L'option retenue a consisté à recourir à l'article 770 du C.Soc., relatif aux cessions de branches d'activités et d'universalités, lequel renvoie aux articles du C.Soc. régissant les apports de branche d'activités et d'universalité (articles 760 à 769 du C.Soc.). Le rattachement au régime prévu par le C.Soc. pour ces apports assure notamment le transfert juridique de plein droit des actifs et passifs (droits et obligations) apportés, ainsi que l'opposabilité de ce transfert aux tiers, moyennant certaines formalités de publicité.

Techniquement, les modifications apportées par la loi du 30 décembre 2009 présentent deux volets.

Dans un premier volet, la loi du 30 décembre 2009 modifie l'article 670 du C.Soc., qui est la disposition déterminant le champ d'application des dispositions du C.Soc. en matière de réorganisations de sociétés. La loi ajoute à cet article un second alinéa, confirmant l'application de l'article 770 du C.Soc. aux personnes morales autres que les sociétés (c'est-à-dire, notamment, les associations et les fondations), dès lors qu'elles optent, dans le cadre d'une restructuration, pour l'application de cette disposition par analogie.

Article 670 du C.Soc. :

« Le présent livre s'applique à toutes les sociétés dotées de la personnalité juridique, régies par le présent code, à l'exception des sociétés agricoles et des groupements d'intérêt économique.  
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 du C.Soc. régit les cessions, à titre gratuit ou onéreux, d'universalité ou de branche d'activités, en prévoyant la possibilité de soumettre ces opérations au régime des apports d'universalité ou de branche d'activités :

« En cas de cession à titre gratuit ou onéreux d'une universalité ou d'une branche d'activités répondant aux définitions des articles 678 à 680, les parties peuvent soumettre l'opération au régime organisé par les articles 760 à 762 et 764 à 767, ou au régime organisé par l'article 768.

Cette volonté est mentionnée expressément dans le projet de cession établi conformément à l'article 760 et dans l'acte de cession déposé conformément à l'article 762. Ce projet et cet acte sont établis en la forme authentique.

La cession a en ce cas les effets visés à l'article 763 et les tiers peuvent se prévaloir de l'inopposabilité organisée par l'article 769. »

Le recours à l'article 770 du C.Soc., qui renvoie aux dispositions du C.Soc. en matière d'apport d'universalité ou de branche d'activités, et non à ces dernières dispositions directement, s'explique par le fait que cet article 770 vise, de façon générale, toute cession, à titre onéreux ou gratuit, en ce compris les apports à titre gratuit - tandis que les dispositions relatives aux apports d'universalité ou de branche d'activités ne visent que les apports au sens strict, à savoir les apports rémunérés en actions ou parts de la société bénéficiaire des apports (tels que définis par les articles 678 et 679 du C.Soc.).

Dans un second volet, la loi du 30 décembre 2009 introduit dans la loi du 27 juin 1921 un article 58 (sous un titre IIIbis, nouveau, Apports à titre gratuit d'universalité ou de branche d'activités), destiné à prévoir les adaptations du texte de l'article 770 du C.Soc., et des articles auxquels il renvoie, nécessaires à leur application par analogie, spécifiquement en cas d'apport à titre gratuit d'universalité ou de branche d'activités entre deux associations ou fondations, lorsque les parties optent pour l'application par analogie de ces articles.

Article 58 de la loi du 27 juin 1921 :

« En cas de recours à la faculté prévue par l'article 670, alinéa 2 du Code des sociétés, l'article 770 de ce Code et les articles auxquels il renvoie sont applicables par analogie aux apports à titre gratuit d'universalité ou de branche d'activité effectués par une association sans but lucratif, une fondation d'utilité publique, une fondation privée, une association internationale sans but lucratif ou une des institutions ou associations visées à l'article 61, alinéa 2 au profit d'une personne morale appartenant à l'une des catégories précitées.

