

COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2024/01 – Indisponibilité du patrimoine lors de la transformation d'une ASBL en une société coopérative agréée comme entreprise sociale

Avis du 8 novembre 2023¹

I. Introduction

1. Dans le présent avis, la Commission clarifie le traitement comptable de l'actif net d'une association sans but lucratif (ci-après : 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 si elle revêt la forme d'une société coopérative agréée comme entreprise sociale.³ Il peut s'agir tant d'une SC agréée comme ES que d'une SCES agréée.⁴ Le présent projet d'avis remplace l'[avis CNC 2021/06 – Indisponibilité du patrimoine lors de la transformation d'une ASBL en une société coopérative agréée comme entreprise sociale](#).

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. Cette procédure de transformation 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 indisponible⁸. 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.⁹ En raison de son origine, cette réserve indisponible ne peut pas être rendue disponible par une décision de modification des statuts.¹⁰ L'indisponibilité de l'actif net existant à la date de la transformation 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 leur juste valeur dans l'état résumant la situation active et passive. L'identification de l'actif net de l'ASBL implique de comptabiliser l'ensemble de ces actifs et passifs à cette juste valeur à l'occasion de la transformation en société coopérative. Le respect des conditions posées par l'article 3:35, § 1^{er}, alinéa 1^{er} de l'arrêté royal du 29 avril 2019 portant exécution du Code des sociétés et des associations (ci-après : AR CSA) n'est pas nécessaire, compte tenu de l'énoncé clair de l'article 14:42 du CSA. Il n'y a donc pas lieu d'appliquer l'exigence de rentabilité, ni de limiter ces plus-values de réévaluation aux actifs réévaluables tels que définis par l'AR CSA. Ceci implique que les actifs qui ne peuvent en principe pas être réévalués (p. ex. les placements de trésorerie) devront, à la suite de la transformation, également être évalués à leur juste valeur.¹¹

6. Ceci entraîne deux conséquences. D'une part, étant donné que la transformation se fait en continuité juridique, la valeur d'acquisition¹² 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 concerné¹³. D'autre part, l'article 3:79 de l'AR CSA impose que les plus-values latentes relatives à des immobilisations avec une durée d'utilisation limitée soient amorties selon un plan établi conformément à l'article 3:6, § 1^{er} de l'AR CSA, prévoyant l'amortissement de la valeur fixée sur la durée résiduelle d'utilisation probable de l'actif en cause.

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 pas faire l'objet d'un remboursement aux actionnaires ou d'une distribution, sous quelque forme que ce soit¹⁴, la Commission estime que cette réserve indisponible ne peut pas être affectée à l'apurement comptable de pertes.¹⁵

8. Si la valeur de l'actif concerné diminue en deçà de la valeur réévaluée, la Commission estime que cette correction ne pourra pas être

imputée à la réserve indisponible constituée.

9. La Commission attire également l'attention sur le fait que tous les actifs doivent être évalués à leur juste valeur. Il en va donc de même, à titre d'exemple, pour les placements de trésorerie et liquidités libellés ou non en devises étrangères. La juste valeur prise en compte est la juste valeur à la date de l'état résumant la situation active et passive, même si elle ne s'avère pas durable.

IV. Exemples

A. Immobilisations corporelles

10. Prenons l'exemple d'une ASBL¹⁶ 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 (nette) 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. L'ASBL possède également des liquidités sur un compte en banque, à hauteur de 100.000 euros. Elle est également débitrice de dettes commerciales d'un montant de 200.000 euros. Par souci de simplification, nous partons du principe que cette ASBL a constitué son patrimoine entièrement elle-même sans patrimoine de départ.

Bilan avant transformation ¹⁷			
2210.0 Constructions : valeur d'acquisition	990.000	14 Résultat reporté	590.000
2210.9 Constructions: amortissements actés	(300.000)	44 Dettes commerciales	200.000
5500 Etablissements de crédit : compte courant	100.000		
	790.000		790.000

11. Au moment de la transformation, l'immeuble vaut 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. A la suite de la transformation de l'ASBL en SCES agréée, un montant de 1.100.000¹⁸ euros est inscrit sur un compte de réserve indisponible en application de l'article 14:42 du CSA.¹⁹

