

## COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

### Avis CNC 2022/13 – Traitement comptable des fusions d'associations et de fondations

Avis du 11 mai 2022<sup>1</sup>

- I. Introduction
- II. Réglementation instaurée par le Code des sociétés et des associations
  - A. Définition
  - B. Champ d'application
  - C. Droit comptable : application du principe de continuité
    - 1. Principe
    - 2. Date d'effet comptable
    - 3. Fusion entre une association (ou fondation) tenant une comptabilité simplifiée et une association (ou fondation) tenant une comptabilité en partie double
    - 4. Application des règles d'évaluation de l'association ou fondation bénéficiaire aux actifs et passifs transférés
    - 5. Transfert des fonds de l'association ou fondation
  - D. Patrimoine de départ négatif
  - E. Perte reportée

#### I. Introduction

1. Lors de l'adoption du Code des sociétés et des associations (ci-après : CSA), le législateur a organisé une procédure de fusion et de scission propre aux associations sans but lucratif (ASBL), aux associations internationales sans but lucratif (AISBL) et aux fondations.
2. Cette nouvelle réglementation, étroitement inspirée de celle applicable aux sociétés dotées de la personnalité juridique, offre une alternative aux opérations qualifiées par la Commission des normes comptables de « pseudo-fusions » dans ses avis 2013/1 – Traitement comptable des (pseudo-)fusions d'associations et de fondations et 2015/3 – Obligation d'établissement et de publication des comptes annuels par l'association apporteuse dans le cadre d'une pseudo-fusion.<sup>2</sup>
3. Bien que le livre 13 du CSA traite conjointement des fusions et des scissions, le présent avis se limitera aux premières citées. Les scissions d'associations et de fondations feront, quant à elles, l'objet d'un avis distinct.
4. En outre, seules les fusions entre personnes morales soumises au droit belge seront abordées (la possibilité de réaliser des fusions transfrontalières n'étant pas prévue par la loi).

#### II. Réglementation instaurée par le Code des sociétés et des associations

##### A. Définition

5. Depuis la réunion au sein du CSA des dispositions relatives aux sociétés et aux associations et fondations<sup>3</sup>, les ASBL, AISBL et fondations ont la possibilité de se réorganiser par le biais d'une fusion. Cette dernière se caractérise par la dissolution sans liquidation d'une personne morale (ci-après : la personne morale dissoute) en vue d'apporter l'intégralité de son patrimoine à une personne morale poursuivant son but désintéressé (ci-après : la personne morale bénéficiaire)<sup>4</sup>. Lorsque les conditions prévues au Titre 1<sup>er</sup> du Livre 13 du CSA sont respectées, la fusion produira les effets suivants<sup>5</sup> :

1° l'ensemble du patrimoine actif et passif de la personne morale dissoute est transféré à la personne morale bénéficiaire<sup>6</sup> ;

2° la personne morale dissoute cesse d'exister de plein droit; toutefois elle est réputée exister durant le délai de six mois prévu par l'article 2:143, § 4 du CSA et, si une action en nullité est intentée, pendant la durée de l'instance jusqu'au moment où il sera statué sur cette action en nullité par une décision coulée en force de chose jugée;

3° les membres de l'association dissoute perdent leur qualité à moins que le projet d'opération ne prévoie qu'ils deviennent membres de plein droit de l'ASBL ou de l'AISBL bénéficiaire.

6. Dans le cadre d'une opération de fusion répondant à la définition donnée ci-avant, l'apport de l'intégralité du patrimoine est nécessairement effectué à titre gratuit : il n'y a pas de rémunération en droits sociaux –ces derniers n'existant pas dans les associations et

fondations – ni en argent. Il est néanmoins possible de prévoir que les membres de la personne morale dissoute puissent devenir membres de la personne morale bénéficiaire.