Pour les besoins de cette application par analogie, les articles précités du Code des sociétés doivent s'entendre avec les modifications suivantes :

- 1° le mot 'société' ou le mot 'sociétés' sont remplacés partout par les mots 'personne morale' ou les mots 'personnes morales';
- 2° dans l'article 760, § 2, le mot 'objet' est remplacé, au 1°, par les mots 'le ou les buts' et les 2° et 4° sont abrogés;

3° au § 3 de l'article 760 les mots 'ou, pour les personnes morales qui n'ont pas d'assemblée générale, du conseil d'administration' sont insérés entre les mots 'assemblée générale' et les mots 'de la société apporteuse appelée'; ce dernier mot est lui-même remplacé par le mot 'appelé';

4° à la fin du § 1er de l'article 761 est ajoutée la phrase suivante : 'ou, pour les personnes morales qui n'ont pas d'assemblée générale, par le conseil d'administration';

5° dans l'article 761, § 2, 1er alinéa, les mots 'ainsi qu'au regard du ou des buts poursuivis par les personnes morales concernées' sont insérés entre le mot 'économique' et le mot 'l'opportunité';

6° dans l'article 761, § 2, alinéa 2, la première phrase est remplacée par la phrase suivante :

'Lorsqu'une personne morale compte des membres, une copie du projet et de ce rapport leur est adressée un mois au moins avant la réunion de l'assemblée générale.';

7° dans l'article 761, § 3, l'alinéa 1er est remplacé par ce qui suit :

'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';

8° l'article 762 est remplacé par ce qui suit :

'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 conformément aux articles 26novies, 31 ou 51 de la loi du 27 juin 1921. Il est publié par extraits conformément aux mêmes articles rendus, en l'espèce, applicables par analogie aux personnes morales visées à l'alinéa 2 de l'article 61 de cette même loi.';

9° l'article 765 est remplacé par ce qui suit :

'L'apport est opposable aux tiers aux conditions prévues aux articles 26novies, § 3, 31, § 6 et 51, § 5 de la loi du 27 juin 1921, rendus, en l'espèce, applicables par analogie aux personnes morales visées à l'alinéa 2 de l'article 61 de cette même loi'.

10° dans l'article 766, les mots 'tribunal de commerce' sont remplacés par les mots 'tribunal de première instance'. »

### **III. Champ d'application de l'avis : les opérations de « pseudo-fusions »**

4. Le présent avis est exclusivement consacré au traitement comptable des apports d'universalité qu'une association ou fondation réalise, à titre gratuit, au profit d'une autre association ou fondation, en se conformant aux articles 760 à 762 et 764 à 767 du C.Soc. Nous désignerons ces opérations par les termes « pseudo-fusions ». Ces termes soulignent le fait que ces opérations ne constituent pas des fusions au sens des articles 671 et 672 du C.Soc.<sup>5</sup>.

L'avis ne traite par ailleurs que des cas où l'entité « absorbante » est soumise à l'AR du 19 décembre 2003, avant l'opération ou à la suite de celle-ci.

### **IV. Traitement comptable**

#### **A. Principe**

5. L'article 6bis de l'arrêté royal du 19 décembre 2003 prévoit que les opérations visées par l'article 58 de la loi du 27 juin 1921 sont traitées, dans les comptes des associations ou fondations concernées, en appliquant la continuité comptable prévue, selon le cas, par les articles 78, §§ 1 et 2, 79, 80 ou 80bis de l'AR C.Soc.<sup>6</sup>.

Pour une pseudo-fusion, ceci implique qu'elle sera traitée conformément aux articles 78, §§ 1 et 2, ou 79 de l'AR C.Soc., applicables aux fusions de sociétés.

L'article 78, §§ 1 et 2, sera applicable en cas de pseudo-fusion par absorption, c'est-à-dire en cas d'apport d'une universalité par une association ou fondation au profit d'une autre association ou fondation existante, et l'article 79, renvoyant lui-même à l'article 78, s'appliquera en cas de pseudo-fusion par constitution d'une association ou fondation nouvelle, c'est-à-dire en cas d'apport d'une universalité par plusieurs associations ou fondations au profit d'une nouvelle association ou fondation créée à cette occasion.

Ainsi, le traitement comptable d'une pseudo-fusion (par absorption ou par constitution d'une association ou fondation nouvelle) devra s'opérer conformément à l'art. 78, § 2, de l'AR C.Soc. Tous les éléments de l'actif et du passif, en ce compris les différents éléments des fonds propres, les amortissements, les réductions de valeur et les provisions formées par l'association ou fondation (internationale), ses droits et obligations ainsi que ses produits et charges de l'exercice seront repris dans les comptes de l'association ou fondation (internationale) acquérante pour la valeur à laquelle ils sont repris dans les comptes de l'association ou fondation cédante au moment visé à l'article 693, 5°, du C.Soc. Notons que, dans le cadre d'une pseudo-fusion, ce renvoi à la date visée à l'article 693, 5°, du C.Soc. doit être lu comme un renvoi à la date visée à l'article 760, § 2, 3°, du C.Soc. (voir infra, n° 8).

Nous illustrerons l'application de ce régime ci-après par des exemples.