Bilan après transformation			
2210.0 Constructions : valeur d'acquisition	990.000	1319 Autres réserves indisponibles	1.100.000
2210.8 Constructions : plus-values latentes	510.000	1319.0 Autres réserves indisponibles	590.000
2210.9 Constructions: amortissements actés	(300.000)	1319.1 Plus-values latentes réserves indisponibles	510.000
5500 Etablissements de crédit : compte courant	100.000	44 Dettes commerciales	200.000
	1.300.000		1.300.000

12. La valeur nette réévaluée de ces immobilisations fait ensuite l'objet d'un amortissement annuel, selon un plan d'amortissement approprié pour la partie de la réévaluation qui porte sur l'actif dont la durée d'utilisation est limitée.

B. Placements de trésorerie

13. Supposons que l'ASBL détient (en plus de ses liquidités de 100.000 euros et de ses dettes commerciales de 200.000 euros) deux placements de trésorerie. La valeur d'acquisition de ceux-ci s'élève respectivement à 600.000 euros (placement 1) et 250.000 euros (placement 2). Le placement 1 a fait l'objet dans les derniers comptes annuels d'une réduction de valeur de 100.000 euros, sa valeur nette comptable étant de 500.000 euros.

Bilan avant transformation ²⁰			
510x.0 Placements de trésorerie : valeur d'acquisition	850.000	14 Résultat reporté	650.000
519x Placements de trésorerie : réductions de valeur	(100.000)	44 Dettes commerciales	200.000
5500 Etablissements de crédit : compte courant	100.000		
	850.000		850.000

14. Au moment de la transformation de l'ASBL en SCES agréée, la juste valeur de ces placements s'élève à respectivement 550.000 euros (placement 1) et 400.000 euros (placement 2). La réduction de valeur sur le placement 1 n'étant plus justifiée à hauteur de 50.000 euros, les 50.000 euros restants feront l'objet d'une reprise de réductions de valeur. La juste valeur du placement 2 excédant sa valeur d'acquisition, la différence entre ces deux montants (soit 150.000 euros) est comptabilisée en tant que plus-value latente. Un montant de 850.000²¹ euros est comptabilisé sur un compte de réserve indisponible en application de l'article 14:42 du CSA. Dans ce contexte, l'article 14:42, alinéa 2 du CSA ajoute une règle d'évaluation supplétive à l'AR CSA, dans la mesure où l'article 3:35 de l'AR CSA n'autorise pas la réévaluation des placements de trésorerie. Ceci s'applique mutatis mutandis aux autres actifs pour lesquels aucune réévaluation n'est possible en vertu de la règle

commune.

Bilan après transformation			
510x.0 Placements de trésorerie : valeur d'acquisition	850.000	1319 Autres réserves indisponibles	850.000
510x.8 Placements de trésorerie : plus-values latentes	150.000	1319.0 Autres réserves indisponibles	700.000
519x Placements de trésorerie : réductions de valeur	(50.000)	1319.1 Plus-values latentes réserves indisponibles	150.000
5500 Etablissements de crédit : compte courant	100.000	44 Dettes commerciales	200.000
	1.050.000		1.050.000

15. La valeur nette réévaluée de ces placements de trésorerie fait ensuite, le cas échéant, l'objet de réductions de valeur (si en raison de dépréciations de la valeur de ces actifs²², leur valeur est inférieure à leur valeur d'acquisition) et de reprises de ces réductions de valeur lorsque celles-ci ne sont plus justifiées²³. Si une réévaluation n'est plus justifiée, celle-ci fait l'objet d'une reprise²⁴. Cette éventuelle réduction de valeur n'est pas imputée à la réserve indisponible.

C. La réserve indisponible ne peut pas être affectée à l'apurement comptable de pertes

16. Une ASBL est transformée en SC agréée comme ES dans l'année N. L'actif net tel qu'il ressort de l'état résumant la situation active et passive (évalué à la juste valeur) de l'ASBL s'élève à 100. Ce montant est comptabilisé dans un compte de réserve indisponible en vertu de l'article 14:42 du CSA.

Premier cas de figure

17. Quelques années plus tard (à la fin de l'exercice comptable N+X), la SC agréée comme ES décide de procéder à une dissolution (et liquidation). A ce moment-là, la perte reportée de la SC agréée comme ES s'élève à 40. L'ensemble de ses actifs sont réalisés et il ne reste que des liquidités (60) à l'actif du bilan. La liquidation est clôturée en N+(X+1).