7. Tout comme pour les fusions de sociétés dotées de la personnalité juridique traitées au livre 12 du CSA, le transfert intégral de patrimoine a lieu dans le cadre d'une dissolution sans liquidation à une autre association ou fondation, ce qui constitue une dérogation aux règles ordinaires de la dissolution des associations et des fondations énoncées au livre 2, titre 8, chapitre 2 du CSA. Il s'agit de la différence majeure entre le régime de pseudo-fusion appliqué antérieurement et le nouveau régime de fusion instauré par le CSA<sup>7</sup>.

## **B. Champ d'application**

8. La réglementation relative aux restructurations d'associations et de fondations vise les opérations effectuées par des ASBL, AISBL et fondations. S'agissant de la personne morale bénéficiaire, il existe un certain nombre de restrictions liées à la forme de l'apporteuse.

Une ASBL ou AISBL peut non seulement être dissoute et apporter son patrimoine à une autre ASBL ou AISBL mais aussi à une fondation, une université ou une personne morale de droit public appelée à poursuivre son but désintéressé ou un but le plus proche possible de celui-ci<sup>8</sup>. Dans cette hypothèse, le spectre des bénéficiaires est donc assez large.

En revanche, le patrimoine d'une fondation privée ne pourra être apporté qu'à une autre fondation privée ou à une autre fondation d'utilité publique, à une université ou à une personne morale de droit public aux fins de créer en son sein un fonds non personnalisé destiné à poursuivre son but désintéressé<sup>9</sup>.

Une fondation d'utilité publique ne pourra, quant à elle, procéder à une fusion qu'au profit d'une autre fondation d'utilité publique ou d'une université ou d'une personne morale de droit public aux fins de créer en son sein un fonds non personnalisé destiné à poursuivre son but désintéressé<sup>10</sup>.

## **C. Droit comptable : application du principe de continuité**

### **1. Principe**

9. Les fusions d'associations (internationales) et de fondations sont effectuées en continuité comptable. Le texte de l'article 3:56 de l'arrêté royal portant exécution de Code des sociétés et des associations (ci-après : AR CSA) qui s'applique indistinctement aux sociétés, aux associations et aux fondations prévoit en effet que :

[...] les différents éléments de l'actif et du passif de la société, de l'ASBL, de l'AISBL ou de la fondation absorbée, y compris les différents éléments de ses capitaux propres, amortissements, réductions de valeur et provisions constituées, droits et engagements ainsi que produits et charges de l'exercice sont, sans préjudice de l'article 3:77 en ce qui concerne les sociétés, transférés dans la comptabilité de la société, de l'ASBL, de l'AISBL ou de la fondation absorbante à la valeur pour laquelle ils ont été enregistrés dans les comptes de la société, de l'ASBL, de l'AISBL ou de la fondation absorbée à la date à partir de laquelle les opérations de la société, de l'ASBL, de l'AISBL ou de la fondation absorbée sont considérées avoir été effectuées, d'un point de vue comptable, pour le compte de la société, de l'ASBL, de l'AISBL ou de la fondation absorbante.

10. Il va sans dire que le transfert des différents éléments de capitaux propres doit être réalisé avec la prudence requise. La notion de capitaux propres étant inconnue pour ces entités dans la version en langue française du schéma des comptes annuels, il conviendrait de spécifier que ce sont les éléments du fonds social qui sont transférés en continuité comptable dans le contexte d'une fusion d'associations ou de fondations et de réserver la notion de capitaux propres aux fusions de sociétés. Une correction du schéma des comptes annuels pour les associations et fondations en ce sens sera proposée au Gouvernement par la Commission.

11. A cet égard, la Commission rappelle que le fonds social des associations et des fondations tenant une comptabilité en partie double se compose des éléments suivants : le fonds de l'association ou de la fondation, lui-même composé du patrimoine de départ et des moyens permanents, les plus-values de réévaluation, les fonds affectés et les autres réserves, le résultat reporté, les subsides en capital. Dans le cadre d'une fusion, ce transfert a d'ailleurs plus de sens que lors d'un apport d'universalité à titre gratuit.