#### **B. Pseudo-fusion entre une « grande » ou « très grande » association ou fondation et une « petite » association ou fondation et pseudo-fusion entre deux « petites » associations ou fondations, l' « absorbante » devenant, à la suite de la pseudo-fusion, une « grande » ou « très grande » association ou fondation**

6. Il se peut qu'une pseudo-fusion soit réalisée entre une « grande<sup>7</sup> » ou « très grande<sup>8</sup> » association ou fondation et une « petite<sup>9</sup> »

association ou fondation.

Dans l'hypothèse où c'est la petite association ou fondation qui réalise l'apport d'universalité (pseudo-fusion où la petite association est « absorbée ») au profit de la grande ou très grande association ou fondation (« absorbante »), et si la petite association ou fondation n'a pas pris la décision, conformément à l'article 15 de l'arrêté royal du 26 juin 2003 relatif à la comptabilité simplifiée de certaines associations sans but lucratif, fondations et associations internationales sans but lucratif (ci-après, AR du 26 juin 2003), de tenir sa comptabilité et d'établir ses comptes annuels conformément aux règles prévues pour les grandes associations ou fondations, on appliquera par analogie les règles de l'article 37, § 2 et § 3 de l'AR du 19 décembre 2003. C'est ce que prévoit l'article 6bis, alinéa 2, de l'AR du 19 décembre 2003 : « Les paragraphes 2 et 3 de l'article 37 du présent arrêté royal sont applicables par analogie ».

Ainsi, lorsque l'association ou fondation cédante (« absorbée ») dispose déjà, de l'avis de son conseil d'administration, d'une comptabilité au moins équivalente à celle requise par l'arrêté royal du 19 décembre 2003<sup>10</sup>, les actifs et passifs rattachés à l'universalité cédée seront repris dans les comptes de l'association ou fondation acquérante (« absorbante ») pour la valeur qu'ils ont dans la comptabilité de l'association ou fondation cédante<sup>11</sup>. Les différents éléments des fonds propres de l'association ou fondation cédante seront également repris dans les comptes de l'association ou fondation acquérante.

Il se peut également que la petite association ou fondation « absorbée » valorise son patrimoine conformément aux règles d'évaluation prévues pour les grandes ou très grandes associations et fondations, sans pour autant tenir une comptabilité équivalente à celle des grandes ou très grandes associations ou fondations: dans ce cas, on peut, de l'avis de la Commission, accepter pour des raisons pratiques que les différents éléments transférés à l'association ou fondation « absorbante » soient repris dans les comptes de cette dernière à la valeur qu'ils avaient dans le chef de l'association ou fondation « absorbée ». La Commission va proposer de modifier l'article 37 de l'arrêté royal du 19 décembre 2003 dans ce sens.

Lorsque l'association ou fondation cédante (« absorbée »), ne dispose pas, de l'avis de son conseil d'administration, d'une comptabilité au moins équivalente à celle requise par l'arrêté royal du 19 décembre 2003 (et qu'elle ne valorise pas son patrimoine conformément aux règles d'évaluation prévues pour les grandes ou très grandes associations et fondations), les actifs cédés seront évalués chez l'association ou fondation acquérante (« absorbante ») à leur juste valeur ou, à défaut de valeur de marché, à la valeur d'usage qu'ils ont au moment de la cession. À défaut d'une valeur de marché ou d'une valeur d'usage fiable, il est fait mention des actifs dans l'annexe aux comptes annuels de l'association ou fondation (« absorbante ») et de l'indication qu'aucune valeur de marché ou valeur d'usage fiable ne peut y être attachée<sup>12</sup>.

Lorsque les fonds propres de l'association ou fondation « absorbée » ne sont pas transférés comme tels à l'association ou fondation « absorbante », cette dernière comptabilisera la différence entre la valeur des actifs et des éléments de passif apportés par la petite association au titre de Patrimoine de départ (compte 100). En principe, le Patrimoine de départ d'une association ou fondation reste inchangé pendant toute son existence et les augmentations ultérieures s'opèrent dans le compte Moyens permanents. Dans le cas d'une pseudo-fusion, cette reprise, par l'absorbante, au titre de Patrimoine de départ exprime le principe comptable de continuité sur lequel est fondé le traitement comptable des pseudo-fusions.

