

Les Dossiers d'ASBL Actualités

2021 - Dossier n° 24

Les restructurations et transformations des associations sans but lucratif

Sous la coordination de Jean Pierre VINCKE

Denis DUFOUR
Sabine GARROY
Xavier GERARD
Daria LIKHATCHEVA
Fernand MAILLARD
Philippe T'KINT

syneco 
osez, innovez, coopérez

**EDI
PRO**

Comité de rédaction

Président : *Michel DE WOLF*

Rédacteur en chef d'ASBL Actualités, Professeur à l'UCLouvain et à l'ULiège,
Doyen honoraire de la Louvain School of Management et
Président honoraire de l'Institut des réviseurs d'entreprises

Membres : *Sabine GARROY* (Docteur en droit et Chargée de cours à l'Université de Liège (Tax Institute)), *Pierre GEORIS* (Secrétaire général du MOC), *Sébastien CASSART* (Directeur de Syneco ASBL), *Pierre GOBLET* (Juriste fiscaliste), *Denis DUFOUR* (Avocat au Barreau de Bruxelles), *François LAGASSE* (Juge au tribunal du travail francophone de Bruxelles), *Fernand MAILLARD* (Réviseur d'entreprises), *Baudouin THEUNISSEN* (Réviseur d'entreprises), *Luca VENANZI* (Administrateur-délégué d'Edipro), *Jean Pierre VINCKE* (Réviseur d'entreprises honoraire) et *Philippe T'KINT* (Avocat au Barreau de Bruxelles).

Formule de citation : Auteur de l'article, Titre de l'article, in Titre du dossier, in Les
Dossiers d'ASBL Actualités, année/n° du dossier, Edi.pro

L'éditeur veille à la fiabilité des informations publiées, lesquelles ne pourraient toutefois
engager sa responsabilité.

Aucun extrait de cette publication ne peut être reproduit, introduit dans un système de
récupération ou transféré électroniquement, mécaniquement, au moyen de photocopies
ou sous toute autre forme, sans l'autorisation préalable écrite de l'éditeur.

Éditeur responsable
Luca Venanzi
Edi.pro ©
Rue de la Province 15 à 4100 Seraing
Belgique
(<http://www.edipro.info>)
Tél. : 00.32.(0)4.344.50.88

© 2021, tous droits réservés

Imprimé en Belgique

D/2021/8406/24
ISBN : 978-2-87496-454-1

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION	13
---------------------------	-----------

BREF RAPPEL HISTORIQUE.....	13
------------------------------------	-----------

Le Code des sociétés et des associations.....	14
---	----

OBJET DE L'OUVRAGE	15
---------------------------------	-----------

FUSION, SCISSION, CESSIION D'UNE UNIVERSALITÉ OU D'UNE BRANCHE D'ACTIVITÉ.....	16
---	-----------

1. INTRODUCTION	16
------------------------------	-----------

1.1 Généralités.....	16
----------------------	----

1.1.1. <i>Historique</i>	16
--------------------------------	----

1.1.2. <i>Une convention</i>	16
------------------------------------	----

1.1.3. <i>Dissolution et liquidation</i>	17
--	----

1.1.4. <i>Cession d'universalité ou de branche d'activité</i>	17
---	----

1.1.5. <i>Volonté de poursuivre l'activité</i>	18
--	----

1.2. Définition, fusion et scission	18
---	----

1.2.2. <i>Fusion, définition</i>	18
--	----

1.2.3. <i>Scission, définition</i>	19
--	----

1.2.4. <i>Fusion et scission en A(l)SBL et fondation</i>	20
--	----

1.3 Définition, cession et apport d'universalité ou d'une branche d'activité.....	21
--	----

1.3.1. <i>Universalité & branche d'activité</i>	21
---	----

1.3.2. <i>Apport d'universalité & apport d'une branche d'activité</i>	22
---	----

1.3.3. <i>Cession de branche d'activité ou d'universalité</i>	22
---	----

1.3.4. <i>Cession à titre gratuit</i>	22
---	----

1.4. Champ d'application des fusion et scission	23
---	----

1.4.1. <i>Les personnes morales</i>	23
---	----

1.4.2. <i>La fusion transfrontalière</i>	24
--	----

1.4.3. <i>La scission transfrontalière</i>	24
--	----

1.4.4. <i>Les personnes morales en liquidation ou faillite</i>	24
--	----

1.4.5. <i>Le champ d'application du nouvel article 13:1</i>	24
---	----

1.5. Champ d'application des apports & cession	25
--	----

1.5.1. <i>Dérogation fondamentale au droit commun</i>	25
---	----

1.5.2. Les personnes morales en liquidation ou en faillite.....	26
1.5.3. Extension du champ d'application des cessions	26
1.5.4. Le champ d'application de l'article 13:10	27
2. LA CONVENTION, SON CONTENU, SA FORME, SES ANNEXES.....	28
2.1. Introduction	28
2.1.1. Éléments essentiels	28
2.1.2. La capacité, la spécialité légale et statutaire.....	28
2.1.3. L'accord des différents organes	29
2.2. Mentions, en droit commun.....	30
2.2.1. Objet = une activité.....	30
2.2.2. La soulte.....	31
2.2.3. Droit comptable	31
2.2.4. Garantie et actio mandati	32
2.3. Mentions, en droit commun, suite.....	32
2.3.1. La cause, un prix ou une intention libérale	32
2.3.2. La cause en société	32
2.3.3. La cause en association.....	33
2.4. Projets, mentions au CSA	33
2.4.1. Un projet unique	33
2.4.2. L'identité des parties, leur capacité et le consentement. 33	
2.4.3. Objet.....	34
2.4.4. Interprétation.....	35
2.4.5. Cause, fusion, scission, en société, soulte plafond	36
2.5. Projets, mentions au CSA, suite.....	36
2.5.1. Cause en apport & cession.....	36
2.5.2. Cause, en association	37
2.5.3. Transparence sur l'égalité et les rémunérations.....	37
2.5.4. Option, mention au projet.....	38
2.6. Forme et état comptable certifié	38
2.6.1. Sous signature privée.....	38
2.6.2. Un état comptable ou un exposé de la situation patrimoniale	39
2.6.3. Le rapport du commissaire ou du réviseur ou de l'expert-comptable.....	40
2.7. Rapport(s) de l'organe d'administration	40
2.7.1. Rapport justificatif - explicatif	40
2.7.2. Auteur du (des) rapport(s)	41
2.7.3. Contenu du rapport justificatif	41
2.7.4. Certification.....	42

3. L'APPROBATION PROVISOIRE ET LA PUBLICITÉ.....43

3.1. Personne morale en formation	43
3.1.1. <i>Personne morale en formation</i>	43
3.1.2. <i>Non-application de l'article 2:2 CSA</i>	43
3.1.3. <i>Entité bénéficiaire à constituer particularités à la constitution</i>	44
3.2. Décision sur le projet	44
3.2.1. <i>Droit commun, organe compétent</i>	44
3.2.2. <i>Conseil d'administration</i>	44
3.2.3. <i>Accord sur le projet, CSA</i>	45
3.2.4. <i>Les cessionnaires en formation</i>	45
3.3. Publicité	45
3.3.1. <i>Introduction</i>	45
3.3.2. <i>Uniquement le projet</i>	46
3.3.3. <i>Pour toutes les entités concernées</i>	46

4. L'APPROBATION DÉFINITIVE ET LA PUBLICITÉ.....47

4.1. Droit commun	47
4.1.1. <i>Dans le chef du cédant</i>	47
4.1.2. <i>Dans le chef du cessionnaire, fusion, scission et apport..</i>	47
4.1.3. <i>Dans le chef du cessionnaire, cession</i>	48
4.1.4. <i>Autres motifs de consultation de l'assemblée générale ..</i>	48
4.1.5. <i>Constataion de la réalisation des conditions</i>	49
4.2. Organes compétents pour approbation définitive au CSA	49
4.2.1. <i>Fusion et scission de sociétés, AG des entités cédantes et des cessionnaires</i>	49
4.2.2. <i>Apport & cession en société</i>	50
4.2.3. <i>Cession en A(l)SBL et fondation, entité cédante</i>	50
4.2.4. <i>Cession & Apport, entité cessionnaire</i>	51
4.2.5. <i>Fusion et scission d'A(l)SBL et fondations, cédant et cessionnaire</i>	52
4.2.6. <i>Synthèse, cession & apport d'une branche d'activités, d'universalité</i>	52
4.3. Convocation	52
4.3.1. <i>Intervalle de 6 semaines minimum</i>	52
4.3.2. <i>Délai de convocation et délai d'un mois de mise à disposition des documents</i>	53
4.3.3. <i>Annexes</i>	54
4.4. Quorum et majorité & démission	54
4.4.1. <i>Fusion et scission, entité cédante et cessionnaires</i>	54

4.4.2. Fusion et scission d'A(I)SBL et de fondations, cédant et cessionnaire	55
4.4.3. Apport et cession, cédant	55
4.4.4. Cession à titre gratuit, cédant	56
4.4.5. Apport & cession, cessionnaire	56
4.4.6. Rappels des décisions « de droit commun »	57
4.5. Forme authentique et publicité.....	57
4.5.1. Intrication.....	57
4.5.2. Notaire, fusion et scission.....	57
4.5.3. Notaire, apport et cession.....	57
4.5.4. Publicité (fusion, scission).....	58
4.5.5. Publicité (cession & apport) cédant.....	58
4.5.6. Publicité cession & apport, et absence d'intervention de l'assemblée générale.....	59
4.5.7. Autorisation réception libéralité (si gratuité)	59
5. LES EFFETS EN INTERNE.....	60
5.1. Transmission du patrimoine	60
5.1.1. Introduction, transmission universelle.....	60
5.1.2. Dérogation aux règles de la liquidation	60
5.1.3. Droit social, CCT 32bis.....	61
5.1.4. Exceptions à la poursuite des contrats.....	62
5.1.5. Les contrats intuitu personae	63
5.1.6. Les legs au profit d'A(I)SBL.....	63
5.2. Autorisation administrative et fiscale, subside.....	63
5.3. Les membres ou associés et les administrateurs (droit commun)	65
5.3.1. Absence de transmission de la qualité de membre ou associé, sauf les sociétés.....	65
5.3.2. Protection des droits des membres et associés	66
5.3.3. Absence de transmission de la qualité de gérant ou administrateur	66
5.3.4. Transmission des droits et obligations des mandataires.....	67
5.4. La réglementation au Code (fusion et scission)	67
5.4.1. Disparition de la personne morale dissoute et survie passive	67
5.4.2. Patrimoine.....	68
5.4.3. Associé et membre	68
5.4.4. Droits et obligations des mandataires	68
5.5. La réglementation au Code (apport et cession)	69
5.5.1. Transmission patrimoine 12:96.....	69
5.5.2. Persistance de la personnalité juridique.....	70
5.5.3. Association, cession d'universalité.....	70

5.5.4. <i>Pas de transmission de la qualité d'associé, de membre ou de mandataire</i>	70
5.5.5. <i>Reddition de comptes des mandataires</i>	71
5.6. En interne, la comptabilité et les documents sociaux.....	71
6. PROTECTION DES PARTIES ET DES TIERS INTÉRESSÉS.....	73
6.1. Introduction	73
6.2. Nullité spécifique aux fusion & scission	74
6.3. Responsabilité contractuelle.....	74
7. L'OPPOSABILITÉ DE LA TRANSMISSION AUX TIERS.....	76
7.1. Opposabilité en droit commun	76
7.2. Opposabilité de la transmission au CSA	76
7.2.1. <i>Opposabilité transmission</i>	76
7.2.2. <i>Opposabilité droits immobiliers et intellectuels</i>	77
7.3. Sanction particulière en apport et cession	77
8. PROTECTION DES CRÉANCIERS	78
8.1. La protection des tiers (droit commun)	78
8.2. Sûretés	78
8.2.1. <i>Champ d'application, quelles opérations ?</i>	78
8.2.2. <i>Le mécanisme</i>	79
8.2.3. <i>Champ d'application, quelles créances</i>	80
8.2.4. <i>Les contrats à prestations successives</i>	80
8.2.5. <i>Créance menacée</i>	81
8.3. Solidarité pour les dettes échues	82
8.3.1. <i>Effet de la transmission universelle et dérogation</i>	82
8.3.2. <i>Scission</i>	82
8.3.3. <i>Apport et cession</i>	83
APPORT D'UNIVERSALITÉ OU DE BRANCHE D'ACTIVITÉ VS FUSION OU SCISSION	84
SECTION 1. BRÈVE GENÈSE DES PROCÉDURES DE RESTRUCTURATION D'ASBL.....	84
SECTION 2. RAPPEL DES NOTIONS ET DES PROCÉDURES À SUIVRE.....	88
SECTION 3. L'OPÉRATION DE FUSION / SCISSION	97

SECTION 4. PRINCIPALES DIFFÉRENCES ENTRE LES DEUX RÉGIMES QUANT AUX FORMALITÉS À ACCOMPLIR..... 100

TRANSFORMATION DES SOCIÉTÉS ET ASSOCIATIONS 103

1. GÉNÉRALITÉS	103
1.1. Introduction	103
1.2. Transformation, notion	103
1.3. Agrément > < transformation.....	104
1.4. Champ d'application transformation de sociétés.....	105
1.5. Champ d'application transformation d'associations	105
1.6. Champ d'application transformation société en association et inversement.....	105
1.7. Champ d'application transformation fondations	106
2. LE PROJET + RAPPORT + ÉTAT COMPTABLE	107
2.1. Projet = proposition de nouveaux statuts.....	107
2.2. Rapport justificatif et contenu.....	107
2.3. La justification de la transformation d'une société en association	108
2.4. Transformation association en société, justification	108
3. ÉTAT COMPTABLE CERTIFIÉ.....	109
3.1. État comptable de moins de 3 mois.....	109
3.2. Mentions particulières en relation avec l'actif net en société.....	109
3.3. Certification	109
4. PROTECTION DU PATRIMOINE DE L'ASSOCIATION EN CAS DE TRANSFORMATION EN SOCIÉTÉ	111
5. PUBLICITÉ INTERNE	113
5.1. Annexes à la convocation	113
5.2. Annonce dans la convocation	113
5.3. Reproduire les conclusions du rapport du commissaire ...	114

6. ASSEMBLÉE GÉNÉRALE	115
6.1. Introduction, démission.....	115
6.2. Société	115
6.3. Unanimité pour le passage de la société en association	116
6.4. Passage de l'association à la société	117
6.5. A(I)SBL et Fondation.....	117
6.6. Émigration transfrontalière d'une A(I)SBL ou d'une fondation.....	117
7. FORMALITÉ AUTHENTIQUE, AUTORISATION DU ROI, PUBLICITÉ, EFFET.....	119
7.1. Double vote et acte authentique	119
7.2. Formalité authentique et nullité.....	119
7.3. Autorisation du Roi	119
7.4. Publicité.....	120
7.5. Effet, continuité et opposabilité aux tiers	120

RESTRUCTURATIONS – TRANSFORMATIONS ASPECTS COMPTABLES.....121

1. PRINCIPE GÉNÉRAL : LA CONTINUITÉ COMPTABLE	121
2. RAPPORT DE L'ORGANE D'ADMINISTRATION	122
3. PRINCIPE GÉNÉRAL : LA CONTINUITÉ DES ACTIVITÉS DE L'ASSOCIATION	122
4. QU'ENTEND-ON PAR SITUATION ACTIVE ET PASSIVE ?..	125
5. LE TRAITEMENT COMPTABLE DES FONDS ASSOCIATIFS LORS DE LA TRANSFORMATION D'UNE ASBL EN UNE SCES OU SC AGRÉÉE ES	128
6. LE TRAITEMENT COMPTABLE DES FONDS PROPRES LORS DE LA TRANSFORMATION D'UNE SOCIÉTÉ EN A(I)SBL....	130
7. DIVERS	131

**RESTRUCTURATION – TRANSFORMATIONS
ASPECTS AUDIT : INTERVENTION DU COMMISSAIRE
OU D'UN RÉVISEUR D'ENTREPRISES OU EXPERT-
COMPTABLE CERTIFIÉ132**

LE RAPPORT DE L'ORGANE D'ADMINISTRATION 134

MISSION DU PROFESSIONNEL..... 134

1. FUSION ET SCISSION D'ASSOCIATIONS 135
2. TRANSFORMATION D'UNE SOCIÉTÉ EN ASBL..... 136
TRANSFORMATION D'UNE ASBL EN SCES AGRÉÉE
OU EN SC AGRÉÉE COMME ES..... 137
TRANSFORMATION D'UNE ASSOCIATION
EN UNE AUTRE FORME D'ASSOCIATION..... 138
3. TRANSFORMATION TRANSFRONTALIERE
D'UNE ASSOCIATION DE DROIT BELGE
VERS UN AUTRE PAYS..... 138

**ASPECTS FISCAUX DES TRANSFORMATIONS ET
RÉORGANISATIONS D'ASSOCIATIONS.....140**

INTRODUCTION 140

**CHAPITRE I
PRINCIPES DE L'IMPÔT DES PERSONNES MORALES ET DE
L'IMPÔT DES SOCIÉTÉS 141**

- Section 1. Principes de l'impôt des sociétés..... 141
- Section 2. Principes de l'impôt des personnes morales 142

**CHAPITRE II
L'ORGANISATION DU PASSAGE D'UN IMPÔT À L'AUTRE... 143**

- Section 1. De l'impôt des sociétés à l'impôt des personnes
morales 143
 - § 1. Rétroactes..... 143
 - § 2. Passage de l'impôt des sociétés à l'impôt des personnes
morales sous l'empire du CSA 145

Section 2. De l'impôt des personnes morales à l'impôt des sociétés	155
§1. <i>Rétroactes</i>	155
§2. <i>Passage de l'impôt des personnes morales à l'impôt des sociétés sous l'empire du CSA</i>	158

CHAPITRE III

LES ASPECTS FISCAUX DES TRANSFORMATIONS..... 164

Section 1. La transformation des associations	164
Section 2. La transformation d'une ASBL en SC agréée comme ES ou en SCES agréée	167
§ 1. <i>Rétroactes</i>	167
§ 2. <i>Conséquences de la réforme</i>	170
Section 3. La transformation d'une société en ASBL ou en AISBL	176

CHAPITRE IV

LES ASPECTS FISCAUX DES RÉORGANISATIONS..... 178

Section 1. Préambule	178
Section 2. Les fusions et les scissions sous l'angle des impôts directs.....	178
§1. <i>Fusions ou scissions d'entités assujetties à l'impôt des personnes morales</i>	179
§ 2. <i>Fusions ou scissions d'entités assujetties à l'impôt des sociétés</i>	179
§3. <i>L'entité absorbée ou scindée est assujettie à l'impôt des sociétés tandis que l'entité absorbante ou bénéficiaire est assujettie à l'impôt des personnes morales</i>	190
§ 4. <i>L'entité absorbée ou scindée est assujettie à l'impôt des personnes morales tandis que l'entité absorbante ou bénéficiaire est assujettie à l'impôt des sociétés</i>	192
Section 3. Les apports à titre gratuit d'universalité ou de branche d'activité sous l'angle des impôts directs	194
§1. <i>Bases légales applicables : laquelle choisir ?</i>	195
§2. <i>Conséquences fiscales de l'opération en fonction de la base légale choisie</i>	198
Section 4. Les opérations de réorganisation sous l'angle des impôts indirects	201

CONCLUSION 202



INTRODUCTION

BREF RAPPEL HISTORIQUE

Les associations sans but lucratif (ASBL) ont vu le jour en Belgique par la loi du 27 juin 1921. Au cours des 70 premières années de son existence, cette loi a subi peu de modifications fondamentales.

La loi du 13 avril 1995 a introduit une innovation significative en ouvrant la possibilité aux ASBL de se transformer en une des formes de sociétés énumérées à l'article 2 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales, pour autant qu'il s'agisse d'une société à finalité sociale. Ces lois coordonnées ont entretemps été remplacées par le Code des sociétés, entré en application le 6 février 2001.

Un nouveau pas a été franchi par la loi du 30 décembre 2009. D'une part, l'article 670 du Code des sociétés est complété par un nouvel alinéa permettant à toute personne morale, visée ou non par le Code des sociétés, d'opter pour l'application des dispositions de ce Code lors de cessions d'universalité et de branche d'activité. D'autre part, l'article 58 introduit dans la loi du 27 juin 1921 adapte les textes concernés du Code des sociétés aux apports à titre gratuit d'universalité ou de branche d'activité effectués par une ASBL, AISBL ou fondation. Ainsi est né le cadre légal de ce qui a été appelé les pseudo-fusions d'associations et autres personnes morales.

La convergence du cadre légal applicable aux sociétés d'une part, et aux associations et fondations d'autre part s'est concrétisée par la loi du 23 mars 2019 introduisant le Code des sociétés et des associations (en abrégé CSA) et portant des dispositions diverses. Cette loi du 23 mars 2019 a abrogé l'ancien Code des sociétés ainsi que la loi du 27 juin 1921.

Le Code des sociétés et des associations

Le CSA est subdivisé en 5 parties comportant au total 18 livres.

La première partie, constituée des livres 1 à 3, comporte des dispositions communes à toutes les formes de personnes morales régies par le CSA (définitions, formalités de constitution, publications, dissolutions et liquidation, rapportage de fin d'exercice, etc.).

Dans la 3^e partie, le livre 9 comporte les textes spécifiques aux associations sans but lucratif.

La 4^e partie du CSA concerne les restructurations et transformations (modification de la forme légale). Le livre 13 est consacré aux restructurations d'associations et fondations, tandis que le livre 14 régit les transformations de sociétés, d'associations et de fondations.

Un nouveau pas a été franchi ; de véritables fusions et scissions d'ASBL deviennent possibles, mais à la différence des fusions et scissions de sociétés, il n'y a pas d'émissions d'actions.

Les transformations peuvent être nationales, mais également transfrontalières.

Les opérations de réorganisation et de transformation impliquant les ASBL, AISBL ou fondations, réglementées par le Code des sociétés et des associations sont :

- Les fusions et scissions : articles 13:1 à 13:8 ;
- L'apport à titre gratuit d'universalité ou de branche d'activité : article 13:10 ;
- La transformation d'une société en ASBL ou en AISBL : articles 14:31 à 14:36 ;
- La transformation d'une ASBL en société coopérative entreprise sociale agréée (SCES agréée) ou en société coopérative agréée (SC agréée) : article 14:37 à 14:45 ;
- La transformation nationale d'une ASBL en AISBL et inversement : art. 14:46 à 14:50 ;
- La transformation transfrontalière d'une ASBL ou AISBL (émigration) ou d'une personne morale étrangère en ASBL ou AISBL (immigration) : art. 14:51 à 14:66 ;

- La transformation nationale d'une fondation privée (FP) en fondation d'utilité publique (FUP) : article 14:67 ;
- La transformation transfrontalière de fondations, tant à l'émigration, qu'à l'immigration : art. 14:68 à 14:83 ;
- La transformation d'une ASBL ou AISBL en PPEU : article 17:3 ;
- La transformation d'une ASBL ou AISBL en FPEU : article 17:8.

Les partis politiques européens (PPEU) et les fondations politiques européennes (FPEU) sont exclus de ces opérations de restructuration et de transformation régies par le CSA.

OBJET DE L'OUVRAGE

Ce dossier présente les opérations de restructuration et transformation nationales des ASBL ainsi que la transformation de sociétés en ASBL et inversement. La matière est abordée sur le plan juridique et comptable et présente les conséquences en matière fiscale.

L'étude juridique présente la procédure des restructurations tant des sociétés que celle des associations et fondations en soulignant les points communs et les divergences.

Les restructurations sont souvent des opérations complexes nécessitant un respect strict des procédures, notamment afin d'éviter la nullité de l'opération.

Je tiens à remercier les auteurs qui ont contribué à cet ouvrage qui constitue un outil pratique pour le lecteur.

Jean Pierre VINCKE
Réviseur d'entreprises honoraire

FUSION, SCISSION, CESSION D'UNE UNIVERSALITÉ OU D'UNE BRANCHE D'ACTIVITÉ

Philippe T'KINT

Avocat au Barreau de Bruxelles
Intervenant à l'ULB

1. INTRODUCTION

1.1 Généralités

1.1.1. Historique

Le législateur s'est mis à réglementer la transmission universelle entre personnes morales pour les sociétés en 1993¹. Ensuite, il a étendu la réglementation aux apports et cessions d'universalité ou de branches d'activités qui, en droit commun, ne peuvent se réaliser sous le régime de la transmission universelle (point 1.1.3.). En 2009, le législateur a étendu une partie de cette réglementation aux associations. Le CSA de 2019 étend encore un peu plus les possibilités de transmission universelle en réglementant les opérations transfrontalières et en instaurant une nouvelle procédure de fusion et scission pour les A(I)SBL et fondations.

1.1.2. Une convention

En vue de réaliser une transmission universelle, à l'instar d'une transmission de patrimoine d'une personne physique décédée à ses héritiers, les personnes morales peuvent se donner volontairement la mort². Il y a alors dissolution volontaire. Mais au lieu d'appliquer les règles de la liquidation, il peut être décidé de transmettre l'universalité du patrimoine à une ou plusieurs autres personnes morales (point 1.1.3.).

¹ Loi du 29 juin 1993 modifiant, en ce qui concerne les fusions et les scissions de sociétés, les lois sur les sociétés commerciales, coordonnées le 30 novembre 1935, *M.B.*, 21 juillet 1993, p. 17176.

² Le conditionnement de l'application des règles de la transmission universelle à une dissolution est une logique conséquence de l'anthropomorphisme lié aux personnes morales.

Qu'il y ait fusion ou scission avec dissolution, ou apport ou cession d'universalité ou de branche d'activité, sans dissolution, il y a tout d'abord un contrat entre le cédant de l'universalité ou de la branche d'activité et le(s) cessionnaire(s).

1.1.3. Dissolution et liquidation

En cas de dissolution d'une société ou d'une association avec personnalité juridique, les règles applicables en principe sont celles de la liquidation avec une transmission de l'actif net, s'il y en a un, aux associés en société ou aux membres ou à des tiers en association. La raison de l'absence de transmission universelle est due à la survie passive qui exclut que les anciens membres ou associés deviennent débiteurs des dettes sociales après la clôture de la liquidation.

En droit commun, une dérogation aux règles de la liquidation est possible, mais sous la responsabilité du liquidateur. Une transmission universelle comme en cas de décès d'une personne physique peut avoir lieu, sous la responsabilité du liquidateur. Les règles de fusion et scission ont pour but d'écarter cette responsabilité si les formalités imposées par le code sont respectées.

À la dissolution d'une personne morale, moyennant le respect de la spécialité légale ou statutaire, rien ne s'oppose à une désignation d'autres « héritiers » que les héritiers naturels que sont les associés, qui reçoivent l'ensemble du patrimoine de la société ou de l'association, sous le régime de la transmission universelle, à l'image des légataires universels ou à titre universel. Il y a alors fusion et/ou scission.

1.1.4. Cession d'universalité ou de branche d'activité

En droit commun des obligations, une cession d'universalité d'une personne physique ne s' imagine pas. Une cession d'une partie du patrimoine est possible. Le transfert de la propriété d'un bien se réalise par le transfert de la possession. Le transfert d'une créance se réalise par l'accomplissement de la formalité de la notification de la cession à l'article 1690 C.c. Le transfert d'une dette n'est pas possible sans préjudice d'un engagement de payer la dette d'autrui (art. 1236 C.c.).

Si des biens, meubles ou immeubles, matériels ou immatériels sont reliés entre eux par une activité qu'ils servent à mettre en œuvre, on parle alors d'un ensemble de biens qui constitue une branche d'activité ou un fonds de commerce, ou encore d'une universalité de fait. Nous

donnons, au point 1.3., la définition de la branche d'activité au sens du CSA. En droit commun, cette cession d'éléments du patrimoine n'est pas organisée. Nous en faisons un exposé succinct au point 5.1.

Pour les sociétés avec personnalité juridique, le législateur a organisé un régime dérogatoire au droit commun. Le CSA organise la transmission universelle du patrimoine d'une personne morale, sans dissolution de la personne morale. Le CSA organise également la possibilité de transmettre une branche d'activité, sous le régime de la transmission universelle.

1.1.5. Volonté de poursuivre l'activité

Une caractéristique de la transmission universelle organisée par le Code est la volonté de poursuivre une activité. D'où une activité que l'on peut présumer viable et la transmission à une entité viable également.

Toutefois, en association, comme les activités sont non lucratives, sauf exception, elles ne génèrent pas d'excédent des recettes sur les dépenses. En association à titre gratuit dite caritative, l'activité peut être « déficitaire » dans le sens que les charges sont couvertes en tout ou en partie par des dons, des legs ou des subsides et pas par des cotisations ou un prix. Aussi, la préoccupation de viabilité de l'activité transmise peut être moindre ou absente.

Par contre, en cas de cession de branche d'activité, on peut concevoir, surtout en société, une volonté de se défaire d'une branche non rentable ou à haut risque. D'où une préoccupation du législateur de protéger les tiers créanciers des entités cédantes et cessionnaire (point 6).

1.2. Définition, fusion et scission

1.2.2. Fusion, définition

L'article 12:2 du CSA définit la fusion **par absorption** comme : « *l'opération par laquelle une ou plusieurs société(s) transfère(nt) à une autre société, par suite d'une dissolution sans liquidation, l'intégralité de son (leur) patrimoine, activement et passivement, moyennant l'attribution à leurs associés d'actions ou de parts de la société absorbante et, le cas échéant, d'une soulte en espèces ne dépassant pas le dixième de la valeur nominale des actions ou parts attribuées ou, à défaut de valeur nominale, de leur pair comptable* ».

On retrouve donc les éléments de la transmission universelle (point 1.1.) qui sont le « décès » de la personne morale et la poursuite des activités, c'est-à-dire sans application des règles de la liquidation.

On retrouve les mêmes éléments dans la définition à l'article 12:3 de la fusion **par constitution d'une nouvelle société**.

1.2.3. Scission, définition

L'article 12:4 définit la scission **par absorption** comme : « *La scission par absorption est l'opération par laquelle une société transfère à plusieurs sociétés, par suite de sa dissolution sans liquidation, l'intégralité de son patrimoine, activement et passivement, moyennant l'attribution aux associés ou actionnaires de la société dissoute de parts ou d'actions des sociétés bénéficiaires des apports résultant de la scission et, le cas échéant, d'une soulte en espèces ne dépassant pas le dixième de la valeur nominale des parts ou actions attribuées ou, à défaut de valeur nominale, de leur pair comptable. Si une société bénéficiaire est une société sans capital, est assimilée au pair comptable la valeur d'apport, telle qu'elle résulte des comptes annuels, de tous les apports en numéraire ou en nature, consentis par les associés ou actionnaires, autres que les apports en industrie, le cas échéant augmentée des réserves qui, en vertu d'une disposition statutaire, ne peuvent être distribuées aux associés ou actionnaires que moyennant une modification des statuts, le tout divisé par le nombre d'actions ou de parts.* »

On retrouve à nouveau les éléments de la transmission universelle qui sont le « décès » de la personne morale et la transmission universelle, c'est-à-dire l'exclusion des règles de la liquidation.

L'article 12:5 définit la scission par **constitution de nouvelles sociétés**.

L'article 12:6 définit la scission mixte comme : « *... l'opération par laquelle, par suite de sa dissolution sans liquidation, une société transfère à une ou plusieurs sociétés existantes et à une ou plusieurs sociétés qu'elle constitue, l'intégralité de son patrimoine, activement et passivement, moyennant l'attribution aux associés ou actionnaires de la société dissoute de parts ou d'actions des sociétés bénéficiaires et, le cas échéant, d'une soulte en espèces qui ne peut dépasser le montant de la soulte en espèces visée aux articles 12:4 et 12:5.* »

1.2.4. Fusion et scission en A(l)SBL et fondation

Le CSA ne donne pas de définition ni de la fusion, ni de la scission des A(l)SBL et fondation réglementée aux articles 13:1 à 13:9.

L'article 13:1 du CSA se limite à définir les conséquences ou encore les caractéristiques de la fusion d'A(l)SBL. Celles-ci sont au nombre de 3. 1°/ Une dissolution sans liquidation en exception au droit commun de la liquidation, 2°/ une transmission universelle du patrimoine et 3°/ les membres de l'association fusionnée ne deviennent pas membres de l'association absorbante, sauf dispositions contraires.

Pour les fondations l'article 13:2, § 2 du CSA fait référence à la possibilité de création de fonds sans personnalité juridique au sein de la fondation cessionnaire. C'est sans incidence juridique³.

Nous proposons de définir la fusion A(l)SBL et fondation comme la convention par laquelle une A(l)SBL ou fondation ou plusieurs A(l)SBL ou fondation(s) apporte(nt) à une autre personne morale l'intégralité de son (leur) patrimoine, en vue de poursuivre ses (leurs) activités au sein de cette personne morale bénéficiaire de l'apport⁴.

La caractéristique de la fusion (la volonté de poursuivre la totalité des activités au sein d'une autre ASBL) se retrouve dans les différentes définitions proposées par les auteurs. Parfois, elle s'exprime en intégrant dans la définition la notion de transfert des membres de l'ASBL fusionnée à l'ASBL fusionnante⁵ ou la notion de transfert de l'intégralité du patrimoine dans toutes ses composantes actives et passives⁶.

³ Sarah VERSCHAEVE en Lisa BUEKEN, Herstructureren en omzettingen van verenigingen en stichtingen in het nieuwe Wetboek van vennootschappen en verenigingen, TRV & RPS, 2020, p. 530, n° 14. Les auteurs expriment l'opinion que la création de fonds sans personnalité juridique distincte est possible en A(l)SBL et pas rien qu'en fondation.

⁴ P. T'KINT, « La fusion et la scission des A.S.B.L. », *Non-Marchand*, 1999/1, p. 17, n° 1, al. 1^{er}.

⁵ R. TAS, « Fusies en splitsingen van V.Z.W.'s », *De V.Z.W. gezien vanuit de praktijk*, Bruges, Die Keure, 1996, p. 301 et 303, n° 4 et 5 ; K. GEENS, « De fusies van ziekenhuizen », *Vlaams Tijds. Voor Gezondh.*, 1988, p. 312, n° 5 et 6.

⁶ J.-J. VISEUR, « Les aspects juridiques des fusions d'A.S.B.L. », *Les fusions d'A.S.B.L.*, Journée d'Etudes Syneco, 2 février 1995, p. 7 ; M. SOUMERYN-KESTEMONT et K. DE BOECK, *Vade-mecum des associations sans but lucratif*, Bruxelles, Créadif, 1996, p. 129, n° 187 ; K. GEENS, « De fusies van ziekenhuizen », *Vlaams Tijds. Voor Gezondh.*, 1988, p. 312, n° 5 et 6.

Tous les auteurs sans exception intègrent dans leur définition de la fusion d'ASBL la notion de dissolution de l'ASBL fusionnée⁷.

Nous proposons de définir la scission comme la convention par laquelle une A(I)SBL ou plusieurs A(I)SBL apporte(nt) à plusieurs personnes morales l'intégralité de son (leur) patrimoine, en vue de poursuivre ses (leurs) activités au sein de ces personnes morales bénéficiaires de l'apport. L'opération est donc fort proche de la fusion et l'analyse que les auteurs en font est identique à celle de la fusion⁸.

1.3 Définition, cession et apport d'universalité ou d'une branche d'activité

1.3.1. Universalité & branche d'activité

Une universalité est l'ensemble du patrimoine d'une personne morale, à l'image du patrimoine d'un défunt à l'occasion d'une succession. Le Code des sociétés et des associations ne définit pas l'universalité de biens. Cela découle de la définition de l'apport d'universalité à l'article 12:9 (point 1.3.2).

Nous donnons, au point 1.1.3, la définition, en droit commun, de la branche d'activité, ou encore du fonds de commerce, constitué d'un ensemble de biens meubles ou immeubles, matériels ou immatériels, détachables du patrimoine du cédant, reliés entre eux par une finalité

⁷ R. TAS, « Fusies en splitsingen van V.Z.W.'s », *De V.Z.W. gezien vanuit de praktijk*, Bruges, Die Keure, 1996, p. 303, n° 5 ;
J.-J. VISEUR, « Les aspects juridiques des fusions d'A.S.B.L. », *Les fusions d'A.S.B.L.*, Journée d'Études Syneco, 2 février 1995, p. 7 et 9 ;
M. SOUMERYN-KESTEMONT et K. DE BOECK, *Vade-mecum des associations sans but lucratif*, Bruxelles, Créadif, 1996, p. 129, n° 187 ;
K. GEENS, « De fusies van ziekenhuizen », *Vlaams Tijds. Voor Gezondh.*, 1988, p. 312, n°s 5 et 6 ;
A. VAN MUYLDER et J. VERSTAPPEN, « Fusion et scission d'A.S.B.L. : aspects de droit civil, fiscal notarial et administratif », *Notarius*, 1991, p. 361 et 362, n° 6b et 9 ;
Ch. DE WULF, *Het opstellen van notariële akten*, Anvers, Kluwer, 1994, p. 2413 et 2414, n° 2077 et 2078.

⁸ M. SOUMERYN-KESTEMONT et K. DE BOECK, *Vade-mecum des associations sans but lucratif*, Bruxelles, Créadif, 1996, la section V comportant les n° 186 à 196 consacrée aux fusions-scissions ;
Ch. DE WULF, *Het opstellen van notariële akten*, Anvers, Kluwer, 1994, les n° 2077 et 2086 consacrés aux fusions et scissions ;
A. VAN MUYLDER et J. VERSTAPPEN, « Fusion et scission d'A.S.B.L. : aspects de droit civil, fiscal notarial et administratif », *Notarius*, 1991, voy. en particulier n° 8 et 9 ;
R. TAS, « Fusies en splitsingen van V.Z.W.'s », *De V.Z.W. gezien vanuit de praktijk*, Bruges, Die Keure, 1996, voy. en particulier p. 303 et 304, n° 6 et 10.

qu'ils mettent en œuvre. La définition de la branche d'activité donnée à l'article 12:11 (ancien 680 C. Soc.) est fort proche⁹.

1.3.2. *Apport d'universalité & apport d'une branche d'activité*

L'apport d'une branche d'activité est défini à l'article 12:10 comme « ... l'opération par laquelle une société transfère, sans dissolution, une branche de ses activités ainsi que les passifs et les actifs qui s'y rattachent à une autre société, moyennant une rémunération consistant exclusivement en actions ou parts de la société bénéficiaire de l'apport ».

Pour l'apport d'universalité, l'article 12:9 remplace les mots « une branche de ses activités ainsi que les passifs et les actifs qui s'y rattachent » par les mots « l'intégralité de son patrimoine, activement et passivement, » et prévoit la possibilité de le céder à plusieurs sociétés.

1.3.3. *Cession de branche d'activité ou d'universalité*

Le Code des sociétés et des associations ne définit pas la cession d'universalité ou d'une branche d'activité, autrement qu'en disant que c'est un apport répondant aux définitions des articles 12:9 à 12:11 qui n'est pas rémunéré pas des apports ou actions, mais par un prix, ou à titre gratuit (art. 12:103).

La référence aux articles 12:9 à 12:11 implique que le cédant et le cessionnaire soient des personnes morales. On aurait pu imaginer une cession d'une branche d'activité par une personne physique. Ce n'est aujourd'hui pas possible. En revanche l'apport d'une branche d'activité à une société est possible (art. 12:101).

1.3.4. *Cession à titre gratuit*

L'expression « à titre gratuit » aux articles 12:103 & 13:10 du CSA (ancien article 58 loi de 1921), doit se comprendre comme une cession dont le prix n'est rien d'autre que la reprise du passif. La cession est à titre onéreux au sens de l'article 1106 du C.c. (point 2.3.3).

La majorité de la doctrine considère que le transfert du patrimoine dans le cadre de la fusion d'ASBL ne peut s'analyser comme une donation,

⁹ Art. 12:11 : « Une branche d'activités est un ensemble qui d'un point de vue technique et sous l'angle de l'organisation, exerce une activité autonome, et est susceptible de fonctionner par ses propres moyens. »

soit à défaut de constater une quelconque volonté de gratifier¹⁰, soit à défaut même de pouvoir qualifier ledit transfert d'acte à titre gratuit¹¹.

L'expression « apport » à l'article 13:10 (pas à l'article 12:103) est troublante, car elle fait penser aux apports en société. L'expression « cession » nous semble préférable¹². L'expression « apport à titre gratuit » est aussi troublante, car elle est utilisée à l'article 140 du Code des droits d'enregistrement pour qualifier certaines transmissions de patrimoine sans prix et sans intention libérale à des associations. Toutefois, l'apport à titre gratuit visé à ce Code n'a rien à voir avec celui visé à l'article 13:10. L'apport à titre gratuit du Code des droits d'enregistrement est étranger à la reprise d'un passif combiné avec la transmission d'un actif. L'expression « cession à titre gratuit » nous semble préférable¹³.

1.4. Champ d'application des fusion et scission

1.4.1. Les personnes morales

Nous exposons, au point 1.1.3, le champ d'application naturel de la transmission universelle, qui doit avoir comme entité cédante une personne morale. L'article 12:1 du CSA¹⁴ le confirme. L'ensemble du livre 12 du CSA (ne) s'applique (qu')aux sociétés dotées de la personnalité juridique. La logique de cette restriction parmi les personnes morales est que les fusions et les scissions se réalisent au travers de remise de titres

¹⁰ A. VAN MUYLDER et J. VERSTAPPEN, «Fusions et scissions d'ASBL : Aspects de droit civil, fiscal, notarial et administratif – Première partie», *Notarius*, 1991, p. 369, n° 31 ;
R. TAS, « Fusies en splitsingen van V.Z.W.'s », *De V.Z.W. gezien vanuit de praktijk*, Bruges, Die Keure, 1996, p. 315, n° 37 ;
J.-J. VISEUR, « Les aspects juridiques des fusions d'A.S.B.L. », *Les fusions d'A.S.B.L.*, Journée d'Etudes Syneco, 2 février 1995, p. 8 ;
contra M. SOUMERYN-KESTEMONT et K. DE BOECK, *Vade-Mecum des associations sans but lucratif*, Creadif, 1996, p. 131, n° 195.

¹¹ J.-J. VISEUR, « Les aspects juridiques des fusions d'A.S.B.L. », *Les fusions d'A.S.B.L.*, Journée d'Etudes Syneco, 2 février 1995, p. 8.

¹² *Contra* : M. COIPEL, « La modification législative du 30 décembre 2009 : origine, méthode et portée », *Les dossiers d'ASBL actualités*, 2009, p. 46 et 47, n° 27 et 28. L'auteur justifie son point de vue en se référant à la terminologie de la loi. Nous pensons que la terminologie de la loi est malheureuse.

¹³ *Contra* : M. COIPEL, « La modification législative du 30 décembre 2009 : origine, méthode et portée », *Les dossiers d'ASBL actualités*, 2009, p. 47, n° 28. L'auteur invoque aussi l'article 140 du Code des droits d'enregistrement. Toutefois, il reste muet sur la notion d'apport à titre gratuit au Code des droits d'enregistrement, qui n'est pas la même que celle à l'article 13:10 du CSA.

¹⁴ Art. 12:1 : « Le présent livre s'applique à toutes les sociétés dotées de la personnalité juridique, régies par le présent code.
Toutefois, l'article 12:103 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 ».

représentatifs du capital, ou des capitaux propres. Il en va de même pour les apports.

Les associations et fondations sont donc naturellement exclues du champ d'application des fusions et scissions réglementée au livre 12. Toutefois, ce constat ne fait pas obstacle fondamentalement à une fusion ou une scission d'association. Le livre 13 du CSA consacré aux restructuration d'associations et de fondations le confirme.

1.4.2. La fusion transfrontalière

Le CSA (Titre 6 ; art. 12:106 à 12:119) réglemente également les fusions transfrontalières, soit donc avec des sociétés non régies par le CSA.

Les associations et fondations ne sont pas concernées, comme l'indique l'usage constant du mot société et l'emplacement du TITRE 6, sous le LIVRE 12 « restructuration de sociétés », La « restructuration d'associations et de fondations » est l'objet du titre du LIVRE 13.

1.4.3. La scission transfrontalière

Nous avons exposé au point 1.4.1 l'article 12:1 qui limite le champ d'application des scissions aux personnes morales régies par le CSA.

En ce qui concerne les scissions, le CSA étend le champ d'application aux scissions transfrontalières, c'est-à-dire avec des sociétés régies par un droit étranger (articles 12:73 & 12:90). Les associations et fondations ne sont pas concernées.

1.4.4. Les personnes morales en liquidation ou faillite

L'article 12:12 du Code des sociétés dit que la fusion ou la scission peut être utilisée après la dissolution ou la faillite, « ... *pourvu qu'elles n'aient pas encore commencé la répartition de leurs actifs entre leurs associés ou actionnaires.* » (art. 12:12, al. 1^{er} in fine).

1.4.5. Le champ d'application du nouvel article 13:1

Nous avons vu au point 1.4.1 que la logique de la fusion et la scission est une personne morale avec droit des associés dans le patrimoine. Cette logique n'est pas absolue. Le CSA innove et réglemente la fusion et la scission d'associations (art. 13:1 à 13:9). Tous les scénarios ne sont pas possibles. (art. 13:2, § 1^{er}). La fusion d'une A(l)SBL se réalise au

profit uniquement d'une A(I)SBL, d'une fondation (privée ou UP) d'une université ou d'une personne morale de droit public. (art. 13:2, § 2, al 1^{er}). La fusion d'une fondation privée se réalise au profit uniquement d'une fondation privée ou d'UP ou d'une université ou d'une personne morale de droit public. (art. 13:2, § 2, al. 2). La fusion d'une fondation UP se réalise uniquement au profit d'une fondation UP, d'une université ou d'une personne morale de droit public.

Nous exposons au 4.2.5 la raison de la limitation du champ d'application des fusions ou scissions des fondations, qui nous semble tenir à la dissolution, même s'il est vrai que le contournement de cette restriction se réalise facilement au moyen d'une transmission d'universalité, possible pour des raisons historiques (point 4.2.3). Les travaux préparatoires sont confus¹⁵.