12. Concrètement, il y aura une addition des postes figurant au bilan et au compte de résultat des associations ou fondations concernées lorsque ces dernières tiennent une comptabilité en partie double. De plus, les créances et dettes réciproques des deux entités s'éteindront par confusion.<sup>11</sup>

13. Le principe de continuité comptable s'applique lorsque l'opération répond à la définition prévue par l'article 13:1 du CSA<sup>12</sup>. Comme précisé supra, les fusions d'associations et de fondations constituent un simple transfert universel du patrimoine de la part de l'association ou fondation dissoute sans contrepartie comparable à celle attribuée aux actionnaires de la société absorbante dans le cas d'une fusion de sociétés. Le respect de leur définition est dès lors sujet à des conditions moins rigoureuses.

14. Le principe de continuité comptable peut être illustré à l'aide de l'exemple suivant :

#### Exemple 1 – Exemple de base

Sauf indication contraire, on suppose que, dans cet exemple ainsi que dans ceux qui suivent, les personnes morales participant à la fusion tiennent une comptabilité en partie double.

Une personne morale à dissoudre, A, apporte son patrimoine dans le cadre d'une fusion à une personne morale B.  
Les bilans des personnes morales participantes avant fusion sont donnés ci-après<sup>13</sup> :

<b>A</b>			
Actifs immobilisés	6.000 <sup>14</sup>	Fonds de l'association ou de la fondation	
Actifs circulants	4.000	Patrimoine de départ	5.000
		Fonds affectés	3.500
		Perte reportée	-2.500
		Provisions	1.000
		Dettes	3.000
	10.000		10.000
<b>B</b>			
Actifs immobilisés	5.500 <sup>15</sup>	Fonds de l'association ou de la fondation	
Actifs circulants	9.500	Patrimoine de départ	8.000
		Fonds affectés	5.000
		Dettes	2.000
	15.000		15.000

A l'issue de la fusion, le bilan de la personne morale bénéficiaire (B) se présente comme suit:

<b>B (+A)</b>			
Actifs immobilisés	11.500	Fonds de l'association ou de la fondation	
Actifs circulants	13.500	Patrimoine de départ	13.000
		Fonds affectés	8.500
		Perte reportée	-2.500
		Provisions	1.000
		Dettes	5.000
	25.000		25.000

## 2. Date d'effet comptable

15. L'article 13:3, § 1<sup>er</sup>, alinéa 2 du CSA relatif au projet d'opération précise qu'en cas de fusion, ce dernier doit contenir « les motifs de cette opération ainsi que l'ensemble de ses modalités ». Contrairement à ce que prévoit le CSA pour les projets de fusions rédigés à l'occasion d'une fusion de sociétés, il n'est pas requis que le projet d'opération mentionne la date d'effet comptable de la fusion d'associations ou de fondations. Les travaux préparatoires se bornent à indiquer que « parmi les modalités de l'opération, le projet pourrait notamment indiquer la date à partir de laquelle les opérations de la personne morale dissoute sont considérées du point de vue comptable comme accomplies pour le compte de la ou des personnes morales bénéficiaires de l'apport (...)»<sup>16</sup>.

La date d'effet comptable est en effet fondamentale pour l'application du principe de continuité puisqu'elle permet de déterminer la valeur à laquelle les éléments composant le patrimoine de l'association ou de la fondation dissoute sont transférés ainsi que le moment à partir duquel les opérations effectuées par cette dernière doivent figurer dans les comptes de l'association ou de la fondation bénéficiaire.

