COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2024/10 – Reddition de comptes en cas de réouverture de la liquidation d'une A(I)SBL tenant une comptabilité en partie double

Avis du 2 octobre 2024[1]

I. Introduction
II. Réouverture de la liquidation
A. Considérations générales
B. Points d'attention
C. Obligations de rapport

I. Introduction

1. Lors de la réforme du droit des sociétés et des associations, le législateur a intégré un nouvel article 2:138[2] au Code des sociétés et des associations (ci-après : CSA), qui permet la réouverture de la liquidation d'une ASBL ou AISBL[3]. L'article en question détermine les conditions à respecter pour qu'un actif oublié puisse mener à l'application de cette procédure. Cette disposition doit être lue conjointement avec les règles générales relatives à l'affectation de l'actif lors de la liquidation d'une ASBL ou AISBL[4], ainsi qu'à la distribution du solde de la liquidation[5].

Dans le cadre de la publication de l'avis CNC[6] sur la reddition de comptes en cas de dissolution et de liquidation d'une ASBL ou d'une AISBL, la Commission a jugé utile de se pencher également sur leurs obligations de rapport associées à la réouverture de la liquidation au sens de l'art. 2:138 du CSA[7].

II. Réouverture de la liquidation

A. Considérations générales

2. L'art. 2:130 du CSA énonce comme règle générale qu'en cas de liquidation d'une ASBL ou AISBL, l'actif ne peut être affecté qu'après l'apurement du passif. L'affectation de cet actif ne peut pas préjudicier aux droits des tiers, conformément à l'art. 2:131 du CSA.

L'art. 2:132, alinéa 1er du CSA dispose quant à lui que le solde de la liquidation ne peut être distribué ni directement ni indirectement aux membres ou aux administrateurs d'une ASBL ou AISBL. À défaut de dispositions statutaires, l'affectation du solde de la liquidation est déterminée par l'assemblée générale d'une ASBL ou l'organe[8] désigné par les statuts d'une AISBL, en vertu de l'art. 2:132, alinéa 2 du CSA. À défaut de décision de l'assemblée générale d'une ASBL ou de l'organe désigné dans les statuts d'une AISBL, les liquidateurs donnent au solde de la liquidation une affectation qui se rapproche autant que possible du but en vue duquel l'association a été constituée[9].

3. La Commission renvoie à l'art. 2:9, § 2, 9° du CSA, qui dispose que l'extrait de l'acte constitutif d'une ASBL ou AISBL doit contenir le but désintéressé auquel l'association doit affecter son patrimoine en cas de dissolution. Par conséquent, l'actif net – c'est-à-dire le solde après paiement des dettes et des frais de liquidation de l'ASBL ou de l'AISBL concernée – peut uniquement être affecté à une fin désintéressée. En droit des comptes annuels, existerait-il une réclamation, ceci n'implique pas d'obligations de rapport pour l'ASBL ou l'AISBL liquidée, vu qu'elle n'existe plus.

4. Outre les règles générales des art. 2:130 à 2:132 du CSA, le CSA contient un régime particulier pour la réouverture de la liquidation d'une ASBL ou AISBL. Concrètement, ce nouveau régime implique que lorsque le tribunal rouvre la liquidation, l'ASBL ou l'AISBL liquidée retrouve la personnalité juridique[10] et devient propriétaire de plein droit d'un ou de plusieurs actifs oubliés.

5. Les conditions pour la réouverture de la liquidation se trouvent à l'art. 2:138 du CSA :

> « § 1er. Tout créancier qui n'a pas recouvré l'intégralité de sa créance peut demander la réouverture de la liquidation s'il s'avère après la clôture qu'un ou plusieurs actifs de l'ASBL ou de l'AISBL ont été oubliés[11] .
>
> L'action en réouverture de la liquidation est introduite contre le dernier liquidateur en fonction.
>
> Le tribunal n'ordonne la réouverture de la liquidation que si la valeur de l'actif oublié dépasse les frais de réouverture. Le tribunal peut remplacer le liquidateur.

§ 2. Sans préjudice des droits des tiers de bonne foi, l'ASBL ou l'AISBL recouvre par la réouverture la personnalité juridique et devient de plein droit propriétaire de l'actif oublié. Le dernier liquidateur en fonction recouvre cette qualité.

§ 3. La réouverture produit ses effets entre les parties à compter de la date à laquelle elle a été prononcée. Elle n'est opposable aux tiers qu'à partir de la publication visée au paragraphe 4 et aux articles 2:7 et 2:13.