7. Dans l'hypothèse où c'est la petite association ou fondation qui bénéficie d'un apport d'universalité (pseudo-fusion où la petite association est l'« absorbante ») de la part d'une grande ou très grande association ou fondation (« absorbée »), l'association ou fondation « absorbante » dépassera, pour l'exercice au cours duquel a lieu la pseudo-fusion, les critères prévus par la loi du 27 juin 1921 pour être considérée comme une grande ou très grande association ou fondation<sup>13</sup>. Le dépassement de ces critères doit en effet être vérifié à la date de clôture de l'exercice social. L'association ou fondation « absorbante », devenue grande ou très grande, devra dans cette hypothèse tenir sa comptabilité et établir ses comptes annuels pour l'exercice de la pseudo-fusion conformément aux dispositions de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises, telles que ces dispositions ont été adaptées à la nature des activités des associations et fondations et à leur statut légal par l'AR du 19 décembre 2003. On appliquera dans ce cas la continuité comptable comme dans le cas d'une pseudo-fusion entre deux grandes associations ou fondations.

Il se peut également qu'une « petite » association ou fondation qui « absorbe » une autre « petite » association ou fondation devienne, à la suite de la pseudo-fusion, une « grande » association ou fondation. Dans cette hypothèse, on appliquera également par analogie les règles de l'article 37, § 2 et § 3 de l'AR du 19 décembre 2003<sup>14</sup>.

### C. Rétroactivité comptable

8. L'article 760, § 2, du C.Soc., tel qu'applicable aux pseudo-fusions<sup>15</sup>, dispose, en son point 3°, que le projet d'apport (d'universalité en l'espèce) doit mentionner « 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 la personne morale bénéficiaire]».

L'article 78, § 2, de l'AR C.Soc., dispose par ailleurs que « Les différents éléments de l'actif et du passif de la société absorbée, y compris les différents éléments de ses capitaux propres, les amortissements, réductions de valeur et provisions constitués par elle, ses droits engagements ainsi que ses produits et ses charges de l'exercice sont, sans préjudice aux §§ 3 à 8, transférés dans la comptabilité de la société absorbante, à la date visée à l'article 693, 5°, du Code des sociétés ». Dans le cadre d'une pseudo-fusion, ce renvoi à la date visée à l'article 693, 5°, du C.Soc. doit, comme dit ci-avant, être lu comme un renvoi à la date visée à l'article 760, § 2, 3°, du C.Soc., précité.

Lorsque l'association ou fondation cédante (« absorbée »), ne dispose pas, de l'avis de son conseil d'administration, d'une comptabilité au moins équivalente à celle requise par l'arrêté royal du 19 décembre 2003 (et qu'elle ne valorise pas son patrimoine selon les règles applicables aux grandes ou très grandes associations ou fondations), les actifs cédés sont évalués à leur juste valeur ou, à défaut de valeur de marché, à la valeur d'usage que présentent ces actifs au moment de la cession (voir supra, n°6). Cette évaluation doit s'opérer au moment de la

rétroactivité comptable visé à l'art. 760, § 2, 3° C.Soc.

Ces dispositions permettent donc l'application d'une rétroactivité comptable en cas de pseudo-fusion. De l'avis de la Commission, une telle rétroactivité ne peut jamais remonter au-delà de la date de la dernière clôture des comptes annuels de l'association ou fondation « absorbée », que ces comptes aient été déposés ou non.

#### **D. Transfert des fonds propres**

9. Lorsque l'association ou fondation absorbée tient sa comptabilité et ses comptes annuels conformément à l'AR du 19 décembre 2003, son Patrimoine de départ (repris en compte 100)<sup>16</sup> sera, en application du principe de continuité comptable, repris comme tel par l'association ou la fondation « absorbante ».

10. Notons par ailleurs, en ce qui concerne les éléments repris parmi les Moyens permanents (compte 101)<sup>17</sup>, qu'il conviendra d'être attentif au fait que des dons et legs transférés dans le cadre de la pseudo-fusion peuvent être soumis à certaines conditions, sanctionnées par un droit de reprise de la part du donateur ou légataire et que ces conditions peuvent ne plus être réunies dans le chef de l'association ou fondation « absorbante ». De même, pour un subside octroyé à l'association ou fondation « absorbée », les conditions de cet octroi peuvent ne plus être satisfaites dans le chef de l'association ou fondation « absorbante »<sup>18</sup>. Le cas échéant, l'association ou fondation « absorbante » devra comptabiliser une provision ou une dette de remboursement du don, legs ou subside.