La Commission souhaite également faire remarquer que l'opération de pseudo-fusion, maintenue par le CSA sous le nom d'apport à titre gratuit d'universalité<sup>17</sup>, qui prévoit la possibilité de soumettre la cession à titre gratuit à la procédure d'apport d'universalité, rend obligatoire la mention de la date d'effet comptable de l'opération. Le CSA prévoit d'ailleurs que ladite date ne peut être antérieure au premier jour qui suit la clôture de l'exercice social dont les comptes annuels des sociétés concernées par l'opération ont déjà été approuvés<sup>18</sup>. La Commission estime qu'il convient de mentionner la date d'effet comptable de la fusion dans le projet d'opération en cas de fusion d'associations ou de fondations.

16. Afin de remédier aux lacunes du texte actuel, la Commission fera une proposition au Gouvernement visant, d'une part, à rendre obligatoire la mention de la date d'effet comptable dans le projet d'opération et, d'autre part, à limiter la rétroactivité comptable de l'opération de la même manière que pour les restructurations de sociétés.

### 3. Fusion entre une association (ou fondation) tenant une comptabilité simplifiée et une association (ou fondation) tenant une comptabilité en partie double

17. Il se peut qu'une fusion soit réalisée entre, d'une part, une association ou fondation qui tient une comptabilité simplifiée (art. III.85, § 2 CDE) et qui établit ses comptes annuels selon un schéma simplifié et, d'autre part, une association ou fondation qui tient une comptabilité en partie double (art. III.84 CDE) et établit ses comptes annuels selon un schéma autre que le schéma simplifié<sup>19</sup>.

En vertu du principe de continuité comptable, les actifs et passifs transférés seront repris dans les comptes de l'association ou de la fondation bénéficiaire à la valeur pour laquelle ils figuraient dans la comptabilité de l'association ou de la fondation dissoute<sup>20</sup>.

18. Dans le cas où une association ou fondation tenant une comptabilité simplifiée est absorbée par une association ou fondation tenant une comptabilité en partie double, l'application du principe de continuité entraîne certaines difficultés s'agissant du transfert du fonds social. En effet, le schéma des comptes annuels prévu à l'annexe 8 de l'AR CSA requiert un état des dépenses et des recettes ainsi que, parmi les annexes, un état du patrimoine (comprenant un inventaire des avoirs et des dettes) sans exiger aucune information concernant le fonds social et sa composition<sup>21</sup>. Par application des règles de la comptabilité en partie double, le fonds social de l'association ou de la fondation bénéficiaire devra être augmenté à concurrence de cette différence entre les avoirs et les dettes de l'association ou de la fondation dissoute figurant dans l'état du patrimoine de cette dernière. L'affectation du fonds social entre les différents comptes prévus par le plan comptable minimum normalisé (PCMN) dépendra de la possibilité pour l'organe d'administration de retracer l'origine des éléments du fonds social. Dans l'affirmative, les différents éléments du fonds social pourront être affectés aux comptes correspondants (fonds de l'association ou de la fondation<sup>22</sup>, plus-values de réévaluation, fonds affectés et autres réserves, résultat reporté, subsides en capital). Dans la négative, il semblerait logique d'affecter l'intégralité des éléments du fonds social aux fonds de l'association en l'absence d'élément justifiant une autre affectation<sup>23</sup>. Il appartiendra dans ce cadre à l'organe d'administration de se prononcer au regard du principe d'image fidèle. En toute hypothèse, il reste possible pour l'assemblée générale de réallouer certains éléments au sein du fonds social<sup>24</sup>.

Dans l'hypothèse où une association ou fondation tenant une comptabilité simplifiée absorbe une association ou fondation qui dépasse plus d'un des critères visés aux articles 3:47, § 2 et 3:51, § 2 du CSA, l'association ou fondation bénéficiaire dépassera généralement, elle aussi, ces critères et ne pourra plus tenir de comptabilité simplifiée. Il reviendra alors à l'organe d'administration d'examiner l'impact potentiel de l'article 3:175, §2 et 3, de l'AR CSA concernant le bilan d'ouverture du premier exercice.