Bilan de la SC agréée comme ES avant liquidation			
55 Etablissements de crédit	60	1319 Autres réserves indisponibles	100
		14 Perte reportée	(40)
	60		60

18. Le montant à affecter est celui des 60 de liquidités. Le montant des réserves indisponibles de 100 faisant l'objet d'une indisponibilité du patrimoine, il ne peut être ni remboursé ni distribué aux actionnaires. Le montant à affecter de 60 doit donc se voir donner l'affectation prévue par le CSA (articles 14:43, al. 2, CSA et 8:5, § 1^{er}, al. 1^{er}, 3^o, CSA). Etant donné que, dans cet exemple, les autres réserves indisponibles (100) s'élèveraient à 60 après apurement des pertes, une éventuelle compensation de la réserve indisponible avec la perte reportée n'aurait aucun impact sur le montant à affecter.

Deuxième cas de figure

19. La situation est toute autre si la SC agréée comme ES dispose d'un apport propre de 50.

Bilan de la SC agréée comme ES avant liquidation			
55 Etablissements de crédit	110	11 Apport	50
		1311 Autres réserves indisponibles	100
		14 Perte reportée	(40)
	110		110

20. Le montant qui peut être affecté est celui des 110 de liquidités. Ce montant est supérieur au montant de la réserve indisponible (100) qui fait l'objet d'une indisponibilité du patrimoine à hauteur de 10. Le montant à affecter de 110 doit se voir donner l'affectation prévue par le CSA (articles 14:43, al. 2, CSA et 8:5, § 1^{er}, al. 1^{er}, 3^o, CSA) à hauteur de 100. Ce faisant, le solde de 10²⁵ (qui dépasse le montant de la réserve indisponible) peut être distribué aux actionnaires.

21. Une compensation préalable de la réserve indisponible (100) avec la perte reportée (-40) aurait pour conséquence de réduire le montant qui fait l'objet de l'indisponibilité du patrimoine à 60. Un montant de 50²⁶ pourrait alors être remboursé ou distribué aux actionnaires.

Troisième cas de figure

22. Si la perte reportée s'élève à 70, le bilan de la SC agréée comme ES se présentera comme suit.

Bilan de la SC agréée comme ES avant liquidation

55 Etablissements de crédit	80	11 Apport	50
		1311 Autres réserves indisponibles	100
		14 Perte reportée	(70)
	80		80

23. Le montant qui peut être affecté est celui des 80 de liquidités. Ce montant est inférieur au montant de la réserve indisponible (100) qui fait l'objet d'une indisponibilité du patrimoine. Par conséquent, le montant de 80 ne peut être remboursé ni distribué aux actionnaires. Le montant à affecter de 80 doit donc se voir donner l'affectation prévue par le CSA (articles 14:43, al. 2, CSA et 8:5, § 1^{er}, al. 1^{er}, 3^o, CSA).

24. Une compensation préalable de la réserve indisponible (100) avec la perte reportée (-70) aurait pour conséquence de réduire le montant qui fait l'objet de l'indisponibilité du patrimoine à 30. Un montant de 50²⁷ pourrait alors être remboursé ou distribué aux actionnaires.

