

COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2021/06 – Indisponibilité du patrimoine lors de la transformation d'une ASBL en une société coopérative agréée comme entreprise sociale

Avis du 3 mars 2021¹

I. Introduction

1. Dans le présent avis, la Commission clarifie le traitement comptable de l'actif net d'une ASBL transformée en société coopérative. Le législateur a prévu explicitement la possibilité pour une ASBL de se transformer en une société, en continuité juridique². Etant donné les risques d'abus en ce qui concerne l'affectation du patrimoine d'une ASBL, la transformation de celle-ci en une société est uniquement possible pour les sociétés coopératives agréées comme entreprise sociale.³ Il peut s'agir tant d'une SC agréée comme ES que d'une SCES agréée.⁴

II. Transformation d'une ASBL en une SCES agréée ou une SC agréée comme ES

2. La procédure de transformation d'une ASBL en une SC agréée comme ES ou une SCES agréée est régie aux articles 14:37 à 14:45 du Code des sociétés et des associations (ci-après : CSA).

3. Elle consiste notamment en l'établissement par l'organe d'administration d'un état résumant la situation active et passive de l'ASBL, à joindre au rapport justificatif de l'organe d'administration qui doit être annoncé dans l'ordre du jour de l'assemblée générale appelée à statuer sur la transformation. Cet état résumant la situation active et passive :

- doit dater de maximum trois mois⁵ ;
- évalue les avoirs et dettes⁶ à la juste valeur⁷ ;
- doit être accompagné du rapport du commissaire de l'ASBL, ou, lorsqu'il n'y a pas de commissaire, d'un réviseur d'entreprises ou de l'expert-comptable certifié désigné par l'organe d'administration, qui indique notamment s'il y a eu surestimation de l'actif net.

4. L'actif net de l'ASBL tel qu'il résulte de l'état résumant la situation active et passive, doit être identifié dans les comptes annuels de la SC et versé sur un compte de réserve indisponible. Lors d'une liquidation ultérieure, il est donné à l'éventuel solde bénéficiaire une affectation qui correspond le plus possible à son objet comme SC agréée comme entreprise sociale.⁸ En raison de son origine, cette réserve indisponible ne peut être rendue disponible par une décision de modification des statuts.⁹ L'indisponibilité de l'actif net décrite ci-dessus revient à bloquer le patrimoine. Le législateur souhaite ainsi que, dans le cas des ASBL qui deviennent des sociétés, le patrimoine accumulé du temps de l'ASBL ne soit pas distribué.

III. Traitement comptable

5. Comme décrit ci-dessus, les éléments d'actif et de passif de la personne morale sont évalués à la juste valeur à la suite de la transformation en société coopérative.

6. Ceci entraîne deux conséquences. D'une part, étant donné que la transformation se fait en continuité juridique, la valeur d'acquisition¹⁰ des avoirs/éléments d'actif ne change pas et doit donc apparaître dans la comptabilité de la personne morale. L'éventuelle plus-value latente comptabilisée doit être inscrite sur un sous-compte distinct de l'élément d'actif concerné¹¹. En outre, l'article 3:79 de l'arrêté royal du 29 avril 2019 portant exécution du Code des sociétés et des associations (ci-après : AR CSA) impose, concernant les immobilisations avec une durée d'utilisation limitée, l'obligation d'amortir de façon adéquate les plus-values non réalisées exprimées, résultant de la transformation d'une ASBL en une SCES agréée ou en une SC agréée comme ES.

7. Etant donné que le CSA prévoit explicitement qu'au moment de la transformation de l'ASBL, la juste valeur de l'actif net de l'ASBL ne peut faire l'objet d'un remboursement aux actionnaires ou d'une distribution, sous quelque forme que ce soit¹², la Commission estime que cette réserve indisponible ne peut être affectée à l'apurement comptable de pertes autres que celles découlant de la réalisation de l'actif net apporté.

IV. Exemple

8. Prenons l'exemple d'une ASBL¹³ qui possède, au moment de la transformation de celle-ci en SCES agréée, un immeuble depuis dix ans. La valeur d'acquisition de cet immeuble dans le chef de l'ASBL s'élève à 990.000 euros. Jusqu'au moment de la transformation, l'ASBL a comptabilisé 300.000 euros d'amortissements sur cet immeuble. La valeur comptable de l'immeuble s'élève donc à 690.000 euros au

moment de la transformation, alors que sa juste valeur s'élève à 1.200.000 euros. Au moment de la transformation, l'immeuble vaut donc 510.000 euros de plus que la valeur comptable exprimée. Ce montant de 510.000 euros est comptabilisé sur un sous-compte distinct de l'actif concerné. L'ASBL possède également des liquidités sur un compte en banque, à hauteur de 100.000 euros. Par souci de simplification, nous partons du principe que cette ASBL ne possède du reste aucun avoir ni dette, et qu'elle a constitué son patrimoine entièrement elle-même sans patrimoine de départ.