### 4. Application des règles d'évaluation de l'association ou fondation bénéficiaire aux actifs et passifs transférés

19. Nonobstant l'application du principe de continuité, l'opération peut donner lieu à une adaptation de la valeur de certains éléments du patrimoine de l'association ou de la fondation dissoute. Ceci découle de leur reprise dans les comptes de l'association ou de la fondation bénéficiaire (au niveau de la durée d'amortissement, des réductions de valeur, des méthodes d'évaluation, etc.). Il reviendra à l'organe d'administration de cette dernière de déterminer dans quelle mesure de telles corrections sont nécessaires au regard de la législation comptable et des règles d'évaluation qui deviennent applicables à ces éléments de patrimoine.

Les éventuelles écritures à passer sur cette base le seront postérieurement à la comptabilisation de la fusion en application du principe de continuité comptable.

A titre d'exemple, conformément à l'article 3:159 de l'AR CSA, une association ou fondation peut décider de ne pas amortir les 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 qui a fait usage de cette faculté transfère l'intégralité de son patrimoine à une autre association ou fondation dans le cadre d'une fusion, l'association ou fondation bénéficiaire ne pourra continuer de maintenir cette règle d'évaluation que dans la mesure où il est également satisfait, dans son chef, à la condition prévue par l'article 3:159 de l'AR CSA. S'il n'est pas question d'une fonctionnalité constante dans le chef de l'association ou fondation bénéficiaire, cette dernière actera sur la valeur d'acquisition initiale de cet actif des amortissements complémentaires ou non récurrents ou une plus-value de réévaluation si les conditions de comptabilisation d'une telle plus-value sont réunies<sup>25</sup>.

En principe, l'établissement de l'état actif et passif visé à l'article 13 :3, § 1<sup>er</sup>, alinéa 3, du CSA doit se faire sur base des règles d'évaluation de l'association ou fondation absorbée. Toutefois, en vue d'améliorer la qualité de l'information financière ainsi fournie aux parties concernées, la Commission recommande aux associations et aux fondations dissoutes qui tiennent une comptabilité simplifiée de suivre, pour l'établissement de cet état actif et passif les mêmes règles d'évaluation que l'association ou fondation absorbante.

### 5. Transfert des fonds de l'association ou fondation

20. En application du principe de continuité comptable, le Patrimoine de départ de l'association ou de la fondation dissoute (repris en compte 100)<sup>26</sup> sera en règle générale repris comme tel par l'association ou par la fondation bénéficiaire.

21. Cependant, il arrive que certains dons et legs ou subsides figurant parmi les Moyens permanents de l'association ou fondation dissoute (inscrits au compte 101)<sup>27</sup> soient assortis de conditions particulières de la part du donateur, du testateur ou du pouvoir subsidiant. Lorsque ces conditions ne sont plus réunies dans le chef de l'association ou de la fondation bénéficiaire, cette dernière devra comptabiliser une provision ou une dette de remboursement du don, du legs ou du subside concerné. Il en va de même pour les dons, legs ou subsides dont le transfert est sanctionné par un droit de reprise de la part du donateur, du testateur ou du pouvoir subsidiant.

22. Concernant les Fonds affectés (comptes 130 à 132) transférés dans le cadre de la fusion, rappelons qu'il s'agit, dans le chef de l'association

ou de la fondation dissoute, de fonds affectés sur décision de l'assemblée générale de l'association ou de l'organe d'administration de la fondation<sup>28</sup>. Après la fusion, il conviendra de vérifier la cohérence de la situation nouvelle, dans le chef de l'association ou de la fondation bénéficiaire, avec cette décision d'affectation initiale. Il est en effet possible que par suite de la fusion, certains fonds affectés n'aient plus d'objet. Dans ce cas, ils pourront être transférés directement en réserves (compte 139 Autres fonds affectés et autres réserves).