La procédure prévoit une décision de dissolution dans la perspective de la fusion ou de la scission, prise soit par l'assemblée générale d'une A(I)SBL, soit par l'organe d'administration d'une fondation (art. 13:2). Techniquement, cet acte ne peut plus être posé si l'A(I)SBL ou la fondation est déjà en liquidation ou si elle est en faillite. Ces personnes morales sortent donc du champ d'application des fusions et scissions d'A(I)SBL et fondations.

1.5. Champ d'application des apports & cession

1.5.1. *Dérogation fondamentale au droit commun*

Une cession d'universalité ou d'une branche d'activité n'est pas possible en droit commun (point 1.1.4), puisque la transmission universelle nécessite une dissolution.

En réglementant les apports et cessions, le législateur permet à une société ou une association qui exerce des activités dans plusieurs domaines, de restructurer ses activités en se détachant de celles qu'elle ne souhaite plus poursuivre. Sans la réglementation au Code, il faudrait recourir à la scission et donc passer par une dissolution.

¹⁵ Sarah VERSCHAEVE et Lisa BUEKEN, *Herstructureren en omzettingen van verenigingen en stichtingen in het nieuwe Wetboek van vennootschappen en verenigingen*, TRV & RPS, 2020, p. 530, n° 14. Les auteurs citent l'exposé des motifs Chambre, 2017-2018, n° 54-3119/001, p. 321. Le passage cité fait référence à la volonté de respecter la mémoire des fondateurs. Il est aussi fait allusion à la possibilité de constitué des fonds sans personnalité juridique. Toutefois cela n'est pas une caractéristique exclusive des fondations (point 1.2.5).

1.5.2. *Les personnes morales en liquidation ou en faillite*

À la différence des fusion et scission (point 1.4.4) le CSA ne dit pas que les apports et cessions peuvent être utilisés même en cas de faillite ou de liquidation. L'emplacement de l'article 12:12, sous le TITRE 2 « *La réglementation des fusions, scissions et opérations assimilées* » (art. 12:12 à 12:91) ne permet pas d'interpréter son champ d'application aux cessions et apport de branche d'activité ou d'universalité, sauf à considérer que cet article est l'expression du droit commun.

La doctrine est favorable à cette extension¹⁶. Tout ce qui n'est pas interdit est permis. Pourvu que les principes soient respectés, et en particulier le principe d'égalité. Rien ne semble faire obstacle à un apport ou à une cession par une personne morale en liquidation. Pour les sociétés, l'article 2:88 prévoit expressément la possibilité pour le liquidateur de demander l'autorisation de l'assemblée générale, de faire un apport d'un élément du patrimoine ou de l'ensemble du patrimoine. Nous pensons la disposition applicable par analogie aux A(l)SBL et fondation.

1.5.3. *Extension du champ d'application des cessions*

Les **cessions** d'universalité et de branches d'activités se réalisent sans remise de titres représentatifs du capital ou des fonds propres. Aussi l'article 12:1, § 1^{er}, al. 2 étend le champ d'application des cessions de branches d'activités ou d'universalité visées à l'article 12:103 « ... à toute personne morale, visée ou non par le présent code... ».

Déjà avant la loi du 30 décembre 2009, portant des dispositions diverses en matière de Justice (II), une partie de la doctrine soutenait que l'article 12:103 (ancien article 770 C. Soc.) était applicable en dehors du champ des sociétés¹⁷. Le texte de l'alinéa 2 de l'article 12:1 (ancien article 670 C. Soc.) est venu « confirmer » cette vision.

L'exposé des motifs de cette disposition (art. 12:1) introduite par la loi du 30 décembre 2009 (point 1.5.4) donne des exemples de personnes morales concernées. Les adaptations propres aux associations (art. 13:10), qui ne visent que les cessions à titre gratuit n'ont donc pas pour effet de réduire le champ d'application de l'article 12:103 aux seules associations réglementées par cette loi ou aux seules cessions à titre

¹⁶ Jacques MALHERBE, et crts, sous la direction de, Droit des sociétés, 5^e édition, Larcier 2020, p. 888, n° 1633.

¹⁷ M. DE WOLF, « Fusions d'ASBL en droit commun et en droit fiscal », *ASBL Actualités*, n° 119-120, du 30 avril 2009, p. 6.

gratuit. Sont visées toutes personnes morales, de droit privé, mais également de droit public¹⁸. Les associations créées par des lois particulières, comme celles créées avant la loi de 1921, ou les fabriques d'église sont concernées. Le champ d'application est donc plus large, que celui des fusions et scission d'A(l)SBL et fondations (point 1.4.5)¹⁹.

1.5.4. Le champ d'application de l'article 13:10

L'article 52 de la loi du 30 décembre 2009²⁰ a introduit un nouvel article 58 dans la loi de 1921, intégré sous un nouveau TITRE IIIbis, intitulé « *Apports à titre gratuit d'universalité ou de branche d'activité* ».

Aux termes même de l'alinéa 1^{er} de l'article 13:10 du CSA (ancien article 58 de la loi de 1921), son champ d'application est les « ... *apports à titre gratuit (point 1.3.4) ... effectués par une ASBL, une AISBL, une fondation d'utilité publique ou une fondation privée, au profit d'une personne morale appartenant à l'une des catégories précitées* ».

L'ancien article 58 de la loi de 1921 (13:10 CSA), qui ne visaient que certaines cessions à titre gratuit (point 1.3.4), n'a pas pour effet de réduire le champ d'application de l'article 12:103 CSA (ancien 770, point 6.4.1.5.3). La justification de l'amendement qui a introduit cette disposition le confirme. Elle souligne explicitement que la « *seule fonction* (de l'article 58,) *est d'apporter des clarifications quant à la manière d'appliquer par analogie les textes du Code des sociétés* »²¹.

Le cédant et le cessionnaire doivent donc être des A(l)SBL ou des fondations (privées ou d'utilité publique).

¹⁸ Michel COIPEL, La modification législative du 30 décembre 2009 : origine, méthode et portée, NON-MARCHAND, Les dossiers d'ASBL Actualités, 2010, n° 9, pp. 42 et 43, n° 22.

¹⁹ Contra, mais à tort vu l'article 12:1, § 1^{er}, Sarah VERSCHAEVE en Lisa BUEKEN, Herstructureren en omzettingen van verenigingen en stichtingen in het nieuwe Wetboek van vennootschappen en verenigingen, TRV & RPS, 2020, p. 529, n° 11 et p. 538, n° 57.

²⁰ Loi du 30 décembre, 2009 portant des dispositions diverses en matière de Justice (II), M.B., 15 janvier 2010.

²¹ Cet amendement est lié aux modifications apportées au Code des sociétés par les articles 46bis et 46ter du présent projet.

L'alinéa 1^{er} se réfère explicitement au Code des sociétés et à l'article 670, alinéa 2 de ce Code qui prévoit la possibilité pour toute personne morale de recourir par analogie à l'article 770 et, de ce fait, aux articles auxquels il renvoie. Il précise les types de personnes morales sans but de lucre auxquelles s'applique le nouvel article 58 de la loi de 1921 dont la seule fonction est d'apporter des clarifications quant à la manière d'appliquer par analogie les textes du Code des sociétés.

L'alinéa deux s'inspire de l'ancien article 17, § 7 de la loi de 1921 et prévoyait un certain nombre de modifications qui ne valent que pour les besoins de l'application par analogie du Code des sociétés.

2. LA CONVENTION, SON CONTENU, SA FORME, SES ANNEXES

2.1. Introduction

2.1.1. *Éléments essentiels*

La fusion ou scission est une convention (sorte de pacte sur succession future point 1.1.2). Comme tout contrat, il contient (art. 1108 C.c.) :

- une description des parties à la convention qui doivent avoir la capacité de contracter. Nous détaillons cette facette au point 2.1.2 ci-dessous ;
- une description de son objet. Nous détaillons cette facette au point 2.2 ;
- une description de la cause (le prix, la remise de parts ou actions, ou l'intention libérale). Nous détaillons cette facette au point 2.3.

Il se termine par la constatation de l'accord des parties, qui prend la forme d'une signature.

2.1.2. *La capacité, la spécialité légale et statutaire*

Les parties à la convention sont des personnes morales, limitées dans leurs pouvoirs par la spécialité légale et statutaire. Bien que limité dans leur capacité, le droit commun n'impose pas de le signaler dans les conventions en indiquant leur spécialité statutaire. Nous verrons que bien souvent le CSA impose cette mention (point 2.4.2). Il est vrai que le dépassement de la spécialité statutaire n'est pas opposable aux tiers, sauf exception.

Au point 1.2.3, nous avons défini la fusion comme une volonté de poursuivre la totalité des activités au sein d'une ou plusieurs autres structures. Encore faut-il que la nouvelle structure qui les accueille puisse poursuivre la finalité recherchée et exercer l'activité pour la réaliser.

En société, il faut respecter la recherche d'un avantage patrimonial direct ou indirect (définition de la société, art. 1:1 CSA). L'objet, dans le sens de l'activité mise en œuvre pour atteindre le but d'enrichissement direct, doit être décrit dans les statuts. Si des modifications doivent être apportées dans les statuts, ce sera normalement dans ceux de la société absorbante.

En association, il faut respecter la finalité sociale. En l'absence d'une complète superposition de la finalité des ASBL concernées par la fusion, une modification préalable de la finalité s'imposera²². Normalement, ce sont les statuts de l'association absorbante qui doivent être modifiés²³.

Nous exposons, au point 1.1.3, l'exclusion des règles de la liquidation. Toutefois, en A(I)SBL et fondation, il y a obligation respecter les dispositions légales ou statutaires sur l'affectation de l'actif net, en telle sorte qu'une modification statutaire préalable s'impose si les statuts de l'ASBL cédante ne cadrent pas avec ces contraintes²⁴.

Le cas échéant, en cas de cession, avec persistance de la personnalité juridique, la personne morale cédante doit modifier sa dénomination si elle fait référence à la dénomination utilisée pour l'exercice des activités de la branche d'activité cédée.

2.1.3. L'accord des différents organes

Sauf rares exceptions, une partie importante de la convention est consacrée à diverses modalités d'exécution, dans la mesure où, bien souvent, l'organe de la personne morale qui négocie et conclut l'accord provisoire (*l'organe d'administration*), n'est pas compétent pour prendre toutes les mesures d'exécution requises. Ainsi, si une dissolution ou une augmentation de capital ou une modification statutaire doit être décidée, il faut

²² R. TAS, « Fusies en splitsingen van V.Z.W.'s », *De V.Z.W. gezien vanuit de praktijk*, Bruges, Die Keure, 1996, p. 310, n° 25.

Certains auteurs estiment même que la fusion entre ASBL ayant des objets totalement différents serait impossible, voy. R. TAS, « Fusies en splitsingen van V.Z.W.'s », *De V.Z.W. gezien vanuit de praktijk*, Bruges, Die Keure, 1996, n° 25, spéc. note 30 ; J.-J. VISEUR, « Les aspects juridiques des fusions d'A.S.B.L. », in *Les fusions d'A.S.B.L.*, Journée d'Etudes Syneco, 2 février 1995, p. 10 et 11.

²³ J. VAN BAEL, *Fusies en splitsingen*, Anvers, Kluwer, 1993, p. 12 et 13, n° 10 ; Ph. MULLIEZ, *Fusions et scissions d'associations sans but lucratif*, Ced Samsom, 1998, p. 11, n° 1.2.3. et p. 29, n° 3.2.3. L'auteur soutient que les modifications d'objet ne peuvent être que mineures. Nous n'en apercevons pas le motif. À notre sens, rien n'empêche qu'à l'occasion d'une fusion, l'ASBL absorbante se lance dans de nouvelles activités.

K. VANDELANOTTE, « De VZW in herstructurering », in *75 jaar Belgisch VZW recht*, Mys & Breesch, 1996, p. 245, n° 2.2. ;

R. TAS, « Fusies en splitsingen van V.Z.W.'s », *De V.Z.W. gezien vanuit de praktijk*, Bruges, Die Keure, 1996, p. 310, n° 25.

²⁴ A. VAN MUYLDER et J. VERSTAPPEN, « Fusions et scissions d'ASBL : Aspects de droit civil, fiscal, notarial et administratif – Première partie », *Notarius*, 1991, p. 363, n° 12 et p. 368, n° 29 ;

R. TAS, « Fusies en splitsingen van V.Z.W.'s », *De V.Z.W. gezien vanuit de praktijk*, Bruges, Die Keure, 1996, p. 309, n° 21 ;

Ch. DE WULF, *Het opstellen van notariële akten*, Kluwer, 1994, p. 2414, n° 2079 ;

M. SOUMERYN-KESTEMONT et K. DE BOECK, *Vade-Mecum des associations sans but lucratif*, Creadif, 1996, p. 130, n° 191 et 193 ;

Contra : J.-J. VISEUR, « Les aspects juridiques des fusions d'A.S.B.L. », in *Les fusions d'A.S.B.L.*, Journée d'Etudes Syneco, 2 février 1995, p. 9.

l'accord de l'assemblée générale de la personne morale concernée. Il se peut aussi que les cessionnaires soient des personnes morales à constituer (point 3.1). Il faut alors que la constitution se réalise.

L'accord des autres organes des entités concernées est sous-entendu comme condition suspensive si la qualification du contrat est une fusion, une scission ou un apport. Il n'y a un doute qu'en cas de cession ou d'apport par une personne physique.

Quoiqu'il en soit, il n'est pas inutile de préciser que l'opération n'est réalisée que quand des décisions concordantes interviennent au sein des organes de toutes les entités concernées.

2.2. Mentions, en droit commun

2.2.1. *Objet = une activité*

L'objet dans le sens de l'objet caractérisé d'un contrat est une activité. Comme tout objet, il doit être déterminé ou déterminable. À cet égard, une des particularités de l'activité comme objet déterminé ou déterminable, est sa perpétuelle évolution.

L'évolution de l'activité met en exergue plusieurs dates soit :

- La date des situations comptables utilisées pour conclure l'accord, qui bien souvent remontent à plusieurs semaines ou plus. L'indication de cette date est indispensable pour régler la question du sort des plus-values – moins-values postérieures à la date.
- La date de l'accord, qui est celle de la signature de l'accord, après approbation de la convention par les organes d'administration des personnes morales concernées.
- La date de la réalisation des conditions suspensives, au nombre desquelles on compte l'accord de l'assemblée générale quand il est requis, ce qui est souvent le cas.
- La date à laquelle la convention sort ces effets en interne, entre les parties, qui ne peut être postérieure à celle des effets externes, car, passé cette date, le cédant ne peut plus agir vis-à-vis des tiers et le cessionnaire ne le pourrait d'après la clause. À l'inverse, si la date est antérieure, cela implique un mandat du cédant au cessionnaire.

- En droit commun, cette date est celle de l'accord sur le projet, dans la mesure où la condition suspensive (accord de l'AG) qui se réalise rétroagit.
- Cette date ne peut également remonter avant le dernier jour du dernier exercice approuvé puisque choisir une date antérieure remettrait en cause l'approbation des comptes. Le CSA le confirme (point 2.4.3).
- La date à laquelle la convention sort ces effets externes, qui est celle des effets en interne. En droit commun rien ne s'oppose à anticiper. La théorie de la simulation le permet, sauf atteinte au droit de tiers. En personne morale cette date est au plus tôt celle de la publicité au dossier et au Moniteur, qui conditionne l'opposabilité (point 7).

2.2.2. La soulte

En cas de fusion et scission, remettre aux associés de la société cédante des actions de la société cessionnaire en nombre entier est possible en remettant des actions de la même valeur que les anciennes, plus une soulte pour couvrir la différence.

Il faut aussi régler à la convention le sort de la différence de valeur entre la date des situations comptables et celle des effets internes (point 2.2.1).

La soulte permet de régler cette question. Nous verrons au point 2.4.4 que la soulte ne peut excéder 10% de la valeur. Au-delà, il y a cause de nullité (point 6.2).

2.2.3. Droit comptable

Le droit comptable ne permet pas d'exprimer les valeurs incorporelles ou le déploiement des activités dans le futur et les risques ou provisions. Plusieurs éléments d'une activité ne sont pas exprimés en comptabilité. On pense aux droits intellectuels, à l'éventuel droit au bail des lieux dans lesquels les activités sont déployées, aux autorisations administratives, aux contrats avec les principaux fournisseurs ou clients. Il faut s'assurer du transfert de ces éléments et de leur consistance. Il faut demander des garanties (point 2.2.4).

Il faut bien entendu s'assurer que la comptabilité soit complète et conforme au droit comptable et demander des garanties (point 2.2.4) en particulier pour les risques qui ne seraient pas exprimés dans les provisions.

2.2.4. *Garantie et actio mandati*

La personnalité juridique vient compliquer les garanties. En cas de vente de parts ou actions, l'associé ne garantit pas l'actif ou le passif. Il faut donc régler cette question.

La transmission de l'actio mandati n'est pas la règle en cas de cession (point 5.5.5). Il faut aussi régler cette question.

2.3. Mentions, en droit commun, suite

2.3.1. *La cause, un prix ou une intention libérale*

Un autre problème (outre celui de l'évolution ; point 2.2.1) de l'activité comme objet est l'évaluation de sa valeur. Par définition d'une transmission universelle, le repreneur est tenu au passif de l'activité reprise. C'est donc l'actif net qu'il faut évaluer, puisque le repreneur s'engage à reprendre la totalité du passif.

En association et surtout en association à titre gratuit, il peut se concevoir que la valeur de l'activité transmise soit nulle ou même négative. Il n'y a pas pour autant intention libérale (point 1.3.5).

Nous avons exposé au point 2.2.1 la question de la date à laquelle l'activité est évaluée et celle à laquelle la convention sort ses effets. Il est conseillé en droit commun, et obligatoire en droit des sociétés, de régler la question de la différence de valeur entre ces dates.

La matière peut faire l'objet d'une de révision du « prix », soit d'une condition résolutoire et, le cas échéant, d'une garantie des gestionnaires de l'entité cédée.

2.3.2. *La cause en société*

En société, la remise de parts ou actions, au lieu d'un prix, pose des questions complémentaires. Il faut valoriser l'activité de l'entité cessionnaire également pour calculer le pair comptable des nouvelles actions émises.

Pour des raisons qui tiennent à la valorisation de l'activité par la remise d'actions, et à l'évolution de la valeur de l'activité (point 2.2.2), une partie de la valeur de l'activité cédée peut être payée par un prix. On parle alors d'une soulte (point 2.2.2). Elle ne peut dépasser 10% (point 2.4.2)

Enfin, il faut régler la question du droit de participer à la gestion du patrimoine via le droit de vote et le droit de participer aux bénéfices.

2.3.3. La cause en association

En association, surtout celle à titre gratuit, nous avons vu ci-avant (point 2.3.1) que l'activité transmise peut être sans valeur ou même avec une valeur négative. Aussi, souvent la cession d'universalité ou d'une branche d'activité se réalise sans prix.

L'absence de prix n'est pas synonyme de gratuité (point 1.3.5). Comme en société, l'entité absorbante ou cessionnaire reprend le passif (point 2.3.1). Aussi il y a bien souvent un contrat à titre onéreux au sens de l'article 1106 du Code civil (point 1.3.5). Le contrat à titre gratuit est rare.

2.4. Projets, mentions au CSA

2.4.1. Un projet unique

Au point 1.1, nous avons dit que la fusion ou la scission est une convention passée entre plusieurs sociétés ou associations pour organiser une restructuration des activités. L'idée d'un accord commun se retrouve dans l'exigence d'un projet d'opération unique et identique pour toutes les parties préparé par les organes d'administration des entités concernées. (Art. 12:24, 12:37, al. 2, art. 12:59, art. 12:75, art 12:93 et art. 13:3).

Par ailleurs, l'organe d'administration qui négocie et conclut l'accord, sauf exception (dans l'entité cessionnaire ; point 2.3), n'est pas compétent pour prendre toutes les mesures d'exécution requises, telles la dissolution, une augmentation de capital, etc. ... Il faut l'accord de l'assemblée générale des entités concernées (point 2.3.5), accord qui s'analyse comme une condition suspensive sous-entendue si elle n'est pas exprimée explicitement (point 2.1.4).

2.4.2. L'identité des parties, leur capacité et le consentement

Concernant le consentement, aucune mention particulière n'est prévue au CSA, sauf le consentement sur l'application des règles du CSA dans certains cas d'apport ou de cession (point 2.5.4)

Concernant l'identification des parties, une mention explicite est presque toujours prévue au CSA (Art. 12:24, al. 1^{er}, 1^o, art. 12:37, al. 1^{er}, 1^o, art. 12:59, al. 1^{er}, 1^o, art. 12:75, al. 1^{er}, 1^o, art 12:93, §. 2, 1^o et art. 12:103, qui renvoie à l'article 12:93). Fait exception, l'article 13:3 (fusion entre A(l)SBL et fondations) muet sur la question.

Concernant la capacité des parties, une mention explicite est presque toujours prévue au CSA qui impose de mentionner la forme légale et l'objet de l'entité concernée (Art. 12:24, al. 1^{er}, 1^o, art. 12:37, al. 1^{er}, 1^o, art. 12:59, al. 1^{er}, 1^o, art. 12:75, al. 1^{er}, 1^o, art 12:93, §. 2, 1^o et 12:103 qui renvoie à l'article 12:93).

À noter que l'article 13:10 qui adapte l'article 12:93 au secteur associatif n'exige pas la mention de la finalité de l'A(l)SBL ou de la fondation concernées par la cession. On peut s'en tenir à une mention de l'objet (alinéa précédent). C'est d'ailleurs au regard de l'objet que le rapport justificatif doit être complété (point 2.7.3)

Fait à nouveau exception, l'article 13:3 (fusion entre A(l)SBL et fondations) muet sur la question.

2.4.3. *Objet*

Concernant l'objet, aucune mention particulière n'est prévue, ni en cas de fusion puisque c'est l'intégralité du patrimoine qui est transféré (a contrario, art. 12:24 et 12:37) ni en cas d'apport ou de cession d'universalité à un seul bénéficiaire (a contrario, art. 12:93 et 12:103). En droit commun c'est un sous-entendu qui découle de l'opération en tant que telle.

Le CSA ne prévoit une mention particulière sur l'objet qu'en cas de scission, d'apport ou de cession d'une branche d'activité ou d'une universalité à plusieurs bénéficiaires (12:59, al. 1^{er}, 9^o, art. 12:75, al. 1^{er}, 9^o, art 12:93, §. 2, dernier alinéa et art. 12:103, qui renvoie à l'article 12:93). L'article 13:3, § 1^{er}, al. 2 ne prévoit également une mention particulière sur l'objet qu'en cas de répartition du patrimoine entre plusieurs bénéficiaires.

Concernant les effets en interne, le droit commun (jour de l'accord sur le projet ; point 2.2.1) pourrait surprendre. Aussi le CSA impose de préciser la date des effets comptables, qui ne peut être antérieure au dernier jour du dernier exercice approuvé (art. 12:24, al. 1^{er}, 5^o, art. 12:37, al. 1^{er}, 6^o, art. 12:59, al. 1^{er}, 5^o, art. 12:75, al. 1^{er}, 5^o, art 12:93, § 2, 3^o et art. 12:10, qui renvoie à l'article 12:93). Il y a un « oubli » concernant

la fusion entre A(l)SBL et fondation. Le CSA n'impose pas de mention sur la date des effets en interne (art. 13:3 a contrario), même si les travaux préparatoires invitent à compléter la convention de cette mention²⁵.

Uniquement pour les fusions, scissions et apports, toujours pour les effets internes, le CSA impose de préciser la date à laquelle les actions ou parts attribuées par la société bénéficiaire donnent le droit de participer aux bénéfices. Bien qu'inutile, la mention est en théorie demandée pour les cessions (12:103 qui renvoie à l'article 12:93). Pour les cessions d'universalité à titre gratuit, cette mention n'est pas exigée (art. 13:10, 2°).

Le CSA ne prévoit pas de mention sur la date des effets externes, qui en droit commun est celle des effets en interne (point 2.2.1). Il réglemente l'opposabilité qui rend impossible des effets externes avant la réalisation des formalités de publicité (point 7). Rien ne s'oppose à postposer les effets externes.

2.4.4. *Interprétation*

Nous venons d'indiquer (point 2.4.3) qu'en cas de transmission d'une branche d'activité, ou de l'universalité du patrimoine, mais à plusieurs bénéficiaires, il fallait préciser l'objet de l'opération.

En cas d'imprécision, sur le cessionnaire d'un élément d'actif ou du passif, on applique les règles d'interprétation du droit commun. Les articles 12:60, 12:76 et 12:97 le confirment « ... et que l'interprétation du projet ne permet pas de décider de la répartition de cet élément... ».

Les articles 12:60, 12:76 et 12:97 ajoutent une solution subsidiaire, pour l'hypothèse où les règles d'interprétation seraient insuffisantes. L'article 12:103 renvoie à l'article 12:97 et l'article 13:1 renvoie à l'article 12:60.

Il y a alors, une répartition proportionnelle à l'actif reçu par rapport à l'ensemble de l'actif du cédant. Quant au passif, on applique la même règle entre les parties, mais vis-à-vis des tiers, il y a solidarité.

²⁵ Sarah VERSCHAEVE en Lisa BUEKEN, *Herstructureren en omzettingen van verenigingen en stichtingen in het nieuwe Wetboek van vennootschappen en verenigingen*, TRV & RPS, 2020, p. 530, n° 16. Les auteurs citent l'exposé des motifs Chambre, 2017-2018, n° 54-3119/001, p. 322.

2.4.5. Cause, fusion, scission, en société, soulte plafond

Concernant la cause, en société, le CSA impose une mention au sujet des droits que la société cédante, ou les associés de la société cédante reçoivent en échange de l'objet. Le projet doit mentionner le rapport d'échange et, le cas échéant, la soulte en espèces et les modalités de remise des actions ou parts (Art. 12:24, al. 1^{er}, 2^o & 3^o, art. 12:37, al. 1^{er}, 2^o & 3, art. 12:59, al. 1^{er}, 2^o & 3^o et 12:75, al. 1^{er}, 2^o & 3^o).

En cas de scission, le CSA demande d'indiquer la répartition des actions des sociétés absorbantes aux actionnaires de la société scindée (art. 12:59, 10^o et 12:75, 10^o).

Nous exposons au point 2.2.2 la soulte en droit commun qui apparaît incontournable pour des raisons mathématiques. L'article 12:19 plafonne la soulte qui peut être remise aux associés des sociétés concernées par la fusion ou la scission à 10 % de la valeur des actions ou parts attribuées, sous peine de nullité de l'opération (point 6.2).

Le CSA impose de régler explicitement la question de l'évolution de la valeur de l'activité cédée et en particulier les effets internes et les effets externes que nous avons exposés en droit commun au point 2.2.1). Le CSA impose une mention au sujet de la date à partir de laquelle les actions remises donnent droit de participer aux bénéfices, et la date à partir de laquelle les opérations de la société cédante sont intégrées dans la comptabilité de la société cessionnaire (Art. 12:24, al. 1^{er}, 4^o & 5^o, art. 12:37, al. 1^{er}, 4^o & 5^o, art. 12:59, al. 1^{er}, 4^o & 5^o et art. 12:75, al. 1^{er}, 4^o & 5^o).

Conformément au droit commun (point 2.2.1) la date des effets comptables ne peut remonter avant le dernier jour du dernier exercice approuvé, puisque choisir une date antérieure remettrait en cause l'approbation des comptes (mêmes articles).

2.5. Projets, mentions au CSA, suite

2.5.1. Cause en apport & cession

En cas d'apport ou de cession d'une branche d'activité ou de l'universalité du patrimoine, l'entité cédante reçoit des actions de la (des) société(s) cessionnaire(s) ou une somme d'argent. Alors que le droit commun impose une mention sur la contrevaletur de l'apport ou de la

cession, le CSA n'impose aucune mention particulière (a contrario, art 12:93, §. 2, 1° et art. 12:103, qui renvoie à l'article 12:93).

Par contre, comme pour les fusions et scissions, le CSA impose de préciser les dates des effets internes et comptables (art 12:93, §. 2, 2° & 3° et art. 12:103, qui renvoie à l'article 12:93).

2.5.2. Cause, en association

Concernant une cession de branche d'activité ou d'universalité, celle-ci peut être à titre gratuit ou à titre onéreux (sur le sens de ces actes, point 1.3.5). Si l'opération est à titre onéreux, on applique ce qui est exposé au point 2.4.5.

Si la cession est à titre gratuit, la mention de la date des effets internes (participation dans les bénéfices) est supprimée (art. 13:10, 2° qui abroge l'article 12:93, § 2, 2°).

Les fusion et scission envisagées à l'article 13:1 sont nécessairement à titre gratuit. Les associations ou fondations cédantes sont dissoutes sans liquidation (art. 13:1, § 1^{er}). Le CSA impose une description « des motifs » de l'opération (art. 13:3, § 1^{er}). Cette description prendra fort probablement la forme d'un préambule, et pas d'une clause.

2.5.3. Transparence sur l'égalité et les rémunérations

Les articles 12:24, al. 1^{er}, 6°, 12:37, al. 1^{er}, 6°, 12:59, al. 1^{er}, 6° et 12:75, al. 1^{er}, 6° imposent de dire comment les associés ou actionnaires de l'entité cédante munis de droits spéciaux ont été « désintéressés ». Pour les apports et cessions, rien n'est prévu (article 12:93 à contrario et 12:103) puisque l'opération ne porte pas atteinte, par définition, aux éventuels droits spéciaux existants au sein de l'entité cédante. Et pour les fusion ou scission entre fondations ou associations, par définition également, aucune mention n'est prévue (art. 13:3 a contrario)

Les articles 12:24, al. 1^{er}, 7° & 8°, 12:37, al. 1^{er}, 7° & 8°, 12:59, al. 1^{er}, 7° & 8° et 12:75, al. 1^{er}, 7° & 8° imposent de dire comment les intervenants au projet (commissaire, réviseur, organe d'administration) ont été « désintéressés ». Pour les apports et cessions, l'information est limitée aux désintéressements procurés aux membres des organes d'administration (article 12:93, § 1^{er}, 4° et 12:103). Cette information disparaît en cas de cession à titre gratuit (art. 13:10, 2° qui abroge l'article 12:93, §

2, 4°). Pour les fusion ou scission entre fondations ou associations, également, aucune mention n'est prévue (art. 13:3 a contrario).

2.5.4. *Option, mention au projet*

En permettant l'apport ou la cession de branche d'activité ou d'universalité, sous le bénéfice de la transmission universelle, sans dissolution de l'entité cédante, le CSA déroge fondamentalement au droit des obligations (point 1.5.1). Il en résulte une difficulté d'interprétation de la volonté des parties en cas de transmission d'un ensemble de biens qui peut bénéficier du régime dérogatoire au droit commun organisé par le Code des sociétés et des associations. Les parties veulent-elles voir la cession soumise au droit commun, ou souhaitent-elles que le régime dérogatoire du CSA s'applique ?

En cas d'apport par une société, l'article 12:92 du Code des sociétés présume que les parties veulent soumettre l'opération à la transmission universelle. Elles peuvent prévoir le contraire. Elles doivent alors en faire mention dans l'acte d'apport.

En cas de cession d'universalité ou de branche d'activité, l'article 12:103 du Code présume que les parties n'ont pas voulu soumettre l'opération à la transmission universelle. Elles peuvent prévoir le contraire. Elles doivent alors le mentionner expressément au projet de cession, ainsi que dans l'acte de cession.

2.6. Forme et état comptable certifié

2.6.1. *Sous signature privée*

Nous exposons au point 4.5 l'intervention obligatoire du notaire pour constater l'accord sur le projet qui doit être donné par les assemblées générales (sauf exception).

La proposition de fusion, de scission, d'apport ou de cession est établie par acte authentique ou par acte sous signature privée (12:24, al. 1^{er}, art. 12:37, al. 1^{er}, art. 12:59, al. 1^{er}, art. 12:75, al. 1^{er}, art. 12:93, § 1^{er} auquel les articles 12:103 et 13:10 renvoient). Pour les fusion ou scission entre fondations ou associations, l'absence de notaire au projet se déduit du droit commun (la règle est l'acte sous signature privée).

Attention à l'article 12:93 qui est trompeur. Nous exposons au point 4.2.6 les opérations qui ne nécessitent pas de confirmation par l'assem-

blée générale. En bref et essentiellement, il s'agit des cessions de branche d'activités. Nous exposons au point 4.5.3 l'exigence à l'article 12:95 d'un acte notarié pour les cessions à titre gratuit visée à l'article 13:10. Et par conséquent, l'accord sur le projet de cession à titre gratuit d'une branche d'activités doit être constaté par acte authentique pour respecter l'article 12:95.

2.6.2. Un état comptable ou un exposé de la situation patrimoniale

Le projet d'opération doit être accompagné d'informations sur la consistance du patrimoine et des activités des entités concernées par l'opération. C'est une lapalissade, puisque l'objet de l'opération est la transmission d'une activité (point 2.2.1). Le minimum est d'informer les membres ou associés au sujet de cet objet.

En fusion ou scission, le CSA impose d'exposer la situation patrimoniale des entités concernées par l'opération dans le rapport qui doit accompagner le projet (point 2.7) (12:25, al. 1^{er}, art. 12:38, al. 1^{er}, art. 12:61, al. 1^{er}, art. 12:77, al. 1^{er}, 12:94, § 2 auquel les articles 12:103 et 13:10 renvoient). La loi impose également de compléter l'information d'un état comptable de moins de trois mois, si l'opération intervient plus de 6 mois après la clôture du dernier exercice (art. 12:28, § 2, 6°, 12:41, § 2, 5°, 12:64, § 2, 5°, 12:80, § 2, 6°).

La loi impose d'informer les associés de toute modification importante du patrimoine intervenue (12:27, art. 12:40, art. 12:63 et art. 12:79. Cette actualisation des données patrimoniales n'est pas formellement exigée en cas d'apport (art 12:93 à 12:95 a contrario) et donc en cas de cession (art. 12:103 et 13:10). Cette actualisation n'est également pas certifiée par le professionnel du chiffre (point 2.7.4).

Pour la fusion ou la scission entre associations ou fondations l'article 13:3, § 1^{er}, al. 3 impose de joindre un état résumant la situation active et passive des A(l)SBL ou fondations appelées à se dissoudre ou à recevoir le patrimoine. Échappent à cette obligation uniquement les cessionnaires-personne morale de droit public ou universités qui entrent dans le champ d'application de l'article 13:1 (point 1.4.5).

Le calcul des 3 mois se fait à dater du jour de la situation comptable jusqu'au jour de l'approbation définitive par l'organe compétent (l'AG sauf exception) des entités concernées.

2.6.3. *Le rapport du commissaire ou du réviseur ou de l'expert-comptable*

Comme bien souvent quand l'AG est appelée à se prononcer sur une opération importante, le législateur impose de faire contrôler le rapport ou l'état comptable par un professionnel du chiffre. Ce professionnel est soit le commissaire s'il y en a un, soit un réviseur ou un expert-comptable certifié.

En cas de fusion ou de scission de société, la mission du professionnel du chiffre consiste essentiellement à se prononcer sur le rapport d'échange proposé au rapport de l'organe d'administration (point 2.7.3), ce qui l'amène à donner son avis sur la pertinence des méthodes d'évaluation et la description des patrimoines des entités concernées, qui figurent dans le rapport (points 2.6.2) (art. 12:26, 12:40, 12:63 et 12:78).

Ce rapport de contrôle n'est pas exigé en cas d'apport (art 12:93 à 12:95 a contrario) et donc en cas de cession (art. 12:103 et 13:10).

En cas de fusion ou de scission entre A(I)SBL ou fondations, la mission du professionnel du chiffre est de dire si la situation active et passive à joindre au projet (point 2.5.2) donne une image fidèle de la situation des personnes morales concernées (art. 13:3, § 2, al. 3).

2.7. Rapport(s) de l'organe d'administration

2.7.1. *Rapport justificatif - explicatif*

Comme bien souvent quand l'AG est appelée à se prononcer sur une opération importante, le législateur impose un rapport explicatif – justificatif de l'opération. Le rapport est destiné à l'AG, pour éclairer les membres ou associés sur l'opération qu'on leur demande d'approuver (point 4).

Le CSA impose la rédaction d'un rapport par l'organe d'administration, qui doit accompagner le projet (12:25, al. 1^{er}, 12:38, al. 1^{er}, 12:61, al. 1^{er}, 12:77, al. 1^{er}, 12:94, § 2 auquel les articles 12:103 et 13:10 renvoient).

Nous exposons au point 4.2 l'absence de consultation de l'assemblée générale des entités cédantes et cessionnaires en cas de cession d'une branche d'activité. À quoi bon un rapport explicatif dans une pareille circonstance. L'article 12:94, § 2 tel que modifié par la loi du 28 avril

2020 lève une controverse du passé²⁶ en précisant que le rapport explicatif ne doit être établi que par la société apporteuse ou cédante d'une universalité.

Comme annoncé au point 2.5.2, l'article 13:3, § 1^{er}, impose de décrire dans le projet les motifs de l'opération.

2.7.2. Auteur du (des) rapport(s)

Pour les fusions et scissions de sociétés, l'organe d'administration de chaque entité concernée établit un rapport (12:25, al. 1^{er}, 12:38, al. 1^{er}, 12:61, al. 1^{er}, 12:77, al. 1^{er}, 12:94, § 2 auquel les articles 12:103 et 13:10 renvoient). On imagine bien que ce rapport est établi par l'organe d'administration d'une seule entité concernée et que les autres organes d'administration l'avalisent, d'autant que le contenu (point 2.7.3) doit être identique.

Pour les fusions d'A(l)SBL et fondation, l'article 13:3, § 1^{er} dit que le projet d'opération, qui doit contenir les motifs (point 2.5.2) est établi conjointement par les organes des personnes morales concernées.

Pour les apports de branche d'activités ou d'universalité, un rapport n'est établi que par l'organe d'administration de la société apporteuse (art. 12:94, § 2). Il en va de même pour les cessions (art. 12:103 et 13:10 qui renvoient à l'article 12:94).

2.7.3. Contenu du rapport justificatif

Nous avons indiqué au point 2.6.2 l'exposé de la situation patrimoniale des entités concernées par l'opération qui doit figurer au rapport, sauf en fusion et scission entre associations ou fondations. Dans ce dernier cas, la loi prévoit de joindre un état résumant la situation active et passive. En fusion et scission, le rapport doit exposer dans le détail les méthodes suivies pour la détermination du rapport d'échange (12:25, al. 1^{er}, 12:38, al. 1^{er}, 12:61, al. 1^{er}, 12:77, al. 1^{er}).

Par ailleurs, le rapport explique et justifie, d'un point de vue juridique et économique, l'opportunité, les conditions, les modalités et les conséquences de l'opération. (12:25, al. 1^{er}, 12:38, al. 1^{er}, 12:61, al. 1^{er}, 12:77, al. 1^{er}, 12:94, § 2 auquel les articles 12:103 et 13:10 renvoient).

²⁶ Sarah VERSCHAEVE en Lisa BUEKEN, *Herstructureren en omzettingen van verenigingen en stichtingen in het nieuwe Wetboek van vennootschappen en verenigingen*, TRV & RPS, 2020, p. 537, n° 50.

L'exposé des conséquences implique un travail comparatif entre la situation de la personne morale et de ses membres ou associés, avec ou sans la réalisation de l'opération.

Pour les cessions à titre gratuit, l'article 13 :10, al. 2, 5° adapte le texte de l'article 12:94. Le rapport doit aussi justifier l'opération « ... *au regard de l'objet poursuivi par les personnes morales concernées* ». Une justification au regard de la finalité nous aurait semblé plus adaptée. Ceci étant, vu l'intrication entre la finalité et l'objet, cela revient assez bien au même.

Pour les associations et fondations, il faut justifier l'opération au regard de l'intérêt social de la personne morale qui est la recherche d'un avantage non patrimonial ou d'un avantage patrimonial indirect au profit des membres ou des tiers.

2.7.4. *Certification*

En cas de fusion ou de scission de société ou en cas de fusion entre A(l) SBL ou fondation, le rapport justificatif de l'organe d'administration ou la situation active et passive fait l'objet d'un contrôle par un professionnel du chiffre en ce qui concerne l'aspect comptable que nous exposons au point 2.6.3. Les autres facettes du rapport, soit la description de l'opportunité, des conditions, des modalités et des conséquences de l'opération ne sont pas contrôlées par le professionnel du chiffre.

En cas d'apport ou de cession, aucun contrôle n'est prévu (point 2.6.3).

3. L'APPROBATION PROVISOIRE ET LA PUBLICITÉ

3.1. Personne morale en formation

3.1.1. *Personne morale en formation*

Rien ne s'oppose à ce que le(s) bénéficiaire(s) de la transmission universelle soi(en)t une (des) personne(s) morale(s) en formation. Le CSA réglemente la fusion par absorption par une entité bénéficiaire à constituer aux articles 12:36 à 12:49 et la scission par constitution de nouvelles sociétés aux articles 12:74 à 12:90. L'article 12:93, § 1^{er}, al. 2 envisage explicitement l'apport à une société à constituer. Et par conséquent, la cession réglementée aux articles 12:103 et 13:10 est indirectement réglementée, puisque ces articles renvoient à l'article 12:93²⁷.

Par contre, la fusion et la scission entre A(l)SBL ou fondations réglementées aux articles 13:1 à 13:9 n'envisagent pas un cessionnaire à constituer.

3.1.2. *Non-application de l'article 2:2 CSA*

Quid si l'entité cessionnaire vient à ne pas être constituée ? On pourrait songer à appliquer l'article 2:2 du CSA, au sujet des engagements souscrits au nom d'une personne morale en formation. Toutefois, la convention provisoire est fondamentalement conçue comme sous condition suspensive de l'accord des organes compétents (point 2.1.4). L'accord des fondateurs approchés pour constituer le cessionnaire est traité comme une condition suspensive. Les articles 12:45 et 12:85, in fine, précisent que « À défaut (de constitution de l'entité cessionnaire), la décision de - fusion - scission - reste sans effet. ». C'est le même mécanisme que celui des modifications statutaires dans le chef de l'entité cessionnaire, imposées par l'opération (point 4.4).

Pour les apports (art. 12:92 à 12:102) et cessions (art. 12:103), le CSA ne contient pas d'équivalent de l'article 12:45 ou 12:85. La doctrine enseigne que ces dispositions s'appliquent par analogie²⁸.

²⁷ M. COIPEL et M. DAVAGLE, « Le régime juridique de l'apport gratuit d'universalité ou de branche d'activités selon la modification législative de décembre 2009 », *Les dossiers d'ASBL actualités*, 2009, p. 72 et 73, n° 33.

²⁸ M. COIPEL et M. DAVAGLE, « Le régime juridique de l'apport gratuit d'universalité ou de branche d'activités selon la modification législative de décembre 2009 », *Les dossiers d'ASBL actualités*, 2009, p. 72, n° 33, note en bas de page n° 42.

La constitution de la personne morale cessionnaire doit s'analyser comme une condition suspensive de droit commun, dont le régime s'écarte de l'engagement au nom d'une personne morale en formation (art. 2:2).

3.1.3. Entité bénéficiaire à constituer particularités à la constitution

Le principe est que la constitution de la nouvelle société doit respecter toutes les formalités prévues au CSA, excepté celles dont le CSA les dispense pour double emploi. Ainsi :

- en SRL, coopératives et SA, les fondateurs sont dispensés d'établir un plan financier (art. 12:36, § 1^{er} et 12:74, § 1^{er}) ;
- si le rapport du professionnel du chiffre est établi (point 2.6.3) la société est dispensée des formalités à respecter pour les apports en nature et les quasi-apports (art. 12:36, § 3 et 12:74, § 3).

Comme l'accord définitif doit être constaté par acte authentique (point 4.5), la présence d'un notaire est requise à la constitution quelle que soit la forme de la nouvelle société. L'acte doit reproduire les conclusions du rapport du professionnel du chiffre (point 2.6.3) (art. 12:36, § 2 et 12:74, § 2).

3.2. Décision sur le projet

3.2.1. Droit commun, organe compétent

La fusion, la scission ou l'apport en droit commun intervient dans le cadre d'une convention négociée et conclue par les organes d'administration, sous réserve (condition suspensive) de l'accord des organes qui devront se prononcer pour réaliser toutes les facettes de l'opération (point 2.1.4).

L'accord sur le projet, qui ne lie l'association que sous la condition suspensive des organes compétents pour la décision définitive, est une décision qui entre dans la compétence de l'organe d'administration, qui dispose du pouvoir résiduel.

3.2.2. Conseil d'administration

En cas de conseil d'administration et de dissociation du pouvoir de décision, du pouvoir de représentation, le consentement sur le projet d'acte est exprimé par le conseil d'administration et constaté dans le procès-verbal de la séance à laquelle la décision a été prise. Aucun quorum de présence ou de majorité particulière n'est exigé.

La signature du projet est apposée par l'organe chargé de la représentation de la personne morale ou par un mandataire muni des pouvoirs ad hoc.

En droit commun, aucune publicité ne doit être donnée à cette décision.

3.2.3. Accord sur le projet, CSA

Conformément au droit commun (point 3.2.2), le CSA prévoit que ce sont les organes d'administration, des personnes morales parties à l'opération, qui **établissent un projet** (art. 12:24 ; art. 12:37, art. 12:59 et art.12:93 et art. 12:103 et 13:10 qui renvoient à 12:93), qui rappelons-le est un contrat identique par définition pour toutes les parties. Pour les fusions ou scissions d'A(I)SBL ou de fondation, le CSA dit que les organes d'administration **établissent conjointement le projet** (art. 13:3, § 1^{er}). Bref l'accord ressort de l'unicité.

Les mots accord ou consentement ne sont pas utilisés, mais la logique du contexte veut qu'il y ait bien accord sur un projet unique et identique pour toutes les personnes morales concernées.

3.2.4. Les cessionnaires en formation

L'article 12:37 pour les fusions et l'article 12:75 pour les scissions prévoient l'établissement d'un projet de fusion ou de scission par les organes d'administration des sociétés appelées à fusionner ou à se scinder. Idem pour le rapport écrit établi par les organes d'administration des sociétés concernées (art. 12:38, art. 12:77), qui doit être certifié par un professionnel du chiffre (art. 12:40 & 12:78).