§ 4. L'extrait de la décision judiciaire passée en force de chose jugée ou exécutoire par provision prononçant la réouverture de la liquidation, de même que l'extrait de la décision judiciaire réformant le jugement précité, sont déposés et publiés conformément aux articles 2:9 et 2:15 ou 2:10 et 2:16.

Cet extrait contient:
1° la dénomination et le siège de l'ASBL ou de l'AISBL;
2° la date de la décision et le juge qui l'a prononcée ;
3° les nom, prénom et domicile des liquidateurs et, lorsque le liquidateur est une personne morale, du représentant permanent.

§ 5. Toutes les dispositions du présent chapitre s'appliquent à la liquidation ainsi rouverte ».

B. Points d'attention

6. Sachant que la réouverture de la liquidation se limite aux actifs oubliés, la Commission estime que l'application de l'art. 2:138 du CSA n'entraîne pas l'adaptation des pièces établies à la clôture de la liquidation initiale. Ainsi, le rapport chiffré comportant les comptes de liquidation et pièces à l'appui qui a été établi par le liquidateur à la clôture de la liquidation conformément à l'art. 2:134 du CSA, ne doit pas être adapté[12] à la suite de la réouverture de la liquidation d'une ASBL ou AISBL.

7. La Commission estime qu'à partir de la réouverture de la liquidation, l'ASBL ou l'AISBL concernée doit de nouveau tenir une comptabilité où les opérations sont inscrites sans retard, de manière fidèle et complète et par ordre de dates[13] et où toute écriture s'appuie sur une pièce justificative datée et porte un indice de référence à celle-ci[14].

8. Selon la Commission, l'évaluation des actifs oubliés au sens de l'art. 2:138 du CSA doit répondre aux critères de prudence, de sincérité et de bonne foi[15]. Cet actif oublié sera néanmoins comptabilisé par l'ASBL ou AISBL liquidée – qui a retrouvé la personnalité juridique – selon les règles applicables, donc en principe à sa valeur d'acquisition et moyennant les corrections requises par l'AR CSA. Les règles d'évaluation qui avaient été utilisées par l'ASBL ou l'AISBL avant sa liquidation seront en principe de nouveau appliquées. Les dettes devront également être comptabilisées. De l'avis de la Commission, ces dettes ne se limitent pas aux dettes du créancier qui a demandé et obtenu la réouverture de la liquidation conformément à l'art. 2:138 du CSA. Il conviendra ensuite de comptabiliser l'attribution, en principe, à sa juste valeur[16], en tenant compte des éventuelles obligations fiscales.

Exemple 1

Supposons qu'après la clôture de la liquidation d'une ASBL, un actif oublié soit découvert dont la valeur comptable s'élève à 100. Un créancier dont l'impayé s'élève à 80 demande et obtient[17] la réouverture[18] de l'ASBL. Le dernier liquidateur en fonction est de nouveau désigné par le tribunal. L'actif oublié est ensuite réalisé à hauteur de 120.

L'ASBL devra procéder aux écritures comptables suivantes :

2/3/4/5	Actif oublié			100	
	à	489X	Autres dettes diverses : créanciers impayés		80
		489	Autres dettes diverses		20

Comptabilisation de la réalisation de l'actif oublié à hauteur de 120

416	Créances diverses			120	
	à	2/3/4/5	Actif oublié		100
		764	Autres bénéfices d'exploitation non récurrents[19]		20

Comptabilisation de la réception de la créance

550	Etablissements de crédit : comptes courants			120	
	à	416	Créances diverses		120

Paiement au créancier

489X	Autres dettes diverses : créanciers impayés			80	
	à	550	Etablissements de crédit : comptes courants		80

Comptabilisation de l'attribution du solde de liquidation à un but désintéressé

69X[20]	Autres allocataires			20	
489	Autres dettes diverses			20	
	à	473[21]	Autres allocataires		40

C. Obligations de rapport

9. Comme précisé ci-dessus, l'art. 2:138, § 5 du CSA prévoit que toutes les dispositions de la section[22] sur la liquidation des ASBL et AISBL trouvent à s'appliquer à la réouverture de la liquidation. La Commission estime qu'il en va de même pour les comptes à rendre à l'occasion de la réouverture de la liquidation de l'ASBL ou AISBL qui avait déjà été dissoute.