#### D. Patrimoine de départ négatif

23. Lorsque le Patrimoine de départ de l'association ou de la fondation dissoute ou de l'association ou de la fondation bénéficiaire est négatif, il pourra être additionné avec le Patrimoine de départ de l'autre entité. De même, il pourra éventuellement être compensé avec le Résultat reporté.<sup>29</sup>

24. De l'avis de la Commission, une compensation devrait pouvoir avoir lieu avec les Fonds affectés de cette autre entité<sup>30</sup> si l'assemblée générale qui se prononce sur la fusion le décide<sup>31</sup>.

##### Exemple 2 – Patrimoine de départ négatif devenant positif après la fusion

Le patrimoine de départ de l'association à dissoudre, A, est négatif. Elle ne dispose pas de bénéfice pour l'exercice en cours ni pour les exercices précédents. Elle apporte son patrimoine à l'association B. Cette dernière dispose d'un patrimoine de départ de 8.000, ce qui est suffisant pour compenser le patrimoine de départ négatif de l'association dissoute A.

A			
Actifs immobilisés	3.500 <sup>32</sup>	Fonds de l'association ou de la fondation	
Actifs circulants	2.000	Patrimoine de départ	-2.000
		Fonds affectés	3.500
		Bénéfice reporté	0
		Provisions	1.000
		Dettes	3.000
	5.500		5.500
B			
Actifs immobilisés	5.500 <sup>33</sup>	Fonds de l'association ou de la fondation	
Actifs circulants	7.500	Patrimoine de départ	8.000
		Fonds affectés	2.000
		Bénéfice reporté	1.000
		Dettes	2.000
	13.000		13.000

A l'issue de l'opération, le bilan de l'association bénéficiaire B se présente comme suit:

B (+A)			
Actifs immobilisés	9.000	Fonds de l'association ou de la fondation	
Actifs circulants	9.500	Patrimoine de départ	6.000
		Fonds affectés	5.500
		Bénéfice reporté	1.000
		Provisions	1.000
		Dettes	5.000
	18.500		18.500

##### Exemple 3 – Patrimoine de départ négatif demeurant négatif après la fusion

Le patrimoine de départ de l'association à dissoudre A est négatif. L'association ne dispose pas de bénéfice reporté. L'association A apporte son patrimoine à une autre association, B. Le patrimoine de cette dernière n'est pas suffisant pour compenser totalement le patrimoine de départ négatif de A. Le patrimoine de B devient dès lors négatif. Il peut alors être compensé avec le bénéfice reporté de B :

<b>A</b>			
Actifs immobilisés	3.500 <sup>34</sup>	Fonds de l'association ou de la fondation	
Actifs circulants	2.000	Patrimoine de départ	-2.000
		Fonds affectés	3.500
		Provisions	1.000
		Dettes	3.000
	<u>5.500</u>		<u>5.500</u>

<b>B</b>			
Actifs immobilisés	5.500 <sup>35</sup>	Fonds de l'association ou de la fondation	
Actifs circulants	9.500	Patrimoine de départ	1.000
		Fonds affectés	9.000
		Bénéfice reporté	3.000
		Dettes	2.000
	<u>15.000</u>		<u>15.000</u>

A l'issue de l'opération, le bilan de l'association bénéficiaire B se présente comme suit:

<b>B (+A)</b>			
Actifs immobilisés	9.000	Fonds de l'association ou de la fondation	
Actifs circulants	11.500	Patrimoine de départ	-1.000
		Fonds affectés	12.500
		Bénéfice reporté	3.000
		Provisions	1.000
		Dettes	5.000
	<u>20.500</u>		<u>20.500</u>

Depuis l'entrée en vigueur du CSA, il est permis de compenser<sup>36</sup> les fonds associatifs négatifs avec le bénéfice reporté moyennant les écritures suivantes :

14	Résultat reporté	1.000	
	à 790 Résultat positif de l'exercice antérieur reporté		1.000
69X	Transfert au patrimoine de départ	1.000	
	à 10 Fonds de l'association : patrimoine de départ		1.000