Pour l'entité cessionnaire en formation on ne peut parler « d'organe d'administration ». Il y a des personnes qui agissent au nom d'une personne morale en formation. Quoi qu'il en soit les rapports sont incontournables comme en attestent les articles 12:36 et 12:74 (point 3.1.3) qui indiquent les formalités dont la société en formation est dispensée du fait de l'établissement de ces rapports.

3.3. Publicité

3.3.1. Introduction

Le CSA a prévu des règles de publicité pour le projet d'opération, un peu dans tous les sens. Ainsi, en ordre décroissant :

- pour les fusions et scissions de sociétés : « Le projet ... doit être déposé par chaque société concernée par la fusion au greffe du tribunal de l'entreprise de son siège et publié par extrait ou mention conformément respectivement aux articles 2:8 et 2:14, 1° ou 4°. » (art. 12:24, 12:40 ; 12:39, 12:59, 12:75). Le CSA est muet quant au contenu de l'extrait ;
- pour l'apport (art. 12:93, § 3), et donc pour la cession également (art. 12:103 et 13:10 qui renvoient à l'article 12:93), seul « ... le projet d'apport doit être déposé au greffe du tribunal de l'entreprise par chacune des sociétés participant à l'apport ». Aucune publication n'est prévue²⁹ ;
- pour la fusion ou la scission entre A(I)SBL et fondations, rien ne doit être ni déposé ni publié (art. 13:2 à 13:4 a contrario)³⁰.

3.3.2. *Uniquement le projet*

Quand une publicité est prévue (pas pour la fusion ou la scission entre A(I)SBL et fondations ; point 3.3.1) elle ne concerne que le projet d'opération (point 3.3.1). Le rapport justificatif, l'état comptable et le rapport du professionnel du chiffre ne reçoivent aucune publicité à ce stade.

Quand la publication au Moniteur est prescrite (art. 12:24, 12:40 ; 12:39 ; 12:59 et 12:75), elle se fait par extrait, en application des articles 2.8 et 2.14 du CSA.

3.3.3. *Pour toutes les entités concernées*

Quand une publicité est prévue (pas pour la fusion ou la scission entre A(I)SBL et fondations ; point 3.3.1), le législateur prescrit une publicité au dossier au greffe de chacune des sociétés concernées (art. 12:24, 12:40 ; 12:39 ; 12:59 ; 12:75 et 12:93 et art. 12:103 et 13:10 qui renvoient à l'art. 12:93).

Pour les sociétés en formation qui peuvent participer à ce type d'opération (point 3.1), qui n'existent pas au moment de la signature du projet, et qui n'ont donc pas de dossier au greffe, il n'y a aucune publicité à faire.

²⁹ M. COIPEL, M. DAVAGLE, ASBL, Larcier, 2017, p. 1040, n° 1468, al. 1^{er}, in fine. « Ce document informatif ne connaît aucune autre publicité particulière,... ».

³⁰ Sarah VERSCHAEVE en Lisa BUEKEN, Herstructureren en omzettingen van verenigingen en stichtingen in het nieuwe Wetboek van vennootschappen en verenigingen, TRV & RPS, 2020, p. 531, n° 18.

4. L'APPROBATION DÉFINITIVE ET LA PUBLICITÉ

4.1. Droit commun

4.1.1. *Dans le chef du cédant*

Rappelons qu'en droit commun (point 1.1), une transmission ne peut se réaliser que sous le bénéfice de la fusion ou de la scission, avec dissolution de l'entité cédante. C'est le cas également au CSA. Il en résulte une incontournable consultation de l'assemblée générale pour la dissolution (point 4.2.1).

En droit commun, l'apport et la cession ne s'envisagent pas sous le bénéfice de la transmission universelle. En réglementant l'apport et plus encore la cession sous le régime de la transmission universelle, le législateur permet des restructurations sans dissolution et donc en théorie, sans obligation de consulter l'AG de l'entité cédante, même en cas de cession d'universalité à titre gratuit, qui cache une dissolution (point 4.2.3). Les règles du CSA dérogent au droit commun et imposent l'obligation de consulter l'assemblée générale, mais uniquement pour une transmission d'universalité (point 4.2).

4.1.2. *Dans le chef du cessionnaire, fusion, scission et apport*

En droit commun, une fusion, une scission ou un apport, dans le chef de l'entité cessionnaire, impose une augmentation du capital en SA et du nombre d'actions ou des capitaux propres en SRL ou coopérative. Une décision de l'assemblée générale qui respecte les exigences de quorum de présence et de majorité requise pour une modification statutaire est donc incontournable. Le CSA n'a rien changé à cet égard.

Il était toutefois possible d'échapper à la consultation de l'assemblée générale en utilisant la technique du capital variable en coopérative ou celle du capital autorisé. Cette solution était admise en société avant 1993³¹.

En A(l)SBL, il n'y a pas de capitaux propres. En droit commun, une fusion ou une scission peut se dérouler sans consultation de l'assemblée

³¹ J. VAN BAEL, *Fusies en splitsingen*, Anvers, Kluwer, 1993, p. 7 et 8, n° 5.

générale de l'entité cessionnaire. En ASBL, avant la réglementation des cessions par la loi du 30 décembre 2009 (Mon 15 janvier 2010), cet enseignement n'était pas unanimement accepté³².

Le CSA déroge au droit commun et impose une consultation de l'assemblée générale en société (point 4.2.4) et en A(l)SBL (point 4.2.5).

4.1.3. Dans le chef du cessionnaire, cession

En droit commun des sociétés et des associations, le pouvoir résiduel appartient à l'organe d'administration. La décision d'acquisition d'un patrimoine ou d'activités relève de la compétence de l'organe d'administration.

Le CSA impose rarement la consultation de l'assemblée générale (point 4.2).

4.1.4. Autres motifs de consultation de l'assemblée générale

En société et en association, si la fusion requiert une modification de l'objet ou de la finalité (point 2.1.2), une décision de l'assemblée générale s'impose.

En société et association, une décision de l'assemblée générale s'impose, le cas échéant, pour la nomination de nouveaux gérants ou administrateurs issus de l'entité absorbée. Cette décision est prise à la majorité absolue.

En ASBL, une reprise des activités de l'entité absorbée impose une décision de l'assemblée générale de l'entité absorbante en ce qui concerne le budget, et de l'entité absorbée si elle continue à exister. Cette décision requiert une décision à la majorité absolue.

Toujours en ASBL, une décision à la majorité absolue de l'assemblée générale s'impose aussi si des membres de l'entité absorbée doivent être

³² A. VAN MUYLDER et J. VERSTAPPEN, "Fusions et scissions d'ASBL : Aspects de droit civil, fiscal, notarial et administratif – Première partie", Notarius, 1991, p. 368, n° 29c ; R. TAS, « Fusies en splitsingen van V.Z.W.'s », De V.Z.W. gezien vanuit de praktijk, Bruges, Die Keure, 1996, p. 316, n° 40 ; J.-J. VISEUR, « Les aspects juridiques des fusions d'A.S.B.L. », Les fusions d'A.S.B.L., Journée d'Etudes Syneco, 2 février 1995, p. 10 ; M. SOUMERYN-KESTEMONT et K. DE BOECK, Vade-Mecum des associations sans but lucratif, Creadif, 1996, p. 131, n° 194.

admis dans l'entité absorbante et que le conseil d'administration n'a pas la compétence pour le faire.

Enfin, il faut rappeler la possibilité d'effectuer des opérations avec des personnes morales en formation (point 3.1). Dans ce cas, l'assemblée constituante est nécessairement consultée sur l'opération envisagée.

4.1.5. Constatation de la réalisation des conditions

Rappelons que la fusion, la scission, l'apport ou la cession sont des conventions conclues par l'organe d'administration (point 3.2.1), sous réserve (condition suspensive) de l'accord des organes qui devront se prononcer pour réaliser toutes les facettes de l'opération (point 2.1.3).

Dans la mesure où dans une entité, l'accord de l'assemblée générale n'est pas requis, l'accord des assemblées générales des autres entités constitue une condition. Leur réalisation, ou non fait l'objet d'une constatation par l'organe d'administration de l'entité qui ne doit pas soumettre l'opération à son assemblée générale.

En fondation, la distinction entre le projet et la décision définitive disparaît puisque c'est l'organe d'administration qui est seul compétent in fine. Voter un projet à la majorité absolue sans réunir le quorum de présence et la majorité exigés pour l'opération (l'unanimité pour la fusion ou scission ; point 4.4.2) est un non-sens.

4.2. Organes compétents pour approbation définitive au CSA

4.2.1. Fusion et scission de sociétés, AG des entités cédantes et des cessionnaires

Pour la fusion ou scission d'une société, pour produire ses effets, l'opération doit être acceptée par l'assemblée générale des sociétés concernées (art. 12:28, 12:41, 12:64 et 12:80), sans préjudice de rares exceptions comme l'hypothèse de la société absorbante, qui détient plus de 90% des parts ou actions de la société absorbée (12:30 § 6).

C'est conforme au droit commun, sauf que pour les entités cessionnaires, il y a exclusion de l'utilisation de la technique des apports variables ou du capital autorisé (point 4.1.2).

4.2.2. *Apport & cession en société*

Pour un apport d'universalité, et donc une cession d'universalité également (les articles 12:103 et 13:10 renvoient à l'article 12:94), l'article 12:94, § 1^{er} du CSA impose une décision de l'assemblée générale uniquement de l'entité cédante et uniquement pour une transmission d'universalité.

L'apport ou la cession d'une branche d'activités est décidé par l'organe d'administration (12:94, § 1^{er}). La consultation de l'assemblée générale de l'entité cédante en cas d'apport ou de cession d'une branche d'activités n'est pas prévue³³.

Pour des apports ou cession d'universalité à titre onéreux en société, on peut comprendre une absence de consultation de l'assemblée générale de l'entité cédante, puisque l'opération reste normalement dans les limites de l'objet (les activités) statutaire. Si une décision de l'AG est requise, on devrait se contenter d'une décision à la majorité « ordinaire ». Toutefois, le législateur exige une majorité renforcée (point 4.4.3). Cette exigence est d'autant plus déroutante que pour l'apport d'une branche d'activités, rien n'est prévu.

4.2.3. *Cession en A(l)SBL et fondation, entité cédante*

Comme annoncé au point 4.2.2 l'article 12:94 s'applique aux cessions d'universalité. Le 4^o de l'article 13:10, modifie le § 1^{er} de l'article 12:94 pour les cessions à titre gratuit, pour tenir compte d'une éventuelle absence d'assemblée générale dans le chef de l'entité cédante, donc en cas de fondation. C'est alors le conseil d'administration de l'entité cédante qui doit être consulté.

En ASBL, l'article 9:12, 9^o confirme l'exigence d'une décision de l'assemblée générale en cas de cession d'universalité à titre gratuit.

À noter qu'en A(l)SBL et fondation, une décision de l'assemblée générale ou du conseil d'administration est incontournable à tout le moins pour modifier le budget (point 4.1.4). La décision est toutefois prise à la majorité absolue.

³³ Sarah VERSCHAEVE en Lisa BUEKEN, Herstructureringen en omzettingen van verenigingen en stichtingen in het nieuwe Wetboek van vennootschappen en verenigingen, TRV & RPS, 2020, p. 537, n° 48.

Concernant la cession à titre gratuit de l'universalité du patrimoine d'une A(I)SBL ou d'une fondation, il ressort des travaux préparatoires de la loi du 30 décembre 2009 (voir point 1.5.4) que l'explication de l'extension du mécanisme du transfert d'universalité ou de branche d'activité aux associations est que le législateur n'a pas réglementé la matière des fusions et scissions (c'était vrai en 2009). Il a préféré³⁴ étendre l'application de l'article 770 (aujourd'hui 12:103 du CSA), qui concerne les cessions de branche d'activités et d'universalité, la cession d'universalité pouvant être utilisée comme une pseudo fusion. Il serait logique d'imposer les règles en vigueur pour la dissolution. Toutefois le législateur se limite à exiger la majorité pour une modification statutaire « ordinaire » (point 4.4.6).

Et pour une cession à titre gratuit d'une branche d'activités le législateur ne demande rien de particulier³⁵.

4.2.4. Cession & Apport, entité cessionnaire

Pour la cession ou l'apport d'une branche d'activités ou d'une universalité, au sein de l'entité cessionnaire, le CSA ne prévoit pas la consultation de l'assemblée générale (art. 12:94 a contrario auquel les articles 12:103 et 13:10 renvoient), sauf les exceptions ci-après et les hypothèses du droit commun (point 4.1.4). Ainsi, en cas d'apport en société, l'assemblée générale doit normalement être consultée, pour augmenter le capital, les capitaux propres ou le nombre d'actions (point 4.1.2).

Uniquement pour les ASBL, l'article 9:12, 9° exige une décision de l'assemblée générale uniquement en cas de cession d'universalité à titre gratuit, que ce soit pour céder, mais également pour accepter.

En cas de cession d'une branche d'activités, en A(I)SBL ou en fondation, pour l'entité cessionnaire, le CSA ne demande pas l'intervention de l'assemblée générale³⁶, qui est toutefois normalement requise pour modifier le budget (point 4.1.4).

³⁴ *Doc. Parl.*, Ch., n° 2191/004, justification de la modification à l'article 770, amendement n° 12.

³⁵ Michel COIPEL et Michel DAVAGLE, ASBL, Larcier, 2017, Rép. Not. Tiré à part, n° 1462, pp. 1037 et 1038.

³⁶ Michel DAVAGLE et Michel COIPEL, Le régime juridique de l'apport gratuit d'universalité ou de branche d'activités selon la modification législative de décembre 2009, in Fusions et scissions, d'ASBL après la loi du 30 décembre 2009, collection les Dossiers d'ASBL Actualisés, dossier n° 9, Edipro, 2010, pour le cas d'un apport d'universalité, p. 68, n° 28, et pour le cas d'une apport de branche d'activité, p. 80, n° 3.

4.2.5. *Fusion et scission d'A(I)SBL et fondations, cédant et cessionnaire*

Il ressort de la combinaison des articles 13:2 et 13:4 que le projet de fusion ou de scission entre A(I)SBL ou fondations doit être approuvé par l'assemblée générale ou l'organe d'administration d'une fondation tant des entités cédantes que des entités cessionnaires.

Pour les fondations, il y a exception à l'article 2:114 qui exclut la dissolution volontaire et impose la dissolution judiciaire. L'organe d'administration peut décider la dissolution de la fondation, mais exclusivement au profit d'une autre fondation. Cette exception à la règle nous semble expliquer la restriction au champ d'application des fusions et scissions des fondations exposé au point 1.4.5.

4.2.6. *Synthèse, cession & apport d'une branche d'activités, d'universalité*

Il résulte des développements ci-dessus que la cession d'une branche d'activités ne nécessite aucune intervention ni de l'AG du cédant (point 4.2.2), ni de l'AG du cessionnaire (point 4.2.4). Une intervention de l'AG ne sera requise que si le droit commun l'impose (point 4.1.4).

Un apport d'une branche d'activités échappe également à toute assemblée générale du cédant (point 4.2.2). Dans le chef de l'entité cessionnaire, il y a normalement assemblée générale (point 4.2.4), sauf s'il est fait usage du capital autorisé ou des apports variables.

Quant à la cession d'universalité dans le chef du cessionnaire, l'intervention de l'AG n'est obligatoire que pour l'ASBL, si la cession est à titre gratuit (point 4.2.4). Les cessions à titre onéreux échappent à l'obligation. Les sociétés, AISBL et fondation cessionnaires échappent aussi à l'obligation.

4.3. Convocation

4.3.1. *Intervalle de 6 semaines minimum*

Nous avons exposé au point 3.3 la publicité donnée au projet d'accord. Quand cette publicité est imposée (dépôt au greffe et, le cas échéant, publication au Moniteur) (pour les fusion, scission et donc cession également), elle fait courir le délai minimum dans lequel la proposition de fusion, de scission peut être définitivement décidée par l'organe compétent.

Ce délai est de 6 semaines (article 12:24, dernier alinéa, 12:37, dernier alinéa, 12:59 dernier alinéa 12:75, dernier alinéa et de l'article 12:93, § 3 du Code). L'article 13:10, 3° adapte l'article 12:93, § 3 pour tenir compte du fait qu'en fondation, ce sera le conseil d'administration qui prendra la décision définitive.

C'est la date du dépôt au dossier au greffe qui fait courir le délai, même quand la loi impose la publication par extrait au Moniteur « *Le dépôt a lieu six semaines au moins avant la décision...* ».

Pour les fusions et scissions d'A(I)SBL ou de fondations, cet intervalle minimum n'existe pas (art. 13:2 à 13:4 a contrario), puisque le projet d'acte ne reçoit aucune publicité (point 3.3)³⁷.

4.3.2. Délai de convocation et délai d'un mois de mise à disposition des documents

Nous exposons au point 4.3.3 les documents à joindre à la convocation ou qui doivent être mis à disposition des membres ou associés convoqués à l'assemblée générale. Pour les fusions et scissions entre sociétés, les articles 12:28, § 1^{er} al. 2 ; 12:41, § 1^{er}, al. 2 ; 12:51, § 1^{er}, al. 2 ; 12:64, § 1^{er}, al. 2 ; 12:80, § 1^{er}, al. 2 ; pour les apports, l'article 12:94, § 2, al. 2, et pour les cessions les articles 12:103 et 13:10 qui renvoient à l'article 12:94, imposent un délai d'un mois au moins avant la réunion de l'assemblée générale pour la communication du projet d'acte et des annexes.

Le délai de convocation de l'assemblée générale appelée à se prononcer sur le projet d'opération ne fait pas l'objet d'une réglementation particulière. C'est le délai habituel de 15 jours qui s'applique. Toutefois, dans la mesure où les documents à communiquer en annexe à la convocation doivent l'être un mois avant la réunion, en pratique le délai de convocation est d'un mois.

À nouveau les fusions et scissions d'A(I)SBL ou de fondations font exception. Le CSA est muet sur le délai de communication des pièces justifiant l'opération (art. 13:2 à 13:4 a contrario)³⁸. On applique donc le délai de droit commun de 15 jours.

³⁷ Sarah VERSCHAEVE en Lisa BUEKEN, *Herstructureren en omzettingen van verenigingen en stichtingen in het nieuwe Wetboek van vennootschappen en verenigingen*, TRV & RPS, 2020, p. 538, n° 58.

³⁸ Sarah VERSCHAEVE en Lisa BUEKEN, *Herstructureren en omzettingen van verenigingen en stichtingen in het nieuwe Wetboek van vennootschappen en verenigingen*, TRV & RPS, 2020, p. 531, n° 24.

4.3.3. Annexes

Pour les fusions et scissions entre sociétés, les articles 12:28, § 1^{er} al. 2 ; 12:41, § 1^{er}, al. 1^{er} ; 12:64, § 1^{er}, al. 1^{er} ; 12:80, § 1^{er}, al. 2 prescrivent de communiquer le projet, le rapport justificatif de l'organe d'administration (point 2.7.1) et le rapport du professionnel des chiffres (point 2.6.3).

Pour les apports et cessions, comme il n'y a pas de rapport du professionnel du chiffre (point 2.6.3), l'article 12:94, § 2, al. 2, (et l'article 12:103 qui renvoie à l'article 12:94) prévoit la communication du projet et du rapport justificatif de l'organe d'administration.

Pour les cessions à titre gratuit le 6° de l'article 13:10 remplace la première phrase du § 2, al. 2 de l'article 12:94 pour imposer la communication du projet et du rapport uniquement quand l'entité cédante a une assemblée générale. Pour les fondations pour lesquelles la décision provisoire et définitive est prise par le conseil d'administration (point 4.1.5) la communication du rapport et du projet n'est pas imposée.

Pour les fusions et scissions d'associations, l'article 13:3, § 3 impose de communiquer en même temps que la convocation, le projet qui reprend les justifications de l'opération (point 2.5.2), l'état comptable et le rapport du commissaire (point 2.6), aux membres de l'association ou des organes d'administration appelés à délibérer sur l'opération.

La communication se fait par la remise d'une copie en annexe à la convocation nominative et, le cas échéant, par une mise à disposition via un site Internet.

4.4. Quorum et majorité & démission

4.4.1. *Fusion et scission, entité cédante et cessionnaires*

Les articles 12:30, 12:43, 12:53 12:67 et 12:83 du CSA réglementent dans le détail les exigences en matière de quorum de présence et de majorité.

Sans entrer dans les détails, le quorum de présence est classique. C'est la moitié, sans préjudice d'une seconde réunion qui peut décider même si la moitié n'est pas présente ou représentée. La majorité est les trois quarts. Il est chaque fois spécifié que les abstentions n'entrent pas dans le calcul de la majorité renforcée des trois quarts. Ces exigences sont celles des modifications statutaires. Il eût été plus simple de renvoyer à

ces règles comme le législateur le fait pour la fusion d'ASBL (point 4.4.2) ou l'apport et cession (point 4.4.3). L'unanimité est requise en cas de sociétés avec personnalité juridique incomplète.

4.4.2. Fusion et scission d'A(l)SBL et de fondations, cédant et cessionnaire

Pour les fusions et scissions d'associations, si l'entité cédante est une A(l)SBL, l'article 13:2, § 1^{er} impose le respect des règles de quorum de présence et de majorité comme pour les modifications des buts ou objets (art. 9:21 CSA). L'article 13:4, § 1^{er}, al. 2 impose les mêmes règles dans le chef de l'entité cessionnaire. Pour les ASBL, c'est donc un quorum de présence des deux tiers et une majorité des quatre cinquièmes. C'est conforme au droit commun pour l'entité cédante, et éventuellement plus exigeant pour l'entité cessionnaire absorbante qui parfois peut prendre la décision sans modification statutaire.

Si l'entité cédante est une fondation privée ou d'utilité publique l'article 13:2, § 2 impose l'unanimité des membres de l'organe d'administration. L'article 13:4, § 1^{er}, al. 2 impose les mêmes règles dans le chef de l'entité cessionnaire.

4.4.3. Apport et cession, cédant

Nous avons exposé au point 4.2.6 que la loi n'impose pas une décision de l'AG, de l'entité cédante en cas de transmission d'une branche d'activités.

Pour l'apport (art. 12:94, § 3) et donc la cession également (l'article 12:103 renvoie à l'article 12:94) d'une universalité, la loi demande le respect des quorums de présence et majorité requis pour une modification statutaire.

Nous avons exposé au point 4.2.2 notre sentiment quant au caractère excessif de cette exigence en société pour une transmission d'universalité à titre onéreux. Au point 4.2.3, en association ou l'apport d'universalité à titre gratuit s'apparent à une dissolution, nous avons indiqué qu'une référence aux exigences de quorum de présence et de majorité exigée en cas de dissolution serait plus appropriée.

4.4.4. Cession à titre gratuit, cédant

Pour les cessions à titre gratuit, le 7° de l'article 13:10, modifie le § 3 de l'article 12:94.

Les modifications visent à tenir compte d'une réglementation statutaire des quorums de présence et de majorité en ASBL et AISBL. Aux termes de l'article 12:94, § 3, modifié par l'article 13:10, 7° la décision doit être prise en suivant les exigences applicables aux modifications des statuts, sans préjudice de dispositions statutaires plus rigoureuses. Pour les AISBL, il faut suivre les dispositions statutaires prises en application de l'article 2:10, § 2, 8°.

Pour les fondations, il n'est pas fait référence aux dispositions statutaires prises en application de l'article 2:11, § 2, 5°. Or, il ressort du 1^{er} alinéa de l'article 13:10 que le remplacement de l'article 12:94, § 3, al. 1^{er} par la disposition prévue à l'article 13:10, al. 2, 7° vaut également en cas « ... (d')apports à titre gratuit d'universalité ... effectués par ..., une fondation d'utilité publique, une fondation privée, ... ». Il est déjà absurde de demander à l'organe d'administration de se prononcer deux fois sur la même opération (point 4.1.5). Ne pas exiger une majorité renforcée serait plus absurde encore. Cela serait en contradiction avec l'article 12:94, § 3. Ceci étant, une lecture littérale de l'article 13:10, 7° aboutit au constat d'une absence d'exigence de majorité renforcée pour une cession d'universalité à titre gratuit en fondation.

4.4.5. Apport & cession, cessionnaire

Nous avons indiqué au point 4.2.4 qu'en cas d'apport ou de cession d'une branche d'activités ou d'une universalité, le CSA n'imposait pas la consultation de l'assemblée générale de l'entité cessionnaire, sauf le droit commun (point 4.4.6). L'article 9:12 du CSA fait toutefois exception. Il impose la consultation de l'assemblée générale pour l'acceptation par l'ASBL cessionnaire, d'une universalité. Aucune règle particulière de quorum de présence ou de majorité n'est requise puisque les exigences de l'article 12:94, § 3 ne s'appliquent qu'aux opérations visées à l'article 12:94, § 1. Il n'y a donc pas d'exigence de quorum de présence et la majorité absolue de plus de 50% suffit³⁹.

³⁹ Sarah VERSCHAEVE en Lisa BUEKEN, Herstructureren en omzettingen van verenigingen en stichtingen in het nieuwe Wetboek van vennootschappen en verenigingen, TRV & RPS, 2020, p. 536, n° 46.

4.4.6. Rappels des décisions « de droit commun »

Nous avons synthétisé au point 4.2.6 les hypothèses où la décision de transmission du patrimoine est prise sans que le CSA n'exige une décision de l'assemblée générale, sans préjudice d'une nécessité de consulter l'assemblée générale pour d'autres raisons (point 4.1.4), comme la modification du budget incontournable en A(l)SBL et fondation. Dans ce cas, on applique les exigences légales ou statutaires de quorum de présence et de majorité propre à la décision à prendre.

4.5. Forme authentique et publicité

4.5.1. Intrication

Pour rappel, le projet d'acte est établi par acte sous signature privée (point 2.6.1).

En société avec personnalité juridique complète, un acte notarié s'impose pour les opérations qui entraînent une modification statutaire, comme la dissolution d'une société, une modification des statuts ou une augmentation du capital ou du nombre d'actions (art. 2:5 CSA).

Les règles au Code exposées ci-après sont conformes aux principes, sauf en matière de cession et en particulier pour les cessions à titre gratuit entre associations ou fondations ou les fusions ou scissions entre associations ou fondations.

4.5.2. Notaire, fusion et scission

L'assemblée générale des entités qui participent à l'opération qui prend la décision définitive de fusionner ou de scinder doit être tenue en la présence d'un notaire (art. 12:31, 12:44, 12:54 12:68 et 12:84 du CSA).

La même formalité est imposée pour la décision définitive de fusion ou de scission, à prendre par l'assemblée générale d'une A(l)SBL ou par le conseil d'administration d'une fondation. La présence d'un notaire est indispensable, sauf si le cessionnaire est une université ou une personne morale de droit public (art. 13:4, § 2).

4.5.3. Notaire, apport et cession

Pour un apport, et donc pour une cession également (l'article 12:103 a contrario), la présence d'un notaire n'est pas requise (art. 12:93 à 12:95

a contrario), sans préjudice de modifications statutaires ou autres qui nécessitent un acte notarié.

Le 8° de l'article 13:10⁴⁰ remplace l'article 12:95 pour les A(l)SBL et fondations, par une disposition qui impose que l'acte constatant la cession à titre gratuit soit établi en la forme authentique. Le notaire ne doit pas être présent à l'assemblée générale. Les représentants des entités concernées peuvent faire constater l'accord en l'étude du notaire⁴¹. Nous avons exposé au point 2.6.1 l'incidence de cette disposition sur les opérations, principalement les cessions de branche d'activités qui se réalisent en un seul acte sans nécessiter une confirmation par assemblée générale (point 4.2.6).

4.5.4. *Publicité (fusion, scission)*

Les décisions prises par les assemblées générales sont déposées au dossier au greffe et publiées par extrait à l'annexe au Moniteur belge (art. 12:33 ; 12:47 ; 12:56 ; 12:70 et 12:87 du CSA). Ce n'est qu'une application de la règle de droit commun en cas de modifications aux statuts, ce qui est presque toujours le cas en société. La société absorbante peut procéder aux formalités de publicité de la société absorbée (les mêmes dispositions, in fine).

Pour les fusions et scissions d'associations, la règle est la même (art. 13:4, § 3), sauf qu'il n'est pas dit explicitement que l'entité cessionnaire peut réaliser la formalité de publicité pour l'entité cédante.

Cette publicité est indispensable pour l'opposabilité de la fusion à l'égard des tiers (point 7).

4.5.5. *Publicité (cession & apport) cédant*

L'acte constatant l'apport doit être déposé au greffe et publié par extrait conformément aux articles 2:8 et 2:14, 1° (art. 12:95).

L'article 12:95 s'applique à la cession d'universalité ou de branche d'activité (art. 12:103, al. 1^{er}).

⁴⁰ Art. 13:10, al. 2, 8° « L'article 12.95 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. ... ».

⁴¹ Sarah VERSCHAEVE en Lisa BUEKEN, Herstructureren en omzettingen van verenigingen en stichtingen in het nieuwe Wetboek van vennootschappen en verenigingen, TRV & RPS, 2020, p. 533, n° 27.

Le 8° de l'article 13:10 remplace l'article 12:95 par une disposition applicable aux apports à titre gratuit entre associations. C'est une répétition de ce qui est déjà dit à l'article 12:103, sauf une adaptation aux dispositions légales propres aux associations et fondations qui réglementent la publicité (renvoi aux articles 2:9, 2:10, 2:11, 2:15, 2:16 ou 2:17)

4.5.6. *Publicité cession & apport, et absence d'intervention de l'assemblée générale*

Comme pour la présence du notaire (point 4.5.3), on pourrait penser que la publicité à l'article 12:95 ne doit pas être réalisée quand l'article 12:94 n'impose pas l'approbation de l'opération par l'assemblée générale (point 4.2.6). Comme pour les fusions et scissions (point 4.5.4) la publication est indispensable pour l'opposabilité (point 7). Elle s'impose donc même quand l'assemblée générale ne doit pas être consultée. La publicité doit être réalisée aussi dans le chef de l'entité cessionnaire⁴². Le cas échéant, l'entité cessionnaire publie par extrait le procès-verbal de l'entité cédante qui a accepté l'opération.

4.5.7. *Autorisation réception libéralité (si gratuité)*

Nous avons vu au point 1.3.5 que la gratuité est rare, même en cas de cession sans prix. Par conséquent, la formalité de l'autorisation administrative de réception des libéralités de plus de 100.000 € (art. 9:22) n'est pas d'application⁴³. Rappelons que l'autorisation de réception d'une libéralité n'est pas exigée en cas de transfert de biens d'une ASBL vers une autre. Tel est le cas précisément s'il y a fusion, scission ou cession d'universalité ou d'une branche d'activité.

⁴² M. COIPEL et M. DAVAGLE, « Le régime juridique de l'apport gratuit d'universalité ou de branche d'activités selon la modification législative de décembre 2009 », *Les dossiers d'ASBL actualités*, 2009, p. 85, n° 55.

⁴³ A. VAN MUYLDER et J. VERSTAPPEN, "Fusions et scissions d'ASBL : Aspects de droit civil, fiscal, notarial et administratif – Première partie", *Notarius*, 1991, p. 369, n° 31 ; R. TAS, « Fusies en splitsingen van V.Z.W.'s », *De V.Z.W. gezien vanuit de praktijk*, Bruges, Die Keure, 1996, p. 315, n° 38 ; *Contra*, M. SOUMERYN-KESTEMONT et K. DE BOECK, *Vade-Mecum des associations sans but lucratif*, Creadif, 1996, p. 131, n° 195 ; J.-J. VISEUR, « Les aspects juridiques des fusions d'A.S.B.L. », *Les fusions d'A.S.B.L.*, Journée d'Etudes Syneco, 2 février 1995, p. 9, alors qu'une page auparavant l'auteur signale que la figure de la donation est insatisfaisante pour expliquer le transfert du patrimoine en cas de fusion.

5. LES EFFETS EN INTERNE

5.1. Transmission du patrimoine

5.1.1. Introduction, transmission universelle

L'opération a les effets d'une transmission universelle (point 1.1). Il en résulte que tout le patrimoine, tous les contrats sous leurs aspects créances, mais également dettes, sont cédés, sauf exception (point 5.1.4).

Il peut en résulter de possibles contrariétés entre les obligations issues d'un contrat de l'entité cédante et celles issues d'un contrat de l'entité cessionnaire. Certains des contrats transmis peuvent être économiquement lourds à supporter ou faire double emploi avec des contrats déjà souscrits par l'entité cédante, ou pire encore, être source d'une violation d'une clause d'exclusivité. Ces contrats devront être respectés⁴⁴.

Cette transmission universelle est atteinte par une dissolution non suivie d'une liquidation (point 5.1.2).

5.1.2. Dérogation aux règles de la liquidation

En société, l'écartement des règles de la liquidation en cas de fusion de sociétés était généralement admis avant la loi de 1993 (point 1.1.1).

Avant la loi du 30 décembre 2009 une controverse identique existait pour les opérations concernant des A(l)SBL ou des fondations⁴⁵.

⁴⁴ J. VAN BAELE, *Fusies en splitsingen*, Anvers, Kluwer, 1993, p. 24 et 25, n° 26 ; E. DE BIE et J. DE LEENHEER, "Liquidation des sociétés après la loi du 13.4.1995", *Ced Samsom*, 1996, p. 186, n° 4.2.5. et spécialement réf. 44, p. 186 et 187, n° 4.2.6. Les auteurs exposent qu'en certaines circonstances, l'ayant droit pourrait limiter sa responsabilité, voir spécialement réf. 27 ; P. COPPENS et F. T'KINT, « Le transfert des créances, des dettes et des contrats dans les fusions des sociétés », in *La transmission des obligations*, Bruxelles, Bruylant, 1980, p. 428, n° 5, et spécialement réf. 15. Ces auteurs soulignent que la société absorbante peut être tenue au paiement du passif de la société absorbée, même au-delà de l'actif qu'elle reçoit (p. 433, n° 10). Les auteurs indiquent qu'il n'existe pas de possibilité de séparer les patrimoines (p. 435, n° 11).

⁴⁵ Ch. DE WULF, *Het opstellen van notarieële akten*, Kluwer, 1994, p. 2414 et 2415, n° 2079 ; R. TAS, « Fusies en splitsingen van V.Z.W.'s », *De V.Z.W. gezien vanuit de praktijk*, Bruges, Die Keure, 1996, p. 309, n° 21 ; M. SOUMERYN-KESTEMONT et K. DE BOECK, *Vade-Mecum des associations sans but lucratif*, Creadif, 1996, p. 130, n° 191 (Ces auteurs renvoient explicitement aux règles de droit commun de la liquidation et en particulier au n° 183 de la page 125 de leur ouvrage.) ; Ph. MULLIEZ, *Fusions et scissions d'associations sans but lucratif*, *Ced Samsom*, 1998, p. 11 et 12, n° 1.2.3.

Il est aujourd'hui acquis que les transmissions de patrimoine dans le cadre de fusion, scission, apport et cession organisé au CSA se font sans application des règles de la liquidation, même s'il y a dissolution de l'entité cédante. Le CSA le dit bien explicitement (voir les définitions au point 1.2).

Par contre, en A(l)SBL et fondations, l'indication du bénéficiaire de l'actif net en cas de liquidation doit être respectée, sans préjudice d'une modification statutaire préalable à la dissolution si nécessaire.

5.1.3. *Droit social, CCT 32bis*

Le personnel est « protégé » par la CCT 32bis qui peut trouver à s'appliquer, même en l'absence de transmission universelle au sens du CSA. Elle s'applique aux cessions et apports d'universalité ou de branche d'activité, réglementés ou non, par le Code des sociétés et des associations⁴⁶.

Qu'il soit nécessaire ou non à la poursuite des activités, le personnel doit être « repris » par la personne morale cessionnaire par suite de la transmission universelle du patrimoine (point 5.1.1). La CCT 32bis le confirme et ajoute que la règle est impérative et concerne tous les travailleurs⁴⁷. Les dérogations concernant les conditions de travail convenues entre le travailleur et le cédant ou le cessionnaire sont possibles⁴⁸. Le licenciement est interdit, tant pendant la période « de préparation » de la cession, que durant celle « d'exécution »⁴⁹. Un licenciement reste possible pour motif grave, ou encore pour des raisons économiques, techniques ou d'organisation, ce que le transfert d'entreprise justifie bien souvent comme tel⁵⁰.

Il y a une obligation d'information des travailleurs, du cédant et du cessionnaire⁵¹, le cas échéant via le conseil d'entreprise s'il y en a un. Il y a

⁴⁶ M. DAVAGLE, « La C.C.T. n° 32bis et le transfert conventionnel d'entreprise », *Les dossiers d'ASBL Actualités*, 2010, Dossier n° 9, p. 109 à 111, n° 6 à 9.

⁴⁷ M. DAVAGLE, « La C.C.T. n° 32bis et le transfert conventionnel d'entreprise », *Les dossiers d'ASBL Actualités*, 2010, Dossier n° 9, p. 115 à 117, n° 19 à 23.

⁴⁸ M. DAVAGLE, « La C.C.T. n° 32bis et le transfert conventionnel d'entreprise », *Les dossiers d'ASBL Actualités*, 2010, Dossier n° 9, p. 122 à 123, n° 37 à 38.

⁴⁹ M. DAVAGLE, « La C.C.T. n° 32bis et le transfert conventionnel d'entreprise », *Les dossiers d'ASBL Actualités*, 2010, Dossier n° 9, p. 123 à 126, n° 39 à 45.

⁵⁰ M. DAVAGLE, « La C.C.T. n° 32bis et le transfert conventionnel d'entreprise », *Les dossiers d'ASBL Actualités*, 2010, Dossier n° 9, p. 126 à 127 n° 46 à 47.

⁵¹ M. DAVAGLE, « La C.C.T. n° 32bis et le transfert conventionnel d'entreprise », *Les dossiers d'ASBL Actualités*, 2010, Dossier n° 9, p. 118 à 122 n° 25 à 36.

solidarité du cédant et du cessionnaire pour les dettes à échéance avant la cession (conforme au droit commun ; point 4 3.4)⁵².

5.1.4. Exceptions à la poursuite des contrats

Il y a à notre connaissance 4 exceptions au transfert au cessionnaire des contrats dans le cadre d'une transmission universelle. Il y a les contrats qui prennent fin, sans controverse :

- les contrats auxquels la dissolution met fin (point 5.3) ;
- les contrats qui contiennent une clause conventionnelle d'incessibilité⁵³.

Il y a les contrats qui prennent fin en droit commun des obligations, pour lesquels la doctrine soutient que ce droit commun est écarté en cas de transmission universelle organisée par le code. Il y a des :

- autorisations, agréments, reconnaissances, permis, etc. ... administratifs (point 5.2) ;
- contrats *intuitu personae*⁵⁴ (point 5.1.5).

5.1.5. Les contrats *intuitu personae*

On enseigne que les règles de transmission universelle au code dérogent au droit commun. Les contrats *intuitu personae* ou *firmae*, sont transmis, sans discontinuité, malgré la dissolution de la personne morale⁵⁵. La transmission s'étend également aux créances, comme la caution d'une

⁵² M. DAVAGLE, « La C.C.T. n° 32bis et le transfert conventionnel d'entreprise », *Les dossiers d'ASBL Actualités*, 2010, Dossier n° 9, p. 127 à 128 n° 49 à 52.

⁵³ J. VAN BAEL, *Fusies en splitsingen*, Anvers, Kluwer, 1993, p. 25, n° 27.

⁵⁴ J. VAN BAEL, *Fusies en splitsingen*, Anvers, Kluwer, 1993, p. 6, n° 4 et spécialement réf. 20, p. 25 et 26, n° 27 ;

P. VAN OMMESLAGHE, « La transmission des obligations en droit belge », in *La transmission des obligations*, Bruxelles, Bruylant, 1980, p. 184, n° 80 ;

P. COPPENS et F. T'KINT, « Le transfert des créances, des dettes et des contrats dans les fusions des sociétés », in *La transmission des obligations*, Bruxelles, Bruylant, 1980, n° 435 et 436, n° 11 ;

Ph. MULLIEZ, *Fusions et scissions d'associations sans but lucratif*, Ced Samsom, 1998, p. 36 et 37, n° 3.3.1. ;

R. TAS, « Fusies en splitsingen van V.Z.W.'s », *De V.Z.W. gezien vanuit de praktijk*, Bruges, Die Keure, 1996, p. 314, n° 35.

⁵⁵ M. WAUTERS, « De overdracht van verbintenissen *intuitu personae* bij fusie, splitsing en inbreng van algemeenheid of bedrijfstak », note sous Gand, 25 janvier 2001, *T.R.V.*, 2004, p. 246, n° 2 et les références en note de bas de page n° 9 et p. 248, n° 6.

dette du cédant⁵⁶. Les contrats habituellement considérés comme intuitu sont transmis sans restriction⁵⁷.

Les contrats signés avec des bénévoles par l'entité cédante sont normalement transmis à l'entité cessionnaire.

5.1.6. Les legs au profit d'A(I)SBL

Les legs au profit d'une A(I)SBL ou d'une fondation qui disparaît par suite de sa dissolution, ne passent pas à l'entité cessionnaire. Il est perdu. Pour les A(I)SBL et fondations qui ont vocation à recevoir des legs, la cession d'universalité est préférable à la fusion ou la scission.

5.2. Autorisation administrative et fiscale, subside

Pour des raisons de sécurité des citoyens ou de bien-être, ou autres relevant de l'intérêt général, les pouvoirs publics ont instauré des restrictions au droit de propriété ou aux activités.

Ainsi, dans le but d'un aménagement optimal du territoire, les pouvoirs publics instaurent des restrictions à l'usage des biens immobiliers (loi sur l'urbanisme)⁵⁸. Dans le but de préserver le bien-être et la sécurité physique et matérielle des citoyens, les pouvoirs publics subordonnent à une autorisation l'exercice d'une profession ou d'une activité, ou réglementent des activités et des professions, etc. La personne qui souhaite exercer l'activité ou la profession doit répondre à des conditions comme rapporter la preuve de l'acquisition de connaissances, d'une expérience, ou de la disposition d'un équipement approprié. Parfois on lui demande de donner des garanties financières⁵⁹, de mettre – ou de ne pas mettre –

⁵⁶ M. WAUTERS, "De overdracht van verbintenissen *intuitu personae* bij fusie, splitsing en inbreng van algemeenheid of bedrijfstak", note sous Gand, 25 janvier 2001, *T.R.V.*, 2004, p. 245 à 248.

⁵⁷ P. DE WOLF et P. COENRAETS, « Le sort des autorisations et des agréments administratifs en cas de fusion et d'absorption de société », *Amén.*, 1999, p. 10, col. 1, et référence en note de bas de page n° 29.

M. WAUTERS, "De overdracht van verbintenissen *intuitu personae* bij fusie, splitsing en inbreng van algemeenheid of bedrijfstak", note sous Gand, 25 janvier 2001, *T.R.V.*, 2004, p. 248, n° 6

⁵⁸ P. DE WOLF et P. COENRAETS, « Le sort des autorisations et des agréments administratifs en cas de fusion et d'absorption de société », *Amén.*, 1999, p. 7, n° 4. Les auteurs parlent d'autorisation réelle.

⁵⁹ P. DE WOLF et P. COENRAETS, « Le sort des autorisations et des agréments administratifs en cas de fusion et d'absorption de société », *Amén.*, 1999, p. 4, col. 1, n° 2. Les auteurs citent un exemple où l'administration peut refuser un permis pour des raisons de moyens techniques, ou de garanties financières.

en œuvre telle technique, de ne pas exercer conjointement telle activité jugée incompatible⁶⁰, etc.

En droit des obligations, nous ne voyons aucune raison d'interdire une délégation, une sous-traitance ou une cession⁶¹. Le forain autorisé à placer telle attraction durant telle période, à tel endroit de l'espace public, peut céder, sous-louer ou transmettre l'autorisation. Le propriétaire d'un terrain peut le céder et transmettre l'autorisation de bâtir ou de lotir qu'il a obtenue. La personne autorisée à exploiter une usine polluante ou un grand magasin sur un terrain, peut déléguer l'exploitation ou transmettre l'autorisation.

La transmission d'une autorisation, d'un agrément ou d'un permis au cessionnaire ne peut pas mettre en péril les conditions imposées pour bénéficier du permis, de l'autorisation ou de l'agrément⁶².

Les permis de lotir ou de bâtir, sauf réglementation contraire, peuvent être délégués et cédés par transmission universelle⁶³.

Si ces conditions de délivrance d'un agrément se rapportent à des personnes, à leur solvabilité, leurs connaissances ou leurs aptitudes, ou à une incompatibilité de l'activité en question avec d'autres, on peut comprendre des restrictions à la cession de l'autorisation dans le cadre d'une fusion ou de toute autre opération. Une interdiction de cession ou de transmission sans autorisation préalable, nous semble être justifiée en droit administratif dans ces circonstances⁶⁴. Ces autorisations sont très souvent accompagnées d'une obligation d'informer les pouvoirs publics en cas de changement. La doctrine qualifie ces autorisations ou agréments de « personnel(le)s »⁶⁵.

⁶⁰ L'interdiction d'exercer conjointement certaines activités peut avoir pour but d'éviter la tentation de violer les conditions imposées.

⁶¹ P. DE WOLF et P. COENRAETS, « Le sort des autorisations et des agréments administratifs en cas de fusion et d'absorption de société », *Amén.*, 1999, p. 3, col. 1.

⁶² S. WATTIAUX, « La cession des permis d'urbanisme et d'environnement en cas de transfert d'entreprise », *Recueil général de l'enregistrement et du notariat*, 2001, p. 526 et 527.

⁶³ P. DE WOLF et P. COENRAETS, « Le sort des autorisations et des agréments administratifs en cas de fusion et d'absorption de société », *Amén.*, 1999, p. 15, D.

⁶⁴ P. DE WOLF et P. COENRAETS, « Le sort des autorisations et des agréments administratifs en cas de fusion et d'absorption de société », *Amén.*, 1999, voir les exemples cités en pages 5 et 6.