11. Concernant les Fonds affectés (compte 13) transférés dans le cadre de la pseudo-fusion, rappelons qu'il s'agit, chez l'association ou fondation « absorbée », de fonds affectés sur décision de l'assemblée générale de l'association ou du conseil d'administration de la fondation (voir [avis de la CNC 2011/7](#) relatif aux fonds affectés<sup>19</sup>). Après la pseudo-fusion, il conviendra de vérifier la cohérence de la situation nouvelle, dans le chef de l'association ou fondation « absorbante », avec cette décision d'affectation initiale. Il est en effet possible qu'à la suite de la pseudo-fusion, certains fonds affectés n'aient plus d'objet. Dans ce cas, ils devront être transférés directement au compte Résultat reporté (compte 14).

#### **E. Adaptations corollaires potentielles dans le chef de l'association ou fondation « absorbante »**

12. Lorsque l'association ou fondation cédante (« absorbée ») tient une comptabilité conformément à l'AR du 19 décembre 2003, une adaptation des règles d'évaluation du patrimoine cédé peut, nonobstant le traitement de la pseudo-fusion conformément au principe comptable de continuité, être nécessaire dans le chef de l'association ou fondation acquérante (« absorbante ») (p. ex. la durée d'amortissement, réductions de valeur, méthodes d'évaluation, etc.).

Une association ou fondation peut notamment, conformément à l'article 64, § 3 de l'AR C.Soc. (voir article 7, 6°, de l'AR du 19 décembre 2003), décider de ne pas amortir des immobilisations corporelles dont la fonctionnalité est constante et de prendre en charge les coûts d'entretien et de remplacement qui y sont liés. Si l'association ou fondation cédante (« absorbée ») a appliqué cette règle d'évaluation à un actif, l'association ou fondation acquérante (« absorbante ») peut reprendre cette méthode d'évaluation s'il est également satisfait, dans son chef, à la condition prévue par l'article 64, § 3, de l'AR C.Soc. S'il n'est pas question d'une fonctionnalité constante dans le chef de l'association ou fondation acquérante (« absorbante »), cette dernière actera sur la valeur d'acquisition initiale de cet actif des amortissements exceptionnels ou, le cas échéant, une plus-value de réévaluation.

#### **F. Perte reportée**

13. Lorsque l'association ou fondation cédante (« absorbée ») tient une comptabilité conformément à l'AR du 19 décembre 2003 et que son bilan avant la pseudo-fusion comporte une Perte reportée (compte 14), cette perte reportée ne peut pas être imputée dans le cadre de la pseudo-fusion sur son compte Patrimoine de départ (compte 100).

Lors d'une pseudo-fusion par absorption, la Perte reportée sera additionnée, dans le chef de l'association ou fondation acquérante (« absorbante ») avec le Bénéfice reporté éventuel de l'association ou fondation acquérante (« absorbante »). Lors d'une pseudo-fusion par constitution d'une association ou fondation nouvelle, la Perte reportée de l'association ou fondation cédante (« absorbée ») sera additionnée dans le chef de la nouvelle association ou fondation avec le Bénéfice reporté éventuel d'une autre association ou fondation cédante (« absorbée »).

#### **G. Patrimoine de départ négatif**

14. Lorsque le Patrimoine de départ d'une association ou fondation concernée par une pseudo-fusion est négatif<sup>20</sup>, celui-ci sera additionné avec le Patrimoine de départ de l'autre entité et ne pourra pas être compensé avec le Résultat reporté, ni avec les Fonds affectés de cette autre entité.

#### **H. Provisions**

15. Il peut également advenir que les provisions formées par une entité n'aient plus d'objet et qu'elles doivent être reprises.

### **V. Illustrations**

16. Dans les exemples qui suivent, tant l'association ou fondation cédante (« absorbée ») que l'association ou fondation acquérante (« absorbante ») tiennent, avant la pseudo-fusion, une comptabilité conformément à l'arrêté royal du 19 décembre 2003.

Exemple 1 – Exemple de base

| <b>Association cédante (« absorbée »)</b>      |                     |                      |              |
|--|---------------------|----------------------|--------------|
| Actifs immobilisés                             | 6.000 <sup>21</sup> | Patrimoine de départ | 5.000        |
| Actifs circulants                              | 4.000               | Fonds affectés       | 3.500        |
|  |                     | Perte reportée       | -2.500       |
|  |                     | Provisions           | 1.000        |
|  |                     | Dettes               | 3.000        |
|  | <hr/> 10.000        |                      | <hr/> 10.000 |
| <b>Association acquérante (« absorbante »)</b> |                     |                      |              |
| Actifs immobilisés                             | 5.500 <sup>22</sup> | Patrimoine de départ | 8.000        |
| Actifs circulants                              | 9.500               | Fonds affectés       | 5.000        |
|  |                     | Dettes               | 2.000        |
|  | <hr/> 15.000        |                      | <hr/> 15.000 |