<b>B (+A)</b>			
Actifs immobilisés	9.000	Fonds de l'association ou de la fondation	
Actifs circulants	11.500	Patrimoine de départ	0
		Fonds affectés	12.500
		Bénéfice reporté	2.000
		Provisions	1.000
		Dettes	5.000
	<u>20.500</u>		<u>20.500</u>

## E. Perte reportée

25. Lorsque le bilan avant fusion de l'association ou fondation dissoute fait état d'une perte reportée (compte 14(1) – Perte reportée), celle-ci ne peut pas être imputée dans le cadre de la fusion sur le patrimoine de départ (compte 100 – Patrimoine de départ). Lors d'une fusion par

absorption, la Perte reportée de l'association ou fondation dissoute sera additionnée dans le chef de l'association ou de la fondation bénéficiaire au Bénéfice reporté éventuel de cette dernière. Lors d'une fusion par constitution d'une association ou fondation nouvelle, la Perte reportée de l'association ou de la fondation dissoute sera additionnée dans le chef de la nouvelle association ou fondation au Bénéfice reporté éventuel d'une autre association ou fondation dissoute.

#### Exemple 4 – Addition d'une perte reportée et d'un bénéfice reporté

Le bilan de l'association A fait mention d'une perte reportée de 2.500. Cette association apporte l'intégralité de son patrimoine à une association B qui dispose d'un bénéfice reporté de 500. Ce dernier est insuffisant pour compenser la totalité des pertes de l'association A. Le solde des pertes ne peut toutefois être épongé par le patrimoine de départ.

<b>A</b>			
Actifs immobilisés	6.000 <sup>37</sup>	Fonds de l'association ou de la fondation	
Actifs circulants	4.000	Patrimoine de départ	5.000
		Fonds affectés	3.500
		Perte reportée	-2.500
		Provisions	1.000
		Dettes	3.000
	10.000		10.000
<b>B</b>			
Actifs immobilisés	5.500 <sup>38</sup>	Fonds de l'association ou de la fondation	
Actifs circulants	9.000	Patrimoine de départ	8.000
		Fonds affectés	2.000
		Bénéfice reporté	500
		Dettes	4.000
	14.500		14.500

A l'issue de l'opération, le bilan de l'association bénéficiaire se présente comme suit:

<b>B (+A)</b>			
Actifs immobilisés	11.500	Fonds de l'association ou de la fondation	
Actifs circulants	13.000	Patrimoine de départ	13.000
		Fonds affectés	5.500
		Perte reportée	-2.000
		Provisions	1.000
		Dettes	7.000
	24.500		24.500

1 Le présent avis a été élaboré après la publication pour consultation publique d'un projet d'avis le 22 février 2022 sur le site de la CNC.

2 Dans le CSA, la pseudo-fusion est visée par l'opération d'apport à titre gratuit d'universalité (art. 13:10, CSA).

3 Il s'agit des associations et des fondations qui figuraient dans la loi du 27 juin 1921. Ceci exclut les associations de fait.

4 Art. 13:1, § 1<sup>er</sup>, CSA.

5 Art. 13:1, § 2, CSA.

6 Cette règle connaît toutefois quelques exceptions (infra points 21 et 22).

7 Selon les travaux préparatoires, la complexification des règles régissant la liquidation dans le CSA a d'ailleurs contribué à l'instauration d'une réglementation des fusions et scissions d'associations et de fondations (Doc. Parl., Chambre, s.o., 2017-2018, n° 54-3119/001, p. 321).