⁶⁵ P. DE WOLF et P. COENRAETS, « Le sort des autorisations et des agréments administratifs en cas de fusion et d'absorption de société », *Amén.*, 1999, pages 5 et 6. Idem page 8, au point B, concernant un extrait de l'arrêt « Grégoire ».

Les subsides sont des contrats à titre onéreux. Il n'y a aucune raison qu'ils ne passent pas au cessionnaire. Ils sont bien souvent subordonnés à des conditions à respecter que le cessionnaire devra respecter à son tour. La doctrine enseigne que la transmission s'étend également aux subsides⁶⁶, si l'entité cessionnaire respecte les conditions d'attribution du subside⁶⁷.

Les agréments des associations pour la réception de libéralités en exonération d'impôt pour le donateur sont subordonnés à des conditions comme l'exercice exclusif d'une activité ou encore une organisation qui limite les frais généraux à un pourcentage maximum. Il est dans ce cas normal qu'en cas de transmission par fusion ou cession, l'Administration fiscale examine à nouveau la situation.

5.3. Les membres ou associés et les administrateurs (droit commun)

5.3.1. *Absence de transmission de la qualité de membre ou associé, sauf les sociétés*

En droit commun, en cas de fusion ou de scission avec dissolution, en principe, l'associé ou le membre de l'entité cédante ne devient associé ou membre, de l'entité cessionnaire, que de l'accord des membres ou associés de cette dernière. C'est la suite logique de la mise à fin du contrat de société ou association.

Toutefois, en société, les associés de la société absorbée doivent devenir associés de la société absorbante, sous peine de les priver de leur droit dans le patrimoine de la société absorbée. Aussi, la société absorbante, qui augmente ses capitaux propres à concurrence de l'actif net reçu, remet les parts ou actions émises en représentation de cette augmentation de capital aux associés de la société absorbée⁶⁸.

⁶⁶ M. DE WOLF, « Fusions d'ASBL en droit commun et en droit fiscal », *ASBL Actualités*, n° 119-120 du 30 avril 2009, p. 5, 1^{ère} col. L'auteur évoque l'exemple des subsides et dit que la réglementation en matière de fusion règle la question. La cession est opposable aux pouvoirs subsidiaires.

⁶⁷ Sarah VERSCHAEVE et Lisa BUEKEN, *Herstructureren en omzettingen van verenigingen en stichtingen in het nieuwe Wetboek van vennootschappen en verenigingen*, TRV & RPS, 2020, p. 534, n° 31.

⁶⁸ J. VAN BAEL, *Fusies en splitsingen*, Anvers, Kluwer, 1993, p. 7 et 8, n° 5 et spécialement réf. 25, p. 17, n° 17 ;
Ch. DE WULF, *Het opstellen van notariële akten*, Kluwer, 1994, p. 2414, n° 2078.

En association, la doctrine enseigne aussi que la majorité des membres effectifs de l'ASBL absorbée doit être reprise par l'ASBL absorbante pour que l'on puisse parler d'une fusion⁶⁹. Toutefois, les auteurs ne justifient que fort peu cette prise de position. Nous pensons cette opinion partiellement fondée. En l'absence d'une reprise des membres, ou de la majorité d'entre eux, on peut effectivement s'interroger sur la volonté de poursuivre les activités dans une autre structure. Toutefois, surtout dans les associations à titre gratuit, à défaut de disposer d'un quelconque droit dans le patrimoine social, il peut se concevoir que les membres de l'association absorbée ne soient pas admis comme membres de l'association absorbante. Par ailleurs, la loi du 24 mai 1921, garantissant la liberté d'association (article 1^{er}), interdit de contraindre quiconque de faire partie d'une association. Sans le consentement individuel des membres de l'ASBL absorbée, il n'est donc pas possible de leur imposer de devenir membre de l'ASBL absorbante⁷⁰.

5.3.2. *Protection des droits des membres et associés*

La dissolution du contrat de société ou d'association, indispensable pour mettre en œuvre la transmission universelle, a pour conséquence que la protection des droits des membres de l'association absorbée est, pour l'essentiel, assurée par les quorums de présence et de majorité renforcés exigés pour une dissolution (point 4.4).

Par ailleurs, les minoritaires qui considèrent que l'opération est contraire à l'intérêt social, ou constitutive d'abus de droit, peuvent agir en nullité de la décision de l'AG (point 6.2).

5.3.3. *Absence de transmission de la qualité de gérant ou administrateur*

La dissolution de l'entité cédante, qui découle de la fusion ou de la scission, met également fin aux mandats confiés à des administrateurs. Par conséquent, la transmission universelle ne jouent pas pour ces contrats auxquels il est mis fin pour les besoins de la transmission universelle. Les administrateurs de l'entité cédante ne poursuivent pas automatiquement leur mandat dans l'entité cessionnaire. Idem pour le commissaire de l'entité dissoute.

⁶⁹ Ph. MULLIEZ, *Fusions et scissions d'associations sans but lucratif*, Ced Samsom, 1998, p. 13, n° 1.2.4. ;
R. TAS, « Fusies en splitsingen van V.Z.W.'s », *De V.Z.W. gezien vanuit de praktijk*, Bruges, Die Keure, 1996, p. 302-303, n° 4 et p. 316-317, n° 41 et 42.

⁷⁰ J. 't KINT, *Les associations sans but lucratif*, Bruxelles, Larcier, 1987, p. 37, n° 10.

Par contre, les dettes et créances, nées de l'exécution du contrat avant la dissolution, passent aux cessionnaires (point 5.3.4).

5.3.4. Transmission des droits et obligations des mandataires

La fusion met fin aux mandats confiés aux administrateurs (point 5.3.3). La mise fin aux contrats des administrateurs ne sort ses effets que pour le futur. Les dettes et créances, nées de l'exécution du contrat avant la dissolution, passent au cessionnaire, comme pour les obligations dites *intuitu personae* (point 5.1.5), sans préjudice d'une transmission aux cessionnaires des dettes et créances nées avant la fin du contrat. Sont transmis à l'entité absorbante, les dettes et créances qui sont nées de l'exécution du mandat avant qu'il n'y soit mis fin par la fusion.

C'est donc l'assemblée générale de l'entité absorbante qui doit recevoir la reddition de comptes des mandataires pour les actes posés avant que la fusion ne sorte ses effets, même si les administrateurs ou gérants de l'entité absorbée ne se retrouvent pas parmi les gestionnaires de l'entité absorbante. C'est la solution du CSA en cas de fusion ou de scission (point 5.4).

5.4. La réglementation au Code (fusion et scission)

5.4.1. Disparition de la personne morale dissoute et survie passive

La société absorbée ou scindée cesse d'exister (article 12:13, 1^o). Il en va de même pour les A(I)SBL et fondations (art. 13:1, § 2, 2^o). C'est la conséquence de la dissolution utilisée pour mettre en œuvre la transmission universelle.

Toutefois, elles sont réputées exister pendant un délai de 6 mois (article 12:13, 1^o) pour les besoins de l'éventuelle introduction d'une action en nullité de la fusion ou de la scission (point 6.2). Ce délai est le cas échéant prolongé le temps de la procédure s'il y en a une. Il en va de même pour les A(I)SBL et fondations (art. 13:1, § 2, 2^o).

5.4.2. Patrimoine

Les articles 12:13, 3^o et 13:1, § 2, 1^{er} tiret du CSA confirment la transmission universelle du patrimoine, à l'instar du droit commun des obli-

gations (point 4.5.1), par suite de la fusion ou de la scission avec dissolution de l'entité cédante.

Nous exposons aux points 4.5.2 et 5.2, la transmission des obligations dites *intuitu personae* et des autorisations administratives, agrément ou reconnaissance, qui passent au cessionnaire en dérogation au droit commun.

5.4.3. Associé et membre

Quant aux associés, l'article 12:13, 2° est une application du droit commun (point 5.3). Les associés de la société dissoute deviennent associés de la société bénéficiaire (article 12:13, 2°). C'est incontournable en société, pour ne pas exproprier les associés (point 5.3.1).

Nous exposons au point 2.2.1 les dates à prévoir pour la sortie des effets de la fusion, au niveau de la participation des nouveaux associés à la distribution des bénéfices et au niveau de la comptabilité.

En société coopérative, les actionnaires ont le droit de démissionner, notwithstanding toute disposition contraire des statuts (art. 12:29, § 2 et 12:66, § 2). La convocation doit les informer de ce droit.

En association, l'article 13:1, § 1^{er} confirme la dissolution de l'association cédante. Par contre, en l'absence de droit des membres sur la patri-moine de l'association, l'article 13:1, § 2, 3° précise que les membres de l'association dissoute perdent cette qualité, sauf mention contraire dans le projet.

5.4.4. Droits et obligations des mandataires

Concernant les administrateurs, conformément au droit commun (point 5.3), le CSA (art. 12:35 ; 12:49 ; 12:58 ; 12:72 et 12:89) prévoit que la reddition de comptes, pour la période qui se situe entre la clôture du dernier exercice et la date à laquelle la fusion sort ses effets, est effectuée par l'organe d'administration de la société cédante et qu'ils sont soumis à l'approbation de l'assemblée générale de la société cessionnaire ou des assemblées générales des cessionnaires en cas de scission (art. 12:72, al. 2) si l'opération est réalisée avant la date d'approbation des comptes annuels, ce qui sera souvent le cas. Une approbation avec décharge dans une entité n'est pas contradictoire avec une mise en cause de la responsabilité dans une autre entité, puisque chaque entité ces-

sionnaire a « hérité » d'une branche d'activité différente. La faute peut ne concerner qu'une seule d'entre elles.

Il n'y a pas de disposition équivalente au CSA en ce qui concerne la fusion et la scission des A(l)SBL et fondations (art 13:1 à 13:9 a contrario). Ceci étant, comme les dispositions qui s'appliquent aux sociétés sont le reflet du droit commun (point 5.3), nous pensons qu'elles peuvent être appliquées par analogie aux A(l)SBL et fondations.

5.5. La réglementation au Code (apport et cession)

5.5.1. *Transmission patrimoine 12:96*

Nonobstant une absence de dissolution de la personne morale cédante, comme l'exige le droit commun de la transmission universelle, l'article 12:96 du CSA organise la transmission automatique de tous les avoirs, contrats, droits et obligations du cédant au(x) cessionnaire(s). En cas de d'apport d'une branche d'activité, la transmission est limitée à ce qui se rattache à ladite branche d'activité. Nous exposons au point 2.4.4 les règles d'interprétation applicables en cas d'imprécision.

L'article 12:96 s'applique à la cession d'universalité ou de branche d'activité (art. 12:103, al. 3).

Le bénéficiaire est l'ayant droit du cédant⁷¹, malgré la persistance de la personne morale cédante⁷².

Nous exposons aux points 5.1.5 et 5.2 les obligations dites *intuitu personae* et les autorisations administratives, agrément ou reconnaissance qui passent au cessionnaire en dérogation au droit commun.

⁷¹ M. WAUTERS, "De overdracht van verbintenissen *intuitu personae* bij fusie, splitsing en inbreng van algemeenheid of bedrijfstak", note sous Gand, 25 janvier 2001, *T.R.V.*, 2004, p. 245 à 248.

⁷² P. DE WOLF et P. COENRAETS, « Le sort des autorisations et des agréments administratifs en cas de fusion et d'absorption de société », *Amén.*, 1999, p. 12.

5.5.2. Persistance de la personnalité juridique

En cas de cession d'universalité, malgré une transmission universelle, qui n'est possible en droit commun que si l'entité cédante est dissoute (point 1.1), le législateur a prévu que cette entité continue à exister. Elle n'est pas dissoute.

En société, l'arrêt des activités ne constitue pas en principe une cause de dissolution automatique (caducité). La société continue à exister. En cas de cession elle se lance dans de nouvelles activités avec l'argent qu'elle a dû recevoir en échange de la cession qui est à titre onéreux. En cas d'apport, elle devient une holding qui gère ses filiales.

5.5.3. Association, cession d'universalité

En associations, les principes exposés au point 5.5.2 s'appliquent. Toutefois, ce qui est déroutant c'est que la cession d'universalité est habituellement à titre gratuit. L'association se retrouve sans plus aucun patrimoine. Ce n'est pas une cause de dissolution pour caducité. Dans ce cas, on imagine plus difficilement une bonne raison pour maintenir la personnalité juridique de l'entité cédante. Le recours à la cession était justifié jusqu'au 1^{er} mai 2019, date de l'entrée en vigueur du CSA, par l'absence de possibilité de recourir à la fusion (point 4.2.3). Depuis lors, les associations peuvent fusionner ou se scinder.

La cession d'universalité sera donc utilisée si une minorité souhaite continuer à utiliser la structure, le cas échéant pour d'autres finalités, ou si l'association est potentiellement bénéficiaire de legs à venir (point 5.1.6).

5.5.4. Pas de transmission de la qualité d'associé, de membre ou de mandataire

En société, en cas de cession, la société cessionnaire remet un prix en argent à la société cédante. En cas d'apport, la société cessionnaire remet des parts représentatives de son capital ou de ses capitaux propres en échange de l'universalité ou de la branche d'activité. C'est alors la société cédante qui devient associé. Les associés de la société cédante ne deviennent jamais associés de la société cessionnaire.

En association, en cas de cession à titre gratuit, le membre de l'association cédante ne devient pas membre de l'association cessionnaire⁷³.

En société, en association et en fondation, qu'il y ait apport ou cession, l'administrateur de l'entité cédante ne devient pas automatiquement administrateur de l'entité cessionnaire. Nous exposons, au point 5.5.5, un effet déroutant au niveau de l'approbation des comptes annuels.

5.5.5. Reddition de comptes des mandataires

En cas d'apport ou de cession de branche d'activité ou d'universalité, l'entité cédante continue à exister (point 5.5.2). Les administrateurs de l'entité cédante ne deviennent pas automatiquement administrateurs ou gérants de l'entité cessionnaire (point 5.5.4).

La reddition de comptes doit se faire à l'assemblée générale de l'entité cédante qui seule peut agir en responsabilité si le mandataire a commis des fautes. Cette règle risque d'en surprendre plus d'un, d'autant que la règle est (logiquement) inverse en cas de fusion et de scission (point 5.4.4). La question des fautes des mandataires de l'entité cédante doit se régler via une clause de responsabilité de l'entité cédante au profit de l'entité cessionnaire.

5.6. En interne, la comptabilité et les documents sociaux

Nous avons indiqué au point 2.4.3 l'importance de la date des effets comptables qui est normalement la date des effets internes.

Au niveau de la comptabilité, le principe de la continuité des règles d'évaluation s'applique (art. 3:56 AR et 3:57 d'exécution du CSA)⁷⁴. Il en découle que à la date des effets comptables les rubriques comptables du bilan, en ce compris les rubriques du fonds social de l'entité cessionnaire, sont crédités ou débités des mêmes montants que ceux qui figuraient dans l'entité cédante⁷⁵.

⁷³ M. COIPEL et M. DAVAGLE, « Le régime juridique de l'apport gratuit d'universalité ou de branche d'activités selon la modification législative de décembre 2009 », *Les dossiers d'ASBL actualités*, 2009, p. 96, n° 72.

⁷⁴ Sarah VERSCHAEVE en Lisa BUEKEN, *Herstructureren en omzettingen van verenigingen en stichtingen in het nieuwe Wetboek van vennootschappen en verenigingen*, TRV & RPS, 2020, p. 535, n° 41 et p. 537, n° 51, 52 et 53.

⁷⁵ F. MAILLARD, « Le traitement comptable des apports d'universalité ou de branche d'activité », *Les dossiers d'ASBL actualités*, 2009, p. 150, n° 6.

Si la date ne correspond pas à la clôture d'un exercice de l'entité absorbée, pour les postes des actifs immobilisés on applique des amortissements sur moins d'un an, sur les éléments d'actif en provenance de l'entité absorbée.

Si les règles d'évaluation et d'amortissement ne sont pas les mêmes, l'entité absorbante adopte de nouvelles règles et le signale dans l'annexe⁷⁶.

Si des dettes et créances réciproques existent, elles sont compensées et disparaissent de l'actif et du passif.

Concernant les documents sociaux, en cas d'apport ou de cession, nous avons exposé, au point 5.5.2, la persistance de la personnalité juridique de l'entité cédante.

Par conséquent, les documents sociaux (registre des membres, registre des PV des AG et CA,), les documents fiscaux (déclarations TVA, déclarations impôts directs, avertissement extrait de rôle, dossiers en cas d'agrément, de litige, etc. ...) et comptables (factures, extraits de compte, comptabilité, comptes annuels, etc. ...) restent en la possession de l'entité cédante.

Seules sont remises au cessionnaire les copies des documents en relation avec l'activité économique transmise (documents bancaires, facturiers, carnets de reçus, contrats avec les travailleurs, contrats avec les clients et fournisseurs, dossiers d'exécution, échanges de courriers, en ce compris en cas de litige).

Une réglementation à la convention de la conservation et de la remise de ces documents est à prévoir.

⁷⁶ F. MAILLARD, « Le traitement comptable des apports d'universalité ou de branche d'activité », *Les dossiers d'ASBL actualités*, 2009, p. 152, n° 8.

6. PROTECTION DES PARTIES ET DES TIERS INTÉRESSÉS

6.1. Introduction

La protection des intérêts des membres ou associés se réalise essentiellement via les informations qui doivent leur être données au moyen d'un rapport établi par l'organe d'administration (point 2.7) et d'informations sur le patrimoine (point 2.6). Une autre protection de leurs intérêts se réalise via les majorités qualifiées exigées en AG pour la réalisation des opérations (point 4.4).

Il y a toutefois des lacunes. Il arrive que l'AG de l'entité cessionnaire ne doive pas être consultée (point 4.2.6). Les membres ou associés, minoritaires ou non, qui considèrent que l'opération est contraire à l'intérêt social ou constitutive d'abus de droit, peuvent agir en nullité de la décision des gérants ou de l'assemblée générale (art. 2:42 et 2:43 CSA).

Le CSA réglemente spécifiquement les nullités des fusions et scissions (art 13:19 à 12:23 et art. 13:7 à 13:9, point 6.2). Il ne réglemente pas spécifiquement les nullités des apports et cessions. Selon nous, le droit commun des nullités (art. 2:42 et 2:43 CSA) s'applique, même pour les fusions et scissions. L'article 12:20 le confirme « *Le tribunal de l'entreprise peut, ... prononcer la nullité de la fusion ou de la scission si les décisions des assemblées générales ou des organes d'administration ... sont entachées d'une autre cause de nullité.* »

Au point 2.1.4, nous avons dit que la fusion ou la scission est une convention passée entre plusieurs sociétés pour organiser une restructuration. Il en résulte, entre autres, des décisions prises par des organes de sociétés différent(e)s, qui n'entrent en application que si les décisions voulues sont prises par tous les organes qui doivent se prononcer. Par conséquent, la nullité d'une décision, fait s'effondrer tout l'édifice. L'article 12:21 du CSA le confirme. Le Tribunal qui prononce la nullité d'une fusion ou d'une scission par constitution de nouvelles sociétés prendra soin, de prononcer également la nullité des nouvelles sociétés créées à cette occasion.

6.2. Nullité spécifique aux fusion & scission

L'article 2:143, § 4 prévoit un délai de prescription de 6 mois pour l'introduction d'une action en nullité d'une fusion ou d'une scission. Six mois à compter de la date à laquelle la fusion est opposable à la personne qui invoque la nullité. Nous exposons l'opposabilité aux tiers et donc aux créanciers au point 7. Pour rappel (point 5.4.1), pendant ce délai de 6 mois, la société ou l'association est réputée exister, mais uniquement pour les besoins de l'action en nullité.

Concernant les personnes qui justifient d'un intérêt à agir en nullité, les articles 12:19 et 12:20 renvoient à l'article 2:44. Peut agir en nullité la personne qui a un intérêt au respect de la règle méconnue. Un membre ou associé qui a voté pour la fusion ou la scission ne peut agir en nullité que s'il démontre avoir été trompé.

L'article 13:7 ouvre l'action en nullité des fusions et scissions d'associations ou de fondations à « ... *la requête de tout intéressé* ».

Concernant les causes de nullité spécifiques aux fusion et scission de société ou d'association ou de fondation, nous exposons, au point 4.3.3 le rapport de l'organe d'administration, le rapport du commissaire à joindre à la convocation de l'organe qui prend la décision définitive et au point 4.5 l'intervention d'un notaire à l'approbation définitive.

Les articles 12:20 et 13:7 disent que le Tribunal peut prononcer la nullité de l'opération en l'absence de constatation par acte authentique, ou en l'absence des rapports voulus par la loi.

Le tribunal doit préférer la régularisation à la nullité. Aussi, s'il est possible de régulariser, le Tribunal accorde aux personnes morales concernées un délai pour le faire (art. 12:20, al. 2 et 13:7, al. 2).

6.3. Responsabilité contractuelle

La responsabilité contractuelle des administrateurs sur pied de l'article 2:56 du CSA, vis-à-vis de la société ou de l'association (ou de la fondation) s'applique, comme pour toute opération.

Les personnes qui composent les organes d'administration sont responsables s'il y a faute. Cela pourrait être le cas dans l'hypothèse d'une mauvaise gestion de la transmission universelle, engendrant des conventions

faisant double emploi ou une violation d'une clause d'exclusivité (point 5.1.1.), ou un refus de transmission d'une autorisation administrative (point 5.2).

La responsabilité des professionnels du chiffre qui doivent, entre autres, contrôler le rapport justificatif et la situation active et passive (point 2.6.3) peut aussi être mise en cause.

En sus du droit commun, le CSA réglemente spécifiquement l'action en responsabilité de l'organe d'administration en cas de fusion et de scission, mais uniquement dans le chef de la société dissoute (art. 12:18, al. 1^{er}) et du professionnel du chiffre qui est intervenu (art. 12:18, al. 2). La raison semble être que ces sociétés disparaissent du fait de la dissolution (point 5.4.1) et qu'une mise en cause de la responsabilité de ses mandataires ne peut plus se faire que via une décision de l'assemblée générale de l'entité cessionnaire (point 5.4.4). Elle risque d'être diluée et de ne pouvoir s'exercer que via une action minoritaire.

Il n'y a aucune disposition similaire en apport ou cession d'universalité ou d'une branche d'activité (12:92 à 12:103 a contrario) ou en fusion et scission d'A(l)SBL ou fondations (13:1 à 13:9 a contrario).

7. L'OPPOSABILITÉ DE LA TRANSMISSION AUX TIERS

7.1. Opposabilité en droit commun

Nous exposons au point 5.1.1 la transmission d'un patrimoine, dans ses éléments actifs et passifs, comme effet de l'opération. Nous abordons ici l'opposabilité aux tiers de ce transfert.

Nous exposons au point 1.1.4 les limites en droit commun à l'opposabilité aux tiers de cette transmission. En particulier les créanciers peuvent ignorer la cession et continuer à réclamer le paiement au cédant.

En personne physique, une transmission universelle d'un patrimoine avec opposabilité aux tiers créanciers, n'intervient qu'en cas de décès. C'est le décès qui rend la transmission opposable.

En personne morale, avant les réglementations particulières des fusion, scission, apport et cession (point 1.1.1), c'est la liquidation de la société ou de l'association qui provoquait le transfert sous le régime de la transmission universelle. L'opposabilité du transfert est subordonnée à la publication au Moniteur de la clôture de la liquidation avec indication du bénéficiaire de l'universalité du patrimoine ou d'une partie de l'universalité.

7.2. Opposabilité de la transmission au CSA

7.2.1. *Opposabilité transmission*

Dans des termes identiques, l'article 12:14, al. 1^{er} du CSA, pour les fusions et scissions, l'article 12:98, al. 1^{er} du CSA pour les apports, et donc pour les cessions également (l'article 12:103 renvoie à l'article 12:98) et l'article 13:5 pour les fusions et scissions d'associations, subordonnent l'opposabilité de la transmission du patrimoine à l'accomplissement des formalités de publicité, conformément au droit commun de l'opposabilité des actes soumis à une publicité (art. 2:18). L'accomplissement des formalités de publicité exposées au point 4.5 rend la transmission opposable aux tiers⁷⁷.

⁷⁷ Sarah VERSCHAEVE en Lisa BUEKEN, Herstructureren en omzettingen van verenigingen en stichtingen in het nieuwe Wetboek van vennootschappen en verenigingen, TRV & RPS, 2020, p. 528, n° 6. Ce passage concerne les cessions en A(l)SBL et fondations.

7.2.2. Opposabilité droits immobiliers et intellectuels

L'opposabilité de la transmission des droits immobiliers et des droits intellectuels, soumise en droit commun à des règles de publicité propres à ces matières, est subordonnée au respect de ces publicités particulières (12:14, al. 2 et 3 ; 12:98, al. 2 et 3 et 13:5, al. 2 et 3). En d'autres mots, pour l'opposabilité du transfert de ces droits, la réalisation des règles de publicité imposées par le CSA ne suffit pas⁷⁸.

7.3. Sanction particulière en apport et cession

Pour les apports (art. 12:102 CSA) et les cessions également (l'article 12:103 renvoie à l'article 12:102), le législateur instaure une sanction particulière en cas de non réalisation des formalités prescrites aux articles 12:93 à 12:95 et 12:97 à 12:99.

Les tiers intéressés peuvent se prévaloir de l'inopposabilité des cessions ou apports qui ne respectent pas les règles de fond et de forme imposées par la loi. C'est une inopposabilité et pas une nullité⁷⁹.

La sanction de l'inopposabilité dépasse largement le simple non accomplissement des formalités de publicité prévue à l'article 12:95.

Les tiers intéressés sont les personnes dont les droits sont susceptibles d'être lésés par le non-respect de la règle de fond ou de forme. Les créanciers des personnes morales concernées en font en principe partie.

Cette disposition est propre aux cessions, et ne se retrouve pas en cas de fusion ou de scission, puisque dans ce cas, l'entité cédante disparaît (point 5.4).

⁷⁸ Sarah VERSCHAEVE et Lisa BUEKEN, *Herstructureren en omzettingen van verenigingen en stichtingen in het nieuwe Wetboek van vennootschappen en verenigingen*, TRV & RPS, 2020, p. 533, n° 30.

⁷⁹ M. COIPEL et M. DAVAGLE, « Le régime juridique de l'apport gratuit d'universalité ou de branche d'activités selon la modification législative de décembre 2009 », *Les dossiers d'ASBL actualités*, 2009, p. 102 et 103, n° 80, et la note en bas de page n° 101.

8. PROTECTION DES CRÉANCIERS

8.1. La protection des tiers (droit commun)

Nous exposons au point 6 les nullités et responsabilités qui peuvent être mises en œuvre par des tiers intéressés et au point 7.3, la sanction de l'inopposabilité qui peut être invoquée par un tiers intéressé dans le cadre d'un apport ou d'une cession réalisée sans respecter les règles de fond ou de forme prescrites par la loi.

Nous exposons au point 2.4.4 la sanction de la convention de cession de branche d'activité obscure, consistant dans une solidarité de cédant et du cessionnaire pour les dettes dont le sort ne peut être déterminé sur base de l'acte.

En droit commun, avant les réglementations particulières des fusion et scission en 1993, en cas de fusion ou de scission, le créancier de l'entité absorbée solvable, qui se retrouverait face à une entité absorbante insolvable, pouvait mettre en cause la responsabilité des liquidateurs, qui ont clôturé la liquidation sans respecter les règles de la liquidation (point 1.1.3). Aujourd'hui cette responsabilité n'est plus envisageable comme telle puisque le CSA autorise explicitement des fusions et scissions avec des entités cédantes dissoutes sans liquidation.

En droit commun, quand une opération est effectuée au détriment des intérêts d'un créancier, il peut en poursuivre l'inopposabilité sur base de l'action paulienne (art. 1167 C.c.).

Nous pensons que cette action de droit commun reste ouverte aux créanciers de l'entité absorbée et aux créanciers de l'entité absorbante, à la condition de prouver la réunion des conditions d'intentement de l'action, dont entre autres la fraude et la complicité. La volonté de poursuivre l'activité qui caractérise la transmission universelle devrait rendre exceptionnelle cette hypothèse.

8.2. Sûretés

8.2.1. *Champ d'application, quelles opérations ?*

Pour les fusions et scissions entre sociétés ou entre associations ou fondations, les articles 12:15 et 13:6 du CSA instaurent un mécanisme de

constitution de sûreté au profit de certains des créanciers des entités concernées par la fusion ou la scission.

Le législateur prévoit à l'article 12:99, dans des termes identiques aux articles 12:15 et 13:6, que les créanciers, dont la créance est menacée par un apport d'universalité ou d'une branche d'activités, peuvent réclamer la constitution d'une sûreté.

L'article 12:99 s'applique à la cession d'universalité ou de branche d'activité (art. 12:103, al. 1^{er}).

Ces dispositions sont impératives (art 12:15, § 1^{er}, al. 1^{er} *in fine*, 12:99, al. 1^{er} *in fine* et 13:6, § 1^{er}, al. 1^{er} *in fine*).

8.2.2. Le mécanisme

En résumé, les titulaires d'une créance non échue, née avant la publication de l'acte peuvent exiger une sûreté si la transmission met en péril leur créance.

La demande doit être introduite dans les deux mois de la publication de l'acte constatant la réalisation de l'opération (point 4.5) (art 12:15, § 1^{er}, 12:99, al. 1^{er} et 13:6, § 1^{er}). Le point de départ n'est pas la publication du projet, qui n'est pas prévue systématiquement au CSA (point 3.3.1).

La demande peut être écartée en payant la créance, sous déduction de l'escompte (art. 2:15, § 1^{er}, 12:99, al. 2 et 13:6, § 1^{er}).

En cas de contestation, le président du Tribunal de l'entreprise de l'entité débitrice peut condamner les entités concernées à constituer une sûreté dans un délai déterminé par lui. Il se prononce en référé (art. 12:15, § 1^{er}, 12:99, al. 3 et 13:6, § 1^{er}), uniquement sur les conditions d'application des articles 12:15, § 1^{er}, 12:99, al. 3 et 13:6, § 1^{er}. Si les contestations concernent l'existence de la créance ou son ampleur, la décision n'a aucune autorité de la chose jugée à cet égard (« *Tous droits saufs au fond...* » : art. 12:15, § 1^{er}, 12:99, al. 3 et 13:6, § 1^{er}, al. 4).

Si la sûreté déterminée par le président du tribunal n'est pas constituée dans les délais fixés par lui, la créance devient immédiatement exigible et toutes les sociétés ou associations ou fondations bénéficiaires de la

transmission universelle sont tenues solidairement au paiement (art 12:15 § 1^{er}, 12:99, dernier alinéa et 13:6, § 1^{er}, dernier alinéa)⁸⁰.

8.2.3. *Champ d'application, quelles créances*

Seuls les créanciers dont la créance est antérieure à la publication et qui n'est pas encore exigible peuvent demander une sûreté (art 12:15 § 1^{er}, 12:99, al. 1^{er} et 13:6, § 1^{er}). Par ailleurs, outre les créanciers cédés, ceux de l'entité cessionnaire non cédés le peuvent aussi « ... *les créanciers de chacune des personnes morales qui participent à l'opération ...* ». C'est logique. La transmission peut avoir une incidence sur la solvabilité de la cessionnaire également.

Les créanciers qui ont contracté après la publication de l'opération ne peuvent logiquement rien demander. Ceux dont la créance est échue peuvent agir en paiement et le législateur instaure une solidarité (point 8.3).

Le code ajoute comme condition que la créance soit certaine ou qu'une procédure judiciaire ou arbitrale soit introduite. La condition de l'introduction d'une procédure judiciaire ou arbitrale, apparaît comme une condition objective sans pouvoir d'appréciation. La condition de certitude est connue en matière de compensation (art. 1289 et ss.. C.c.). Comme le juge statue en référé, c'est l'apparence de certitude qui compte et la décision du Président ne lie pas les parties au fond (point 8.2.2).

8.2.4. *Les contrats à prestations successives*

Les contrats à prestations successives comme les baux ou les contrats de travail entrent dans le champ d'application des articles 12:15, 12:99⁸¹ et 13:6 La difficulté de ces contrats est de déterminer l'ampleur de la créance dont le créancier peut demander le paiement à défaut d'obtenir la garantie que le Tribunal impose (point 8.2.2).

⁸⁰ Sarah VERSCHAEVE en Lisa BUEKEN, *Herstructureren en omzettingen van verenigingen en stichtingen in het nieuwe Wetboek van vennootschappen en verenigingen*, TRV & RPS, 2020, pp. 534 et 535, n° 36.

⁸¹ A. GOEMINNE, « Art.766 W.Venn. », in X., *Vennootschapsrecht. Artikelsgewijze commentaar met overzicht van rechtspraak en rechtsleer*, Bruxelles, Larcier, 2007.
K. SELLESLAGS, *Inbreng en overdracht van bedrijfstuk en algemeenheid. Aspecten van vennootschapsrecht*, Bruxelles, Larcier, 2004, p. 179 et s.
B. VAN BRUYSTEGEM, *Vennootschappenwet 1986*, Anvers, Kluwer, 1986, p. 61;
G. HORMANS et G. KEUTGEN, « Augmentation et réduction de capital », in X., *Les sociétés commerciales*, Bruxelles, Edition du Jeune Barreau, 1985, p. 147 et s.

La question n'est que rarement abordée par la doctrine⁸².

Pour les contrats à durée déterminée, faut-il prendre en compte toutes les échéances jusqu'au terme, même s'il est très éloigné ?

Dans le cadre d'une réduction de capital, qui connaît un mécanisme similaire (art. 7:209) la question s'est posée au sujet d'un contrat de bail commercial dont le solde de la durée se comptait en années⁸³. Le magistrat a considéré qu'il faut s'en tenir à une période limitée, qu'il a fixée à 9 mois. Malheureusement, la décision ne donne aucune explication sur le calcul de la durée.

Pour les contrats à durée indéterminée, les parties peuvent y mettre fin à tout moment, moyennant le respect d'un préavis. La créance à garantir semble donc être le montant qui revient au créancier durant la durée du préavis qu'il doit recevoir.

8.2.5. Créance menacée

Le droit à obtenir une sûreté semble être le principe. Aux termes des articles art 12:15, § 1^{er}, 12:99, al. 3, et 13:6, § 1^{er} le Tribunal ne peut refuser la demande que dans deux cas. Soit le créancier bénéficie de garanties ou de privilèges suffisants, soit la solvabilité de la société cessionnaire est suffisante.

Quand la solvabilité de la société est-elle insuffisante ?

Rappelons qu'en matière de continuité le principe est la capacité de la société à faire face à ses obligations pendant au moins une année (art. 2:52, art.5:143 ou art. 6:116). Il semble difficile de soutenir qu'une société est exposée à un risque d'insolvabilité si elle établit, comme

⁸² J. CATTARUZZA, « Restructuration de l'entreprise », in X., *Droit des sociétés. Guide juridique de l'entreprise. Traité juridique et pratique*, 2^e éd., 2005, liv. 173, p. 34 et s.; T. TILQUIN, « Le transfert d'une universalité ou d'une branche d'activité », *J.T.*, 1996, p. 493 et s.;

G. RAUCQ, « Les transferts d'universalité et de branche d'activité », in X., *Pratique notariale et réforme du droit des sociétés*, Louvain-la-Neuve, Bruylant, 1996, p. 257;

Ph. HAMER, « Les fusions, scissions et apports d'universalité ou d'une branche d'activité », in X., *Le nouveau droit des sociétés. La réforme de 1995*, Diegem, Kluwer, 1995, p.95 et s.; J. LIEVENS et P. BEVERNAGE, « Fusies en splitsingen. Inbreng van algemeenheid of van een bedrijfstuk », in X., *De gewijzigde vennootschapswet 1995*, Anvers, Kluwer, 1996, p. 515 et s.

⁸³ Prés. Comm., Bruxelles, 2 février 1994, *T.R.V.*, 1994, p. 466, note J. TYTECA, « Kapitaalvermindering en de bescherming van de schuldeisers »; R. TAS, *Winstuitkering, kapitaalvermindering en –verlies in NV en BVBA*, Kalmthout, Biblio, 2003, p.424 et s.

prévu aux articles 2:52, 5:143 ou 6:116, qu'elle est en mesure de s'acquitter de ses dettes pendant un an au moins.

Dans le cas du bail évoqué ci-dessus (point 8.2.4)⁸⁴, il ressort des circonstances de l'espèce qu'on peut lire au jugement que la créance du bailleur était manifestement en péril. La société locataire avait déjà accusé des retards de loyers qui faisaient même l'objet d'une action en justice.

8.3. Solidarité pour les dettes échues

8.3.1. Effet de la transmission universelle et dérogation

Du fait de la transmission universelle (point 5.1), l'ensemble des droits et obligations est transmis au cessionnaire. Le cédant est-il déchargé ? Oui en application du droit commun de la transmission universelle. Pour les dettes échues, le législateur met en place deux dérogations sous forme de solidarité.

La première concerne les scissions. La société cédante n'existe plus, mais il existe plusieurs entités cessionnaires. Le législateur organise une solidarité entre elles (point 8.3.2). En cas d'apport ou de cession, le cédant continue à exister. Le législateur organise une solidarité entre le cédant et le cessionnaire (point 8.3.3).

8.3.2. Scission

En cas de scission qui répartit de façon différente les actifs et les passifs de la société scindée, le législateur a prévu un mécanisme correcteur. Les sociétés bénéficiaires sont solidairement responsables de l'ensemble des dettes de la société scindée, mais uniquement à concurrence de l'actif net reçu (art. 12:17). Cette solidarité ne joue que pour des dettes certaines et exigibles au jour de la publication à l'annexe au Moniteur (art. 12:17).

Cette disposition est applicable aux scissions d'association également (art. 13:1, § 2, in fine).

⁸⁴ Prés. Comm. Bruxelles, 2 février 1994, *T.R.V.*, 1994, p. 466, note J. TYTECA, « Kapitaalvermindering en de bescherming van de schuldeisers » ; R. TAS, *Winstuitkering, kapitaalvermindering en –verlies in NV en BVBA*, Kalmthout, Biblio, 2003, p. 424 et s.

8.3.3. *Apport et cession*

L'article 12:100, § 1^{er} du CSA instaure une responsabilité solidaire en cas d'apport d'universalité ou de branche d'activité, pour les dettes exigibles cédées. L'article 12:100 s'applique à la cession également (art. 12:103, al. 1^{er} in fine).

D'après l'article 12:100, la société apporteuse demeure solidairement tenue des dettes certaines et exigibles au jour de l'apport.

Cette obligation solidaire est limitée à l'actif net conservé par la société apporteuse en dehors du patrimoine apporté. Cette limite exclut économiquement, et pas juridiquement, du champ d'application de l'article 12:100, § 1^{er} les cessions d'universalité à titre gratuit, réglementées à 13:10⁸⁵.

⁸⁵ M. COIPEL et M. DAVAGLE, « Le régime juridique de l'apport gratuit d'universalité ou de branche d'activités selon la modification législative de décembre 2009 », *Les dossiers d'ASBL actualités*, 2009, p. 102, n° 79.

APPORT D'UNIVERSALITÉ OU DE BRANCHE D'ACTIVITÉ VS FUSION OU SCISSION

Denis DUFOUR

Avocat au barreau de Bruxelles - Assistant à l'ULB

Daria LIKHACHEVA

Avocat au barreau de Bruxelles

SECTION 1. BRÈVE GENÈSE DES PROCÉDURES DE RESTRUCTURATION D'ASBL

1. Rapprochement entre ASBL et sociétés. Dans la volonté de simplifier et de rapprocher des règles applicables aux sociétés et aux ASBL, le Code des sociétés et des associations (le CSA) a fondamentalement modifié les procédures de restructuration des ASBL, AISBL et fondations⁸⁶.

Il ne s'agit toutefois pas de la première initiative législative qui puise son inspiration auprès des sociétés pour permettre aux ASBL de procéder à de telles opérations.

La loi du 27 juin 1921 sur les ASBL ne prévoyait en effet aucune règle de restructuration en la matière. En l'absence d'un cadre réglementaire, les associations procédaient aux opérations de restructuration sur une base purement conventionnelle, en suivant la pratique en matière des sociétés. Ces restructurations conventionnelles étaient toutefois source d'une importante insécurité juridique qui décourageaient de nombreuses structures à s'aventurer sur ce terrain.

2. Introduction du régime de fusion et de scission en droit des sociétés. Il serait cependant faux de croire que seules les ASBL étaient dépourvues d'un cadre juridique permettant de procéder aux fusions et aux scissions. En droit des sociétés, la matière des fusions et les scissions était quasi inexistante dans des textes et il a fallu attendre la loi du 29

⁸⁶ Pour la facilité de l'exposé, nous utiliseront par la suite le terme plus générique « ASBL » ou « association », tout en visant, sauf exception, les ASBL, les AISBL et les fondations.

juin 1993 pour définir clairement les deux opérations avec leur régime propre⁸⁷. Cette loi, tout en distinguant 3 types de fusions différentes (la fusion par absorption, la fusion par constitution d'une nouvelle société et l'opération assimilée à fusion), a donc introduit un effet commun à toutes les fusions, à savoir le transfert de l'intégralité du patrimoine de la société absorbée à la société absorbante par suite d'une dissolution sans liquidation. Ce dernier effet, également prévu dans le cas d'une scission, était donc une grande avancée par rapport aux règles antérieures puisqu'il impliquait la cession de plein droit de la société apporteuse. À la date de la réalisation de la fusion, les actionnaires de la société absorbée devaient également actionnaires de plein droit de la société absorbante.

3. Le nouveau régime en droit des sociétés sert de modèle aux ASBL.

Les ASBL ont également profité de ce nouveau cadre légal, bien qu'applicable aux seules sociétés mais définissant clairement les opérations de fusion et de scission. C'est ainsi qu'en copiant, de manière conventionnelle, le nouveau régime en droit des sociétés, les ASBL procédaient au transfert des tous éléments actifs et passifs de leur patrimoine, accompagné le cas échéant d'une modification des statuts afin de permettre aux membres de l'ASBL apporteuse de devenir membres de l'ASBL bénéficiaire, et à la dissolution et la liquidation volontaire de la première.

Les apports d'universalité ou de branche d'activités n'étaient toutefois pas prévues en tant qu'opérations juridiques distinctes en droit des ASBL qui devaient donc continuer à procéder sur une base exclusivement conventionnelle et plus incertaine.

4. Loi du 30 décembre 2009 et introduction du régime d'apport à titre gratuit d'universalité ou de branche d'activité en droit des ASBL. C'est le projet de fusion entre quatre universités francophones, à savoir l'Université catholique de Louvain, les Facultés universitaires Saint-Louis, les Facultés universitaires Notre-Dame de la Paix et les Facultés universitaires catholiques de Mons, qui a emmené le législateur à insérer, par une loi du 30 décembre 2009, un nouvel article 58 dans la loi du 27 juin 1921 sur les ASBL et, de cette manière, permettre aux ASBL de procéder à des opérations de cession d'universalité ou de branche d'activité à titre gratuit.

⁸⁷ Pour plus de détails sur cette loi et le régime qui y était antérieur, voy. H.-P. Lemaitre, « Le reforme du droit des fusions et des scissions », DAOR, décembre 1993, p. 9-53.

L'article 58 prévoyait plus exactement que « *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* ».

Bien que, *in fine*, le projet de fusionner les quatre universités n'ait pas abouti à défaut d'avoir recueilli la majorité requise, le nouveau mécanisme a permis à plusieurs autres universités belges d'opérer des apports d'universalités à titre gratuit, entourant ainsi ces opérations de davantage de sécurité juridique et d'un cadre légal mieux balisé.

Certains auteurs qualifiaient même ces opérations d'apport à titre gratuit de quasi-fusions et de quasi-scission sous l'importante réserve que ces restructurations n'impliquaient pas, au terme de l'opération, de dissolution de plein droit des ASBL apporteurs.

5. Le CSA et l'introduction du régime des fusion et des scissions en droit des ASBL. Il a donc fallu attendre l'entrée en vigueur du CSA pour permettre aux ASBL de procéder à des fusions et des scissions au sens propre du terme. L'article 13:1 précise que « *Par dérogation aux dispositions du livre 2, titre 8, chapitre 2, les ASBL, les AISBL et les fondations peuvent - dans les conditions prévues par le présent titre - décider de se dissoudre sans liquidation en vue d'apporter l'intégralité de leur patrimoine à une ou plusieurs personnes morales poursuivant leur but désintéressé* ».

Avant d'exposer le nouveau régime, le projet de loi rappelle que « *Dans l'état actuel du droit, il n'existe aucune disposition organisant la fusion ou la scission des associations et des fondations. Seule est prévue la possibilité de procéder à des apports à titre gratuit de branches d'activité et d'universalité (article 58 de la loi du 22 juin 1921). Les fusions et les scissions, qui peuvent concerner des institutions importantes (notamment dans le domaine de l'enseignement et de la santé), sont réalisées en pratique en recourant à une dissolution suivie immédiatement d'un apport par les liquidateurs de l'ensemble du patrimoine de l'entité dissoute à la personne morale bénéficiaire de l'apport. Cette formule, qui*

n'est pas spécialement organisée par la loi, ne garantit guère les droits des tiers »⁸⁸.

Quant aux règles mises en place, le projet de loi précise que « *Le régime s'inspire largement, en le simplifiant, du régime des fusions et des scissions par absorption. L'opération consiste donc en une dissolution sans liquidation en vue d'apporter l'ensemble du patrimoine de l'entité dissoute à une ou plusieurs personnes morales existantes* »⁸⁹.

6. Objet de la présente contribution. À l'heure actuelle, les ASBL, les AISBL et les fondations peuvent donc choisir entre la procédure mise en place dans le régime antérieur, à savoir (1) procéder par une dissolution suivie immédiatement d'un apport de l'ensemble ou d'une partie du patrimoine de l'entité dissoute à l'une ou plusieurs personne(s) morale(s) bénéficiaire(s) ou, inversement, faire ledit apport suivi d'une dissolution et de la liquidation, le cas échéant en un seul acte, ou (2) fusionner ou scinder selon les nouvelles règles du CSA⁹⁰.