Après la pseudo-fusion, le bilan de l'association acquérante (« absorbante ») se présente comme suit:

| <b>Association cédante (« absorbante »)</b>  |              |                      |              |
|--|--------------|----------------------|--------------|
| Actifs immobilisés                           | 11.500       | Patrimoine de départ | 13.000       |
| (6.000 <sup>23</sup> + 5.500 <sup>24</sup> ) |              | Fonds affectés       | 8.500        |
| Actifs circulants                            | 13.500       | Perte reportée       | -2.500       |
|  |              | Provisions           | 1.000        |
|  |              | Dettes               | 5.000        |
|  | <hr/> 25.000 |                      | <hr/> 25.000 |

Exemple 2 – Addition d'une perte reportée et d'un bénéfice reporté (voir supra, n° 13)

| <b>Association cédante (« absorbée »)</b>      |                     |                      |              |
|--|---------------------|----------------------|--------------|
| Actifs immobilisés                             | 6.000 <sup>25</sup> | Patrimoine de départ | 5.000        |
| Actifs circulants                              | 4.000               | Fonds affectés       | 3.500        |
|  |                     | Perte reportée       | -2.500       |
|  |                     | Provisions           | 1.000        |
|  |                     | Dettes               | 3.000        |
|  | <hr/> 10.000        |                      | <hr/> 10.000 |
| <b>Association acquérante (« absorbante »)</b> |                     |                      |              |
| Actifs immobilisés                             | 5.500 <sup>26</sup> | Patrimoine de départ | 8.000        |
| Actifs circulants                              | 9.500               | Fonds affectés       | 2.000        |
|  |                     | Bénéfice reporté     | 3.000        |
|  |                     | Dettes               | 2.000        |
|  | <hr/> 15.000        |                      | <hr/> 15.000 |

Après la pseudo-fusion, le bilan de l'association acquérante (« absorbante ») se présente comme suit:

**Association acquérante (« absorbante »)**

|  |               |                      |               |
|--|---------------|----------------------|---------------|
| Actifs immobilisés<br>(6.000 <sup>27</sup> + 5.500 <sup>28</sup> ) | 11.500        | Patrimoine de départ | 13.000        |
| Actifs circulants  | 13.500        | Fonds affectés       | 5.500         |
|  |               | Bénéfice reporté     | 500           |
|  |               | Provisions           | 1.000         |
|  |               | Dettes               | 5.000         |
|  | <u>25.000</u> |                      | <u>25.000</u> |

Exemple 3 – Patrimoine de départ négatif devenant positif après la pseudo-fusion (voir supra, n° 14)

**Association cédante (« absorbée »)**

|                    |                     |                      |              |
|--------------------|---------------------|----------------------|--------------|
| Actifs immobilisés | 3.500 <sup>29</sup> | Patrimoine de départ | -2.000       |
| Actifs circulants  | 4.000               | Fonds affectés       | 3.500        |
|                    |                     | Bénéfice reporté     | 2.000        |
|                    |                     | Provisions           | 1.000        |
|                    |                     | Dettes               | 3.000        |
|                    | <u>7.500</u>        |                      | <u>7.500</u> |

**Association acquérante (« absorbante »)**

|                    |                     |                      |               |
|--------------------|---------------------|----------------------|---------------|
| Actifs immobilisés | 5.500 <sup>30</sup> | Patrimoine de départ | 8.000         |
| Actifs circulants  | 9.500               | Fonds affectés       | 2.000         |
|                    |                     | Bénéfice reporté     | 3.000         |
|                    |                     | Dettes               | 2.000         |
|                    | <u>15.000</u>       |                      | <u>15.000</u> |

Après la pseudo-fusion, le bilan de l'association acquérante (« absorbante ») se présente comme suit:

**Association acquérante (« absorbante »)**

|  |               |                      |               |
|--|---------------|----------------------|---------------|
| Actifs immobilisés<br>(3.500 <sup>31</sup> + 5.500 <sup>32</sup> ) | 9.000         | Patrimoine de départ | 6.000         |
| Actifs circulants  | 13.500        | Fonds affectés       | 5.500         |
|  |               | Bénéfice reporté     | 5.000         |
|  |               | Provisions           | 1.000         |
|  |               | Dettes               | 5.000         |
|  | <u>22.500</u> |                      | <u>22.500</u> |

Exemple 4 – Patrimoine de départ négatif demeurant négatif après pseudo-fusion (voir supra, n° 14)