8 Art. 13:2, § 1<sup>er</sup>, CSA.

9 Art. 13:2, § 2, alinéa 1<sup>er</sup>, CSA.

10 Art. 13:2, § 2, alinéa 2, CSA.

11 La question des éventuelles reprises de réductions de valeur sur créances sera traitée dans un avis ultérieur.

- 12 Voir l'art. 3:56 AR CSA (supra n°9).
- 13 Les bilans schématiques utilisés ci-après ne respectent pas forcément le modèle BNB. A titre d'exemple, la Commission souligne que ledit modèle ne distingue plus le patrimoine de départ des moyens permanents au sein des fonds de l'association. Ce choix se justifie par le fait que les bilans schématiques utilisés permettent d'illustrer le principe de compensation visé à l'art. 3:171, § 2, I, AR CSA.
- 14 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.
- 15 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.
- 16 Doc. Parl., Chambre, s.o., 2017-2018, n° 54-3119/001, p. 322.
- 17 Art. 13:10, CSA.
- 18 La lecture conjointe des articles 12:1, § 1, alinéa 2 et 13:10 du CSA implique que l'article 12:103 du CSA s'applique aux apports à titre gratuit d'universalité ou de branche d'activité effectués par une association ou fondation. Par conséquent, il convient de suivre la procédure décrite à l'article 12:93 du CSA et donc de mentionner, conformément au § 2, 3° de ce même article, 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. Cette date ne peut pas remonter avant le premier jour qui suit la clôture de l'exercice social dont les comptes annuels des personnes morales concernées par l'opération ont déjà été approuvés.
- 19 Schéma complet, abrégé ou micro.
- 20 Voir l'article 3:56, AR CSA.
- 21 Voir supra n°11.
- 22 A cet égard, la Commission rappelle les Fonds de l'association ou de la fondation doivent être ventilés entre d'une part le patrimoine de départ, c'est-à-dire le patrimoine de l'association ou de la fondation au premier jour du premier exercice comptable auquel s'appliquent les dispositions de l'AR CSA et d'autre part les moyens permanents, à savoir les dons, legs et subsides destinés exclusivement à soutenir durablement l'activité de l'association ou de la fondation. Les moyens permanents peuvent être retrouvés parmi les recettes de l'association ou de la fondation dissoute (voir l'annexe 8 de l'AR CSA).
- 23 Pour la ventilation proposée à la note précédente, il semble pertinent de considérer que le fonds social de l'association ou de la fondation dissoute doit venir en augmentation du patrimoine de départ.
- 24 Voir infra point 25.
- 25 Voir l'art. 3:35, AR CSA.
- 26 Conformément à l'article 3:171, § 2, I., alinéa 1<sup>er</sup>, AR CSA, 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 CSA.
- 27 La Commission rappelle que les subsides reçus peuvent dans certains cas être comptabilisés au titre d'Acomptes reçus sur commandes (notamment lors de d'octroi d'un fonds de recherche avec droit d'utilisation exclusif au profit de l'instance commanditaire, voir avis CNC 2011/17 — Traitement comptable de « fonds de recherche » dans les comptes annuels de grandes et très grandes associations et fondations) ou de Produits à recevoir ou de Résultats à reporter (avis CNC 2011/13 — Subsides des pouvoirs publics et 2011/7 — Fonds affectés).
- 28 Voir avis CNC 2011/7 — Fonds affectés.
- 29 Art. 3:171, § 2, I, AR CSA.
- 30 Voir l'avis CNC 2021/15 – Associations et fondations : compensation des fonds négatifs.
- 31 La Commission rappelle à cet égard que l'allocation de fonds aux fonds affectés est une décision par laquelle l'assemblée générale décide quelles ressources financières doivent être affectées à quels objectifs stratégiques. Dans le cas d'une fusion, il n'est pas possible d'ignorer les décisions prises précédemment par l'assemblée générale. Par conséquent, la compensation comptable avec des fonds affectés n'est possible que si elle est précédée d'une nouvelle décision de l'assemblée générale (sur proposition de l'organe d'administration).
- 32 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.
- 33 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.
- 34 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.
- 35 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.
- 36 Article 3:171, § 2, I, AR CSA et avis CNC 2021/15 – Associations et fondations : compensation des fonds négatifs.
- 37 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.
- 38 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.