9. A la suite de la transformation de l'ASBL en SCES agréée, un montant de 1.300.000¹⁴ euros est inscrit sur un compte de réserve indisponible en application de l'article 14:42 du CSA.¹⁵

Bilan après transformation

Actif		Passif	
2210.0 Constructions : valeur d'acquisition	990.000	1311 Autres réserves indisponibles	1.300.000
2210.8 Constructions : plus-values latentes	510.000		
2210.9 Constructions : amortissements actés	(300.000)		
5500 Etablissements de crédit : compte courant	100.000		

La valeur d'acquisition et la plus-value latente, inscrite en supplément, des immeubles font ensuite l'objet d'un amortissement annuel, selon un plan comptable approprié.

1 Le présent avis a été élaboré après la publication pour consultation publique d'un projet d'avis le 4 janvier 2021 sur le site de la CNC.

2 Article 14:37, alinéa 2, CSA.

3 Exposé des motifs du projet de loi du 4 juin 2018 introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, Chambre, 54 K 3119/001, p. 331.

4 Article 8:5, CSA :
« § 1er Une société coopérative peut, être agréée en application de la loi du 20 juillet 1955 portant institution d'un Conseil national de la Coopération, de l'Entrepreneuriat social et de l'entreprise Agricole en tant qu'entreprise sociale si elle remplit les conditions suivantes:
1° elle a pour but principal, dans l'intérêt général, de générer un impact sociétal positif pour l'homme, l'environnement ou la société;
2° tout avantage patrimonial qu'elle distribue à ses actionnaires, sous quelque forme que ce soit, ne peut, à peine de nullité, excéder le taux d'intérêt fixé par le Roi en exécution de la loi du 20 juillet 1955 portant institution d'un Conseil national de la Coopération, de l'Entrepreneuriat social et de l'entreprise Agricole, appliqué au montant réellement versé par les actionnaires sur les actions;
3° lors de la liquidation, il est donné au patrimoine subsistant après apurement du passif et remboursement de l'apport versé par les actionnaires et non encore remboursé, à peine de nullité, une affectation qui correspond le plus possible à son objet comme entreprise sociale agréée.
Le Roi fixe les conditions d'un agrément comme entreprise sociale.
Ses statuts mentionnent ces conditions.
Une société coopérative dont le but principal ne consiste pas à procurer à ses actionnaires un avantage économique ou social, pour la satisfaction de leurs besoins professionnels ou privés, mais qui est agréée en tant qu'entreprise sociale visée au paragraphe 1er, ajoute à la dénomination de sa forme légale les termes "agréée comme entreprise sociale" et est désignée en abrégé "SC agréée comme ES".
§ 2. Une société coopérative dont le but principal ne consiste pas à procurer à ses actionnaires un avantage économique ou social, pour la satisfaction de leurs besoins professionnels ou privés, et qui est tant une société coopérative agréée visée à l'article 8:4 qu'une société agréée en tant qu'entreprise sociale visée au paragraphe 1er, ajoute à la dénomination de sa forme légale les termes "agréée" et "entreprise sociale" et est désignée en abrégé "SCES agréée". »

5 Article 14:38, alinéa 2, 2°, CSA.

6 Bien que l'article 14:38, alinéa 2, 2° du CSA emploie les termes plus spécifiques « actifs et passifs », la Commission utilise les termes « avoirs et dettes » afin qu'il soit clair que les ASBL qui ne sont pas tenues de tenir une comptabilité en partie double peuvent également être transformées en SC agréée comme ES ou en SCES agréée.

7 Ceci implique que les actifs qui ne peuvent en principe pas être réévalués (p. ex. les placements de trésorerie) seront, à la suite de la transformation, également évalués à leur juste valeur lorsqu'ils excèdent la valeur comptable initiale.

8 Article 14:43, alinéa 2 CSA.

9 Rapport au Roi précédant l'AR CSA du 29 avril 2019, MB 30 avril 2019, éd. 2, p. 42255.

10 En ce qui concerne la transformation d'une ASBL tenant une comptabilité simplifiée, la Commission fait remarquer que les avoirs sont évalués à la somme de la valeur des contreparties et dépenses affectées à l'acquisition de l'élément d'actif (article 3:178, AR CSA) (voir également l'avis CNC 2020/05 – Associations et fondations - Comptabilité simplifiée - Règles d'évaluation).

11 Une vérification notamment de l'exigence de rentabilité contenue à l'article 3:35, § 1er, alinéa 1er de l'AR CSA n'est pas nécessaire, compte tenu de l'énoncé de l'article 14:42 du CSA.

12 Article 14:43, alinéa 1er, CSA.

13 Tenant une comptabilité en partie double.

14 La somme de la juste valeur de l'immeuble (1.200.000 euros) et des liquidités sur le compte en banque (100.000 euros).

15 Si l'ASBL tient une comptabilité simplifiée, sa transformation en une SCES agréée donnera lieu à la reprise du bâtiment dans l'annexe du modèle simplifié des comptes annuels, dans le Schéma minimum normalisé de l'état du patrimoine, parmi les Avoirs, Immeubles à concurrence de 1.200.000 euros. Les valeurs disponibles seront reprises parmi les Valeurs disponibles à concurrence de 100.000 euros. Parmi les Engagements, Autres engagements, il sera mentionné que le montant de 1.300.000 euros ne peut pas faire l'objet, sous quelque forme que ce soit, d'un remboursement ou d'une distribution.