- 1 Le présent avis a été élaboré après la publication pour consultation publique d'un projet d'avis le 2 août 2023 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 3119/001, p. 331.
- 4 Article 8:5, CSA : « § 1^{er} 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'Entreprenariat social et de l'entreprise Agricole en tant qu'entreprise sociale si elle remplit les conditions suivantes: 1^o elle a pour but principal, dans l'intérêt général, de générer un impact sociétal positif pour l'homme, l'environnement ou la société; 2^o 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'Entreprenariat social et de l'entreprise Agricole, appliqué au montant réellement versé par les actionnaires sur les actions; 3^o 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 1^{er}, 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 1^{er}, 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^o, CSA.
- 6 Bien que l'article 14:38, alinéa 2, 2^o 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 La Commission prévoit de rédiger un avis portant sur la notion de juste valeur en général.
- 8 Article 14:42, alinéa 2, CSA.
- 9 Article 14:43, alinéa 2, CSA.
- 10 Rapport au Roi précédant l'AR CSA du 29 avril 2019, MB 30 avril 2019, éd. 2, p. 42255.
- 11 Pour les actifs amortissables, cela se fera en principe (sauf si les conditions pour une reprise d'excédents d'amortissements sont remplies) via une ou plusieurs plus-values de réévaluation si la juste valeur de ces actifs excède leur valeur nette comptable. Pour les actifs non amortissables, il conviendra de reprendre les éventuelles réductions de valeur excédentaires (art. 3:27, AR CSA) et de comptabiliser une ou plusieurs plus-values de réévaluation si et dans la mesure où leur juste valeur excède leur valeur d'acquisition. Une telle réévaluation devra également être comptabilisée (et la plus-value de réévaluation en résultant être transférée vers les réserves indisponibles) sur des devises étrangères dans la mesure où leur juste valeur excède leur valeur d'acquisition, et ce même si celles-ci ne seront en principe ni certaines, ni durables.
- 12 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).
- 13 Pour les éléments pour lesquels le PCMN ne prévoit pas de tel sous-compte, il conviendra que l'entreprise adapte son plan comptable (création et utilisation d'un sous-compte se terminant par le chiffre 8) en application des articles 10 et 11 de l'arrêté royal du 21 octobre 2018 portant exécution des articles III.82 à III.95 du Code de droit économique.
- 14 Article 14:43, alinéa 1^{er}, CSA.
- 15 Voir également les exemples repris sous le titre IV. C. La réserve indisponible ne peut pas être affectée à l'apurement comptable de pertes.
- 16 Tenant une comptabilité en partie double.
- 17 Si l'ASBL tient une comptabilité en partie double.
- 18 Il s'agit du montant de l'actif net tel qu'il ressort de l'état résumant la situation active et passive – les éléments d'actif et de passif étant évalués à la juste valeur (art. 14 :38, CSA) –, qui correspond à la somme de la juste valeur de l'immeuble (990.000 + 510.000 – 300.000 = 1.200.000 euros) et des liquidités sur le compte en banque (100.000 euros) diminuée de la juste valeur des dettes commerciales (200.000 euros).
- 19 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. Les dettes commerciales

seront reprises parmi les Dettes à l'égard de fournisseurs à concurrence de 200.000 euros. Parmi les Engagements, Autres engagements, il sera mentionné que le montant de 1.100.000 euros ne peut pas faire l'objet, sous quelque forme que ce soit, d'un remboursement ou d'une distribution.

20 Si l'ASBL tient une comptabilité en partie double.

21 Il s'agit du montant de l'actif net tel qu'il ressort de l'état résumant la situation active et passive – les éléments d'actif et de passif étant évalués à la juste valeur, cf. art. 14:38, CSA –, qui correspond à la somme de la juste valeur des placements de trésorerie ((600.000 – 50.000) + (250.000 + 150.000) = 950.000 euros) et des liquidités sur le compte en banque (100.000 euros) diminuée de la juste valeur des dettes commerciales (200.000 euros).

22 Remplissant l'ensemble des conditions posées aux articles 3:23 et s. AR CSA.

23 Art. 3:27 AR CSA. Cette reprise peut s'effectuer via la comptabilisation d'une nouvelle plus-value de réévaluation (art. 3:89, § 2, II, AR CSA).

24 Art. 3:35, § 3, 2°, AR CSA. Cette reprise ne pourra toutefois se faire de manière bilantaire en extournant la rubrique Plus-values de réévaluation au passif, étant donné que cette plus-value latente se trouve dans un sous-compte de la rubrique Réserves indisponibles. Ce cas de figure constitue un cas exceptionnel lors duquel la reprise pourra se faire par le compte de résultats (avis CNC 2011/14 – Plus-values de réévaluation du 6 juillet 2011). Cette charge non-récurrente pourra être neutralisée fiscalement via un transfert entre sous-comptes de la réserve indisponible; du sous-compte plus-value de réévaluation (réserve immunisée) vers le sous-compte général (réserve taxée).

25 Le montant des liquidités (110) diminué des réserves indisponibles qui font l'objet de l'indisponibilité du patrimoine (100).

26 Le montant des liquidités (110) diminué du montant restant des réserves indisponibles après compensation avec les pertes (60).

27 Le montant des liquidités (110) diminué du montant restant des réserves indisponibles après compensation avec les pertes (60).