Chacun des régimes suit une procédure propre, accompagnées de formalités spécifiques, dont certaines sont plus contraignantes que d'autres. La présente contribution a donc pour objet de comparer les deux opérations, notamment en fonction de leur complexité et/ou du coût qu'elles pourraient représenter, et se référant principalement aux critères de pragmatisme et d'efficacité.

⁸⁸ Projet de loi introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses du 4 juin 2018, Doc. Parl., 2017-2018, 54-3119/001, p. 320-321.

⁸⁹ *Ibidem*, p. 321.

⁹⁰ Il reste également possible d'effectuer des apports en dehors des procédures fixées par le CSA. Dans ce cas, les ASBL parties à la convention préciseront dans les actes qu'elles font le choix de ne pas se soumettre aux règles prévues aux articles 12:93 à 12:95 et 12:97 à 12:100 du CSA. Pour les effets d'un tel apport, voy. M. DAVAGLE, *Mémento des ASBL* 2021, Wolters Kluwer, 2021, pp. 459-460.

SECTION 2. RAPPEL DES NOTIONS ET DES PROCÉDURES À SUIVRE

II.1. Apport d'universalité ou de branche d'activité – Dissolution/ Liquidation

7. Notions d'apport d'universalité ou de branche d'activité. L'apport d'universalité consiste en un transfert de l'intégralité du patrimoine d'une personne morale, actif et passif, à une ou plusieurs autres personnes morales, existantes ou nouvelles.

L'apport de branche d'activité, consiste à transférer un ensemble qui, du point de vue technique et sous l'angle de l'organisation, exerce une activité qui est susceptible de fonctionner par ses propres moyens et de manière autonome. L'apport de branche d'activité ne peut être réalisé qu'en faveur d'un seul bénéficiaire, excluant de la sorte plusieurs bénéficiaires, compte tenu du critère de fonctionnalité et d'autonomie.

En matière d'ASBL, c'est l'article 13:10 du CSA qui permet de procéder à de telles opérations, en renvoyant aux règles applicables aux sociétés. Il précise ainsi que « *l'article 12:103 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 ASBL, une AISBL, une fondation d'utilité publique ou une fondation privée, au profit d'une personne morale appartenant à l'une des catégories précitées* ».

8. Procédure et différents rapports à établir dans le cadre de l'apport d'universalité ou de branche d'activité. Les organes d'administration de l'ASBL apporteuse et de l'ASBL bénéficiaire doivent rédiger (ou plutôt approuver le projet qui aura été préalablement préparé) un projet commun d'apport d'universalité ou de branche d'activité (art. 12:93 CSA).

Le projet commun d'apport devra être déposé au greffe du tribunal de l'entreprise par chacune des associations six semaines au moins avant la réalisation de l'apport et la tenue de l'assemblée générale de l'ASBL appelée à se prononcer sur l'apport d'universalité. Ce dépôt entraîne par ailleurs des frais de publication dans le chef de chacune des ASBL impliquées⁹¹.

⁹¹ Actuellement, les frais de publication s'élèvent à 134,55 euros pour une ASBL.

Dans le cadre d'un apport d'universalité, l'organe d'administration de l'entité apporteuse devra rédiger ou approuver, en plus du projet commun d'apport précité, un rapport spécial qui expose la situation patrimoniale des associations concernées par l'apport et qui explique et justifie, d'un point de vue juridique et économique, l'opportunité, les conditions, les modalités et les conséquences de l'apport (art. 12:94 CSA). La loi n'exige plus de rapport spécial de l'organe d'administration dans le cadre d'un apport de branche d'activité.

Les documents énumérés ci-avant doivent être joints aux convocations de l'assemblée générale de l'ASBL apporteuse.

À cet égard, il est important de préciser que l'organe compétent diffère en fonction de la nature de l'opération projetée. En effet, conformément à l'article 12:94 du CSA, l'assemblée générale de l'entité apporteuse ou, pour les fondations, l'organe d'administration, doit décider de l'apport d'universalité. La compétence de se prononcer sur l'apport d'une branche d'activité est cependant réservée à l'organe d'administration.

Quant à l'entité bénéficiaire, l'article 9:12, 9° du CSA exige un vote de l'assemblée générale pour accepter l'apport à titre gratuit d'une universalité⁹².

Quant aux délais de convocation, les assemblées générales des deux associations devront être convoquées au moins un mois à l'avance (art. 12:94 CSA).

La décision de procéder à l'apport d'universalité est prise dans le respect des conditions de quorum et de majorité requises pour la modification des statuts, sous réserve de dispositions statutaires plus rigoureuses (12:94 CSA).

L'acte constatant l'apport d'universalité ou l'apport de branche d'activité est établi en la forme authentique (art. 13:10, 8° CSA).

9. Effets juridiques et opposabilité aux tiers. L'apport d'universalité entraîne de plein droit le transfert à l'ASBL bénéficiaire de l'ensemble du patrimoine actif et passif de l'ASBL apporteuse.

⁹² Dans le cadre de la présente contribution, nous n'aborderons pas les formalités à accomplir pour la constitution d'une ASBL si l'entité bénéficiaire n'existe pas encore et doit être constituée préalablement à l'apport ou à la scission/fusion.

L'apport de branche d'activité entraîne de plein droit le transfert à l'ASBL bénéficiaire des actifs et passifs s'y rattachant (art. 12:96 CSA).

La publication aux annexes du Moniteur belge assure l'opposabilité de l'apport aux tiers (art. 12:94 du CSA).

Conformément à l'article 12:99 du CSA, au plus tard dans les deux mois de la publication aux Annexes du Moniteur belge des actes constatant l'apport, les créanciers de chacune des entités qui participent à l'opération, dont la créance est certaine avant cette publication mais n'est pas encore exigible ou dont la créance a fait l'objet d'une action introduite en justice ou par voie d'arbitrage avant l'acte constatant l'apport, peuvent exiger une sûreté, nonobstant toute disposition contraire.

10. Notion de dissolution volontaire. Quant à la dissolution volontaire⁹³, prévue à l'article 2:110 du CSA, celle-ci peut être décidée à tout moment par une délibération de l'assemblée générale prise aux mêmes conditions que celles prévues pour la modification de l'objet ou du but désintéressé de l'association.

11. Procédure et différents rapports à établir dans le cadre de la dissolution. Dans les associations autres que les petites ASBL ou AISBL⁹⁴, la proposition de dissolution fait l'objet d'un rapport spécial établi par l'organe d'administration et mentionné dans l'ordre du jour de l'assemblée appelée à se prononcer sur la dissolution (art. 2:110 CSA). Nous développerons la controverse sur cette question au point 13 ci-après.

À ce rapport est joint un état résumant la situation active et passive de l'association, clôturé à une date ne remontant pas à plus de trois mois avant l'assemblée appelée à se prononcer sur la proposition de dissolution. Le commissaire contrôle à son tour cet état et en fait rapport, en indiquant spécialement s'il donne une image fidèle de la situation de l'association.

Une copie des rapports et de l'état résumant la situation active et passive est ensuite adressée aux membres de l'association.

⁹³ Le CSA prévoit désormais 3 cas de dissolution d'une ASBL, à savoir la dissolution volontaire, la dissolution de plein droit et la dissolution judiciaire (art. 2:109 CSA). Dans le cadre de la présente étude, nous n'aborderons que les procédures de dissolution volontaire.

⁹⁴ Les critères permettant de classer les associations dans l'une ou l'autre catégorie sont prévus à l'article 3:47 du CSA.

En l'absence des rapports prévus par l'article 2:110 du CSA, la décision de l'assemblée générale est nulle.

La doctrine majoritaire⁹⁵ considère que pour les ASBL qui désignent volontairement un commissaire alors que les critères de taille de l'article 3:73 du CSA ne sont pas rencontrés, sont également tenues de suivre les formalités prévues à l'article 2:110 du CSA.

Lorsque l'assemblée générale a statué sur la dissolution de l'association, il peut être procédé à l'étape de la liquidation (art. 2:118 à 2:139 CSA).

La décision de dissoudre emporte en effet immédiatement une période dite de liquidation qui correspond à la réalisation des actifs et au paiement du passif. Lorsque ces opérations sont achevées, le solde ou l'actif net doit être affecté en faveur d'une association, d'une fondation ou d'une autre personne morale qui poursuit un but similaire.

La procédure implique une certaine lourdeur et la période de liquidation n'est pas toujours indispensable pour les associations dont le patrimoine a en pratique déjà été liquidé⁹⁶. Dans ce cas de figure le législateur a prévu la possibilité, non pas de se dispenser de la liquidation mais de la clôturer instantanément après la décision de dissolution compte tenu de l'absence d'éléments à liquider.

12. Dissolution/liquidation en un seul acte. Généralement, dans la mesure où après un apport, l'ASBL apporteuse devient une « coquille vide », les ASBL préfèrent bénéficier de la procédure simplifiée de dissolution et de liquidation en un seul acte prévue désormais à l'article 2:135 du CSA.

C'est ainsi que sans préjudice des exigences prévues à l'article 2:110 du CSA et sous certaines conditions, l'ASBL peut être clôturée et liquidée en un seul acte. L'article 2:135, 2° du CSA pose comme condition que *« toutes les dettes à l'égard de membres ou de tiers mentionnées dans l'état résumant la situation active et passive visé à l'article 2:110, § 2, alinéa 2, ont été remboursées ou les sommes nécessaires à leur acquittement ont été consignées ; le commissaire, qui fait rapport conformément à l'article 2:110, § 2, alinéa 3, ou, lorsqu'il n'y a pas de commissaire, un réviseur d'entreprises, ou un expert-comptable externe confirme ce*

⁹⁵ A. HOUET, C. SARTORI, « Le nouveau régime de dissolution – liquidation des ASBL dans le code des sociétés et des associations : une réforme presque parfaite », in *Le nouveau régime des ASBL*, Larcier, 2020, p.241.

⁹⁶ M. COIPEL et M. DAVAGLE, *ASBL, Rép. Not.* 2018, Larcier, p. 985, n° 1380.

paiement ou cette consignation dans les conclusions de son rapport ; le remboursement ou la consignation n'est toutefois pas requis pour ce qui concerne les dettes à l'égard de membres ou de tiers dont la créance figure dans l'état résumant la situation active et passive visé à l'article 2:110, § 2, alinéa 2, et qui ont confirmé par écrit leur accord sur l'application de l'article 2:135; le commissaire, qui fait rapport conformément à l'article 2:110, § 2, alinéa 3, ou, lorsqu'il n'y a pas de commissaire, le réviseur d'entreprises ou l'expert-comptable externe, confirme l'existence de cet accord écrit dans les conclusions de son rapport (...) ».

Selon nous, rien n'interdit à ce que l'apport d'universalité et la dissolution et la liquidation en un seul acte soient décidées lors de la même réunion de l'AG. Cette solution a notamment le mérite de simplifier les démarches quant à l'organisation des réunions de l'assemblée générale.

13. Controverse quant aux formalités à respecter par les petites ASBL en cas de dissolution et de liquidation en un seul acte. La procédure de dissolution avec clôture immédiate de la liquidation fait l'objet d'une controverse quant aux formes à respecter, même pour les associations les plus modestes.

Comme rappelé ci-avant, l'article 2:110 du CSA, non sans avoir rappelé la compétence de l'assemblée générale en matière de dissolution, prévoit au second paragraphe l'obligation à charge de l'organe d'administration de dresser un rapport qui sera mentionné dans l'ordre du jour de l'assemblée générale appelée à se prononcer sur la dissolution. Le CSA indique également que ce rapport doit être accompagné d'un état résumant la situation active et passive de l'association, lequel doit être clôturé à une date qui ne remonte pas à plus de trois mois avant la réunion d'assemblée générale appelée à se prononcer sur la dissolution.

L'article 2:110 du CSA vise les A(l)SBL qui, sur la base de l'article 3:47, § 6 du CSA doivent désigner un ou plusieurs commissaires. Sur pied de cette disposition, seules les « grandes A(l)SBL » apparaissent donc visées par l'obligation.

L'article 2135, 2° du CSA précisant la dissolution et la liquidation de l'ASBL en un seul acte fait également référence au rapport visé à l'article 2 :110 du CSA en ces termes : « (...) *le commissaire, qui fait rapport conformément à l'article 2:110, § 2, alinéa 3, ou, lorsqu'il n'y a pas de commissaire, un réviseur d'entreprises, ou un expert-comptable externe (...) confirme ce paiement ou cette consignation dans les conclusions de son rapport* ».

La difficulté apparaît à la lecture combinée des dispositions précitées lesquelles laissent planer un doute quant à l'obligation de faire intervenir un professionnel du chiffre en dehors des situations où une « grande A(l)SBL » entend procéder à une dissolution avec clôture immédiate de la liquidation.

En somme les A(l)SBL non visées par l'art. 3:47, § 6 du CSA doivent-elles faire intervenir un réviseur d'entreprises ou un expert-comptable certifié lorsqu'elles décident de se dissoudre et de clôturer la liquidation en un seul acte ?

Le Centre d'information du révisorat d'entreprises (ICCI), en s'appuyant sur la position adoptée par la Commission juridique de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, a rendu un avis le 5 janvier 2021 sur la portée de l'obligation découlant de l'article 2:135, 2° du CSA en indiquant que « *vervolgens verwijst het ICCI naar het standpunt van de Juridische Commissie van het IBR volgens dewelke bij de ontbinding en vereffening in een akte van een kleine VZW een bedrijfsrevisor of een externe accountant dient te worden aangesteld om de opdracht voorzien in artikel 2:135 WvV te kunnen uitvoeren, en dit wegens de volgende redenen* »^{97, 98}.

Le premier argument en faveur de cette position est un argument qui figure dans le texte. Comme l'a déjà très justement relevé Monsieur Jean Pierre VINCKE⁹⁹, le texte impose l'intervention d'un commissaire ou, en l'absence de commissaire, d'un réviseur d'entreprises ou d'un expert-comptable. Or, si le législateur avait entendu circonscrire l'obligation aux grandes A(l)SBL, la seule mention du commissaire aurait été suffisante.

Le second argument réside dans le souhait d'offrir aux créanciers une protection analogue, et ce, quelle que soit en fin de compte la catégorie à laquelle appartiendrait l'association débitrice, conformément aux critères retenus par le CSA. Et cela d'ailleurs que le débiteur soit une association ou une société, puisqu'il ne fait pas de doute que dans le cas d'une société qui limite la responsabilité de ses actionnaires (SRL, SC,

⁹⁷ Traduction libre « L'ICCI se réfère à la position de la Commission juridique de l'IRE selon laquelle, en cas de dissolution et de liquidation en un seul acte d'une petite A(l)SBL, un commissaire ou un expert-comptable externe doit être désigné afin de mettre en œuvre la mission prévue à l'article 2: 135 CSA (...) ».

⁹⁸ Cette thèse est d'ailleurs soutenue par une partie de la doctrine. Voyez M. DE WOLF « La dissolution et ses effets – la nomination et la mission du liquidateur », in *La dissolution et la liquidation des ASBL après le code des sociétés et des associations* (coord. M. DE WOLF), Les Dossiers d'ASBL Actualités, Edipro, 2020, p. 16, n° 12 ; M. DE WOLF, P. DE WOLF, P. SAERENS et F. TCHEKEMIAN, « Éléments de droit des sociétés et des associations », Anthémis, 2020, p. 132.

⁹⁹ J.P. VINCKE, « Dissoudre et liquider une petite ASBL en un acte : comment procéder ? », Bulletin de l'OECCBB, fév. 2021, p. 14.

SA, SE, SCE), l'intervention d'un professionnel du chiffre est requise si on veut la dissoudre et clôturer la liquidation dans un même acte.

À l'argument de texte figurant dans l'article 2:135, 2° du CSA, les détracteurs de la thèse plus contraignante répliquent que l'article 2:110, § 2 CSA lui-même ne prévoit l'obligation de dresser un rapport que lorsque l'association répond aux conditions fixées à l'article 3:47, § 6 du CSA. Dès lors, il serait incohérent d'imposer l'intervention d'un professionnel du chiffre chargé d'évaluer un état comptable et de le joindre à un rapport dont l'existence même n'apparaît pas obligatoire.

Se peut-il que l'article 2:135, 2° du CSA ait été rédigé à la hâte sans tenir compte de la spécificité du secteur associatif et, plus particulièrement des petites associations ? La doctrine associative ne s'en étonnerait pas... Monsieur Jean Pierre VINCKE a écrit à cet égard que « (...) *on peut s'interroger quant aux raisons qui ont poussé le législateur à adopter, à l'article 2:135, 2°, une position différente, en ce qui concerne les petites ASBL, de celle adoptée pour d'autres dispositions relatives à la liquidation où manifestement l'intention était de ne pas alourdir les formalités* (...) »¹⁰⁰.

Certes, l'argument relatif à la protection des créanciers est séduisant mais il semble, aux yeux des partisans de la seconde thèse, ne pas résister à une analyse plus globale du régime de la liquidation des A(l)SBL. En effet, on ne comprend pas pourquoi, toutes autres choses restant égales, les mêmes obligations ne sont pas imposées aux petites A(l)SBL qui entreprennent une dissolution suivie d'une période de liquidation classique. Dans ce cas de figure, elles peuvent se dispenser de l'intervention d'un professionnel du chiffre. Il ne leur est pas imposé non plus, en cas de liquidation déficitaire, de confirmation judiciaire du liquidateur ni d'approbation judiciaire du plan de répartition des actifs – interventions judiciaires imposées aux grandes ASBL et à toutes les sociétés dont la liquidation s'annonce ou se révèle déficitaire, L'arsenal juridique prévu, et la théorie de la survie passive, en cas de dettes persistantes après la clôture de la liquidation semblent suffisants pour préserver les droits des créanciers.

À cela, les partisans de la première thèse pourraient répondre que le critère que le débiteur soit une petite association *ou* une petite société n'est guère pertinent pour limiter la protection dont jouit le créancier, et qu'il faut à tout le moins éviter l'abus le plus grave dont les créanciers pourraient faire l'objet, à savoir une clôture de liquidation en catimini sans

¹⁰⁰ *Ibidem*.

même un état du passif sérieux, et donc contrôlé par un professionnel du chiffre. À faire disparaître toute protection des créanciers au motif qu'il s'agirait d'une association et non d'une société, on rendrait peut-être le régime tout entier inconstitutionnel.

À nos yeux, l'interprétation littérale de l'article 2:135, 2° du CSA retenue par les instances de l'IRE s'accommode mal avec la souplesse concédée aux petites A(l)SBL engagées dans une liquidation déficitaire. La doctrine écrivait encore récemment en analysant cette disposition que « *il s'agit d'une mesure visant à protéger les créanciers des grandes ASBL* »¹⁰¹.

S'agissant en outre du régime plus large des obligations comptables à charge des A(l)SBL¹⁰², et de surcroît des plus modestes d'entre elles, il apparaît singulier d'imposer de telles obligations lors d'une dissolution avec clôture immédiate de la liquidation, alors que les plus petites catégories ne sont même pas tenues de déposer leurs comptes auprès de la Banque nationale de Belgique et que la seule formalité consiste en un dépôt au dossier tenu au greffe du Tribunal de l'entreprise.

Surabondamment, et alors même que les travaux préparatoires du CSA¹⁰³ insistent sur la volonté de ne pas alourdir les obligations à charge des A(l)SBL, on observerait toutefois un durcissement dans la mesure où aucune obligation analogue n'existait sous l'empire de la précédente loi.

Concrètement, les petites associations qui entendent généralement exploiter la possibilité d'une dissolution avec clôture de la liquidation en un seul acte le font, car soit les actifs ne permettent plus une poursuite de l'activité soit parce qu'il y n'y a plus d'activités, parfois même les deux raisons évoquées sont concomitantes.

Dès lors, l'obligation liée à l'intervention d'un professionnel du chiffre pose question tant sous l'angle de la possibilité financière de s'offrir de tels services que sous l'angle de l'opportunité économique de faire intervenir un expert du chiffre lorsque les opérations sont réduites à l'extrême.

¹⁰¹ J.P. VINCKE, « Le rapportage financier des ASBL dans le contexte de la dissolution et de la liquidation », in *La dissolution et la liquidation des ASBL après le code des sociétés et des associations* (coord. M. DE WOLF) - Les Dossiers d'ASBL Actualités, Edipro, 2020, p. 16, n° 12

¹⁰² J.P. VINCKE, « La comptabilité pratique des très petites ASBL », Anthémis, 5^e édition, 2020, p. 37.

¹⁰³ Projet de loi introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, Doc. Ch., 2017-2018, n° 3119/001.

Mais notre point de vue relève davantage d'une optique de *lege ferenda* que d'une stricte analyse de *lege lata*.

Ceux qui préféreront contourner la difficulté se référeront à la solution empreinte de pragmatisme qui est suggérée par Monsieur Jean Pierre VINCKE. Cette suggestion a le mérite, tout en évitant l'intervention d'un professionnel du chiffre, de respecter les dispositions légales. Cet auteur propose¹⁰⁴ de privilégier la procédure classique de dissolution suivie de la désignation d'un liquidateur en veillant toutefois à limiter cette période à sa plus simple expression en convoquant dans les délais requis une seconde assemblée générale destinée à approuver les comptes du liquidateur et à décider de la clôture de la liquidation. Une période de liquidation de minimum 15 jours permettrait de ne pas tomber sous l'obligation découlant de l'application (littérale) de l'article 2:135, 2° du CSA.

On pourrait même imaginer une seule et même publication regroupant les extraits des deux décisions pour autant que les actes puissent être déposés endéans les 30 jours pour respecter l'article 2:9, § 1^{er} du CSA afin d'éviter un doublement de frais liés à la formalité.

Cette mise en scène ou ce stratagème permettant de contourner une obligation déduite des textes par une partie de la doctrine semble *in fine* mettre en évidence l'incohérence de la règle et à plus forte raison l'oubli du législateur qui s'est empressé d'appliquer sans nuance le système déjà applicable aux sociétés, en faisant un copier/coller du texte applicable à ces dernières, tout en perdant de vue le cadre législatif différent puisque, dans les sociétés à responsabilité limitée, l'intervention d'un professionnel du chiffre est toujours nécessaire en cas de dissolution volontaire, et ce indépendamment du caractère immédiat ou différé de la clôture de la liquidation.

Au-delà des avis doctrinaux, des prises de positions des différentes autorités ou des parades envisagées, la sécurité juridique est loin d'être garantie. Sauf à espérer une clarification du législateur, voire même une intervention de la Cour constitutionnelle saisie sur la base d'un recours fondé sur une violation des articles 10 et 11 de la Constitution, la prudence semble s'imposer pour les associations désireuses de se dissoudre et de clôturer la liquidation en un seul acte¹⁰⁵.

¹⁰⁴ J.P. VINCKE, *op. cit.*

¹⁰⁵ D. DUFOUR, « La dissolution et la liquidation des A(I)SBL en un seul acte et l'obligation de s'entourer d'un professionnel du chiffre », *ASBL Actualités*, avr. 2021, n°301, p. 1.

SECTION 3. L'OPÉRATION DE FUSION / SCISSION

14. Notion de la fusion. La fusion peut être définie comme étant l'opération par laquelle une personne morale transfère à une autre personne morale, à constituer ou préexistante, par suite de sa dissolution sans liquidation, l'intégralité de son patrimoine, tant d'un point de vue actif que passif¹⁰⁶.

15. Notion de la scission. La scission quant à elle consiste pour une personne morale à transférer à plusieurs autres personnes morales, à constituer ou préexistantes l'intégralité de son patrimoine, activement et passivement, par suite de sa dissolution sans liquidation.¹⁰⁷

16. Effets juridiques. Sur la base de l'art. 13:1, § 2 du CSA, l'opération de fusion / scission a pour effet :

- La totalité du patrimoine de la personne morale dissoute est transférée à la personne morale bénéficiaire ou, en cas de scission, aux personnes morales bénéficiaires,
- La personne morale dissoute ne doit pas être liquidée, elle cesse d'exister de plein droit par l'effet de la fusion / scission,
- Les membres de l'association dissoute et / ou les administrateurs de la fondation dissoute perdent leur qualité de plein droit sauf si une disposition est prévue dans l'acte de fusion / scission,
- En cas de scission, une ASBL ou une fondation peut se voir appliquer par analogie les articles 12:17 et 12:60 CSA prévus pour les sociétés,
- La publication aux annexes du Moniteur belge assure l'opposabilité aux tiers de l'apport de la totalité du patrimoine (13:5 CSA),
- L'opération de fusion ou de scission est possible entre personnes morale trans-catégorielles pour autant qu'elles poursuivent un but désintéressé. L'opération peut donc impliquer des ASBL, des AISBL, des fondations, des universités ou encore des personnes morales de droit public¹⁰⁸.

¹⁰⁶ J. Cattaruzza, « La restructuration des sociétés commerciales - aspects juridiques - La réglementation des fusions, scissions et opérations assimilées », in *Guide juridique de l'entreprise – Traité théorique et pratique*, 2^e éd., Kluwer, Waterloo, 2012, p. 17

¹⁰⁷ *Ibidem*, p. 18

¹⁰⁸ M. DAVAGLE, *Mémento des ASBL 2021*, Wolters Kluwer, 2021, p. 435.

17. Procédure et différents rapports à établir dans le cadre de la fusion ou de la scission. Les organes d'administration des personnes morales impliquées préparent un projet commun de fusion / scission, appelé projet d'opération (art. 13:3, § 1 CSA). Ce projet doit contenir la description des motifs, la justification, les modalités et, le cas échéant, si la personne morale dissoute apporte son patrimoine à plusieurs personnes morales bénéficiaires, la répartition de l'apport entre elles.

Un état comptable de la personne morale apporteuse, clôturé à une date ne dépassant pas plus de 3 mois à la date prévue pour la décision de fusion / scission, doit être joint au projet.

Le commissaire ou, à défaut, le réviseur d'entreprises ou l'expert-comptable certifié doit établir un rapport sur le projet de fusion / scission et sur l'état résumant la situation active et passive qui est annexé au projet afin de contrôler que les informations y contenues reflètent fidèlement la situation de la personne morale concernée (art. 13:3, § 2 CSA).

Lorsque l'entité bénéficiaire est une ASBL, AISBL ou fondation, un état comptable répondant aux mêmes conditions doit figurer en annexe de la décision de fusion / scission. Il est à noter que dans le cadre d'une scission, toutes les entités bénéficiaires doivent établir des états comptables intermédiaires, sauf si l'opération a lieu dans les 3 mois de la clôture de l'exercice.

Dans ce cas, le(s) état(s) comptable(s) de(s) entité(s) bénéficiaire(s) doit(doivent) également être contrôlé(s) par un le commissaire, ou à défaut le réviseur d'entreprise ou l'expert-comptable certifié.

Le projet de fusion ainsi que la situation comptable et le rapport spécial, s'il s'agit d'un apport d'universalité, sont adressés en même temps que l'ordre du jour de l'assemblée générale aux membres des associations pour lesquelles les assemblées générales devront se prononcer sur l'opération (art. 13:3, §3 CSA).

Sans que cette décision ne puisse sortir ses effets avant que la personne morale bénéficiaire n'ait accepté (art. 13:4 §1^{er} CSA), la décision de la personne morale apporteuse prise par acte notarié dans les mêmes conditions que pour la modification du but ou de l'objet ou, pour une fondation, prise à l'unanimité.

Les procès-verbaux des organes des parties à l'opération sont établis en la forme authentique à moins qu'il ne s'agisse d'une université ou d'une personne morale de droit public (art. 13:4, §2 CSA).

Ils doivent également être déposés au greffe du tribunal de l'entreprise compétent. La publication se fait par extrait et permet d'assurer l'opposabilité aux tiers (art. 13:5 CSA).

Dans un délai de deux mois à dater de la publication aux Annexes du Moniteur belge, les créanciers qui détiennent une créance à l'encontre d'une des personnes morales impliquées dans l'opération peuvent exiger la constitution d'une sureté pour garantir une créance pas encore exigible (art. 13:6 CSA).

18. Principales différences avec le régime en droit des sociétés et imprécisions. La loi ne précise pas de mentions obligatoires qui doivent figurer dans le projet d'opération. Elle précise simplement que le projet d'opération décrit les motifs de cette opération ainsi que l'ensemble de ses modalités et, si le patrimoine de la personne morale dissoute est apporté à plusieurs bénéficiaires, la manière dont il est réparti (art. 13:3, §1^{er} CSA).

Par ailleurs, la loi n'impose pas d'obligation de publication du projet de fusion / scission. Même si, par soucis de prudence, certains pourraient recommander de pallier d'emblée à ce qui apparaît être un oubli du législateur, on ne pourrait reprocher aux personnes morales concernées l'absence d'une formalité que le Code ne prévoit pas.

Enfin, la loi ne prévoit aucun délai minimum à respecter entre l'établissement du projet et le vote des organes des personnes morales concernées. Le seul délai à respecter semble être celui de la convocation des organes.

SECTION 4. PRINCIPALES DIFFÉRENCES ENTRE LES DEUX RÉGIMES QUANT AUX FORMALITÉS À ACCOMPLIR

19. Tableau synthétique. L'exposé qui précède permet d'ores et déjà de dégager les principales différences qui existent entre les deux régimes, permettant ainsi aux praticiens du droit et aux dirigeants des personnes morales de choisir entre l'une ou l'autre opération. Un tableau synthétique repris ci-après permettra de mettre en évidence ces différences. Pour la clarté de l'exposé, dans le cadre de l'apport d'universalité ou de branche d'activité, nous ne retiendrons toutefois dans le tableau que l'hypothèse de la dissolution et de la liquidation en un seul acte de l'ASBL apporteuse. Il est en effet rare dans la pratique que les ASBL désireuses de se dissoudre à la suite de l'apport suivent la procédure classique de la dissolution avec la nomination d'un liquidateur. Cette solution reste toutefois intéressante puisque, comme cela a été exposé au point 13 ci-avant, elle permettrait de se dispenser de l'établissement d'un éventuel état comptable intermédiaire et du rapport spécial du commissaire et qui semblent être exigées dans le cas de dissolution et de liquidation en un seul acte.

<i>APPORT D'UNIVERSALITÉ / DE BRANCHE D'ACTIVITÉ SUIVI D'UNE DISSOLUTION/ LIQUIDATION EN UN SEUL ACTE¹⁰⁹</i>	<i>FUSION / SCISSION</i>
ASBL APORTEUSE ET BÉNÉFICIAIRE (i) Projet commun d'apport, comportant les informations précises exigées par la loi et devant faire l'objet d'une publication au Moniteur belge six semaines au moins avant la réalisation de l'apport (ii) Acte notarié constatant l'apport et, le cas échéant, l'acceptation de celui-ci	ASBL APORTEUSE ET BÉNÉFICIAIRE (i) Projet commun d'opération, sans exigence légale quant aux mentions devant y figurer et sans obligation de dépôt au greffe (ii) Acte notarié constatant la fusion ou la scission

¹⁰⁹ Les formalités qui apparaissent en italique sont exigées uniquement dans le cadre de la dissolution/liquidation en un seul acte.

<p>ASBL APORTEUSE</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) Rapport spécial du CA qui expose la situation patrimoniale des associations concernées par l'apport et qui explique et justifie, d'un point de vue juridique et économique, l'opportunité, les conditions, les modalités et les conséquences de l'apport (si apport d'universalité) (ii) Décision de l'AG d'effectuer l'apport (iii) <i>Rapport spécial du CA qui expose la proposition de dissolution à la suite de l'apport</i> (iv) <i>Etat résumant la situation active et passive, clôturé à une date ne remontant pas à plus de trois mois avant l'assemblée appelée à se prononcer sur la proposition de dissolution</i>¹¹⁰ (v) <i>Rapport spécial de contrôle</i> (vi) Décision de l'AG de dissoudre et de liquider l'ASBL en un seul acte 	<p>ASBL APORTEUSE</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) Etat résumant la situation active et passive, clôturé à une date ne remontant pas à plus de trois mois avant celle à laquelle les organes compétents des personnes morales concernées doivent se prononcer (ii) Rapport spécial de contrôle (iii) Décision de l'AG d'effectuer la fusion ou la scission
<p>ASBL BENEFICIAIRE</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) Décision de l'AG, dans le cadre de l'apport d'universalité, ou du CA, dans la cadre d'un apport de branche d'activité, d'accepter l'apport 	<p>ASBL BENEFICIAIRE</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) Décision de l'AG de procéder à la fusion/scission (ii) Etat résumant la situation active et passive (iii) Rapport spécial de contrôle

20. Conclusion. Les formalités exigées dans le cadre de la nouvelle réglementation en matière de fusion/scission d'ASBL semblent, à première vue, plus lourdes que celles en matière d'apport d'universalité ou de branche d'activité compte tenu d'une part de l'exigence d'établir un état comptable intermédiaire et d'autre part d'obtenir un rapport spécial de

¹¹⁰ Dans le tableau synthétique, nous reprenons donc la solution la plus prudente quant à la controverse exposée au point 13 ci-avant, à savoir la nécessité d'établir un état comptable intermédiaire et d'obtenir un rapport spécial du commissaire ou du réviseur d'entreprise.

contrôle dans chaque entité. Cette complexité est d'autant plus lourde que dans le cadre d'une scission, toutes les ASBL participant à l'opération doivent fournir les documents précités. Cet inconvénient est cependant tout relatif dans la mesure où de tels état comptable et rapport sont également exigés pour l'ASBL apporteuse lors de la dissolution et la liquidation de cette dernière. Par ailleurs, malgré l'absence d'exigence légale de ces documents dans le cadre d'un apport de branche d'activité ou d'universalité, la doctrine éminente recommande de procéder au contrôle de la situation financière de l'ASBL apporteuse par un réviseur d'entreprise ou un expert-comptable, et ce, afin de garantir de manière optimale la sécurité juridique de l'opération¹¹¹.

En revanche – contrairement aux opérations d'apport de branche d'activité ou d'universalité – la procédure de fusion/scission dispense les ASBL de certaines formalités et de démarches astreignantes, à savoir la rédaction du rapport spécial du conseil d'administration et le dépôt préalable du projet de fusion au greffe du tribunal compétent en vue d'une publication aux Moniteur belge. De surcroît, et compte tenu de ce qui apparaît comme une inattention du législateur il n'y a *a fortiori* aucun délai minimum à respecter entre l'établissement du projet et le vote sur l'opération par les organes des personnes morales concernées.

Toutes autres choses restant égales, il semble difficile de conseiller une procédure plutôt que l'autre tant le choix doit être analysé au regard des spécificités du secteur et, oserait-on dire, de la singularité des entités concernées. Il conviendra d'analyser chaque opération projetée eu égard à chaque situation. Le coût des rapports – dont la rédaction est souvent laissée aux soins de conseils spécialisés représente-il un budget conséquent qui peut s'avérer déterminant en faveur de l'une ou de l'autre alternative ? L'exigence de délai entre le dépôt du projet et l'apport pose-t-elle problème pour effectuer l'opération dans les délais voulus ? Quel est l'économie effectuée en termes de frais de publication si l'opération projetée implique un grand nombre d'entités et quel est ce coût comparativement à celui de l'établissement des éventuels états comptables intermédiaires et rapports ? Quelle est la finalité souhaitée et dans quel délai ?

Il s'agit d'autant de questions que les ASBL et leurs dirigeants sont amenés à se poser afin d'opérer le meilleur choix en pleine connaissance de cause.

¹¹¹ M. DAVAGLE, *Mémento des ASBL 2021*, Wolters Kluwer, 2021, pp. 458-459.

TRANSFORMATION DES SOCIÉTÉS ET ASSOCIATIONS

Philippe T’KINT

Avocat au Barreau de Bruxelles - Intervenant à l’ULB

1. GÉNÉRALITÉS

1.1. Introduction

Le droit des sociétés et des associations a considéré pendant des décennies que la forme légale était un élément essentiel qu’on ne pouvait changer.

La première réglementation de la transformation des sociétés date de la loi du 23 février 1967.

Pour les ASBL il faut attendre la loi du 13 avril 1995 pour voir réglementer la transformation des ASBL en sociétés à finalité sociale, en abrégé SFS (art. 26bis à 26septies de la loi de 1921).

Vient ensuite la loi du 02 mai 2002 qui réglemente la conversion des fondations privées en fondations d’utilité publique (art. 44 loi de 1921).

Le CSA élargit la palette de transformations possibles. Il réglemente la transformation nationale de sociétés (art. 14:2 à 14:14), transfrontalière de sociétés (art 14:15 à 14:30), d’une société en association (art. 14:31 à 14:36), d’une ASBL en société (art 14:37 à 14:45), nationale d’association (art. 14:46 à 14:50), transfrontalière d’association (art 14:51 à 14:66), nationale d’une fondation (art. 14:67) et transfrontalière d’une fondation (art 14:68 à 14:83).

1.2. Transformation, notion

La transformation se distingue de la modification « ordinaire » des statuts en ce qu’elle concerne la forme légale. La transformation d’une société en association et inversement (point 2.3.) implique une modification également de la finalité. La restructuration concerne en principe plu-

sieurs personnes morales, soit parce que les activités de l'une d'entre elles sont scindées, soit parce que les activités de plusieurs d'entre elles sont regroupées.

La frontière n'est pas totalement étanche. Il y a la transmission universelle de patrimoine qui était utilisée avant le CSA pour les transformations d'A(I)SBL ou de fondations non réglementées à l'ancien code des sociétés. Aujourd'hui, cette technique peut être utilisée pour les transformations non réglementées comme le passage :

- de la fondation d'utilité publique vers une forme d'association, en ce compris la fondation privée ;
- de l'A(I)SBL vers la fondation ou une société autre que coopérative ;
- de L'ASBL vers une société coopérative agréée.

1.3. Agrément > < transformation

L'agrément d'une société ou d'une association, présentant des caractéristiques aux quelles le législateur veut attacher des conséquences, est réglementé à plusieurs reprises au CSA. Il y a l'agrément d'une société comme groupement forestier (Art. 8:1 CSA). L'agrément comme entreprise agricole (Art.8:2 et 8:3 CSA). L'agrément d'une société coopérative comme société coopérative agréée, comme société coopérative agréée comme entreprise sociale ou comme société coopérative entreprise sociale agréée (Art 8.4 et 8.5). L'agrément d'une ASBL comme union professionnelle ou comme fédération d'unions professionnelles (Art 9.24).

Il y a l'agrément d'ASBL ou d'ASBL, par le Parlement européen, comme des partis politiques européens ou des fondations politiques européennes (art. 17:1 à 17: 11 CSA).

Sans préjudice d'une modification statutaire, pour répondre aux exigences de l'agrément, ces agréments ne sont pas des transformations, puisque la forme légale énumérée 1:5, § 2 du CSA pour les sociétés et 1:6, § 2 pour les associations reste inchangée.

On peut se demander si la « transformation » de la fondation privée en fondation d'utilité publique n'eut pas mieux été traitée comme un agrément (point 2.1).

1.4. Champ d'application transformation de sociétés

Le champ d'application du TITRE 1^{er} du CSA, intitulé « transformation des sociétés », qui régleme les transformations nationales et transfrontalières, composé des articles 14:1 à 14:30, concerne toutes les formes de sociétés avec personnalité juridique (art. 14:1, § 1^{er}) énumérées à l'article 1:5, § 2 (art. 14:2).

Sont exclues du champ d'application des transformations transfrontalières les sociétés soumises à une procédure d'insolvabilité (art. 14:17).

1.5. Champ d'application transformation d'associations

Le CSA régleme uniquement la transformation d'une ASBL en AISBL et inversement (art. 14:46).

L'émigration et l'immigration transfrontalières, relativement à la personne morale belge, ne concerne que les associations avec personnalité juridique régies par les CSA (art. 14:51 et 14:64), soit donc les ASBL et les AISBL (art. 1:6, § 2). Relativement à la personne morale de droit étranger, le CSA est très large. Pour l'émigration et l'immigration, il parle d'une « forme légale » ou d'une « personne morale de droit étranger » (art. 14:51, 14:52 et 14:64).

Sont exclues du champ d'application des émigrations transfrontalières les personnes morales soumises à une procédure d'insolvabilité (art. 14:53).

1.6. Champ d'application transformation société en association et inversement

Une société dotée de la personnalité juridique peut se transformer en ASBL ou AISBL (art. 14:31) en ce compris une société en commandite ou en nom collectif (confirmation article 14:36).

Seule une ASBL (et pas une AISBL) peut se transformer en société coopérative agréée comme entreprise sociale, en abrégé « SC agréée comme ES » ou en société coopérative entreprise sociale agréée, en abrégé « SCES agréée » (art. 14:37).

1.7. Champ d'application transformation fondations

Pour les fondations, la seule transformation nationale réglementée est le passage de la fondation privée en fondation d'utilité publique (art. 14:67).

L'émigration et l'immigration transfrontalières, relativement à la personne morale belge, concerne toute les fondations régies par le CSA (art. 14:68 et 14:81), soit donc les fondations privées et les fondations d'utilité publique (art. 1:7). Sont exclues du champ d'application des partis politiques européens les fondations politiques européennes réglementées aux articles 17:1 à 17:11 du CSA. Sont encore exclues les « personnes morales » soumises à une procédure d'insolvabilité (art. 14:70).

Relativement à la personne morale de droit étranger, le CSA est très large. Pour l'émigration et l'immigration, il parle d'une « forme légale » ou d'une « personne morale de droit étranger » (art. 14:69, 14:71 et 14:81).

2. LE PROJET + RAPPORT + ÉTAT COMPTABLE

2.1. Projet = proposition de nouveaux statuts

Pour rappel, la forme légale est une mention obligatoire aux statuts (soc, art. 2.8, § 2, 1° ; ASBL, art. 2.9, § 2, 1° ; AISBL, art. 2.10, § 2, 1° et fondation, art. 2.11, § 2, 1°). Une transformation implique donc une modification statutaire.

Pour les transformations nationales, le projet de transformation n'est rien d'autre que le projet de nouveaux statuts (art. 14:6, al. 1^{er}, 14:32, al. 2, 1°, 14:38, al. 2, 1°, 14:47, al. 2, 1°). Quant au projet de transformation, l'article 14:67 est muet pour la transformation d'une fondation privée en fondation d'utilité publique (art. 14:67 a contrario). Ceci étant, une modification statutaire, le cas échéant réduite au changement de forme légale, est incontournable. Un traitement de cette « transformation », comme un agrément (point 1.3) eut été plus adéquat.

2.2. Rapport justificatif et contenu

L'exigence d'un rapport justificatif est habituelle en cas de modifications importantes des statuts. Aussi, en cas de transformation, l'organe d'administration doit justifier le projet de transformation dans un rapport (art. 14:5, 14:20, 14:32, al. 1^{er}, 14:38, al.1^{er}, 14:47, 14:56, 14:67, § 2, 1° et 14:73).

Sauf exception, la loi est laconique sur le contenu du rapport. Elle est plus précise en cas d'émigration d'une société (art. 14:20), d'une association (art. 14:56) ou d'une fondation (art. 14:73) ou en cas de transformation d'une société en A(l)SBL (art. 14:32). Il faut exposer les raisons juridiques ou économiques qui amènent l'organe d'administration à proposer la transformation, qui doit être justifiée au regard de l'intérêt social. Il faut exposer les conséquences pour les droits des associés ou actionnaires. Pour les émigrations transfrontalières (art. 14:20 et 14:56) il faut exposer les conséquences pour les créanciers et les travailleurs.

2.3. La justification de la transformation d'une société en association

La transformation de la société en association est une nouveauté du CSA. La justification aux travaux préparatoires est confuse et mélange buts et activités¹¹².

Une différence fondamentale entre la société et l'association est le droit de propriété des associés d'une société dans les fonds propres de la société, alors qu'en association, les membres n'ont aucun droit sur les fonds propres. Aussi nous verrons qu'en guise de protection du droit de propriété des actionnaires, la loi impose l'unanimité (point 6.3.).

L'article 14:32 dit que le rapport justifie le projet de transformation, ses raisons et ses conséquences pour les droits des associés ou actionnaires.

2.4. Transformation association en société, justification

Comme annoncé au point 2.1, la transformation d'une association en société existait déjà sous l'ancien législation sous la forme de la conversion d'une ASBL en SFS. Les travaux préparatoires n'apportent que peu de précisions¹¹³. La conversion n'est possible que dans le sens de l'ASBL vers la société coopérative agréée, qui a obligatoirement comme but principal « ... *dans l'intérêt général, de générer un impact sociétal positif pour l'homme, l'environnement ou la société.* » (art. 8:5), qui constitue une finalité qu'une ASBL peut certainement adopter. La justification de la transformation ne devrait pas être difficile. Aussi, l'article 14:38 n'apporte pas de précision sur le contenu du rapport justificatif.

¹¹² DOC 51, 3119/001, p. 331 : « La modification des notions de société et d'association conduit ces deux formes de groupement à pouvoir exercer les mêmes activités. La seule différence qui subsiste concerne la distribution des profits aux associés ou actionnaires. Ainsi, une société peut avoir également un but désintéressé tandis qu'une ASBL peut exercer une activité économique. »

¹¹³ DOC 51, 3119/001, p. 331 : En commentaire de la transformation d'une société en ASBL, il est dit « L'opération inverse présente en revanche des risques d'abus en ce qui concerne l'affectation du patrimoine de l'association et ne sera donc pas permise, sauf dans le cas limité visé au titre 3. »
DOC 51, 3119/001, p. 332 : En commentaire des articles 14.37 à 14.45, il est dit entre autres « Ces dispositions reprennent les articles 26bis à 26septies loi a&f et les articles 668 et 669 C. Soc. »

3. ÉTAT COMPTABLE CERTIFIÉ

3.1. État comptable de moins de 3 mois

Comme à l'habitude, en cas de modification importante de la structure économique ou juridique d'une personne morale, un état résumant la situation active et passive certifié doit être établi pour informer complètement les membres ou associés. L'information est en particulier importante en cas de transformation d'une société en ASBL, avec perte pour les associés de leur droit sur les fonds propres.

L'organe d'administration doit établir un état résumant la situation active et passive de la personne morale, arrêté à une date ne remontant pas à plus de trois mois avant la réunion de l'assemblée générale (de l'organe d'administration en fondation) appelée à se prononcer sur le projet (14:3, al. 1^{er}, 14:32, al. 2, 2^o, 14:38, al. 2, 2^o, 14:47, al. 2, 2^o, et 14:67, § 2, 2^o).