**Association cédante (« absorbée »)**

|                    |                     |                      |             |
|--------------------|---------------------|----------------------|-------------|
| Actifs immobilisés | 3.500 <sup>33</sup> | Patrimoine de départ | -2.000      |
| Actifs circulants  | 4.000               | Fonds affectés       | 3.500       |
|                    |                     | Bénéfice reporté     | 2.000       |
|                    |                     | Provisions           | 1.000       |
|                    |                     | Dettes               | 3.000       |
|                    | <hr/> 7.500         |                      | <hr/> 7.500 |

**Association acquérante (« absorbante »)**

|                    |                     |                      |              |
|--------------------|---------------------|----------------------|--------------|
| Actifs immobilisés | 5.500 <sup>34</sup> | Patrimoine de départ | 1.000        |
| Actifs circulants  | 9.500               | Fonds affectés       | 9.000        |
|                    |                     | Bénéfice reporté     | 3.000        |
|                    |                     | Dettes               | 2.000        |
|                    | <hr/> 15.000        |                      | <hr/> 15.000 |

Après la pseudo-fusion, le bilan de l'association acquérante (« absorbante ») se présente comme suit:

**Association acquérante (« absorbante »)**

|  |              |                      |              |
|--|--------------|----------------------|--------------|
| Actifs immobilisés                           | 9.000        | Patrimoine de départ | -1.000       |
| (3.500 <sup>35</sup> + 5.500 <sup>36</sup> ) |              | Fonds affectés       | 12.500       |
| Actifs circulants                            | 13.500       | Bénéfice reporté     | 5.000        |
|  |              | Provisions           | 1.000        |
|  |              | Dettes               | 5.000        |
|  | <hr/> 22.500 |                      | <hr/> 22.500 |

- 1 Loi du 30 décembre 2009 portant des dispositions diverses en matière de justice (II), MB 15 janvier 2010.
- 2 Loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations, MB 1<sup>er</sup> juillet 1921.
- 3 Arrêté royal du 18 décembre 2012 modifiant l'arrêté royal du 19 décembre 2003 relatif aux obligations comptables et à la publicité des comptes annuels de certaines associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations, MB 31 janvier 2013.
- 4 Arrêté royal du 19 décembre 2003 relatif aux obligations comptables et à la publicité des comptes annuels de certaines associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations, MB 30 décembre 2003.
- 5 Rappelons notamment, à cet égard, que l'apport d'universalité (pseudo-fusion) n'entraîne pas automatiquement la dissolution de l'association ou fondation apporteuse (« absorbée »). Les membres de l'association apporteuse ne deviennent par ailleurs pas automatiquement membres de l'association « absorbante ».
- 6 Les paragraphes 3 à 8 de l'article 78 de l'AR C.Soc. ne sont, en revanche, pas d'application dans le cadre d'une opération visée à l'article 58 de la loi du 27 juin 1921. En effet, ces dispositions concernent le traitement comptable d'une fusion dans laquelle la société absorbante détient des actions de la société absorbée. Pareille fusion mère-fille ne peut pas se présenter en cas de pseudo-fusion entre des associations ou fondations dès lors que ces personnes morales n'émettent pas d'actions.
- 7 Visée par les articles 17, § 3, 53, § 3, ou 37, § 3, de la loi du 27 juin 1921.
- 8 Visée par les articles 17, § 5, 53, § 5, ou 37, § 5, de la loi du 27 juin 1921
- 9 Visée par les articles 17, § 2, 53, § 2, ou 37, § 2, de la loi du 27 juin 1921
- 10 Il peut être référé au cas d'une petite association ou fondation qui tient volontairement une comptabilité conformément aux règles de la comptabilité à partie double sans avoir pris à cet égard la décision visée par l'article 15 de l'arrêté royal du 26 juin 2003 (Avis CNC 2011/1 du 8 décembre 2010 Commentaire relatif à la possibilité pour les petites associations et fondations de se soumettre aux obligations comptables imposées aux grandes associations et fondations, Bulletin CNC, n°57, janvier 2011, pp. 27-30).
- 11 Voir article 37, § 2, de l'AR du 19 décembre 2003.
- 12 Voir article 37, § 3, de l'AR du 19 décembre 2003.
- 13 Critères prévus par les articles 17, § 3, 53, § 3, ou 37, § 3, de la loi du 27 juin 1921 (grandes associations ou fondations) ou critères prévus par les articles 17, § 5, 53, § 5, ou 37, § 5, de la loi du 27 juin 1921 (très grandes associations ou fondations).
- 14 Sauf dans le cas où la petite association « absorbée » a pris, conformément à l'article 15 de l'AR du 26 juin 2003, la décision de tenir sa comptabilité

et d'établir ses comptes annuels conformément aux règles prévues pour les grandes associations ou fondations, auquel cas on appliquera la continuité comptable comme dans le cas d'une pseudo-fusion entre deux grandes associations ou fondations.