10. En ce qui concerne les obligations de rapport et de publication associées à la réouverture de la liquidation, la Commission renvoie aux obligations citées dans l'avis CNC 2022/05 - Reddition de comptes en cas de dissolution et de liquidation d'une ASBL ou AISBL concernant la liquidation classique[23] :

- pour les ASBL et AISBL qui sont tenues de désigner un ou plusieurs commissaires conformément à l'art. 3:47, § 6 du CSA : l'établissement d'un état détaillé[24] de la situation de la liquidation au cours de la liquidation – à déposer au greffe du tribunal de l'entreprise[25] ;
- pour chaque exercice comptable : l'établissement de comptes annuels[26] au cours de la liquidation – à soumettre à l'assemblée générale de l'ASBL ou à l'organe désigné dans les statuts de l'AISBL. Ces comptes annuels ne doivent pas être publiés[27]. La date de début des premiers comptes annuels à établir après la réouverture correspond en principe à la date à laquelle la réouverture de la liquidation a été prononcée[28] ;
- l'établissement d'un rapport chiffré concernant la période de la liquidation rouverte même, comportant les comptes de liquidation[29] et pièces à l'appui à la nouvelle clôture de la liquidation. La clôture de la réouverture de la liquidation doit être publiée dans les Annexes du Moniteur belge[30].

Exemple 2

11. L'association sans but lucratif Z (ci-après : ASBL Z) tenait sa comptabilité par année civile. L'assemblée générale annuelle avait lieu les 30 mai. Le 30 avril 20N1, cette ASBL a été dissoute sur base volontaire et un liquidateur a été désigné. Le 20 avril 20N2, la liquidation de l'ASBL Z a été clôturée.

Par la suite, un créancier demande la réouverture de la liquidation de l'ASBL Z en raison de la découverte d'un actif oublié. Le 30 septembre 20N2, le tribunal ordonne la réouverture de la liquidation conformément à l'art. 2:138, § 1er, alinéa 3 du CSA et le dernier liquidateur en fonction recouvre cette qualité[31]. Le 5 octobre 20N2, cette décision judiciaire est publiée conformément aux art. 2:7 et 2:13 du CSA[32]. La liquidation est clôturée le 1ermars 20N3.

Conformément à l'art. 2:138, § 5 du CSA, le liquidateur doit en principe, dès la réouverture de la liquidation, tenir compte de toutes les dispositions pertinentes[33] relatives aux rapports à établir en cas de liquidation classique. Le liquidateur devra tenir une comptabilité pour la nouvelle période de liquidation. Le liquidateur devra, conformément à l'art. 2:126 du CSA, établir des comptes annuels pour la période du 30 septembre 20N2 au 31 décembre 20N2 et les soumettre à l'assemblée générale avant la clôture de la liquidation le 1er mars 20N3. En vertu de l'art. 2:134 du CSA, le liquidateur établira à la nouvelle clôture de la liquidation, au 1ermars 20N3, un rapport chiffré sur la liquidation comportant les comptes de liquidation et pièces à l'appui. Ensuite, à la clôture de la liquidation rouverte, il déposera[34] le rapport chiffré dans le dossier de la personne morale au tribunal de l'entreprise. La clôture de la réouverture de la liquidation devra également être publiée dans les Annexes du Moniteur belge[35].

---

1 Le présent avis a été élaboré après la publication pour consultation publique d'un projet d'avis le 17 juillet 2024 sur le site de la CNC.

2 Voir point 5 du présent avis.

3 La réouverture de la liquidation n'est pas prévue pour les fondations. En ce qui concerne la dissolution des fondations, la Commission renvoie à l'art. 2:114 du CSA, et en ce qui concerne la liquidation des fondations, aux art. 2:140 à 2:141 du CSA.

4 Voir art. 2:130 et 2:131, CSA.

5 Voir art. 2:132, CSA.

6 Avis CNC 2022/05 – Reddition de comptes en cas de dissolution et de liquidation d'une ASBL ou AISBL.

7 Le présent avis se limite aux A(I)SBL qui tiennent une comptabilité en partie double.

8 Voir art. 10:9, CSA concernant l'administration d'une AISBL.

9 Voir art. 2:132, al. 3, CSA, in fine : « Les membres, les tiers intéressés et le ministère public peuvent se pourvoir devant le tribunal contre la décision des liquidateurs ».

10 La réouverture de la liquidation d'une ASBL ou AISBL ayant été introduite par analogie avec les règles relatives aux sociétés (voir Travaux préparatoires, Doc. parl., Chambre, 2017-2018, DOC 54-3119/001, p. 105.), la Commission estime qu'à l'instar des sociétés, une ASBL ou AISBL retrouvera ainsi la personnalité juridique qu'elle avait entre le moment de la dissolution et celui de la clôture de la liquidation. La Commission fait remarquer qu'il ne s'agit pas de la personnalité juridique telle qu'elle était avant la dissolution, mais bien de la personnalité juridique pour les besoins de la liquidation. Pour plus d'informations, voir : R. Tas, « De procesrechtelijke gevolgen van de sluiting van de vereffening van een handelsvennootschap », TRV 1997, p. 496; H. BRAECKMANS et R. HOUBEN, « Het nieuwe Wetboek van Vennootschappen en Verenigingen (deel 1) », RW 2019-2020, p. 539, n° 46 et H. BRAECKMANS et R. HOUBEN, Handboek Vennootschapsrecht, Anvers, Intersentia, 2020, p. 834, n° 1696 e.s.