Idem pour la transformation transfrontalière, sauf que le délai est 4 mois (art. 14:21, 14:57 et 14:74).

3.2. Mentions particulières en relation avec l'actif net en société

En société, une mention particulière doit être faite au sujet de l'actif net s'il est inférieur au capital majoré des réserves non distribuables (art. 14:3, al. 2).

L'actif net fait l'objet d'une mention particulière dans le rapport établi par le commissaire (point 3.3), conclusion qui doit être reproduite dans l'acte authentique qui constate la transformation (point 7.2), qui sera publié intégralement au Moniteur (point 7.4) et dont la surévaluation fait l'objet d'une responsabilité particulière (art. 14:12, 1^o, 14:45, 1^o, 14:50, 1^o).

3.3. Certification

L'organe d'administration (sauf exception, comme en commandite) doit demander au commissaire, s'il y en a un, ou à défaut à un réviseur d'entreprises ou un expert-comptable certifié qu'il désigne à cet effet,

de faire rapport sur l'état comptable (art. 14:4, al. 1^{er}, 14:21, 14:32, al. 2, 3°, 14:38, al. 2, 3°, 14:47, al. 2, 3°, 14:57, 14:67, § 2, 3° et 14:74).

Le but du rapport est de vérifier l'application correcte des règles de comptabilité et d'évaluation. Le législateur invite le professionnel du chiffre à indiquer explicitement si l'actif net est surévalué ou non et ce, même pour les transformations d'une société en A(l)SBL (art. 14:32, 3°), d'une A(l)SBL en A(l)SBL (14:47, al. 2, 3°) d'une émigration d'une A(l)SBL (art. 14:57) ou d'une transformation de fondations (14:67, § 2, 3° et 14:74).

La conclusion de ce rapport doit être reproduite dans l'acte authentique qui constate la transformation (point 5.3).

4. PROTECTION DU PATRIMOINE DE L'ASSOCIATION EN CAS DE TRANSFORMATION EN SOCIÉTÉ

L'actif net de l'ASBL transformée, tel qu'il ressort de l'état de la situation active et passive (point 3), doit avoir en contrepartie au passif du bilan de la société coopérative, un montant équivalent en réserve indisponible (art. 14:42) auquel s'applique l'article 8:5, § 1^{er}, 3^o (affectation de l'actif net en cas de liquidation). La règle est répétée à l'article 14:43, al. 2.

L'ancien article 26sexies de la loi de 1921 autorisait d'utiliser cet actif net pour composer le capital de la SFS, permettant ainsi aux associés de la nouvelle SFS de diminuer leur engagement à souscrire et libérer du capital. La nouvelle réglementation en matière de fonds propres des sociétés coopératives (art. 6:4) supprime tout plancher en termes d'apport. Il suffit que la coopérative justifie de fonds propres suffisants pour ses activités. L'affectation de l'actif net en provenance de l'ASBL à de l'apport est devenue inutile.

L'article 14:43, al. 1^{er} précise que les actionnaires de la coopérative n'ont aucun droit sur cette réserve indisponible qui ne peut leur être remise sous la forme d'un avantage patrimonial direct, ni sous la forme d'un remboursement à l'occasion d'une retraite.

En cas de liquidation, ou de faillite, l'article 14:43, al. 2 précise que les associés ne peuvent recevoir autre chose que leur mise, augmentée des éventuelles réserves, puisqu'il est dit que « *le liquidateur ou, le cas échéant le curateur donne à ce montant (la réserve indisponible) une affectation qui se rapproche autant que possible du but assigné à la société.* ». Il en va de même pour l'ensemble de l'actif net constitué des plus-values et des réserves. Seul l'apport effectivement libéré peut être remboursé (art. 8:5).

Les articles 14:43, al.3 et 14:44 instaurent une responsabilité à charge des membres de l'organe d'administration, des liquidateurs ou des curateurs de la société coopérative en cas de :

- méconnaissance de l'obligation d'affecter l'actif net à une réserve indisponible et de distribution qui n'aurait pas dû l'être (art. 14:43, al. 3) ;

- distribution de la réserve indisponible, sous forme de dividende ou de boni de liquidation (art. 14:44).

L'article 14:44, al. 1^{er} in fine autorise le tribunal à prononcer une sanction particulière qui est l'anticipation de l'affectation du montant qui devait figurer à la réserve indisponible, à une œuvre similaire, comme en cas de dissolution.

5. PUBLICITÉ INTERNE

5.1. Annexes à la convocation

Doivent être joints à la convocation de l'assemblée générale qui délibère et vote sur la proposition de transformation, (art. 14:6, al. 1^{er}, 14:22, 14:33, al 1^{er}, juncto 14:32, 14:38, al. 3, 14:47, al. 3 et 14:58) :

- le projet de nouveau statuts (point 2.1) ;
- le rapport justificatif (point 2.2) ;
- la situation comptable (point 3.1 ; oubliée semble-t-il pour les sociétés (art. 14:6 et 14:22 a contrario) et l'émigration d'associations (art. 14:58 a contrario) ;
- le rapport du commissaire ou du réviseur ou de l'expert-comptable (point 3.3).

En société, à défaut de pouvoir être joints à la convocation, ces documents doivent être remis aux personnes qui accomplissent les formalités pour être admises à l'assemblée générale avec un délai de 15 jours au moins (art. 14:6, al. 2 et 3, 14:33, al. 2).

En fondation, qui se transforme en fondation d'utilité publique (art. 14:67 a contrario), et en émigration transfrontalière d'une fondation (art. 14:76 et 14:77 a contrario), la loi est muette, ce qui n'est que logique, puisque c'est l'organe d'administration qui prend la décision, qui a préparé lesdits documents.

5.2. Annonce dans la convocation

Pour la transformation d'une société en A(l)SBL, ou d'une A(l)SBL en société coopérative, il y a obligation d'annoncer dans la convocation le rapport justificatif (art. 14:32, al. 1^{er} et 14:38, al.1^{er}).

En coopérative, la convocation doit reproduire le texte de l'article 14:8, § 5 qui donne au coopérateur le droit de démissionner (art. 14:8, § 5, al. 3).

En cas de transformation d'une ASBL en coopérative, la convocation doit reproduire le texte de l'article 14:39 qui régit les exigences de majorité (point 6.4) (art. 14:39, al. 3).

5.3. Reproduire les conclusions du rapport du commissaire

Les conclusions du rapport du commissaire ou du réviseur, ou de l'expert-comptable certifié (point 3.3) doivent être reproduites dans l'acte de transformation (art. 14:10, al. 2, 14:25, 14:35, al. 2, 14:40, al. 2 14:49, al. 2, 14:61 et 14:78) publié en principe intégralement au Moniteur (point 7.4).

Pour la transformation de fondations le rapport du spécialiste du chiffre est joint à l'acte (art. 14:67, § 2, 3°) et déposé au dossier.

Pour la transformation de fondations (art. 14:67, § 2, 2°) et les émigrations, l'état résumant la situation active et passive est joint à l'acte notarié (14:25, 14:61 et 14:78), déposé au dossier.

6. ASSEMBLÉE GÉNÉRALE

6.1. Introduction, démission

Puisqu'il y a modification aux statuts, une décision de l'assemblée générale (de l'organe d'administration en fondation) s'impose. Comme pour toutes modifications des statuts, la majorité renforcée, et parfois même l'unanimité, exigée par la loi pour une transformation est la protection des membres ou associés (ou administrateur) minoritaires.

À cette protection, la loi ajoute le droit de démissionner en société coopérative (art. 14:8, § 5). Nous exposons au point 5.2, la convocation à l'assemblée générale qui doit informer les coopérateurs de ce droit.

Les membres minoritaires d'une ASBL, qui se transforme en société coopérative, peuvent aussi démissionner et échapper ainsi à l'obligation de participer aux apports de la nouvelle société. Dans le cadre de la transformation d'une ASBL en SFS on enseignait déjà que le membre, minoritaire par définition, en désaccord avec cette transformation pouvait démissionner¹¹⁴. La démission résulte implicitement, mais certainement, de son refus de participer aux fonds propres de la nouvelle société.

Également les administrateurs d'une fondation peuvent démissionner en cas de désaccord avec la transformation.

6.2. Société

Logiquement, vu l'importance attachée à la forme légale, les exigences de quorum et de majorité sont celles applicables pour une modification de l'objet. Sous réserve d'exceptions, c'est la règle en société avec personnalité juridique complète (art. 14:8, § 1^{er}, 1^o) et en transformation transfrontalière (art. 14:24).

Concernant le quorum de présence, il faut la moitié du capital ou du nombre total d'actions (art. 14:8, § 1^{er}, al. 1^{er}, 1^o). Une seconde réunion sans que le quorum ne soit atteint n'est pas prévue, sauf pour la transformation d'une coopérative en société anonyme (art. 14:8, § 3).

¹¹⁴ M. DENEFF, *Economische activiteiten van VZW en stichting*, Kalmthout, Biblo, 2004, p.155, n° 189.

La décision doit recueillir la majorité des quatre cinquièmes des voix (art. 14:8, § 1^{er}, 2°). Cette majorité se calcule sur base des votes valablement émis. Les votes nuls et les abstentions ne sont pas pris en considération.

En société, il y a de nombreuses exceptions comme dans l'hypothèse de l'existence de catégories différentes d'associés (article 14:8, § 2), si la société n'existe que depuis deux ans (article 14:8, § 4, 3°), si les statuts interdisent la modification (article 14:8, § 4, 4°) ou en cas de société avec personnalité juridique incomplète.

6.3. Unanimité pour le passage de la société en association

Pour le passage de la société à l'association, le CSA (art. 14:34, § 1) impose « *l'accord unanime de l'ensemble des associés ou actionnaires* ». Il faut comprendre cette unanimité, comme l'accord individuel de tous les associés, et pas l'unanimité des associés présents à la réunion de l'assemblée générale. Cela implique donc un quorum de présence de 100%.

Vu l'incidence de la décision sur la cause des associés, qui est la recherche d'un avantage patrimonial direct ou indirect et leur droit sur leur patrimoine (point 2.3)¹¹⁵, la règle se comprend. Avant le CSA, l'enseignement de la majorité de la doctrine pour le passage de la société à la SFS était l'exigence d'unanimité¹¹⁶.

¹¹⁵ DOC 51, 3119/001, p. 331 : La justification aux travaux préparatoires est « Dans la mesure toutefois où cette transformation porte atteinte aux droits des associés ou actionnaires à participer aux bénéfices sociaux, celle-ci ne pourra intervenir que de l'accord unanime de l'ensemble des associés ou actionnaires. ».

¹¹⁶ B. DEMONTY et O. CAPRASSE, « Sociétés à finalité sociale », *Rép. Not.*, Bruxelles, Larcier, 1998, p. 32, n° 34 et p. 39, n° 55 ; P. NICAISE, « Les sociétés à finalité sociale », in *Traité pratique de droit commercial*, t. IV, Les sociétés, Kluwer, 1998, p. 1022, n° 421 ; M. DENEFF, *Economische activiteiten van VZW en stichting*, Kalmthout, Biblo, 2004, p. 150, n° 181 ; Ph. 't KINT, « Les associations sans but lucratif », *Rép. Not.*, Bruxelles, Larcier, 1999, p. 167, n° 269. P. NICAISE, « La société coopérative et les sociétés à finalité sociale », in *Droit des sociétés – Les lois des 7 et 13 avril 1995*, Bruxelles, Bruylant, 1995, p. 350. T. TILQUIN et B. FANARD, Les éléments essentiels de la société, in, *Le droit des sociétés aujourd'hui : Principes, évolutions et perspectives*, éditions du jeune barreau de Bruxelles, 2008, pp. 71 à 73, n° 58. M. COIPEL, « Les sociétés à finalité sociale », in *Pratique notariale et réforme du droit des sociétés*, coll. Patrimoine, vol. XX, Louvain-la-Neuve, Academia, Bruxelles, Bruylant, 1996, p. 53 et 54, n° 17. L'auteur change ensuite d'opinion. Contra M. COIPEL, « Les sociétés privées à responsabilité limitée », *Rép. not.*, t. XII, liv. IV, éd. 1997, n° 451-4.

6.4. Passage de l'association à la société

Pour la transformation d'une ASBL en Coopérative, le CSA (art. 14:39) renvoie à l'article 9:21, al. 3 et 4, soit la majorité des quatre cinquièmes pour la modification des buts. C'était la règle avant le CSA pour la transformation d'une ASBL en SFS¹¹⁷.

L'allusion à l'article 14:39 aux seuls alinéas 3 et 4 de l'article 9:21 ne veut pas dire que les alinéas 1 et 2 de l'article 9:21, relatifs entre autres au quorum de présence ne s'appliquent pas. Il y a bien modifications statutaires et les alinéas 1 et 2 de l'article 9:21 s'appliquent aussi.

Le membre, minoritaire par définition, en désaccord avec cette transformation peut démissionner (point 6.1).

6.5. A(I)SBL et Fondation

La transformation de l'ASBL en AISBL et inversement « est soumise aux conditions de quorum et de majorité requises pour la modification de l'objet » (art. 14:48). Nous exposons au point 6.4 la réglementation à l'article 9:21 pour les ASBL. Pour les AISBL, les statuts doivent régler « les conditions de modification des statuts » (art. 2:10, § 2, 8°). À défaut, l'assemblée générale ne peut modifier les statuts et la règle est l'unanimité (art. 4:12 qui à notre avis est applicable par analogie).

Pour les fondations, le CSA est muet (art. 14:67, a contrario). La situation est identique à celle des AISBL. On respectera les règles statutaires applicables pour la modification des statuts (art. 2:11, § 2, 5°). Si les statuts sont muets, c'est l'unanimité de l'organe d'administration (à défaut d'assemblée générale).

6.6. Émigration transfrontalière d'une A(I)SBL ou d'une fondation

Pour l'émigration d'une A(I)SBL, la loi (art. 14:60) régit le quorum de présence et la majorité dans le détail. Concernant le quorum de présence, il faut qu'au moins deux tiers des membres de l'organe com-

¹¹⁷ T. TILQUIN et B FANARD, Les éléments essentiels de la société, in, Le droit des sociétés aujourd'hui : Principes, évolutions et perspectives, éditions du jeune barreau de Bruxelles, 2008, p. 72, n° 58, Point i), après la référence n° 75.

pétent soient présents ou représentés. Une seconde réunion sans que le quorum ne soit atteint est prévue (art.14:60, § 2).

La décision doit recueillir la majorité des quatre cinquièmes des voix (art. 14:60, § 1^{er}, 2^o). Cette majorité se calcule sur base des votes valablement émis. Les votes nuls et les abstentions ne sont pas pris en considération.

Comme pour les sociétés (point 6.2), l'unanimité est exigée si l'A(l)SBL se transforme en une association de droit étranger avec personnalité juridique incomplète, si l'A(l)SBL n'existe que depuis deux ans ou si les statuts interdisent la modification (article 14:60, § 3).

L'émigration d'une fondation est également réglementée dans le détail (art. 14:77). Concernant le quorum de présence, il faut qu'au moins deux tiers des administrateurs soient présents ou représentés. Une seconde réunion sans que le quorum ne soit atteint n'est pas prévue (art. 14:77 a contrario).

La décision doit recueillir la majorité des quatre cinquièmes des voix (art. 14:77, § 1^{er}, 2^o). Comme pour les sociétés (point 6.2), l'unanimité est exigée si la fondation se transforme en une fondation de droit étranger avec personnalité juridique incomplète, si la fondation n'existe que depuis deux ans ou si les statuts interdisent la modification (article 14:77, § 2).

7. FORMALITÉ AUTHENTIQUE, AUTORISATION DU ROI, PUBLICITÉ, EFFET

7.1. Double vote et acte authentique

Sauf émigration, outre le vote de la décision de transformer, le CSA demande un vote séparé sur les nouveaux statuts. Les conditions de quorum de présence et de majorité sont les mêmes que pour la décision de transformation (art. 14:9, 14:34, § 2, 14:39, al. 2, 14:48, al. 2).

Le CSA est muet pour les fondations (art. 14:67, a contrario). Toutefois, un vote sur les modifications statutaires découlant de l'adoption des statuts d'une fondation d'utilité publique s'impose nécessairement.

7.2. Formalité authentique et nullité

La formalité de l'acte authentique s'impose (art. 14:10, 14:25, 14:35, 14:40, 14:49, 14:61, 14:67, § 1^{er}, al 1^{er} et 14:78) même dans les rares cas de transformation d'une personne morale que le CSA permet de constituer sans notaire (ASBL et société avec personnalité juridique incomplète).

Sauf la transformation d'une fondation (art. 14:67), l'acte authentique constate la transformation. Cette constatation implique la constatation de la tenue de l'assemblée générale (point 6), et donc du double vote (point 7.1). L'acte authentique reproduit les conclusions du rapport du commissaire ou du réviseur ou de l'expert-comptable certifié (point 5.3).

Très souvent, mais pas systématiquement (art. 14:67 pour la transformation d'une fondation), le CSA sanctionne explicitement l'absence d'intervention d'un notaire par la nullité de la transformation (art. 14:10, 14:25, 14:35, 14:40, 14:49, 14:61 et 14:78).

7.3. Autorisation du Roi

L'autorisation du Roi est requise pour la transformation d'une fondation privée en fondation d'utilité publique (art. 14:67, § 1^{er}, al. 1^{er}), pour la transformation d'une ASBL en AISBL (art. 14:49, al. 5) et pour la transformation d'une société en AISBL (art. 14:35, al. 5).

7.4. Publicité

Sauf les transformations transfrontalières, l'acte de transformation et les statuts sont déposés et publiés, celui-là intégralement et celui-ci par extrait (14:10, al. 3, 14:35, al. 3, 14:40, al. 3, 14:49, al. 3).

La publication intégrale de l'acte de transformation n'est pas prévue pour les fondations (art. 14:67, § 2, al. 2, a contrario).

Pour la transformation de sociétés l'article 14:10, al. 3, et pour la transformation de sociétés en A(l)SBL l'article 14:35, renvoient pour le dépôt au dossier à l'article 2:8 et pour la publication au Moniteur à l'article 2:14.1°. Ce sont les bons renvois.

Pour la transformation d'une ASBL en société, l'article 14:40, al. 3 renvoie au dépôt au dossier conformément à l'article 2:8 et à la publication au Moniteur conformément à l'article 2:14.1°. Ce n'est pas logique. Pour le greffe, la personne morale est une ASBL tant que les formalités ne sont pas réalisées. Il fallait viser les articles 2:9 et 2:15.

Pour la transformation d'une A(l)SBL en A(l)SBL, l'article 14:49, al. 3 renvoie aussi aux articles 2:9 et 2:15 pour les ASBL et 2:10 et 2:16 pour les AISBL.

Pour la transformation d'une fondation, l'article 14:67 renvoie aux articles 2:11 et 2:17.

7.5. Effet, continuité et opposabilité aux tiers

L'effet principal de la transformation est la continuité malgré la substitution d'une forme légale par une autre, alors que la forme légale a été tenue (à tort) comme un élément essentiel (point 1.1). Le principe est affirmé aux articles 14:2, 14:16, 14:31, al. 2, 14:37, 14:46, 14:52, 14:67, § 1^{er} et 14:69.

Conformément au droit commun de la personnalité juridique, la transformation n'est opposable aux tiers qu'à dater de la réalisation des formalités de publicité exposées au point 7.4 (14:10, al. 5, 14:35, al. 6, 14:40, al. 5 et 14:49, al. 6). L'article 14:67 est muet pour les fondations, mais le principe de l'opposabilité aux tiers par l'exécution des formalités de publicité à l'article 2:18 s'applique.

Cette opposabilité ne présente un réel intérêt qu'en cas de passage d'une personnalité juridique incomplète à une personnalité juridique complète.

RESTRUCTURATIONS – TRANSFORMATIONS : ASPECTS COMPTABLES

Fernand MAILLARD
Réviseur d'entreprises

Dans les différentes opérations de restructuration et transformation, il sera fait appel à plusieurs notions que nous allons commenter ci-après.

1. PRINCIPE GÉNÉRAL : LA CONTINUITÉ COMPTABLE

Les différentes opérations de restructuration et transformation n'ont en principe pas d'influence sur la comptabilité sur base du principe de continuité juridique et comptable, sauf adaptation nécessaire du plan comptable au type d'entreprise concernée, ainsi que, le cas échéant, les adaptations relatives aux comptes de fonds propres/fonds associatifs en cas de transformation d'une société en A(I)SBL ou inversement dont il sera question dans cette contribution.

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 (internationale), ses droits et obligations ainsi que ses produits et charges de l'exercice seront repris dans les comptes de l'A(I)SBL ou la société issue de l'opération envisagée, pour la valeur à laquelle ils étaient repris antérieurement.

Il en sera de même pour les règles d'évaluation qu'il faudra simplement adapter aux éventuelles règles spécifiques de base applicables aux sociétés ou associations.

Il faudra aussi veiller aux droits et engagements hors bilan (repris dans la classe « 0 ») qui gardent toute leur utilité.

Le cas échéant il faudra veiller lors d'un changement de forme légale s'il y a un impact éventuel sur les dons/legs reçus par une A(I)SBL

avec des obligations particulières à respecter par l'A(l)SBL bénéficiaire (contraintes qui pourraient empêcher ou complexifier l'opération de transformation/fusion/scission) ; il en sera de même pour les subsides reçus avec des obligations à respecter par la personne morale bénéficiaire (contraintes qui pourraient également empêcher ou complexifier l'opération de transformation/fusion/scission).

2. RAPPORT DE L'ORGANE D'ADMINISTRATION

L'organe d'administration sera attentif à compléter les rapports qui lui sont demandés pour les différentes opérations de transformation/restructuration de sorte que les membres de l'assemblée générale disposent de toute l'information requise pour approuver l'opération en connaissance de cause. Cela concerne tant les explications et éclaircissements sur l'opération projetée que la situation active et passive requise, un commentaire sur les événements importants survenus après la clôture de l'exercice et leur conséquence (par exemple : un incendie qui a ravagé les locaux de l'association après la date de clôture et qui remet en cause l'avenir de l'association), des indications sur les circonstances susceptibles d'avoir une influence notable sur le développement de l'association (par exemple : la perte ou l'obtention d'un agrément important influençant significativement la vie de l'association) et ce pour autant que ces indications ne soient pas de nature à porter gravement préjudice à l'association, il y a lieu de les décrire si cela est pertinent bien entendu pour assurer une information transparente quant à l'opération projetée et à ses conséquences.

3. PRINCIPE GÉNÉRAL : LA CONTINUITÉ DES ACTIVITÉS DE L'ASSOCIATION

Au moment de rédiger son rapport, l'organe d'administration sera attentif à l'aspect continuité des activités de l'association, et de l'impact éventuel que pourrait avoir l'opération projetée sur ce plan.

Le législateur n'a pas prévu dans le CSA une procédure dite de sonnette d'alarme pour les ASBL comme il l'a fait pour les sociétés (obligation pour l'organe d'administration de réunir l'assemblée générale dans un délai de deux mois en cas de constat d'un actif net négatif ou qui risque de le devenir). Néanmoins, on se rappellera les obligations des administrateurs, tant des sociétés que des associations et fondations, en cas de

problème de continuité, tel que l'article 2:52 CSA le stipule : « *Lorsque des faits graves et concordants sont susceptibles de compromettre la continuité de l'entreprise, l'organe d'administration est tenu de délibérer sur les mesures qui devraient être prises pour assurer la continuité de l'activité économique pendant une période minimale de douze mois.* »

Commençons tout d'abord par définir le concept de continuité des entreprises : communément, il s'agira de la poursuite des activités économiques durant une période minimale de douze mois.

Le cas échéant, on aura en tête que l'organe d'administration devra adapter les règles d'évaluation comptable dans l'hypothèse où la continuité des activités ne peut pas être raisonnablement maintenue. L'article 3:6 de l'arrêté royal du 29 avril 2019 portant exécution du Code des sociétés et des associations prévoit que les règles d'évaluation sont établies dans une perspective de continuité des activités de l'entreprise : lorsqu'elle ne peut être maintenue, les règles d'évaluation sont adaptées en conséquence et, notamment :

- a) les frais d'établissement doivent être complètement amortis ;
- b) les immobilisations et les actifs circulants font, le cas échéant, l'objet d'amortissements ou de réduction de valeur additionnels pour en ramener la valeur comptable à la valeur probable de réalisation ;
- c) des provisions sont formées pour faire face aux charges inhérentes à la cessation des activités, notamment au coût des indemnités à verser au personnel.

Dès que l'organe d'administration constate que la continuité des activités est remise en cause, il doit délibérer sur les mesures à prendre soit pour permettre la poursuite de l'activité économique pendant une période minimale de douze mois, soit pour envisager la cessation des activités.

Quelques exemples de risques pour la continuité des activités

Il n'existe bien entendu pas de liste exhaustive des risques ou circonstances mettant en cause la continuité des activités de l'association, mais on pourra citer entre autres :

- l'insuffisance de trésorerie pour financer les activités et dettes courantes ;
- l'allongement des délais de paiement des fournisseurs ;

- l'incapacité à rembourser les crédits bancaires (l'échéance des emprunts approchant leur terme, sans possibilité réaliste d'extension ou de remboursement), le recours excessif à des emprunts à court terme pour financer des actifs à long terme ;
- la réduction du volume des activités (exemple : nombre d'entrées dans un théâtre ou un musée, nombre de patients dans un centre médical, nombre d'étudiants dans une institution scolaire ou un organisme de formation, etc.) ;
- la perte d'un agrément pour réaliser des activités ;
- la fin ou la perte d'un agrément donnant droit à des subsides, ou l'absence de perspective sérieuse de renouvellement ;
- des informations concernant la réduction ou la perte de libéralités reçues, le soutien financier par des sponsors historiques ou réguliers ;
- les difficultés de paiement de créanciers entraînant des difficultés de trésorerie de l'association ;
- des contestations sur le paiement de soldes de subsides à recevoir ou la remise en cause de subventions reçues suite à des contrôles des pouvoirs subsidants ;
- un allongement des délais de paiement des subventions et des difficultés pour l'association à les préfinancer ;
- un fonds social négatif ;
- des pertes récurrentes ;
- l'analyse des ratios financiers montrant des flux de trésorerie d'exploitation négatifs ;
- des litiges sociaux entraînant des responsabilités financières pour l'association ou impactant les activités.

La transformation de forme légale ou une opération de fusion/scission pourrait avoir entre autres un impact sur les conventions de subventions qu'il serait impératif d'analyser pour en mesurer les conséquences au niveau de la continuité des activités. Une opération de fusion avec une autre entité devrait s'analyser sur les conséquences futures de la situation, par exemple de fusion d'une entité en bonne santé financière avec une entité en mauvaise santé. La réalisation de projections financières sera des plus utile pour analyser les perspectives et l'organisation/réorganisation à mettre en place en conséquence.

4. QU'ENTEND-ON PAR SITUATION ACTIVE ET PASSIVE ?

Le législateur n'est pas explicite sur ce point. Les instituts des professions économiques (IRE et ITAA) sont en passe de publier prochainement des directives plus claires en la matière.

Cette situation doit être arrêtée par l'organe d'administration de l'entreprise et ressortir de la comptabilité. En reprenant le texte du CSA au pied de la lettre on pourrait croire que cette situation pourrait se résumer à un bilan simple, ne reprenant que l'actif et le passif de l'entreprise concernée, et qui pourrait ressortir d'une simple balance des comptes imprimée à une certaine date. Mais c'est un peu court !

Que recherche le législateur en imposant ce type d'information ? Tout d'abord connaître la situation financière de l'entreprise, et entre autres la situation de ses capitaux propres(société) ou fonds social (association/fondation) (ce qu'on appelait antérieurement les fonds propres). Ensuite les événements importants (post situation) qui pourraient influencer significativement la situation de l'entreprise. Et pour finir connaître les droits et engagements importants non repris dans la situation.

Bref, le législateur souhaite à juste titre que les différentes parties concernées par l'opération soient bien au courant de la situation réelle et complète (dans ses aspects significatifs bien entendu) de l'entreprise, et que les décisions de transformation ou restructuration soient prises en connaissance de cause.

Dans la doctrine on ne trouve pas beaucoup d'information¹¹⁸ à ce sujet non plus.

Si on reste dans l'idée que la situation est là pour éclairer les parties, il sera utile de tenir compte des éléments ci-après lors de son établissement :

- l'état de l'actif et du passif doit être établi en tenant compte des corrections de valeur (réduction de valeur sur créances, monnaies étrangères, etc.), des proratas des coûts (y compris les rémunérations, les amortissements, les provisions, les variations de stock, les

¹¹⁸ Voir à ce propos l'avis 2020/15 de la Commission des normes comptables www.cnc-cbn.be « Transfert de siège vers la Belgique : modèle de l'état résumant la situation active et passive des sociétés immigrantes du 30 septembre 2020, la Commission des normes comptables a établi un modèle de l'état résumant la situation active et passive dans le cadre d'un transfert de siège ». Ce modèle peut également servir d'inspiration

pécules de vacances, les primes de fin d'année et autres primes, taxes, etc.), mais également des produits (cotisations, subsides, chiffre d'affaires, etc.) conformément aux règles d'évaluation.

- l'indication des événements postérieurs à la date de clôture qui ne donnent pas lieu à un ajustement du résultat de l'exercice en cours et du bilan, mais dont les conséquences financières doivent être expliquées en raison de leur importance relative.
- l'indication des droits et engagements significatifs hors bilan (achat et vente à terme, cautionnements, garanties accordées pour compte propre ou compte de tiers, etc.)

Cette situation doit être établie selon les mêmes méthodes et la même préparation que les états financiers annuels (le résultat de la période influençant la situation) ; ce qui implique qu'il faudra qu'elle ressorte de la comptabilité et qu'un compte de résultats (pour la période en cours, souvent une période inférieure à l'exercice social habituel de l'entreprise), même si cette partie n'est pas publiée : cela implique les écritures de provision, amortissements (prorata temporis), etc. comme dit plus haut. Il faudra respecter et faire référence aux règles d'évaluation appliquées, en principe les mêmes que pour l'état annuel des comptes.

Les termes "complet" et "fidèle" se définissent comme suit :

- « Complet » signifie que la situation active et passive doit comprendre tous les éléments actifs et passifs qui font partie d'une situation patrimoniale établie conformément au référentiel comptable applicable à l'association.
- « Fidèle » à la réalité signifie que les évaluations doivent être effectuées de bonne foi, en conformité avec la réalité, sans erreur, addition ou omission, et que l'organe d'administration doit compléter, si nécessaire, la situation active et passive avec une annexe explicative quant aux choix opérés en matière d'évaluation ; les règles d'évaluation doivent être en phase avec les règles légales définies par l'AR/CSA¹¹⁹.

¹¹⁹ Arrêté royal du 29 avril 2019 portant exécution du Code des sociétés et des associations : cet AR définit entre autres les principes des règles d'évaluation applicables en Belgique.

Ces concepts sont appliqués en tenant compte du concept d'importance significative tel que défini dans les normes ISA ou dans la norme commune PME et dans l'article 3:58, § 5 de l'AR/CSA¹²⁰. Selon le principe d'importance significative, les états de synthèse doivent révéler tous les éléments dont l'importance peut affecter les évaluations et les décisions. Dans ce sens, est significative toute information susceptible d'influencer l'opinion que les lecteurs des états de synthèse peuvent avoir sur le patrimoine, la situation financière et les résultats.

¹²⁰ Art.3:58, §5 AR/CSA : « § 5. Les postes du bilan et du compte de résultat qui sont précédés de chiffres arabes peuvent être regroupés lorsqu'ils ne présentent qu'un montant non significatif au regard de l'objectif visant à donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société, de l'ASBL, de l'ASBL ou de la fondation, ou lorsque le regroupement favorise la clarté, à condition que les postes regroupés soient présentés séparément dans l'annexe des comptes annuels.
On entend par l'importance significative, le statut d'une information dont on peut raisonnablement penser que l'omission ou l'inexactitude risque d'influencer les décisions que prennent les utilisateurs sur la base des comptes annuels ou consolidés de la société, ou sur la base des comptes annuels de l'ASBL, de l'ASBL ou de la fondation. L'importance significative de chaque élément est évaluée dans le contexte d'autres éléments similaires. »

5. LE TRAITEMENT COMPTABLE DES FONDS ASSOCIATIFS LORS DE LA TRANSFORMATION D'UNE ASBL EN UNE SCES OU SC AGRÉÉE ES¹²¹

Cet aspect a été examiné dans l'avis n° 2021/06 du 3 mars 2021 (publié le 7 mai 2021) de la Commission des normes comptables¹²². On retiendra que l'actif net¹²³ de l'ASBL doit être repris dans un compte de réserve indisponible (compte 1311) dans les comptes de la société coopérative. On notera que le législateur prévoit que dans la situation active et passive soumise à l'assemblée générale avant transformation, les actifs et les passifs sont évalués à la juste valeur (art. 14:38 CSA); il ne s'agit donc pas de la valeur comptable. La juste valeur (valeur de marché). Cela aura pour conséquences que, étant donné que la transformation se fait en continuité juridique, la valeur d'acquisition des avoirs/éléments d'actif ne change pas et doit donc apparaître dans la comptabilité de la société coopérative à la même valeur que dans la comptabilité de l'ASBL ; l'éventuelle plus-value latente (née de la juste valeur qui serait supérieure à la valeur comptable) comptabilisée doit être inscrite sur un sous-compte distinct de l'élément d'actif concerné¹²⁴. D'autre part, l'article 3:79 de l'AR CSA impose, concernant les immobilisations avec une durée d'utilisation limitée, l'obligation d'amortir de façon adéquate

¹²¹ Il s'agit de sociétés coopératives 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 : SCES = société coopérative agréée comme entreprise sociale (suivant les conditions d'agrément de l'arrêté royal du 28 juin 2019 fixant les conditions d'agrément comme entreprise agricole et comme entreprise sociale) - SC agréée ES = société coopérative agréée à la fois dans le cadre (conditions d'agrément définies dans l'arrêté royal du 8 janvier 1962 fixant les conditions d'agrément des groupements de sociétés coopératives et des sociétés coopératives - loi du 20 juillet 1955) et comme entreprise sociale (AR du 28 juin 2019). À ne pas confondre avec une SC agréée qui est société coopérative dont le but principal consiste à procurer à ses actionnaires un avantage économique ou social, pour la satisfaction de leurs besoins professionnels ou privés, et qui est 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 et de ses arrêtés d'exécution).

¹²² 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 2021 - <https://www.cnc-cbn.be/fr>

¹²³ Actif net : Le Code des sociétés et des associations (CSA) a opté pour une définition unique de la notion d'actif net : « le total de l'actif, déduction faite des provisions, des dettes et, sauf cas exceptionnels à mentionner et à justifier dans l'annexe aux comptes annuels, des montants non encore amortis des frais d'établissement et d'expansion et des frais de recherche et de développement. » (art. 5:142, al. 3 (SRL), art. 6:115, al. 3 (SC) et art. 7:212, al. 2 (SA) CSA).

¹²⁴ Il faut noter qu'en principe cela n'est pas autorisé pour l'ensemble des actifs ! il faut souligner que le texte de l'article 14:38 (puis 14:42) CSA s'écarte des dispositions de l'art. 3:35 AR CSA, ce que la CNC a mentionné partiellement dans la note infrapaginale 11 de l'avis. Mais en principe aussi, il est vrai que le CSA prime sur l'AR d'exécution !

les plus-values non réalisées exprimées, résultant de la transformation d'une ASBL en une SCES agréée ou en une SC agréée comme ES.

Etant donné que l'article 14:43 CSA prévoit explicitement qu'au moment de la transformation de l'ASBL, la juste valeur de l'actif net de l'ASBL, tel qu'il résulte de l'état visé à l'article 14:38, ne peut faire l'objet d'un remboursement aux actionnaires ou d'une distribution, sous quelque forme que ce soit, la CNC 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, avis qui n'est pas partagé par tous les professionnels.

Pour les ASBL qui tiennent leur comptabilité de manière simplifiée (recettes/dépenses), l'actif net à acter en réserve indisponible ressortira de la différence entre les avoirs et dettes estimés à leur juste valeur qui figurera dans leur tableau du patrimoine (annexe 8 de l'AR/CSA).

6. LE TRAITEMENT COMPTABLE DES FONDS PROPRES LORS DE LA TRANSFORMATION D'UNE SOCIÉTÉ EN A(I)SBL

Lors de la transformation d'une société en A(I)SBL, vu le principe de continuité comptable, ce qui étaient soit le capital, soit les apports hors capital suivant le type de société, seront comptabilisés sous le compte « 10 fonds de l'association ou de la fondation ».

Il est important de noter que, sauf mention spéciale dans les statuts de l'ASBL, les anciens actionnaires ne pourront pas récupérer leur part de capital ou leur apport. L'article 9:25 CSA prévoit dans son alinéa 3 en cas de démission ou d'exclusion d'un membre : « Un membre démissionnaire ou exclu ne peut prétendre aux avoirs de l'association et ne peut réclamer le remboursement des cotisations qu'il a versées. Les statuts peuvent néanmoins prévoir que les membres ont un droit de reprise de leur apport ». Bref, si ce n'est mentionné dès le départ dans les statuts, les apports ne sont pas remboursables. À moins que les membres préfèrent ne rien récupérer.

Pour information on notera que dans le cas des AISBL, le législateur n'a rien prévu en la matière, mais on sera bien inspiré d'appliquer le même principe de l'inscription statutaire.

Réaliser un remboursement interdit des apports alors qu'il est interdit en principe serait en effet contraire à la notion d'association, l'article 1:2 du CSA disant clairement que l'association « ne peut distribuer ni procurer directement ou indirectement un quelconque avantage patrimonial à ses fondateurs, ses membres, ses administrateurs ni à toute autre personne sauf dans le but désintéressé déterminé par les statuts. Toute opération violant cette interdiction est nulle ».

7. DIVERS

Au niveau de la tenue des informations sur le registre UBO, on notera que les informations à y reprendre ne sont pas les mêmes pour les sociétés et les associations. Les règles sont différentes concernant la notion des bénéficiaires effectifs à mentionner : c'est important en cas de passage d'une forme légale d'association à une forme de société.

RESTRUCTURATIONS – TRANSFORMATIONS ASPECTS AUDIT : INTERVENTION DU COMMISSAIRE OU D'UN RÉVISEUR D'ENTREPRISES OU EXPERT-COMPTABLE CERTIFIÉ

Fernand MAILLARD
Réviser d'entreprises

Dans le cadre des opérations de restructurations et transformations des associations, le législateur a prévu dans le titre 1^{er} du livre 13 CSA et le titre 4 du livre 14 du CSA l'intervention soit du commissaire, soit en l'absence de commissaire nommé dans l'entreprises, au choix un réviseur d'entreprises ou un expert-comptable certifié. Pour simplifier la lecture de cette contribution, le terme « le professionnel » recouvrira, sauf exception, tant le commissaire que le réviseur d'entreprises et l'expert-comptable certifié.

Il faut cependant noter par contre qu'aucune intervention obligatoire ne leur est demandée dans deux cas :

- pour les opérations d'apport à titre gratuit d'universalité ou de branches d'activités, que ce soit avec ou sans recours à la faculté d'utiliser le régime des sociétés ;
- transformation transfrontalière d'une A(I)SBL : immigration d'une association vers la Belgique.

Par contre on notera l'importance des rapports à rédiger par les organes d'administration des entités concernées par les opérations de transformations/restructurations : ces rapports devront non seulement comprendre les situations patrimoniales requises par le CSA, mais aussi justifier l'intérêt de l'opération envisagée, de sorte à ce que les assemblées générales des entités concernées puissent prendre une décision en toute connaissance de cause quant à l'opération envisagée.

Cela n'empêchera bien pas sûr dans ces deux cas l'intervention volontaire d'un réviseur d'entreprises ou d'un expert-comptable certifié dé-

signé par le(les) organe(s) d'administration des entités concernées par l'opération.

Pour simplifier la lecture de ce chapitre, on entendra par le mot professionnel soit le commissaire, soit, lorsqu'il n'y a pas de commissaire, un réviseur d'entreprises ou un expert-comptable externe (« expert-comptable certifié » suivant la nouvelle dénomination depuis l'intégration de l'IEC et de l'IPCF dans l'ITAA) désigné par l'organe d'administration. Sauf mention contraire, la mission du professionnel sera la même quel soit son statut. Le mot association et l'abréviation A(l)SBL concerneront tant l'ASBL que l' AISBL.

L'intervention du professionnel sera donc requise pour les opérations suivantes :

1. Fusion d'associations (et autres personnes morales) ou scission d'une association
2. Transformation d'une ASBL en SCES agréée ou en SC agréée comme ES
3. Transformation d'une ASBL en AISBL
4. Transformation transfrontalière d'une A(l)SBL : émigration vers un pays étranger

Mais aussi pour la :

5. Transformation d'une société en ASBL

Examinons maintenant ces types d'interventions.

Au moment où ces lignes sont rédigées, les deux instituts des professionnels (l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, IRE, et l'Institute for Tax Advisors and Accountants, ITAA) sont occupés à rédiger les normes applicables à ces missions, des notes techniques à destination des professionnels devant être publiées sous peu.

LE RAPPORT DE L'ORGANE D'ADMINISTRATION

Pour chacune des missions prévues, l'organe d'administration de chaque entité concernée devra établir un rapport décrivant les motifs de l'opération (et pour les fusions/scissions l'ensemble de leurs modalités et, si le patrimoine de la personne morale dissoute est apporté à plusieurs bénéficiaires, la manière dont il est réparti) et leurs conséquences, en joignant à ce rapport un état résumant la situation active et passive des personnes morales concernées clôturé à une date ne remontant pas à plus de trois mois avant celle à laquelle les organes compétents des personnes morales concernées doivent se prononcer.

MISSION DU PROFESSIONNEL

En dehors du cas particulier des fusions et scissions où le professionnel devra établir un rapport sur le projet d'opération et certifier l'image fidèle de l'état résumant la situation active et passive qui y est jointe, le rôle du professionnel sera de faire rapport sur cet état et indiquer notamment si l'actif net est surévalué :

1. Fusion d'associations (et autres personnes morales) ou scission d'une association : examen du projet d'opérations et certification de l'image fidèle
2. Transformation d'une ASBL en SCES agréée ou en SC agréée comme ES : certification qu'il n'y a pas de surestimation de l'actif net
3. Transformation d'une ASBL en AISBL > surestimation de l'actif net
4. Transformation transfrontalière d'une A(I)SBL : émigration vers un pays étranger : certification que l'actif net n'est pas surévalué

Si la mission est réalisée par le commissaire, ce dernier doit appliquer les normes ISA pour sa mission de contrôle, conformément à la norme (révisée en 2018) relative à l'application en Belgique des normes ISA¹²⁵, d'application à cette mission de contrôle. Le rapport est établi conformé-

¹²⁵ ISA : Le contrôle des états financiers (audit) qui est confié au réviseur d'entreprises en vertu de l'article 3:55 CSA (mandat de commissaire) doit être effectué conformément aux International Standards on Auditing (normes ISA), telles que publiées en versions française et néerlandaise sur le site internet de l'IRE, dont l'application en Belgique a été approuvée par le Conseil supérieur des Professions économiques et par le ministre fédéral en charge de l'Economie et pour lesquelles un avis a été publié au Moniteur belge du 12 mars 2018.

ment à la norme ISA 805 « Aspects particuliers - Audits d'états financiers pris isolément et d'éléments de comptes ou de rubriques spécifiques d'un état financier » qui sera d'application à cette mission. Dans le cas d'une mission réalisée par le commissaire, la norme commune PME¹²⁶ n'est jamais d'application.

Si la mission est réalisée par un réviseur d'entreprises et qu'il s'agit d'une mission effectuée pour des associations n'ayant pas l'obligation de nommer un commissaire et qui n'en ont pas nommé un volontairement, le réviseur pourra opter soit pour la norme commune « PME » soit les normes ISA.

Le professionnel doit s'assurer que tous les documents communiqués par l'organe d'administration (projet d'opération, situation(s) active et passive, ...) ont été remis, le cas échéant, aux membres du conseil d'entreprise dans les délais imposés (art. 2 A.R. 27 novembre 1973).

1. FUSION ET SCISSION D'ASSOCIATIONS

Rapport de contrôle du commissaire ou, si un commissaire n'a pas été nommé, rapport d'un réviseur d'entreprises ou d'un expert-comptable certifié sur l'état résumant la situation active et passive en vue de la fusion/scission d'associations.

Art. 13:3. §1er. *Les organes d'administration des personnes morales parties à l'opération établissent conjointement un projet d'opération. Le projet d'opération décrit les motifs de cette opération ainsi que l'ensemble de ses modalités et, si le patrimoine de la personne morale dissoute est apporté à plusieurs bénéficiaires, la manière dont il est réparti. À ce projet est joint un état résumant la situation active et passive de la personne morale appelée à se dissoudre clôturé à une date ne remontant pas à plus de trois mois avant celle à laquelle les organes compétents des personnes morales concernées doivent se prononcer et, si la personne morale appelée à bénéficier de l'apport est une ASBL, une AISBL ou une fondation, un état résumant la situation active et passive de celle-ci qui a été clôturé à une date ne remontant pas à plus de trois mois avant la date à laquelle les organes compétents des personnes morales concernées doivent se prononcer.*

¹²⁶ Norme commune PME : Norme relative au contrôle contractuel des PME et des petites A(I)SBL et fondations et aux missions légales réservées et partagées auprès des PME et des petites A(I)SBL et fondations. Elle concerne les réviseurs d'entreprises (IRE), les experts-comptables certifiés externes (ITAA).

§ 2. Le commissaire ou, lorsqu'il n'y a pas de commissaire, un réviseur d'entreprises ou un expert-comptable externe désigné par l'organe d'administration, établit un rapport sur le projet d'opération et l'état résumant la situation active et passive qui y est jointe.

Si aucune des personnes morales concernées par l'opération n'a de commissaire, un réviseur d'entreprises ou un expert-comptable externe peut être désigné de commun accord entre elles.

Le commissaire ou, lorsqu'il n'y a pas de commissaire, un réviseur d'entreprises ou un expert-comptable externe désigné par l'organe d'administration, contrôle cet état, en fait rapport et indique spécialement s'il donne une image fidèle de la situation de la personne morale concernée.