- 15 Conformément à l'article 58, al. 2, de la loi du 27 juin 1921.
- 16 Conformément à l'article 19, § 2, 1°, de l'AR du 19 décembre 2003, le patrimoine de départ est le patrimoine de l'association ou de la fondation au premier jour du premier exercice comptable auquel s'appliquent les dispositions de l'AR du 19 décembre 2003.
- 17 Les moyens permanents correspondent aux dons, legs et subsides destinés exclusivement à soutenir durablement l'activité de l'association ou de la fondation.
- 18 Soulignons que les subsides reçus peuvent également dans certains cas être comptabilisés au titre d'Acomptes reçus sur commandes (notamment dans le cas d'octroi d'un fonds de recherche avec droit d'utilisation exclusif au profit de l'instance commanditaire, voir avis de la CNC 2011/17 - Traitement comptable de « fonds de recherche » dans les comptes annuels de grandes et très grandes associations et fondations, Bulletin CNC, n° 60, janvier 2012, pp. 37-41) ou de Produits à recevoir ou de Résultats à reporter (avis de la CNC 2011/13 Subsides des pouvoirs publics, Bulletin CNC, n° 58, juin 2011, pp. 30-42 et avis 2011/7 relatif aux fonds affectés, Bulletin CNC, n° 58, juin 2011, pp. 12-14).
- 19 Bulletin CNC, n°58, juin 2011, pp. 12-14.
- 20 Voir l'avis de la CNC NFP/4 - Bilan d'ouverture d'une association sans but lucratif présentant des fonds associatifs négatifs.
- 21 La valeur comptable des immobilisations se décompose comme suit : valeur d'acquisition de 8.000 et amortissements et réductions de valeur actés de 2.000.
- 22 La valeur comptable des immobilisations se décompose comme suit : valeur d'acquisition de 10.000 et amortissements et réductions de valeur actés de 4.500.
- 23 La valeur comptable des immobilisations se décompose comme suit : valeur d'acquisition de 8.000 et amortissements et réductions de valeur actés de 2.000.
- 24 La valeur comptable des immobilisations se décompose comme suit : valeur d'acquisition de 10.000 et amortissements et réductions de valeur actés de 4.500.
- 25 La valeur comptable des immobilisations se décompose comme suit : valeur d'acquisition de 8.000 et amortissements et réductions de valeur actés de 2.000.
- 26 La valeur comptable des immobilisations se décompose comme suit : valeur d'acquisition de 10.000 et amortissements et réductions de valeur actés de 4.500.
- 27 La valeur comptable des immobilisations se décompose comme suit : valeur d'acquisition de 8.000 et amortissements et réductions de valeur actés de 2.000.
- 28 La valeur comptable des immobilisations se décompose comme suit : valeur d'acquisition de 10.000 et amortissements et réductions de valeur actés de 4.500.
- 29 La valeur comptable des immobilisations se décompose comme suit : valeur d'acquisition de 7.000 et amortissements et réductions de valeur actés de 3.500.
- 30 La valeur comptable des immobilisations se décompose comme suit : valeur d'acquisition de 10.000 et amortissements et réductions de valeur actés de 4.500.
- 31 La valeur comptable des immobilisations se décompose comme suit : valeur d'acquisition de 7.000 et amortissements et réductions de valeur actés de 3.500.
- 32 La valeur comptable des immobilisations se décompose comme suit : valeur d'acquisition de 10.000 et amortissements et réductions de valeur actés de 4.500.
- 33 La valeur comptable des immobilisations se décompose comme suit : valeur d'acquisition de 7.000 et amortissements et réductions de valeur actés de 3.500.
- 34 La valeur comptable des immobilisations se décompose comme suit : valeur d'acquisition de 10.000 et amortissements et réductions de valeur actés de 4.500.
- 35 La valeur comptable des immobilisations se décompose comme suit : valeur d'acquisition de 7.000 et amortissements et réductions de valeur actés de 3.500.
- 36 La valeur comptable des immobilisations se décompose comme suit : valeur d'acquisition de 10.000 et amortissements et réductions de valeur actés de 4.500.