11 Voir Travaux préparatoires, Doc. Parl., Chambre, 2019, DOC 55-0553/001, p. 31 et 32 : « (Art. 2:138) La présente disposition répare un oubli et aligne le régime de la réouverture de la liquidation d'une ASBL et d'une AISBL sur celui de la réouverture de la liquidation des sociétés (article 2:105). Dans le projet de loi la réouverture de la liquidation était soumise à la double condition qu'elle était déficitaire et qu'un ou plusieurs actifs de la liquidation ont été oubliés. La première condition d'application a été supprimée par amendement à l'article 2:105 au motif que la réouverture présente des avantages par rapport à l'action en responsabilité contre les liquidateurs (amendement n° 197; Doc. Parl., Ch. Repr., 2017 –2018 n° 54 – 31119/008, p. 47 – 48). Le régime de liquidation des ASBL et AISBL n'était pas adapté par amendement dans le même sens ».

12 L'art. 3:49 du CSA détermine les conditions dans lesquelles les comptes annuels peuvent – et doivent – être rectifiés. De telles conditions de rectification n'existent toutefois pas pour le rapport chiffré visé à l'art. 2:134 du CSA.

13 Art. III.84, al. 2, CDE.

14 Art. III.86, al. 1er, CDE.

15 Art. 3:10, AR CSA.

16 La Commission consacrera un avis distinct à la notion de juste valeur.

17 Dans l'exemple, il est fait abstraction des éventuels frais de réouverture et des conséquences fiscales.

18 Voir art. 2:138, CSA et point 5.

19 Dans l'exemple, l'on part du principe que cette transaction n'implique pas d'impôts sur les revenus dans le chef de l'ASBL en question.

20 La Commission propose – bien que le Plan comptable minimum normalisé des associations et fondations ne le prévoie pas – d'utiliser le compte 69X Autres allocataires pour les A(I)SBL, à l'instar des sociétés (compte 697).

21 La Commission propose – bien que le Plan comptable minimum normalisé des associations et fondations ne le prévoie pas – d'utiliser le compte 473 Autres allocataires pour les A(I)SBL, à l'instar des sociétés.

22 Le législateur fait référence à la Partie 1re, Livre 2, Titre 8, Chapitre 3, Section 2 du CSA ; voir art. 2:118 à 2:139, CSA.

23 Pour plus d'informations, voir points 14 à 26 de l'avis CNC 2022/05 – Reddition de comptes en cas de dissolution et de liquidation d'une ASBL ou AISBL.

24 Cette obligation ne s'applique donc pas aux ASBL et AISBL qui ne sont pas tenues de désigner un commissaire conformément à l'art. 3:47, § 6 du CSA.

25 Voir art. 2:125, CSA.

26 Voir art. 2:126, CSA.

27 Bien que les comptes annuels doivent être soumis chaque année à l'assemblée générale de l'ASBL et à l'organe désigné par les statuts de l'AISBL par les liquidateurs (art. 2:126, CSA), le CSA n'impose par leur publication. Celle-ci est toutefois explicitement prévue en cas de liquidation d'une société (art. 2:99, al. 2, CSA).

28 Voir également art. 2:138, § 3, CSA et l'exemple 2 ci-dessous.

29 Voir art. 2:134, § 1er, CSA. S'il ressort des comptes de liquidation que les dettes ne pourront pas toutes être intégralement remboursées, les liquidateurs doivent tenir compte de l'art. 2:133 du CSA.

30 Voir art. 2:136 et 2:137, CSA juncto art. 2:9, § 1er, 5°, CSA pour les ASBL et art. 2:10, § 1er, 5°, CSA pour les AISBL junctoart. 2:13, CSA. La Commission renvoie pour le surplus à l'art. 2:137 du CSA, selon lequel, pour chaque liquidation, certaines pièces doivent être déposées dans le dossier de la personne morale.

31 Art. 2:138, § 2, CSA.

32 Art. 2:138, § 3, CSA.

33 Voir notamment art. 2:125 à 2:126, CSA.

34 Voir art. 2:136 et 2:137, CSA junctoart. 2:9, § 1er, 5°, CSA.

35 Voir art. 2:136, CSA.