§ 3. Le projet d'opération, l'état résumant la situation active et passive des parties ainsi que le rapport du commissaire ou du réviseur d'entreprises ou de l'expert-comptable externe sur ces états sont transmis aux membres des associations concernées ou aux membres des organes des autres personnes morales appelées à délibérer sur l'opération en même temps que l'ordre du jour de ces organes.

2. TRANSFORMATION D'UNE SOCIÉTÉ EN ASBL

Rapport de contrôle du commissaire ou, si un commissaire n'a pas été nommé, rapport d'un réviseur d'entreprises ou d'un expert-comptable certifié sur l'état résumant la situation active et passive en vue de la transformation d'une société en une ASBL.

Art. 14:32. *L'organe d'administration établit un rapport justifiant le projet de transformation, ses raisons et ses conséquences pour les droits des associés ou actionnaires, qui est annoncé dans l'ordre du jour de l'assemblée générale.*

À ce rapport sont joints les documents suivants :

1° le projet de statuts de l'ASBL en laquelle la société sera transformée ;

2° un état résumant la situation active et passive de la société, clôturé à une date ne remontant pas à plus de trois mois avant l'assemblée générale appelée à statuer sur la transformation ;

3° le rapport du commissaire de la société ou, lorsqu'il n'y a pas de commissaire, d'un réviseur d'entreprises ou expert-comptable désigné par l'organe d'administration sur cet état, qui **indique notamment s'il y a eu surestimation de l'actif net.**

TRANSFORMATION D'UNE ASBL EN SCES AGRÉÉE OU EN SC AGRÉÉE COMME ES

Rapport de contrôle du commissaire ou, si un commissaire n'a pas été nommé, rapport d'un réviseur d'entreprises ou d'un expert-comptable certifié sur l'état résumant la situation active et passive en vue de la transformation d'une ASBL en une société coopérative agréée comme entreprise sociale » (SC agréée comme ES > art. 8:5 §1er CSA) ou en une société coopérative entreprise sociale agréée (SCES > art. 8:5 §2 CSA).

Art. 14:38. La proposition de transformation fait l'objet d'un rapport justificatif établi par l'organe d'administration et annoncé dans l'ordre du jour de l'assemblée.

À ce rapport sont joints les documents suivants :

1° le projet de statuts de la société coopérative en laquelle l'ASBL sera transformée ;

2° un état résumant la situation active et passive de l'ASBL, arrêté à une date ne remontant pas à plus de trois mois avant l'assemblée générale appelée à statuer sur la transformation ;

3° le 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 externe désigné par l'organe d'administration sur cet état qui **indique notamment s'il y a eu surestimation de l'actif net.**

Une copie du rapport de l'organe d'administration et de ses annexes est adressée conformément à l'article 2:31 aux membres en même temps que la convocation à l'assemblée générale appelée à statuer sur la transformation.

TRANSFORMATION D'UNE ASSOCIATION EN UNE AUTRE FORME D'ASSOCIATION

Rapport de contrôle du commissaire ou, si un commissaire n'a pas été nommé, rapport d'un réviseur d'entreprises ou d'un expert-comptable certifié sur l'état résumant la situation active et passive en vue de la transformation d'une ASBL en une AISBL (ou inversement).

Art. 14:47. *La proposition de transformation fait l'objet d'un rapport justificatif établi par l'organe d'administration et annoncé dans l'ordre du jour de l'assemblée.*

À ce rapport sont joints les documents suivants :

1° le projet de statuts de l'AISBL ou de l'ASBL en laquelle l'association sera transformée ;

2° un état résumant la situation active et passive de l'association, clôturé à une date ne remontant pas à plus de trois mois avant l'assemblée générale appelée à statuer sur la transformation ;

*3° le rapport du commissaire de l'ASBL, ou, lorsque l'ASBL n'a pas de commissaire, un réviseur d'entreprises ou expert-comptable désigné par l'organe d'administration **sur cet état qui indique notamment s'il y a eu surestimation de l'actif net.***

Une copie du rapport de l'organe d'administration et de ses annexes est adressée conformément à l'article 2:31 aux membres en même temps que la convocation à l'assemblée générale appelée à statuer sur la transformation.

3. TRANSFORMATION TRANSFRONTALIERE D'UNE ASSOCIATION DE DROIT BELGE VERS UN AUTRE PAYS

Rapport de contrôle du commissaire ou, si un commissaire n'a pas été nommé, rapport d'un réviseur d'entreprises ou d'un expert-comptable certifié sur l'état résumant la situation active et passive en vue de la transformation transfrontalière d'une association de droit belge vers un autre pays.

Art. 14:57. *L'organe d'administration joint au rapport visé à l'article 14:56 un état résumant la situation active et passive, clôturé à une date ne remontant pas à plus de quatre mois avant l'assemblée générale pour l'ASBL ou la réunion de l'organe désigné par les statuts pour l'ASBL appelée à se prononcer sur la proposition de transformation transfrontalière. Le commissaire ou, lorsqu'il n'y a pas de commissaire, un réviseur d'entreprises ou un expert-comptable externe désigné par l'organe d'administration, fait rapport sur cet état et indique notamment si l'actif net est surévalué.*

Art. 14:58. *Une copie du rapport de l'organe d'administration et du rapport du commissaire ou du réviseur d'entreprises ou de l'expert-comptable externe ainsi que le projet de modification statutaire sont communiqués aux membres en même temps que la convocation à l'assemblée générale pour l'ASBL ou à la réunion de l'organe désigné par les statuts pour l'ASBL conformément à l'article 2:32. Tout créancier qui dispose d'un droit d'opposition sur la base de l'article 14:55 peut obtenir sans frais au siège de l'association une copie des documents visés à l'alinéa 1er dès la publication de la proposition de transformation conformément à l'article 14:54.*

ASPECTS FISCAUX DES TRANSFORMATIONS ET RÉORGANISATIONS D'ASSOCIATIONS¹²⁷

Xavier GÉRARD

*Avocat au barreau de Bruxelles
Maître de conférences et collaborateur à l'Université de Liège*

Sabine GARROY

*Docteure en droit
Chargée de cours à l'Université de Liège (Tax Institute)*

INTRODUCTION

1. Plan. Dans la présente contribution, nous nous consacrerons, d'une part, aux opérations de transformation impliquant des associations dans une perspective nationale (chapitre III) et, d'autre part, aux opérations de réorganisation des associations¹²⁸ (chapitre IV).

Ces opérations peuvent avoir pour effet une modification du régime fiscal de la personne morale concernée. Le législateur a désormais organisé de manière formelle le passage d'un impôt à l'autre (chapitre II).

Préalable à toute analyse, les divers principes qui régissent les deux impôts en jeu (l'impôt des sociétés et l'impôt des personnes morales) seront brièvement évoqués (chapitre I).

¹²⁷ Cette contribution est une version remaniée de l'article X. Gérard et S. Garroy, « Transformations et réorganisations dans le secteur non marchand », paru dans l'ouvrage suivant : S. Garroy, X. Gérard et A. Soldai, *La fiscalité des ASBL et du secteur non marchand*, Collection Tax Institute, Limal, Anthemis, 2020. Nous remercions l'Éditeur Anthemis pour son aimable autorisation.

¹²⁸ Pour une analyse des aspects fiscaux des transformations et réorganisations des autres personnes morales qui s'inscrivent dans le « secteur non marchand », voy. notamment X. Gérard et S. Garroy, « Transformations et réorganisations dans le secteur non marchand », *La fiscalité des ASBL et du secteur non marchand*, Bruxelles, Larcier, 2020, p. 321 et s.

CHAPITRE I

PRINCIPES DE L'IMPÔT DES PERSONNES MORALES ET DE L'IMPÔT DES SOCIÉTÉS

Section 1. Principes de l'impôt des sociétés

2. Synthèse. Une entité assujettie à l'impôt des sociétés est imposable sur le montant total des bénéfices réalisés avant répartition¹²⁹. Les revenus imposables à l'impôt des sociétés sont, quant à leur nature, les mêmes que ceux imposables à l'impôt des personnes physiques¹³⁰ ; ils sont néanmoins déterminés d'après les règles applicables aux bénéfices¹³¹.

En effet, selon une jurisprudence constante de la Cour de cassation, une société est un être moral « créé exclusivement en vue de l'exercice d'une activité lucrative » et ne possédant rien qui ne soit affecté à cette fin, « tout ce qu'elle recueille [...] est, après déduction des charges, un bénéfice professionnel »¹³². L'impôt des sociétés est donc un impôt sur le revenu global de l'entité concernée¹³³.

L'impôt des sociétés s'applique sur l'ensemble des revenus de la société après déduction des charges professionnelles qui sont considérées comme déductibles sur le plan fiscal.

Depuis l'exercice d'imposition 2021, le taux ordinaire de l'impôt des sociétés s'élève à 25 %. Un taux réduit de 20 % est réservé sous conditions aux petites et moyennes entreprises à concurrence d'une première tranche de revenus de 100.000 euros¹³⁴. Il importe de souligner qu'une P.M.E. est actuellement définie comme une petite société au sens de l'article 1:24, §§ 1^{er} à 6, du Code des sociétés et des associations (ci-après, CSA). L'ASBL soumise à l'impôt des sociétés, quelle que soit sa taille – et au contraire d'une petite société –, ne peut dès lors pas bénéficier du taux réduit.

¹²⁹ Art. 185 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après, C.I.R. 1992).

¹³⁰ On distingue à l'impôt des personnes physiques les revenus des biens immobiliers, les revenus des capitaux et biens mobiliers, les revenus professionnels et les revenus divers (art. 6, al. 2 du C.I.R. 1992).

¹³¹ Art. 183 du C.I.R. 1992.

¹³² Voy. notamment Cass., 28 janvier 1969, *Pas.*, 1969, I, p. 489. Voy. cependant X. Gérard et R. Hendricé, « L'impôt des personnes morales applicable aux sociétés ? », *R.G.F.*, 2006, liv. 2, pp. 21-28, spéc. p. 25.

¹³³ Art. 1^{er}, §1^{er} du C.I.R. 1992.

¹³⁴ Art. 215 du C.I.R. 1992.

Section 2. Principes de l'impôt des personnes morales

3. Synthèse. L'impôt des personnes morales frappe uniquement certains revenus déterminés, sans référence à des revenus professionnels. Sont principalement concernés les revenus de sources mobilières et immobilières. Par conséquent, un bénéfice ou une perte réalisé par une entité assujettie à l'impôt des personnes morales n'aura aucune influence sur la détermination de l'impôt dû par ladite entité¹³⁵.

Quand une ASBL est soumise à l'impôt des personnes morales, elle peut uniquement être redevable d'un impôt sur les revenus (ou charges) énumérés, de manière limitative, aux articles 221 à 223 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après, C.I.R. 1992). Dès lors, tout revenu qui n'est pas repris dans ces dispositions échappe à l'impôt.

Ces revenus sont soumis, chacun en ce qui les concerne, à des régimes d'imposition distincts tels qu'organisés par l'article 225 du C.I.R. 1992. L'impôt des personnes morales est calculé en appliquant un taux fixe sur chacun de ces revenus. Ce taux fixe ne varie ni en fonction du montant imposable ni en fonction de l'existence d'autres revenus imposables ou non.

¹³⁵ Voy. à ce sujet l'arrêt de la Cour d'arbitrage n° 136/98 du 16 décembre 1998 relatif à l'annulation de la taxation des dépenses non admises à l'impôt des personnes morales.

CHAPITRE II

L'ORGANISATION DU PASSAGE D'UN IMPÔT À L'AUTRE

Section 1. De l'impôt des sociétés à l'impôt des personnes morales

§ 1. *Rétroactes*

4. Introduction : hypothèses visées. Le passage de l'impôt des sociétés à l'impôt des personnes morales n'était pas prévu par la législation fiscale. En pratique, deux principales hypothèses pouvaient être envisagées :

- Une personne morale sans but lucratif assujettie à l'impôt des sociétés qui, en raison de l'évolution de ses activités, satisfaisait, à compter d'un exercice d'imposition donné, aux critères d'assujettissement de l'impôt des personnes morales ; et
- Une société qui, à l'occasion de sa conversion en société à finalité sociale, revendiquait son assujettissement à l'impôt des personnes morales.

5. Première hypothèse : modification des activités. La première hypothèse ne semblait pas créer de polémique particulière puisque la personne morale concernée quittait la sphère fiscale des revenus professionnels pour entrer dans celle de la fiction fiscale d'absence d'activité professionnelle¹³⁶.

6. Seconde hypothèse : conversion d'une société en société à finalité sociale. La seconde hypothèse était également confrontée à un vide juridique, puisque le législateur de 1995, en instaurant la société à finalité sociale, a omis d'en traiter les aspects fiscaux.

Le ministre des Finances est intervenu, en 1996, afin de préciser le régime fiscal applicable en principe à ces véhicules « hybrides ». Une société à finalité sociale pouvait revendiquer son assujettissement à l'impôt des personnes morales, en vertu de l'article 181 ou 182 du C.I.R.

¹³⁶ Dans une décision anticipée n° 2017.871 du 27 février 2018, le Service des Décisions Anticipées n'a pas souhaité se prononcer sur le régime fiscal applicable aux éventuelles plus-values latentes existantes au moment du passage de l'impôt des sociétés à l'impôt des personnes morales.

1992, « *s'il appert qu'il est statutairement interdit pour une s.f.s. de distribuer des dividendes.* »¹³⁷

Cependant, la question du passage d'un impôt à l'autre, et singulièrement de l'impôt des sociétés à l'impôt des personnes morales, n'a pas été abordée.

7. Modalités de la conversion en société à finalité sociale. La conversion d'une société en société à finalité sociale pouvait être tantôt considérée comme une adaptation des statuts, afin de se conformer aux conditions énumérées à l'article 661 du Code des sociétés, tantôt comme une transformation au sens des articles 774 et suivants du Code des sociétés.

8. Conversion par modification des statuts. Cette première approche consacrait la continuité de la personnalité juridique et, dès lors, l'absence de liquidation fiscale à l'occasion de la conversion d'une société en société à finalité sociale, que cette dernière soit assujettie à l'un ou l'autre impôt.

Dans le cadre d'une opération inverse, le service des décisions anticipées (ci-après, S.D.A.) confirmait¹³⁸ que la conversion d'une société à finalité sociale en société « ordinaire » ne constituait pas une modification de forme juridique et que, partant, cette opération n'était pas visée par l'article 210, § 1^{er}, 3^o du C.I.R. 1992¹³⁹.

9. Conversion par transformation. Cette seconde approche consistait à considérer qu'une conversion à partir d'une ASBL en société à finalité sociale est une transformation qui doit être exécutée conformément aux

¹³⁷ Avis publié au M.B., 13 juillet 1996, 19213 ; voy. également : Q et R, Chambre, 1998-1999, question n° 1518 du 20 octobre 1998 de M. Vanvelthoven, p. 20811 ; Q et R, Chambre, 1995-1996, question n° M04 du 6 juin 1996 de M. Detienne, p. 1463.

Il ressort de nombreuses décisions anticipées que cette position a servi de fondement au maintien de certaines intercommunales à l'impôt des personnes morales en procédant à des modifications statutaires *ad hoc*. Voy. au hasard les décisions n° 2015.595 (application de l'article 182 du C.I.R. 1992) et 2015.749 (application de l'article 181 du C.I.R. 1992).

¹³⁸ Décision anticipée n° 2017.033 du 21 février 2017 : cette décision traitait du cas de la transformation d'une association sans but lucratif (assujettie à l'impôt des personnes morales) en société anonyme à finalité sociale (assujettie à l'impôt des sociétés), puis de la conversion de cette dernière en société anonyme « ordinaire ».

¹³⁹ L'article 210, § 1^{er}, 3^o du C.I.R. 1992 (avant sa modification par l'article 43 de la loi du 17 mars 2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations) stipule que « *Les articles 208 et 209 sont également applicables (...) en cas d'adoption d'une autre forme juridique, sauf dans les cas visés aux articles 774 à 787 du Code des sociétés.* »

articles 774¹⁴⁰ à 787 du Code des sociétés. Le respect de cette procédure garantissait la continuité de la personnalité juridique de la société¹⁴¹.

En vertu de l'article 210, § 1^{er}, 3^o *in fine* du C.I.R. 1992, il n'y avait pas non plus de liquidation fiscale au sens des articles 208 et 209 du C.I.R. 1992, puisque cette opération était réalisée conformément aux dispositions précitées du Code des sociétés.

Quelle que soit l'approche choisie, la législation fiscale n'envisageait pas qu'à l'occasion de cette conversion, la personne morale puisse également passer d'un impôt à l'autre. Ainsi, les fonds propres d'une société convertie en société à finalité sociale assujettie à l'impôt des personnes morales, quittaient nécessairement la sphère fiscale des revenus professionnels, indépendamment de leur composition fiscale initiale.

§ 2. *Passage de l'impôt des sociétés à l'impôt des personnes morales sous l'empire du CSA*

10. Contexte. Le CSA apporte une nouvelle hypothèse qui pourrait engendrer ce passage d'un impôt à l'autre. Les articles 14:31 et suivants du CSA organisent la transformation d'une société en ASBL ou en AISBL, dans un régime de continuité juridique de la personne morale.

Le législateur a dès lors souhaité organiser, en termes généraux, le passage de l'impôt des sociétés à l'impôt des personnes morales en insérant un nouvel article 210/1 du C.I.R. 1992¹⁴².

11. La question de l'extension ou de la réduction des hypothèses. L'exposé des motifs de la loi du 17 mars 2019 considère que le passage de l'impôt des sociétés à l'impôt des personnes morales est envisageable dans deux cas de figure¹⁴³ : « *En cas de transformation d'une société en une ASBL, une AISBL ou une fondation dont les activités entrepreneuriales sont assez limitées pour que cette ASBL, AISBL ou fondation soit assujettie à l'IPM, ou encore dans le cas où une ASBL, une AISBL ou*

¹⁴⁰ L'article 774, al. 1^{er} du Code des sociétés stipule que « Le présent livre s'applique à toutes les personnes morales régies par le présent code, à l'exception des sociétés agricoles et des groupements d'intérêt économique et sans préjudice des dispositions spécifiques applicables à la SE. »

¹⁴¹ L'article 775 du Code des sociétés précise que « L'adoption d'une autre forme juridique par une société constituée sous l'une des formes énumérées à l'article 2, § 2, n'entraîne aucun changement dans la personnalité juridique de la société qui subsiste sous la nouvelle forme. »

¹⁴² Article 44 de la loi du 17 mars 2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations, M.B., 10 mai 2019.

¹⁴³ Doc. parl., Chambre, 2018-2019, n° 54-3367/001, p. 36.

fondation assujettie à l'ISoc deviendrait assujettie à l'IPM à la suite d'un changement de ses activités. »¹⁴⁴

Le cas de la transformation d'une société en une ASBL ou AISBL vise également la transformation d'une ancienne société à finalité sociale en une telle forme légale.

12. Principe de la liquidation fiscale. L'article 210/1, al. 1^{er} du C.I.R. 1992 stipule que « *Les articles 208 et 209 sont également applicables dans le cas où une société cesse d'être assujettie à l'impôt des sociétés pour devenir assujettie à l'impôt des personnes morales.* »

L'article 209, al. 1^{er} du C.I.R. 1992 considère comme un « dividende distribué », « *l'excédent que présentent les sommes réparties, en espèces, en titres ou autrement, sur la valeur réévaluée du capital libéré* ».

13. Notion de « sommes réparties ». L'article 210/1, al. 1^{er} du C.I.R. 1992 ne précise pas la manière dont on détermine les « sommes réparties ». L'article 210 du C.I.R. 1992, qui étend le principe de la liquidation fiscale des articles 208 et 209 du C.I.R. 1992 à une série d'opérations expressément énumérées, indique, à son deuxième paragraphe, que « *la valeur réelle de l'avoir social à la date où les opérations susvisées se sont produites, est assimilée à une somme répartie en cas de partage de l'avoir social.* »

L'exposé des motifs rappelle pourtant que « *L'application des articles 208 et 209, CIR 92, entraînera en particulier la taxation des plus-values latentes et réserves immunisées existant dans la société à ce moment* »¹⁴⁵. Un renvoi à l'article 210, § 2 du C.I.R. 1992 aurait, à notre avis, été nécessaire.

14. Option de la taxation étalée des plus-values latentes et réserves exonérées. L'article 413/1, § 1^{er}, al. 1^{er}, 6^o du C.I.R. 1992¹⁴⁶ offre le choix entre le paiement immédiat et le paiement étalé de l'impôt dû sur « *la partie de l'avoir social qui est considérée comme un dividende distribué par application de l'article 210/1 dans le cas où la société cesse*

¹⁴⁴ Bien que l'exposé des motifs envisage le cas de la transformation d'une société en une fondation, cette faculté ne ressort finalement pas du titre 2 du livre 14 du Code des sociétés et des associations.

¹⁴⁵ Doc. parl., Chambre, 2018-2019, n° 54-3367/001, p. 36.

¹⁴⁶ Tel que modifié par l'article 80 de la loi du 17 mars 2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations, M.B., 10 mai 2019.

d'être assujettie à l'impôt des sociétés pour devenir assujettie à l'impôt des personnes morales. »

Ainsi, l'article 413, § 2, al. 1^{er} du C.I.R. 1992 offre la possibilité de payer la quotité d'impôt sur les revenus restant due (dans un délai de deux mois à partir de l'envoi de l'avertissement-extrait de rôle), soit pour la totalité de son montant, soit pour le cinquième de son montant, le solde étant acquitté par fractions égales au plus tard à chaque date anniversaire de l'échéance du premier paiement au cours des quatre années suivantes (suivant la procédure visée à l'article 413/1, §§ 1 et 4 du C.I.R. 1992).

L'article 413/1, § 3 du C.I.R. 1992 envisage les cas dans lesquels la quotité d'impôts sur les revenus restant due doit être payée immédiatement (par exemple : transfert du domicile fiscal vers un État étranger autre qu'un État membre de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen, cession totale ou partielle des actifs, dissolution avec liquidation).

15. Première controverse : l'existence de capital libéré. L'exposé des motifs évoque l'existence d'une controverse sur la question de savoir si une ASBL, une AISBL ou une fondation peut avoir un capital libéré¹⁴⁷.

D'aucuns estimaient déjà qu'en l'absence d'apport rémunéré par l'émission de titres, ces personnes morales ne pouvaient disposer d'un capital libéré¹⁴⁸. Le S.D.A. a considéré d'ailleurs que l'apport à titre gratuit effectué à une fondation (assujettie à l'impôt des sociétés) ne constituait pas un capital fiscal libéré du point de vue de l'impôt des sociétés, mais une réserve taxée¹⁴⁹.

Le législateur a souhaité clarifier la situation. L'article 184, al. 3 du C.I.R. 1992¹⁵⁰ précise désormais que « *Dans les associations, fondations, sociétés et autres organismes possédant la personnalité juridique qui poursuivent un but désintéressé, les alinéas 1^{er} et 2 s'appliquent uniquement à la partie des apports qui peuvent être légalement repris par l'apporteurs ou ses ayants droit.* »

¹⁴⁷ Doc. parl., Chambre, 2018-2019, n° 54-3367/001, p. 34.

¹⁴⁸ En ce sens : X. Thiebaud, « La dissolution des ASBL et les opérations de restructuration », *ASBL, fondations et associations internationales*, Bruges, La Charte, 2004, 556 ; X. Gérard, « Quelques aspects fiscaux relatifs à la restructuration du secteur non marchand », *La fiscalité des ASBL et du secteur non marchand*, Anthémis, Limal, 2011, n° 31, p. 302.

¹⁴⁹ Décision anticipée n° 2015.478 du 28 octobre 2015.

¹⁵⁰ Tel que modifié par l'article 23 de la loi du 17 mars 2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations, *M.B.*, 10 mai 2019.

Or, l'article 9:23, al. 3 du CSA offre la possibilité de prévoir statutairement que les membres d'une ASBL ont un droit de reprise de leur apport¹⁵¹. De même, pour les fondations, l'article 11:2, al. 2 du CSA autorise les statuts à prévoir que lorsque le but désintéressé de la fondation est réalisé, le fondateur ou ses ayants droit peuvent reprendre une somme égale à la valeur des biens (ou les biens eux-mêmes) que le fondateur a affectée à la réalisation de ce but¹⁵².

Les apports repris conformément aux dispositions précitées qualifieront donc de capital libéré.

16. Deuxième controverse : précompte mobilier. L'exposé des motifs précise qu' « *En l'absence de tout transfert d'actifs dans le patrimoine des actionnaires ou associés par le fait du changement d'assujettissement, l'article 18, alinéa 1^{er}, 2^oter, CIR 92 ne sera pas applicable, l'opération ne sera donc pas traitée comme impliquant un dividende dans le chef des actionnaires ou associés.* »¹⁵³

Cette controverse n'est pas nouvelle. Une liquidation fictive soulève la question de savoir s'il peut être question de l'attribution ou de la mise en paiement de dividendes, notamment au sens de l'article 267 du C.I.R. 1992. En l'absence de distribution effective, d'aucuns estiment qu'aucun précompte mobilier n'est dû¹⁵⁴.

La question se posait aussi en cas d'apport à titre gratuit d'universalité ou de branche d'activité¹⁵⁵ d'une ASBL à une autre, singulièrement lorsque

¹⁵¹ L'article 12, al. 3 de la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les fondations, les partis politiques européens et les fondations politiques européennes prévoyait déjà que « *le membre démissionnaire ou exclu n'a aucun droit sur le fonds social et ne peut pas réclamer le remboursement des cotisations qu'il a versées, à moins de stipulations contraires dans les statuts.* » N'étaient donc visées que les cotisations, et non les apports. Un parallélisme avec le nouveau régime a du sens pour autant que ces cotisations soient inscrites au poste « fonds associatifs », ce qui suppose qu'elles soient destinées exclusivement à soutenir durablement l'activité de l'association (AR 19 décembre 2013, art. 19, § 2, 1° ; Avis de la C.N.C. n° 2010/16 du 10 novembre 2010). L'article 3:171, § 2, 1, al. 1^{er}, de l'A.R./CSA reprend d'ailleurs la même philosophie en affectant aux « fonds » de l'association « *les moyens permanents, à savoir les dons, legs et subsides destinés exclusivement à soutenir durablement l'activité de l'ASBL, de l'ASBL ou de la fondation.* »

¹⁵² Cette faculté était déjà prévue pour les fondations en vertu de l'article 28, 6° de la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les fondations, les partis politiques européens et les fondations politiques européennes.

¹⁵³ Doc. parl., Chambre, 2018-2019, n° 54-3367/001, p. 37.

¹⁵⁴ Voy. notamment C. Chevalier, *Vademecum vennootschapsbelasting*, 2016, Larcier, Gand, 2016, p. 1646 ; P. Smet, *Handboek roerende voorheffing*, Biblo, Kalmthout, 2003, p. 97.

¹⁵⁵ Au sens de l'article 58 de la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les fondations, les partis politiques européens et les fondations politiques européennes.

l'ASBL apporteuse est assujettie à l'impôt des sociétés¹⁵⁶. La doctrine se divisait sur la question de l'application de l'article 18, al. 1^{er}, 2^oter du C.I.R. 1992¹⁵⁷. Aujourd'hui, certains auteurs confirment déjà l'approche consacrée par l'exposé des motifs¹⁵⁸.

Nous ne pouvons néanmoins pas souscrire aussi simplement à cette thèse.

L'article 18, al. 1^{er}, 2^oter du C.I.R. 1992 stipule que « *Les dividendes comprennent (...) les sommes définies comme dividendes par les articles (...) 209 en cas de partage total ou partiel de l'avoir social d'une société résidence ou étrangère (...)* ».

Cette disposition s'applique donc aux « *sommes définies comme dividendes* » (nous soulignons), sans qu'il ne soit question d'une attribution ou d'une mise en paiement effective¹⁵⁹.

Par ailleurs, l'article 210 du C.I.R. 1992 et, désormais, l'article 210/1 du C.I.R. 1992, assimilent fiscalement une série d'opérations à une liquidation¹⁶⁰, même en l'absence de partage (total) de l'avoir social de la personne morale concernée. Les articles 210 et 210/1 du C.I.R. 1992 consacrent dès lors le principe d'une distribution fiscale de dividende au sens de l'article

¹⁵⁶ Pour plus de détails : X. Gérard, « Quelques aspects fiscaux relatifs à la restructuration du secteur non marchand », *La fiscalité des asbl et du secteur non marchand*, Limal, Anthemis, 2011, n^{os} 29-35, pp. 301-305.

¹⁵⁷ Xavier Thiebaut considère qu'un tel précompte mobilier n'est pas dû sur la base de l'article 18, 2^oter du C.I.R. 1992 qui « qualifie de dividende 'les sommes définies par (l'article)... 209 en cas de partage total... de l'avoir social d'une société résidente ou étrangère...'. Ce texte vise le partage total prévu à l'article 209, mais non la dissolution sans partage dont question à l'article 210, § 1^{er}, 2^o » (X. Thiebaut, « La dissolution des ASBL et les opérations de restructuration », *ASBL, fondations et associations internationales*, Bruges, la Charte, 2004, p. 559, no 230). Dirk Deschrijver considère, quant à lui, que « Artikel 18, 2^oter, W.I.B. 1992 verwijst mede naar de gehele of gedeeltelijke verdeling van het maatschappelijke vermogen van een binnenlandse vennootschap (zoals een v.z.w. onderworpen aan de vennootschapsbelasting) in de zin van artikel 209 W.I.B. 1992. Artikel 210, § 1, 2^o, W.I.B. 1992 stelt nu juist dat in geval van een ontbinding zonder verdeling van het maatschappelijke vermogen 209 W.I.B. 1992 mede van toepassing is, dus ook artikel 18, 2^oter W.I.B. 1992 » (D. Deschrijver, *VZW & Belastingen*, Kalmthout, Biblo, 2005, p. 587).

¹⁵⁸ R. Thonet, « Les conséquences fiscales de la réforme du Code des sociétés et des associations », in *Le nouveau Code des sociétés – Une réforme fondamentale aux impacts majeurs pour les entreprises*, séminaire Vanham & Vanham, Bruxelles, 9 mai 2019, p. 19 ; L. De Broe et M. Peeters, « Profonde simplification des formes de sociétés et entrée en vigueur », *Le Fiscologue*, n^o 1610, 3 mai 2019, p. 3 et s.

¹⁵⁹ *Contra* : L. Pinte, « Ceci n'est pas un dividende : réflexions sur l'(a)symétrie du traitement fiscal du transfert du siège d'une société et de certaines formes de restructuration, dans le chef de la société concernée et de ses actionnaires », *Fiscalité bancaire et financière : actualités et perspectives, liber amicorum Daniel Mareels*, Anthémis, 2015, p. 204. L'auteur rappelle la règle générale selon laquelle un revenu n'est taxable que s'il est attribué. Cette règle générale nous semble néanmoins souffrir des effets de la fiction fiscale instaurée par l'article 210 du C.I.R. 1992 ; en outre, elle rendrait certaines dispositions de l'article 264 du C.I.R. 1992 redondantes.

¹⁶⁰ En ce sens : Com. I.R., n^o 18/35.

209 du C.I.R. 1992¹⁶¹. Il nous semble résulter de ce qui précède que les distributions fiscales définies aux articles 209, 210 et 210/1 du C.I.R. 1992 sont visées par l'article 18, al. 1^{er}, 2^oter du C.I.R. 1992.

Enfin, la thèse de l'exposé des motifs vide de son sens l'article 264 du C.I.R. 1992. À titre d'exemple, l'article 210, § 1^{er}, 5^o et 6^o du C.I.R. 1992 précise que l'agrément d'une société en tant que société immobilière réglementée (ci-après, SIR) ou son inscription en tant que fonds d'investissement immobilier spécialisé (ci-après, FIIS) est assimilé fiscalement à une liquidation¹⁶². Il n'y a, à l'évidence, aucun transfert d'actifs dans le patrimoine des actionnaires. Or, l'exonération de précompte mobilier est expressément organisée par l'article 264, al. 1^{er}, 2^oquater du C.I.R. 1992¹⁶³.

Il aurait été plus cohérent que le législateur exonère de précompte mobilier la liquidation fiscale instaurée par l'article 210/1 du C.I.R. 1992 en insérant une disposition *ad hoc* dans l'article 264 du C.I.R. 1992. À défaut, une approche légaliste (puisse-t-elle être considérée par d'aucuns comme rigoriste) supposerait, à notre avis, que le précompte mobilier soit prélevé.

¹⁶¹ Doc. parl., Chambre, 2001-2002, n° 50-1918/001, p. 22 et s. : « Le régime actuel applicable aux opérations de partage total de l'avoir social, de partage partiel de l'avoir social (...) a été instauré par la loi du 22 décembre 1989 portant des dispositions fiscales. En vertu des dispositions contenues aux articles (...) 208 à 210, CIR 92 (partage total et opérations assimilées), l'excédent que représentent les sommes réparties ou payées par rapport au capital libéré (...) (boni de liquidation distribué), est considéré sur le plan fiscal comme un dividende distribué (...). L'assimilation, sur la base des dispositions précitées, des excédents représentés par les sommes réparties (...) à des dividendes distribués a soulevé d'emblée la question de savoir si ces sommes (...) étaient assujetties au Pr. M (...). Bien que les travaux préparatoires de la loi précitée du 22 décembre 1989 avaient envisagé explicitement la retenue d'un Pr.M (...), la loi était, en fin de compte, restée muette sur la question. La controverse qui a résulté de cette situation a finalement été tranchée par la loi du 23 octobre 1991 qui a complété (...) l'article 264, alinéa 1^{er}, 2^o, CIR92 (...) en vue d'instaurer expressément l'exemption de Pr.M sur les bonis de liquidation assimilés à des dividendes distribués (...).

¹⁶² Les plus-values latentes et réserves immunisées sont soumises à un taux réduit de 15%, appelé « exit tax » (art. 217, al. 1^{er}, 1^o du C.I.R. 1992).

¹⁶³ Dans l'exposé des motifs de la loi-programme du 3 août 2016 instituant les FIIS, le législateur reconnaît l'existence de cette converse, mais ne la tranche pas : « Comme il n'y a pas de distribution effective, il est permis de défendre la deuxième opinion (absence de fait imposable), et dans ce cas d'en assurer au mieux la mise en application par une exemption formelle » (Doc. parl., Chambre, 2015-2016, n° 54-1941/001, p.15). Il est curieux de prévoir une exonération pour un fait non imposable. Le Conseil d'État a d'ailleurs souligné que « les auteurs du projet semblent vouloir éviter toute discussion en ce qui concerne la retenue ou non du précompte mobilier » et il n'aperçoit pas pourquoi cette imprécision n'est pas éliminée pour tous les cas visés à l'article 210 du C.I.R. 1992 (Avis du Conseil d'État n° 59.496/2/3 du 6 juin 2016, Doc. parl., Chambre, 2015-2016, n° 54-1941/001, pp. 53-54).

17. Deuxième controverse – suite : théorie de l'enrichissement fiscal. Le S.D.A. a rendu plusieurs décisions¹⁶⁴ en matière d'émigration de sociétés résidentes, opération assimilée à une liquidation fiscale en vertu de l'article 210, § 1^{er}, 4^o du C.I.R. 1992. Ces décisions abordent, en particulier, la question du précompte mobilier et concluent qu'il n'y a pas de fait imposable.

Ces décisions considèrent en effet que le transfert de siège social ne crée aucun enrichissement (fiscal) dans le chef de l'actionnaire, ni aucun appauvrissement (fiscal) dans le chef de la société. En outre, une telle opération ne permet pas de « *step-up* » fiscal, par une augmentation du capital fiscal libéré au sens de l'article 184, al. 1^{er} du C.I.R. 1992. En effet, en cas de distributions ultérieures, considérées comme des dividendes au sens des articles 186, 187 et 209 du C.I.R. 1992, seul sera pris en compte le capital libéré tel qu'il existait au jour du transfert du siège (sous réserve d'apports réellement libérés réalisés postérieurement au transfert de siège).

En matière d'agrément d'une société en tant que SIR ou de son inscription en tant que FIIS, le S.D.A. organise un « *step-up* » fiscal dans le chef de l'actionnaire¹⁶⁵. Il pourrait alors être considéré qu'il y a un enrichissement (fiscal) de l'actionnaire et, partant, un fait imposable qui justifie une exonération spécifique dans l'article 264, al. 1^{er}, 2^o *quater* du C.I.R. 1992. Nous ne sommes toutefois pas convaincus par cette approche¹⁶⁶.

¹⁶⁴ Décisions anticipées n° 2016.234 du 29 juin 2016, n° 2016.804 du 20 décembre 2016, n° 2017.251 du 8 août 2017, n° 2017.927 du 21 décembre 2017, n° 2017.973 du 30 janvier 2018, n° 2018.0900 du 13 novembre 2018, n° 2018.0901 du 13 novembre 2018 et n° 2018.0972 du 27 novembre 2018.

¹⁶⁵ Décision anticipée n° 2017.804 du 12 décembre 2017.

¹⁶⁶ Le « *step-up* » fiscal n'a pas pour effet d'octroyer un avantage (fiscal) à l'actionnaire (assujéti à l'impôt des sociétés), mais plutôt de corriger une situation qui générerait une double imposition économique lors de la cession ultérieure des actions du FIIS ou de la SIR. En effet, au moment de l'agrément de la société concernée en tant que SIR ou de son inscription en tant que FIIS, les plus-values latentes sont soumises à l'*exit tax*. Toutefois, la valeur (fiscale) nette des actions de la société devenue SIR ou FIIS est restée identique dans le chef de l'actionnaire. En cédant ultérieurement ces actions, la plus-value (fiscale) réalisée par l'actionnaire comprendra dès lors la plus-value latente qui a déjà été soumise à l'*exit tax*. Le S.D.A. propose alors une solution pratique dans la déclaration fiscale de l'actionnaire permettant d'éviter cette double taxation. Il y aurait pu avoir « enrichissement fiscal » de l'actionnaire si, à l'occasion de l'agrément comme SIR ou de l'inscription comme FIIS, les plus-values latentes taxées à l'*exit tax* étaient assimilées à du capital libéré au sens de l'article 184 du C.I.R. 1992. Dans sa décision anticipée n° 2016.255 du 31 mai 2016, le S.D.A. rappelle cependant que les plus-values latentes taxées à l'occasion de cet agrément ou de cette inscription ne peuvent qualifier de capital libéré puisque, selon cette décision, « *il n'y a pas lieu en l'espèce de considérer que les actionnaires ont apporté quelque chose dans la société* » lors de son agrément en tant que SIR « *étant donné que la liquidation n'est que fiscale* » et qu'« *au niveau des actionnaires, aucun régime fiscal propre n'a été subi lors de l'application de l'Exit Tax* ».

18. Deuxième controverse – application de la théorie de l'enrichissement fiscal aux opérations visées à l'article 210/1 du C.I.R. 1992.

Dans le cadre d'une transformation d'une société¹⁶⁷ en association, il importe de souligner que les actionnaires ne détiendront plus, à cette occasion, de titres représentatifs des capitaux propres de l'association.

Les apports effectués par les actionnaires à la société ainsi transformée seront définitivement perdus, sous réserve de la faculté offerte aux membres de l'ASBL par l'article 9:23, al. 3 du CSA de prévoir statutairement un droit de reprise de leur apport. Dans ce cas, et conformément à l'article 184, al. 3 du C.I.R. 1992¹⁶⁸, les apports repris qualifieront de capital libéré.

Il est difficile d'envisager qu'en ces circonstances, les actionnaires de la société transformée bénéficieraient d'un enrichissement fiscal. Il n'y aurait alors pas de fait imposable et, partant, absence de retenue de précompte mobilier.

La même conclusion semble *a priori* s'appliquer lorsqu'une ASBL, AISBL ou fondation assujettie à l'impôt des sociétés peut prétendre à un assujettissement à l'impôt des personnes morales en raison d'un changement de ses activités.

Tout récemment, le S.D.A. s'est prononcé en faveur de la non-application du précompte mobilier dans le cas de la transformation d'une société (assujettie à l'impôt des sociétés) en une ASBL (assujettie à l'impôt des personnes morales)¹⁶⁹. Il considère que l'article 18, al. 1^{er}, 2^oter du C.I.R. 1992, introduit par la loi du 24 décembre 2002, « *visait, entre autres, à rendre imposable les bonis de liquidation et les rachats d'actions propres* » et que « *c'est également dans ce contexte que l'intention du législateur est la taxation des liquidations et des rachats qui ont pour conséquence un véritable appauvrissement de la société et un enrichissement de l'actionnaire, ce qui n'est pas le cas ici.* » Le S.D.A. constate en outre que la transformation de la société en ASBL n'entraînera aucune répartition du fonds social et se produira en continuité juridique et comptable ; en conséquence, « *la transformation ne donnera pas lieu à l'attribution ni à la mise en paiement d'un boni de liquidation* ». Enfin, le

¹⁶⁷ Dont la transformation de la société à finalité sociale (visée aux articles 661 et suivants du Code des sociétés) en association.

¹⁶⁸ Tel que modifié par l'article 23 de la loi du 17 mars 2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations, M.B., 10 mai 2019.

¹⁶⁹ Décision anticipée n° 2021.0420 du 24 juin 2021.

S.D.A. conclut que, puisque seules l'attribution ou la mise en paiement des revenus entraînent l'exigibilité du précompte mobilier en application de l'article 267, al. 1^{er} du C.I.R. 1992, cette disposition n'est pas applicable. De manière tout à fait pragmatique, l'interprétation donnée par le S.D.A. est censée conférer une sécurité juridique à ces opérations de transformation entraînant un changement de régime fiscal¹⁷⁰.

Que penser enfin de l'hypothèse où une ASBL, assujettie à l'impôt des sociétés, modifie ses activités de sorte qu'elle respecte les critères d'assujettissement à l'impôt des personnes morales et que, concomitamment, ses statuts sont adaptés afin de faire usage de la faculté offerte par l'article 9:23, al. 3 du CSA. Il y aura visiblement un « enrichissement » (futur) des membres de cette ASBL dans la mesure où ils pourront récupérer leurs apports. La question se pose alors de l'articulation de la théorie de l'enrichissement fiscal à cette hypothèse particulière.

19. Absence d'« effet boomerang » en cas d'assujettissement temporaire à l'impôt des sociétés. L'exposé des motifs indique que « *Suite à l'avis n° 63.599/3 du Conseil d'État concernant l'assujettissement temporaire à l'impôt des sociétés conformément à l'article 179/1, CIR 92, le nouvel article 210/1, CIR 92, est complété afin de ne pas prendre en considération la partie des réserves exonérées et la partie des plus-values latentes, qui se rapportent à une période imposable se rattachant à un exercice d'imposition pour lequel la société n'était pas soumise à l'impôt des sociétés, pour la détermination de la base imposable sur laquelle la taxation sera appliquée conformément au nouvel article 210/1, CIR 92.* »¹⁷¹

L'article 179/1 du C.I.R. 1992 organise en effet un assujettissement temporaire à l'impôt des sociétés des ASBL et autres personnes morales visées à l'article 220 du C.I.R. 1992, qui sont agréées en tant que société de production éligible ou d'intermédiaire éligible dans le cadre du régime de tax shelter pour la production audiovisuelle ou d'une œuvre scénique ou pour la production et le développement de jeux vidéo¹⁷².

L'article 210/1, al. 2 du C.I.R. 1992 précise dès lors que « *la partie des réserves exonérées constituées au cours d'une période imposable qui*

¹⁷⁰ Rappelons en effet que le S.D.A. est censé disposer d'un pouvoir décisionnel total et final pour assurer le respect par le SPF Finances des questions d'interprétation et des conditions d'application de la loi qui sont traitées dans les décisions anticipées (*Doc. parl.*, 2001-2002, n° 50-1918/001, pp. 17 et 57-58).

¹⁷¹ *Doc. parl.*, 2018-2019, n° 54-3367/001, p. 37.

¹⁷² art. 194ter, 194ter/1 et 194ter/3 du C.I.R. 1992.

se rattache à un exercice d'imposition pour lequel la société n'était pas soumise à l'impôt des sociétés, ainsi que la partie des plus-values constatées à l'occasion de l'application de l'alinéa 1^{er} qui se rapporte à une période imposable se rattachant à un exercice d'imposition pour lequel la société n'était pas soumise à l'impôt des sociétés, ne sont pas prises en considération pour la détermination de la base imposable. »

En raison de sa formulation, le champ d'application de cette disposition est plus large que le seul cas de l'assujettissement temporaire à l'impôt des sociétés en vertu de l'article 179/1 du C.I.R. 1992.

Ainsi, toute ASBL, AISBL ou fondation qui a connu, à un moment de son existence, un assujettissement à l'impôt des sociétés et qui peut prétendre aujourd'hui (en raison, par exemple, d'une modification de ses activités), à un assujettissement à l'impôt des personnes morales, ne sera pas imposable sur les plus-values latentes et réserves immunisées qui se rattachent aux exercices d'imposition durant lesquelles elle était alors assujettie à l'impôt des personnes morales.

20. Réflexion générale. Dans le cadre des travaux parlementaires de la loi organisant le passage de l'impôt des personnes morales à l'impôt des sociétés, le député Laaouej posait la question de savoir si ce passage d'un impôt à l'autre « *dépendra d'une démarche de l'administration fiscale* »¹⁷³. Cette question est, nous semble-t-il, davantage pertinente dans le cas du passage de l'impôt des sociétés à l'impôt des personnes morales. Durant des décennies, l'administration fiscale s'est concentrée sur les « fausses ASBL » (fiscales) afin de vérifier si elles remplissaient effectivement les critères d'assujettissement à l'impôt des personnes morales. L'administration fiscale ne sera-t-elle pas tentée, aujourd'hui et à l'aune du nouvel article 210/1 du C.I.R. 1992, de vérifier si un certain nombre d'ASBL assujetties à l'impôt des sociétés (en ce compris celles qui avaient été visées par la chasse aux « fausses ASBL ») ne respecteraient pas finalement les critères d'assujettissement à l'impôt des personnes morales ?

21. Entrée en vigueur. L'article 210/1 du C.I.R. 1992 entrant en vigueur le 1^{er} mai 2019¹⁷⁴. Cela pose un problème pratique puisque l'assujettissement à l'un ou l'autre impôt est déterminé par période imposable.

¹⁷³ Rapport, *Doc. parl.*, 2018-2019, n° 54-3368/002, pp. 4-5.

¹⁷⁴ Article 119 de la loi du 17 mars 2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations, *M.B.*, 10 mai 2019.

Section 2. De l'impôt des personnes morales à l'impôt des sociétés

§1. Rétroactes

22. Introduction. Le passage de l'impôt des personnes morales à l'impôt des sociétés est une situation courante en pratique. Une jurisprudence pléthorique – et pas nécessairement convergente – traite de l'assujettissement d'ASBL à l'impôt des sociétés pour non-respect des critères d'assujettissement à l'impôt des personnes morales¹⁷⁵.

À nouveau, cependant, la législation fiscale péchait par défaut sur la question spécifique des modalités du passage de l'impôt des personnes morales à l'impôt des sociétés. Cette question fut d'ailleurs peu abordée par les juges fiscaux¹⁷⁶.

23. Position du problème. La question principale est celle du sort fiscal des différents éléments des fonds propres de la personne morale qui devient, à compter d'un exercice d'imposition déterminé, assujettie à l'impôt des sociétés.

24. Théorie de l'apport. Une circulaire du 19 septembre 1977¹⁷⁷ a consacré la « théorie de l'apport », en vertu de laquelle « *les actifs et passifs de l'association (...) doivent être considérés comme apportés à l'occasion du premier jour de la période imposable pour laquelle cette association (...) est soumis(e) à (l'impôt des sociétés) (...) pour une valeur à fixer avec le contribuable (...); le cas échéant, on pourra se baser sur les déclarations annuelles à la taxe compensatoire des droits de succession.* »

Il est utile de rappeler qu'à cette époque, les associations visées par la loi du 27 juin 1921 n'étaient pas soumises à la réglementation comptable. Cela explique la préoccupation de l'administration fiscale de conférer une valeur fiscale aux actifs et passifs de l'association concernée afin d'assurer la juste perception de l'impôt des sociétés. Pour le reste, cette circulaire n'apporte aucune réponse au traitement fiscal des fonds propres.

¹⁷⁵ Voy. les multiples illustrations figurant dans l'ouvrage S. Garroy, X. Gérard et A. Soldai, *La fiscalité des ASBL et du secteur non marchand*, Collection Tax Institute, Limal, Anthemis, 2020, pp. 43-167.

¹⁷⁶ Voy. cependant Civ. Mons, 7 mai 2003, *F.J.F.*, n° 2004/013 ; Au sujet de cette décision : X. Gérard, « Les impôts directs », *La fiscalité des asbl et du secteur non marchand*, Limal, Anthemis 2011, n° 204, pp. 123-124.

¹⁷⁷ Circ. Ci.D. 19/292.822 du 19 septembre 1977, *Bull. contr.*, n° 556, p. 2089, n° 72 et s.

Cette circulaire souligne également que « *les pertes subies au cours d'une période pour laquelle l'association (...) ne tombait pas sous le régime de (l'impôt des sociétés) (...) ne peuvent être déduites des bénéfices réalisés pendant les années pour lesquelles (l'impôt des sociétés) est applicable.* » Cette position sera, logiquement, maintenue jusqu'à ce jour.

25. Théorie de l'activité professionnelle. Dans une question parlementaire¹⁷⁸, le député Chastel rappelait les difficultés pratiques rencontrées par les associations sans but lucratif qui se retrouvaient assujetties à l'impôt des sociétés.

La question posée par le député Chastel repose sur le syllogisme suivant : dans la première prémisse, renvoi est fait à l'article 183 du C.I.R. 1992 qui précise que tous les revenus des sociétés doivent être considérés comme des revenus professionnels (des bénéfices) puisque l'activité d'une société est nécessairement professionnelle (voy. n°2).

La deuxième prémisse affirme, à raison, qu'une association assujettie à l'impôt des personnes morales est une entité qui ne se livre pas à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif (ou à tout le moins, dans les limites fixées par l'article 182 du C.I.R. 1992).

Puisque « se livrer à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif » implique l'exercice d'une activité professionnelle permanente, productive ou non de bénéfices¹⁷⁹, une entité assujettie à l'impôt des personnes morales ne se livre par conséquent pas à une activité professionnelle¹⁸⁰.

En conclusion, une association assujettie à l'impôt des personnes morales ne peut recueillir de revenus professionnels puisqu'elle ne peut se livrer à une activité professionnelle. Par conséquent, l'actif net de l'association constitué durant son assujettissement à l'impôt des personnes morales ne pourrait être imposé à l'impôt des sociétés en application de l'article 183 du C.I.R. 1992 lors de son passage à l'impôt des sociétés.

Cela signifie, dès lors, que les réserves accumulées par l'association lors de son assujettissement à l'impôt des sociétés doivent être considérées comme (déjà) taxées. En d'autres termes, les profits réalisés sous le régime de l'impôt des personnes morales ne subiront jamais l'impôt des sociétés.

¹⁷⁸ Q et R, Chambre, 2005-2006, question n° 1043 du 19 décembre 2005 de M. Chastel, pp. 21922-21925.

¹⁷⁹ Com. I.R., n° 179/12.

¹⁸⁰ Notamment Bruxelles, 13 décembre 2001, *F.J.F.*, 2002/133.

Bien que le ministre des Finances déclarât ne pas souscrire aux arguments du député Chastel, il confirma ce principe de neutralité fiscale en affirmant que « *les bénéfices résultant des opérations réalisées par une ASBL, pendant son assujettissement à l'impôt des personnes morales constituent des réserves taxées au 1^{er} jour de la période imposable pour laquelle l'ASBL en question est assujettie à l'impôt des sociétés pour la première fois.* »

Il ajouta également que « *doivent (...) être considérées comme réserves taxées au même moment les provisions pour risques et charges existantes et constituées pendant les périodes imposables de l'assujettissement à l'impôt des personnes morales.* » et que « *les pertes encourues pendant l'assujettissement à l'impôt des personnes morales, ne peuvent être déduites pour déterminer la base imposable à l'impôt des sociétés.* »

Cette thèse avait également été consacrée par le S.D.A. dans le cadre de l'assujettissement d'une régie communale autonome à l'impôt des sociétés¹⁸¹.

26. Dérogation des régimes particuliers. Il a fallu en outre composer avec des lois particulières adoptées en vue d'organiser le passage de certaines entreprises (publiques) de l'impôt des personnes morales vers l'impôt des sociétés.

Le législateur a adopté l'approche suivante pour Euronext¹⁸², la Loterie nationale¹⁸³, B-Post¹⁸⁴ : les bénéfices et provisions pour risques et charges sont exonérées sous condition d'intangibilité prévue par l'article 190 du C.I.R. 1992. En d'autres termes, les réserves accumulées qui avaient déjà connu leur régime fiscal propre à l'impôt des personnes morales, devaient subir (ultérieurement) le régime de l'impôt des sociétés.

Le législateur détailla davantage le traitement fiscal d'une série d'éléments d'actif ou de passif pour la Loterie nationale et, surtout, pour B-

¹⁸¹ Décision anticipée n° 2014.431 du 10 mars 2015 concernant le traitement fiscal, lors du premier exercice soumis à l'impôt des sociétés, d'un subside en capital reçu par une régie communale autonome au cours d'un exercice pour lequel cette dernière était assujettie à l'impôt des personnes morales. Le S.D.A. a qualifié ce subside de réserve taxée au premier jour de la période imposable au cours de laquelle la régie communale autonome devient assujettie à l'impôt des sociétés.

¹⁸² Article 30 de la loi du 12 août 2000 portant diverses dispositions relatives à l'organisation des marchés financiers et diverses autres dispositions, *M.B.*, 7 septembre 2000.

¹⁸³ Article 347 de la loi-programme du 22 décembre 2003, *M.B.*, 31 décembre 2003.

¹⁸⁴ Article 154 de la loi-programme (I) du 27 décembre 2005, *M.B.*, 30 décembre 2005.

Post. La philosophie resta identique : leur réintégration dans le régime de l'impôt des sociétés.

Ce volte-face par rapport à la position défendue par le ministre des Finances s'expliquait par la volonté de ne pas permettre à ces sociétés publiques de distribuer leurs réserves en exonération d'impôt (des sociétés) aux actionnaires privés.

27. Retour vers un régime de neutralité. Le législateur conserva, dans un premier texte, la même logique pour l'assujettissement des intercommunales à l'impôt des sociétés, avant de revoir sa copie¹⁸⁵.

Le régime finalement retenu pour les intercommunales a été étendu aux entreprises portuaires (sous réserve d'un traitement particulier des subside et des plus-values de réévaluation)¹⁸⁶ et, finalement, est devenu le régime général régissant le passage de l'impôt des personnes morales à l'impôt des sociétés, tel que repris dans le nouvel article 184quinquies du C.I.R. 1992¹⁸⁷.

§2. *Passage de l'impôt des personnes morales à l'impôt des sociétés sous l'empire du CSA*

28. Principes. Le nouvel article 184quinquies du C.I.R. 1992¹⁸⁸ confère à chaque élément d'actif et de passif un traitement fiscal déterminé à l'occasion du passage de l'impôt des personnes morales à l'impôt des sociétés. Les explications fournies par la circulaire AGFisc n° 10/2016¹⁸⁹ pour les intercommunales sont également applicables en l'espèce en raison de l'identité des dispositions légales.

29. Capital libéré. L'article 184quinquies, al. 1^{er}, 1° du C.I.R. 1992 précise que « (...) la partie du capital, des primes d'émission, des sommes souscrites à l'occasion de l'émission de parts bénéficiaires ou des autres apports en espèces ou en nature, qui a antérieurement réellement été

¹⁸⁵ Article 26 de la loi-programme du 19 décembre 2014, tel que modifié par l'article 92 de la loi-programme du 10 août 2015, *M.B.*, 18 août 2015.

¹⁸⁶ Article 3 de la loi du 29 mai 2018 fixant les conditions du passage à l'assujettissement à l'impôt des sociétés d'entreprises portuaires, *M.B.*, 11 juin 2018.

¹⁸⁷ Article 2 de la loi du 17 mars 2019 organisant le passage de l'assujettissement à l'impôt des personnes morales à l'assujettissement à l'impôt des sociétés, *M.B.*, 3 avril 2019.

¹⁸⁸ Article 2 de la loi du 17 mars 2019 organisant le passage de l'assujettissement à l'impôt des personnes morales à l'assujettissement à l'impôt des sociétés, *M.B.*, 3 avril 2019.

¹⁸⁹ Circulaire du 4 avril 2016, n° 10/2016 (Ci.700.544) concernant le changement en matière d'assujettissement des intercommunales, des structures de coopération et des associations de projet, des régies communales autonomes et les associations, n° 32 et s.

libérée et qui n'a fait l'objet d'aucun remboursement ou réduction au cours des exercices comptables clôturés avant l'exercice comptable se rattachant au premier exercice d'imposition pour lequel la personne morale est assujettie à l'impôt des sociétés, est considérée comme du capital libéré au sens de l'article 184 aux conditions prévues par les alinéas 1^{er} à 3 dudit article ».

Le texte a été adapté en tenant compte de la nouvelle notion de « capital libéré » pour les ASBL, AISBL et fondations, telle que reprise à l'article 184, al. 3 du C.I.R. 1992¹⁹⁰ (voy. n° 15).

30. Réserves et provisions pour risques et charges. L'article 184quinquies, al. 1^{er}, 2° du C.I.R. 1992 stipule que « *les bénéfices antérieurement réservés, incorporés ou non au capital, et les provisions pour risques et charges qui sont comptabilisées par la personne morale dans les comptes annuels afférents à l'exercice comptable clôturé avant l'exercice comptable se rattachant au premier exercice d'imposition pour lequel la personne morale est assujettie à l'impôt des sociétés sont considérés comme des réserves déjà taxées.* »

Ces réserves ont déjà connu leur régime fiscal propre sous le régime de l'impôt des personnes morales. Sont visées les différentes réserves comptabilisées dans les capitaux propres qui auraient été considérés comme des réserves taxées si l'ASBL, l'AISBL ou la fondation avait toujours été assujettie à l'impôt des sociétés¹⁹¹.

Il en est de même pour les provisions pour risques et charges qui avaient été comptabilisées sous le régime de l'impôt des personnes morales.

À cet égard, l'article 184quinquies, al. 1^{er}, 4° du C.I.R. 1992 précise que « *les frais qui sont réellement supportés par la personne morale au cours d'un exercice d'imposition qui prend cours à partir du premier jour de l'exercice d'imposition pour lequel la personne morale est assujettie à l'impôt des sociétés et qui ont fait l'objet d'une provision pour risques et charges au sens de la loi comptable constituée au cours d'un exercice d'imposition pour lequel la personne morale était soumise à l'impôt des personnes morales, sont déductibles au titre de frais professionnels pour l'exercice d'imposition au cours duquel ils ont été réellement supportés pour autant qu'il soit satisfait aux conditions de l'article 49.* »

¹⁹⁰ Tel que modifié par l'article 23 de la loi du 17 mars 2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations, M.B., 10 mai 2019.

¹⁹¹ Circulaire du 4 avril 2016, n° 10/2016 (Ci.700.544), op. cit., n°s 37-38.

Concrètement, la charge sera déductible (pour autant que les conditions de l'article 49 du C.I.R. 1992 soient remplies), tandis que la reprise de la provision antérieurement constituée (créant un produit comptable) est neutralisée par la mise à zéro de la réserve taxée sous-jacente. Le résultat fiscal sera égal à la charge supportée¹⁹².

31. Plus-values de réévaluation et subsides en capital. L'article 184quinquies, al. 1^{er}, 3^o du C.I.R. 1992 précise que « *les plus-values de réévaluation et les subsides en capital comptabilisés par la personne morale dans les comptes annuels afférents à l'exercice comptable clôturé avant l'exercice comptable se rattachant au premier exercice d'imposition pour lequel la personne morale est assujettie à l'impôt des sociétés, ne sont exonérés que s'ils restent portés dans un ou plusieurs comptes distincts du passif et ne peuvent servir de base pour des rémunérations ou attributions quelconques.* »

Selon l'administration fiscale, les plus-values de réévaluation seront reprises en résultat au prorata des amortissements de l'actif concerné. Cette reprise en résultat est compensée par la charge relative à l'amortissement de la plus-value de réévaluation sur l'actif concerné. Le fait de constituer ou non une plus-value de réévaluation au cours de la période pour laquelle l'impôt des personnes morales était d'application n'aura pas d'impact consécutivement sur le résultat fiscal¹⁹³.

Le traitement des subsides en capital suit d'ailleurs le même raisonnement¹⁹⁴.

Dans le cadre des lois-programmes organisant l'assujettissement des intercommunales à l'impôt des sociétés, le Conseil d'Etat a relevé ce qui suit : « *La question se pose toutefois de savoir pourquoi cette logique (le fait de considérer les réserves antérieurement constituées et les provisions pour risques et charges comme des réserves taxées) n'est pas appliquée à d'autres parties de cet article (comme par exemple les plus-values de réévaluation et les subsides en capital) et pourquoi on n'applique pas de manière plus générale le principe selon lequel l'actif constitué pendant la période où la personne morale concernée était assujettie à l'impôt des personnes morales n'est pas imposable lors du passage à l'impôt des sociétés et pas non plus par la suite.* »¹⁹⁵

¹⁹² *Ibidem*, n° 42.

¹⁹³ *Ibidem*, n° 43.

¹⁹⁴ *Ibidem*, n° 44.

¹⁹⁵ *Doc. parl.*, Chambre, 2014-2015, n° 54-1125/005, pp. 54 et 55.

Cette préoccupation a trouvé écho dans le nouvel article 210/1, al. 2 du C.I.R. 1992 (organisant le passage de l'impôt des sociétés à l'impôt des personnes morales) qui a été rédigé de manière à éviter de reprendre dans la base imposable de liquidation la partie des plus-values latentes et des réserves immunisées (comme les subsides en capital) qui se rapportent aux périodes imposables durant lesquelles la personne morale concernée était assujettie à l'impôt des personnes morales (voy. n° 19).

Cette précaution fait totalement défaut dans l'article 184quinquies du C.I.R. 1992. Il y a un effet « boomerang » en créant une latence fiscale sur les plus-values latentes (exprimées ou non) nées et les subsides en capital perçus sous le régime de l'impôt des personnes morales.

32. Pertes définitives sur des actifs pour lesquels une réduction de valeur a été comptabilisée sous le régime de l'impôt des personnes morales. L'article 184quinquies, al. 1^{er}, 5° du C.I.R. 1992 stipule que « *les pertes définitives sur des actifs, qui sont réalisées par la personne morale au sens de l'article 49 au cours d'un exercice d'imposition pour lequel la personne morale est assujettie à l'impôt des sociétés et qui ont fait l'objet d'une réduction de valeur comptabilisée au cours d'un exercice d'imposition pour lequel la personne morale était soumise à l'impôt des personnes morales sont déductibles au titre de frais professionnels pour l'exercice d'imposition au cours duquel elles ont été réalisées.* » L'article 184quinquies, al. 2 du C.I.R. 1992 précise en outre que « *Toute reprise d'une réduction de valeur visée à l'alinéa 1^{er} fera, le cas échéant, l'objet d'une majoration de la situation de début des réserves taxées de l'exercice d'imposition concerné à concurrence du montant de cette reprise.* »

Le résultat fiscal résultant de la perte sur un actif correspondra donc au montant total de la moins-value comme si la personne morale concernée n'avait pas comptabilisé de réduction de valeur sous le régime de l'impôt des personnes morales¹⁹⁶.

33. Amortissements, plus-values ou moins-values sur des actifs qui ont été acquis sous le régime de l'impôt des personnes morales. L'article 184quinquies, al. 1^{er}, 6° du C.I.R. 1992 précise que « *les amortissements, moins-values ou plus-values à prendre en considération dans le chef de la personne morale sur ses actifs sont déterminés comme si la personne morale avait toujours été assujettie à l'impôt des sociétés.* »

¹⁹⁶ Circulaire du 4 avril 2016, n° 10/2016 (Ci.700.544), op. cit., n°s 45-47.

À titre d'exemple, une ASBL assujettie à l'impôt des personnes morales dispose d'un actif immobilier qu'elle amortit comptablement. Ces amortissements n'ont jamais constitué une charge fiscale déductible à l'impôt des personnes morales. Si cette ASBL est, à compter de l'exercice d'imposition 2020, assujettie à l'impôt des sociétés, elle subira par contre l'impôt sur les amortissements déjà actés en cas de cession de cet actif immobilier puisque la plus-value (fiscale) sera déterminée en tenant compte desdits amortissements.

À nouveau, l'article 184quinquies du C.I.R. 1992 crée un effet « boomerang fiscal ».

34. Pertes subies antérieurement. L'article 184quinquies, al. 1^{er}, 7^o du C.I.R. 1992 précise que « *les pertes subies antérieurement par la personne morale qui sont comptabilisées dans les comptes annuels afférents à l'exercice comptable clôturé avant l'exercice comptable se rattachant au premier exercice d'imposition pour lequel la personne morale est assujettie à l'impôt des sociétés ne peuvent pas être prises en compte pour déterminer la base imposable des exercices d'imposition pour lesquels la personne morale est assujettie à l'impôt des sociétés.* »

Les pertes subies pendant les périodes imposables pour lesquelles la personne morale était assujettie à l'impôt des personnes morales ne constituent pas des pertes fiscales déductibles sous le régime de l'impôt des sociétés¹⁹⁷.

35. Sous-estimations d'éléments de l'actif ou surestimations d'éléments du passif. L'article 184quinquies, al. 3 du C.I.R. 1992 précise que « *Lorsque l'examen de la comptabilité d'une période imposable pour laquelle la personne morale est assujettie à l'impôt des sociétés fait apparaître des sous-estimations d'éléments de l'actif ou des surestimations d'éléments du passif visées à l'article 24, alinéa 1^{er}, 4^o, celles-ci ne sont pas, par dérogation à l'article 361, considérées comme des bénéfices de cette période imposable, à condition que la personne morale apporte la preuve qu'elles trouvent leur origine au cours d'une période imposable pour laquelle elle était assujettie à l'impôt des personnes morales.* »

En d'autres termes, ces réserves occultes ne sont imposables à l'impôt des sociétés que dans la mesure où elles apparaissent durant les périodes imposables pour lesquelles la personne morale concernée est assujettie à l'impôt des sociétés.

¹⁹⁷ Ibidem, n° 49.

À titre d'exemple, une ASBL assujettie à l'impôt des personnes morales dispose d'un actif immobilier qu'elle amortit comptablement selon une méthode d'amortissement non admise fiscalement (par exemple : amortissements linéaires sur 15 ans). Elle est assujettie à l'impôt des sociétés à compter de l'exercice d'imposition 2020. Seuls les excédents d'amortissements comptabilisés à partir de cet exercice d'imposition peuvent être repris parmi les réserves taxées.

Le législateur a veillé, dans le cas des sous-estimations d'actif et de surestimations de passif, à éviter l'effet « boomerang ».

36. Entrée en vigueur. L'article 184quinquies du C.I.R. 1992 est applicable à partir de l'exercice d'imposition se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2019¹⁹⁸.

¹⁹⁸ Article 4 de la loi du 17 mars 2019 organisant le passage de l'assujettissement à l'impôt des personnes morales à l'assujettissement à l'impôt des sociétés, *M.B.*, 3 avril 2019.

CHAPITRE III

LES ASPECTS FISCAUX DES TRANSFORMATIONS

37. Plan. Nous nous limiterons à étudier les conséquences fiscales des transformations (ou conversions) qui, dans une perspective nationale, ont trait aux ASBL et AISBL.

Les opérations suivantes seront dès lors examinées : (i) la transformation des associations (section 1), (ii) la transformation d'une ASBL en SC agréée comme ES ou en SCES agréée (section 2) et (iii) la transformation d'une société en ASBL ou AISBL (section 3).

38. Observation préliminaire. Dans le cadre de la présente contribution, nous partirons de l'hypothèse qu'une société « ordinaire » est nécessairement assujettie à l'impôt des sociétés, bien qu'une telle affirmation puisse être nuancée¹⁹⁹.

Section 1. La transformation des associations

39. Introduction. Le titre 4 du livre 14 du CSA organise la transformation d'une ASBL en AISBL ou d'une AISBL en ASBL

L'article 14:46, al. 2 du CSA précise que « *Cette transformation n'entraîne aucun changement dans la personnalité juridique de l'association qui subsiste sous une autre forme.* »

40. Constat. Le CSA organise la transformation des associations, d'une part, et la transformation des fondations²⁰⁰, d'autre part. Il semble dès lors impossible pour une association de se transformer en fondation, ou inversement²⁰¹.

¹⁹⁹ Voy. notamment X. Gérard, R. Hendricé, « L'impôt des personnes morales applicable aux sociétés ? », *R.G.F.*, 2006, liv. 2, pp. 21-28.

²⁰⁰ Le titre 5 du livre 14 du CSA organise la transformation d'une fondation privée en fondation d'utilité publique. La transformation d'une fondation d'utilité publique en fondation privée n'est, par contre, pas prévue. L'analyse relative à la transformation d'associations s'applique *mutatis mutandis* à la transformation de fondations.

²⁰¹ À l'instar de ce que prévoyait l'article 774 du Code des sociétés, l'article 14:1, § 1^{er}, al. 2 du CSA pose la règle générale suivante : « *Les dispositions du présent titre sont également applicables à la transformation de personnes morales autre que des sociétés dans l'un des formes légales de sociétés énumérées à l'article 1:5, § 2, dans la mesure où les lois particulières relatives à ces personnes morales le prévoient et dans le respect des dispositions spéciales de ces mêmes lois particulières.* »

41. Impôts sur les revenus – Transformation sous le régime de l’impôt des personnes morales. Pour rappel, l’impôt des personnes morales est un impôt cédulaire qui frappe uniquement certains revenus déterminés qui sont énumérés aux articles 221 à 223 du C.I.R. 1992 (voy. n° 3). Une transformation n’est donc pas susceptible d’engendrer de cotisations à l’impôt des personnes morales.

42. Impôts sur les revenus – Transformation sous le régime de l’impôt des sociétés. L’article 210, § 1^{er}, 3° du C.I.R. 1992²⁰² précise que la liquidation fiscale organisée par les articles 208 et 209 du C.I.R. 1992 est également applicable « *en cas d’adoption d’une autre forme juridique, sauf dans les cas visés aux articles 14:2 à 14:14 (transformation nationale de sociétés), 15:32 à 15:33 (transformation d’une société européenne en société anonyme) et 16:10 à 16:11 (transformation d’une société coopérative en société coopérative européenne) du Code des sociétés et des associations et dans les autres cas d’adoption d’une autre forme juridique pour autant que celle-ci se réalise sans rupture de la personnalité juridique et en conformité avec le droit des personnes morales qui s’applique à la transformation.* »

Il est surprenant de constater que le nouvel article 210, § 1^{er}, 3° du C.I.R. 1992 ne vise pas expressément l’intégralité des transformations organisées par le CSA, et renvoie de manière générale à la règle de la continuité de la personnalité juridique en conformité avec le droit des personnes morales qui s’applique à la transformation.

Pourtant, l’exposé des motifs envisage de « tenir compte des évolutions en la matière » et précise que l’article 210, § 1^{er}, 3° du C.I.R. 1992 « *est adapté pour viser aussi la transformation d’une société de droit étranger (avec siège réel en Belgique) en une autre société de droit étranger (avec siège réel en Belgique), d’une société de droit belge en une société de droit étranger, d’une société en une ASBL (cette dernière transformation étant rendue possible par le projet de loi introduisant le CSA), etc. Reprenant mutatis mutandis les deux conditions qui figuraient déjà dans le CIR 92 (voir article 210, § 1^{er}, 3°, CIR 92, actuel, a contrario, et article 214, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, CIR 92, actuel) le texte prévoit que la transformation échappe à la taxation, et jouit donc de la neutralité fiscale, pour autant qu’elle se réalise sans rupture de la personnalité juridique*

²⁰² Tel que modifié par l’article 43 de la loi du 17 mars 2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations, M.B., 10 mai 2019.

et en conformité avec le droit des personnes morales qui s'applique à la transformation. »²⁰³

En outre, l'article 214, § 1^{er}, al. 1^{er} du C.I.R. 1992²⁰⁴ précise que « *L'article 212 est applicable à la société qui a adopté une autre forme juridique en exemption d'impôt par application de l'article 210, § 1^{er}, 3^o.* ». L'article 212 du C.I.R. 1992 organise un régime de neutralité fiscale au moyen d'un report de taxation. Ainsi, les amortissements, déductions fiscales, moins-values ou plus-values sur les éléments « apportés » dans la nouvelle forme légale à l'occasion de la transformation, ainsi que le capital libéré, sont déterminés comme si la transformation n'avait pas eu lieu. Ce principe de neutralité s'applique également au traitement des réserves taxées ou exonérées apportées²⁰⁵.

43. Impôts sur les revenus – Modification du régime fiscal à l'occasion de la transformation. Si, à l'occasion d'une telle transformation, l'association passe de l'impôt des sociétés à l'impôt des personnes morales, la liquidation fiscale organisée par l'article 210/1 du C.I.R. 1992 trouvera à s'appliquer²⁰⁶ (voy. n° 12 et suivants). Inversement, si, à cette occasion, l'association passe de l'impôt des personnes morales à l'impôt des sociétés, ce passage d'un impôt à l'autre s'opèrera selon les modalités prévues à l'article 184quinquies du C.I.R. 1992 (voy. n° 28 et suivants).

44. Droits d'enregistrement. L'article 121, 1^o du Code des droits d'enregistrement (fédéral)²⁰⁷ précise que « *Par dérogation aux articles 115, 115bis, 118 et 120, sont exemptés du droit proportionnel (...) la transformation d'une société possédant la personnalité juridique en une société dotée d'une espèce différente et la transformation d'une association sans but lucratif en une entreprise sociale. Cette disposition est applicable même lorsque la transformation est réalisée par voie de liquidation suivie de constitution de société nouvelle, pour autant que cette reconstitution soit prévue dans l'acte de mise en liquidation et soit réalisée dans les quinze jours de cet acte.* »

²⁰³ Doc. parl., Chambre, 2018-2019, n° 54-3367/001, p. 36.

²⁰⁴ Tel que modifié par l'article 46 de la loi du 17 mars 2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations, M.B., 10 mai 2019.

²⁰⁵ Com. I.R., n° 211/135.

²⁰⁶ Doc. parl., Chambre, 2018-2019, n° 54-3367/001, p. 36 : « *Si la transformation s'accompagne (...) du passage de l'ISoc. à l'impôt des personnes morales (IPM), les articles 209 et 210 s'appliqueront néanmoins (...) (art. 210/1 nouveau) (...).* »

²⁰⁷ Tel que modifié par l'article 92 de la loi du 17 mars 2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations, M.B., 10 mai 2019.

Le législateur n'a pas étendu le champ d'application aux nouvelles transformations prévues par le CSA. Toutefois, il n'y a pas lieu de craindre l'exigibilité de droits d'enregistrement puisque la forme légale, tant avant qu'après la transformation, est dotée de la personnalité juridique et que la transformation s'opère dans la continuité de la personnalité juridique²⁰⁸.

45. Taxe sur la valeur ajoutée. Une transformation ne pose en principe aucun problème dans la mesure où ladite transformation est caractérisée par une continuité de la personnalité juridique. Il n'y a donc aucune opération imposable.

Section 2. La transformation d'une ASBL en SC agréée comme ES ou en SCES agréée

§ 1. *Rétroactes*

46. Considérations générales. La législation prévoyait déjà un régime spécifique pour la transformation d'une ASBL en société à finalité sociale.

Les articles 26*bis* à 26*septies* de la loi du 27 juin 1921, ainsi que les articles 668 et 669 du Code des sociétés, organisent les modalités de transformation d'une ASBL en une société à finalité sociale²⁰⁹.

L'article 26*bis* de la loi du 27 juin 1921 précise que « *L'association peut se transformer en une des formes de sociétés énumérées à l'article 2 (du Code des sociétés), pour autant qu'il s'agisse d'une société à finalité sociale conformément à l'article (661 du même Code)* ». Cette disposition précise également que « *Cette transformation n'entraîne aucun changement dans la personnalité juridique de l'association qui subsiste sous sa nouvelle forme.* »

L'article 668, § 1^{er} du Code des sociétés stipule que lorsqu'une ASBL s'est transformée en société à finalité sociale, « *le montant de l'actif net visé à l'article 26*sexies*, § 1^{er}, (...) doit être identifié dans les comptes annuels de la société.* »

²⁰⁸ F. Werdefroy, *Droits d'enregistrement 2007*, t. II, Waterloo, Kluwer, n° 1033 et s.

²⁰⁹ Ces dispositions avaient été introduites par la loi du 13 avril 1995 modifiant les lois sur les sociétés commerciales, coordonnées le 30 novembre 1995, *M.B.*, 17 juin 1995, 17492 ; erratum, *M.B.*, 8 août 1995, 22903.

L'actif net de l'ASBL ainsi transmis à la société à finalité sociale « doit entrer dans la composition du capital social de la société ou être versé à un compte de réserve indisponible. » (Loi du 27 juin 1921, art. 26sexies, § 1^{er}) ; il « ne peut faire l'objet, sous quelque forme que ce soit, d'un remboursement aux associés ou d'une distribution. » (Loi du 27 juin 1921, art. 26sexies, § 2 ; C. Soc., art. 668, § 2, al. 1^{er}). « Après le règlement de tous les créanciers sociaux en cas de cession, le liquidateur ou (...) le curateur donne à ce montant une affectation qui se rapproche autant que possible du but assigné à la société conformément à l'article 661, 2° » (C. Soc., art. 668, § 2, al. 2).

Cet actif net est établi sur base d'un état résumant la situation active et passive de l'ASBL (Loi du 27 juin 1921, art. 26ter, al. 2).

Il était en effet indispensable d'éviter que l'actif net d'une ASBL, constitué en partie de dons ou de subsides, qui bénéficie d'une fiscalité (a priori) avantageuse à l'impôt des personnes morales (voy. n° 3) puisse un jour être distribué aux associés lorsqu'ils poursuivent un but de lucre (limité). C'est d'ailleurs la raison pour laquelle l'actif net entrant dans la composition du capital social doit être considéré comme du capital non remboursable²¹⁰.

47. Analyse sous l'angle des impôts sur les revenus. Les conséquences fiscales d'une telle transformation étaient différentes selon que l'ASBL et la société à finalité sociale étaient assujetties à l'impôt des personnes morales ou à l'impôt des sociétés.

48. Impôts sur les revenus – L'ASBL et la société à finalité sociale sont assujetties à l'impôt des personnes morales. Eu égard aux revenus énumérés aux articles 221 à 223 du C.I.R. 1992 (voy. n° 3), une telle transformation n'était pas susceptible d'engendrer des revenus imposables.

49. Impôts sur les revenus – L'ASBL est assujettie à l'impôt des personnes morales et la société à finalité sociale est assujettie à l'impôt des sociétés. L'article 184ter, § 1^{er} du C.I.R. 1992²¹¹ prévoyait que « Sans préjudice de l'application de l'article 214, § 1^{er}, n'est toutefois pas considéré comme du capital libéré, l'actif net visé à l'article 26sexies de la loi du 27 juin 1921 (...) qui compose le capital social d'une société à

²¹⁰ M. Coipel, « Les sociétés à finalité sociale », *Pratique notariale et réforme du droit des sociétés*, coll. Patrimoine, vol. XX, Louvain-la-Neuve, Académia et Bruxelles, Bruylant, 1996, pp. 43-45.

²¹¹ Tel qu'introduit par la loi du 22 décembre 1998 portant des dispositions fiscales diverses et autres, *M.B.*, 15 janvier 1999, 1157.

finalité sociale ou qui a été comptabilisé sur un compte de réserve indisponible de cette société. Ce capital social et ce compte de réserve ne sont exonérés que si les conditions visées à l'article 190 sont remplies. »

L'objectif du législateur était d'« empêcher qu'une simple modification (...) de la forme juridique de l'ASBL ne soit suivie quelques mois ou quelques années plus tard du remboursement aux actionnaires (membres de l'ancienne ASBL ou membres du conseil d'administration) de la totalité des avoirs de l'ASBL »²¹².

Cette préoccupation peut paraître curieuse puisque l'article 668, § 2, al. 3 du Code des sociétés, renvoyant à l'article 663 du même Code, prévoyait expressément que les réserves existantes ne peuvent faire l'objet d'une distribution sous quelque forme que ce soit. L'article 669 du Code des sociétés prévoyait des sanctions si cette interdiction devait être bafouée.

En application de l'article 184ter, § 1^{er} du C.I.R. 1992, l'actif net de l'ASBL est considéré comme une réserve exonérée sous réserve de la condition d'intangibilité prévue à l'article 190 du C.I.R. 1992 ; il constitue dès lors d'une latence fiscale dans le chef de la société à finalité sociale.

50. Impôts sur les revenus – L'ASBL et la société à finalité sociale sont assujetties à l'impôt des sociétés. Une telle transformation bénéficie du régime de neutralité fiscale organisé par l'article 210, § 1^{er}, 3^o du C.I.R. 1992.

En effet, la transformation d'une ASBL en société à finalité sociale est expressément organisée par le Code des sociétés et par la loi du 27 juin 1921. Or, l'article 774 du Code des sociétés stipule que les dispositions du livre XII relatif à la transformation des sociétés « sont également applicables à la transformation de personnes morales autres que des sociétés dans l'une des formes de sociétés commerciales énumérées à l'article 2, § 2, du présent code, dans la mesure où les lois particulières relatives à ces personnes morales le prévoient et dans le respect des dispositions spéciales de ces mêmes lois particulières. »

Par ailleurs, le législateur a confirmé que l'article 184ter, § 1^{er} du C.I.R. 1992 ne trouve pas à s'appliquer lorsque l'ASBL et la société à finalité sociale sont assujetties à l'impôt des sociétés²¹³.

²¹² Rapport fait au nom de la commission des finances et du budget, *Doc. parl.*, Chambre, 1997-1998, n° 50-1608/8, p. 44.

²¹³ *Doc. parl.*, Chambre, 1997-1998, n° 50-1608/1, p. 12.

L'on retrouve cette intention du législateur dans le terme préliminaire du texte de l'article 184ter, § 1^{er} du C.I.R. 1992, qui débute en disposant : « *Sans préjudice de l'application de l'article 214, § 1^{er}* ». Cette dernière disposition permet de maintenir les valeurs fiscales des éléments de l'actif et du passif à l'occasion de la transformation et d'éviter par conséquent toute imposition, pour autant qu'il y ait une continuité juridique et comptable. Dans ce cas, les dispositions de l'article 212 du C.I.R. 1992 sont applicables et établissent un régime de report de taxation dans le chef de la société issue de la transformation.

§ 2. Conséquences de la réforme

51. Suppression de la société à finalité sociale et dispositif de remplacement. La variante de la société à finalité sociale avait été consacrée en droit belge notamment afin de combler une lacune : l'absence d'un cadre permettant d'associer une activité commerciale d'ampleur et un but désintéressé. Sous l'effet du CSA, les définitions d'ASBL et de société sont considérablement réaménagées. Une ASBL peut exercer une activité économique et une société peut poursuivre un but désintéressé²¹⁴. De tels réaménagements rendent *a priori* sans objet la variante à finalité sociale.

La variante à finalité sociale est logiquement supprimée. Toutefois, pour tenir compte de l'économie sociale²¹⁵, le CSA met en place un dispositif d'agrément « comme entreprise sociale ». Cet agrément est uniquement réservé aux sociétés coopératives.

52. Droit des sociétés et des associations. Le livre 8 du CSA est consacré aux différentes formes d'agrément.

53. Société coopérative agréée comme entreprise sociale (SC agréée comme ES). L'article 8:5 du CSA organise l'agrément des sociétés coopératives comme entreprise sociale lorsque 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* » (art. 8:5,

²¹⁴ Doc. parl., Chambre, 2017-2018, n° 54-3119/001, p. 331.

²¹⁵ *Ibidem*, p. 9.

§ 1^{er}, al. 4 du CSA) et lorsque les statuts prévoient notamment²¹⁶ les conditions suivantes (art. 8:5, § 1^{er}, al. 1^{er} du CSA) :

« 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. »

54. Société coopérative agréée entreprise sociale (SCES agréée).

Conformément à l'article 8:5, § 2 du CSA, la SCES agréée est, à la fois, une société coopérative qui est agréée par le ministre de l'Économie et qui devient membre de l'assemblée générale du Conseil national de la Coopération, conformément à l'article 8:4 du CSA²¹⁷ et, également, une société coopérative qui est agréée comme entreprise sociale au sens de l'article 8:5, § 1^{er} du CSA (voy. n° 53).

55. Modalités de l'agrément comme entreprise sociale : modification des statuts. Une modification des statuts paraît suffisante en vue de l'agrément d'une société coopérative comme SC agréée comme ES ou

²¹⁶ Voy. arrêté royal du 28 juin 2019 fixant les conditions d'agrément comme entreprise agricole et comme entreprise sociale, *M.B.*, 11 juillet 2019, 70056. Cet arrêté, tout en faisant écho à l'article 8:5 du CSA et aux conditions qu'il contient, définit des conditions additionnelles à satisfaire pour obtenir et conserver l'agrément en tant qu'entreprise sociale : une description statutaire de l'objet de la société dont il ressort expressément que celui-ci sert à générer un impact sociétal positif pour l'homme, pour l'environnement ou pour la société, une certaine limitation du pouvoir votal, un plafond équivalent à la valeur nominale de l'apport réel en cas de démission, le caractère gratuit, en principe, du mandat d'administrateur ou encore l'établissement préalable du montant que la société réserve aux projets ou affectations qui sont nécessaires ou utiles pour la réalisation de son objet avant de pouvoir fixer le montant du dividende à verser aux actionnaires. Pour le surplus, un rapport spécial doit être établi annuellement par l'organe d'administration. Dans ce rapport, il est fait mention, pour l'exercice clôturé, de la manière dont cet organe contrôle l'application des conditions d'agrément, des activités que la société a effectuées pour atteindre son objet et des moyens que la société a mis en œuvre à cet effet.

²¹⁷ Voy. aussi l'arrêté royal du 8 janvier 1962 fixant les conditions d'agrément des groupements de sociétés coopératives et des sociétés coopératives, *M.B.*, 19 janvier 1962.

comme SCES agréée. L'architecture du CSA semble conforter cette approche : il existe un livre 8 spécifique aux agréments tandis que le livre 14, relatif aux transformations, n'envisage pas la question de l'agrément comme une transformation.

En outre, l'arrêté royal du 28 juin 2019²¹⁸, lequel est entré en vigueur le 15 juillet 2019 en ce qui concerne les entreprises sociales, détermine la procédure de la demande d'agrément comme entreprise sociale (art. 6 et 7) ; l'agrément obtenu fait l'objet d'un arrêté ministériel publié au Moniteur belge et sur le site internet du SPF Économie (art. 14).

56. Présomption d'agrément des sociétés à finalité sociale. Les sociétés à finalité sociale existant à la date d'entrée en vigueur du CSA sont présumées agréées comme entreprise sociale²¹⁹. Cette présomption est réfragable. Un arrêté ministériel du 27 août 2019 a établi une première liste des sociétés ainsi présumées²²⁰. La présomption est simple et peut être renversée par le ministre selon les modalités prévues dans un autre arrêté royal du 28 juin 2019²²¹.

57. Transformation d'une ASBL en SC agréée comme ES ou en SCES agréée. Le titre 3 du livre 14 du CSA organise la transformation d'une ASBL en SC agréée comme ES ou en SCES agréée.

L'article 14:37, al. 2 du CSA précise que « Cette transformation n'entraîne aucun changement dans la personnalité juridique de l'ASBL qui subsiste sous la forme d'une société coopérative. »

L'article 14:42 du CSA organise une règle similaire à celle qui était applicable lors de la transformation d'une ASBL en société à finalité sociale (voy. n° 46). Ainsi, « L'actif net de l'ASBL, tel qu'il résulte de l'état visé à l'article 14:38 doit être identifié dans les comptes annuels de la société ».

²¹⁸ Arrêté royal du 28 juin 2019 fixant les conditions d'agrément comme entreprise agricole et comme entreprise sociale, *M.B.*, 11 juillet 2019, 70056.

²¹⁹ Cf. art. 42, §1^{er}, de la loi du 23 mars 2019 introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, *M.B.*, 4 avril 2019.

²²⁰ Arrêté ministériel du 27 août 2019 établissant les listes des sociétés qui sont présumées agréées comme entreprise sociale ou agricole, *M.B.*, 4 septembre 2019 ; arrêté ministériel du 7 janvier 2020 insérant vingt-sept sociétés dans l'annexe 1 de l'arrêté ministériel du 27 août 2019 établissant les listes des sociétés qui sont présumées agréées comme entreprise sociale ou agricole, *M.B.*, 15 janvier 2020.

²²¹ Arrêté royal du 28 juin 2019 portant exécution de l'article 42, § 4, de la loi du 23 mars 2019 introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses concernant la présomption d'agrément comme entreprise agricole et comme entreprise sociale, *M.B.*, 11 juillet 2019.

té coopérative et versé sur un compte de réserve indisponible, auquel s'applique l'article 8:5, § 1^{er}, 3^o. »

L'attention doit être portée sur le fait que le rapport visé à l'article 14:38 du CSA évalue les actifs et passifs à leur juste valeur. Lors de la constitution de la réserve indisponible, la plus-value latente est, par conséquent, exprimée. L'actif net ainsi réévalué est comptabilisé dans une rubrique « autres réserves indisponibles ». Il y a donc un « *step-up* » comptable. L'article 3:79 de l'arrêté royal du 29 avril 2019²²² (ci-après, A.R./CSA) précise d'ailleurs que cette plus-value exprimée doit être amortie de manière adéquate.

Enfin, l'article 14:43 du CSA précise que « *Le montant visé à l'article 14:42 ne peut faire l'objet, sous quelque forme que ce soit, d'un remboursement aux actionnaires ou d'une distribution.* »²²³

58. Constat. Le titre 3 du livre 14 du CSA ne permet pas à une AISBL (ou encore à une fondation) de se transformer en SC agréée comme ES ou en SCES agréée.

59. Impôts sur les revenus – L'ASBL et la SC agréée comme ES ou la SCES agréée sont assujetties à l'impôt des personnes morales. Eu égard aux revenus énumérés aux articles 221 à 223 du C.I.R. 1992 (voy. n^o 3), une telle transformation n'est pas susceptible d'engendrer des revenus imposables, même en ce qui concerne les plus-values latentes exprimées sur les actifs et passifs à l'occasion de la transformation²²⁴.

60. Impôts sur les revenus – L'ASBL est assujettie à l'impôt des personnes morales et la SC agréée comme ES ou la SCES agréée est assujettie à l'impôt des sociétés. L'article 184ter, § 1^{er} du C.I.R. 1992²²⁵ prévoit que « *Sans préjudice de l'application de l'article 214, § 1^{er}, n'est toutefois pas considéré comme du capital libéré, l'actif net visé à l'article 14:42 du Code des*

²²² Portant exécution du Code des sociétés et des associations, M.B., 30 avril 2019.

²²³ Cette disposition entre en contradiction avec l'article 9:23, al. 3 du CSA qui offre la possibilité de prévoir statutairement que les membres ont un droit de reprise de leur apport. À notre avis, l'article 14:43 du CSA devrait être revu à l'aune de la première disposition, et ce, sans contrarier l'objectif initial du législateur.

²²⁴ Cette réévaluation comptable peut poser de nombreuses interrogations sous l'angle fiscal. Notamment la suivante : l'article 222, 4^o et 6^o du C.I.R. 1992 détermine, comme revenus imposables, les plus-values réalisées sur des immeubles (respectivement) non bâtis et bâtis, telles que visées (respectivement) aux articles 90, al. 1^{er}, 8^o et 10^o. Or, quelle sera la valeur à retenir pour déterminer le montant de la plus-value, la valeur d'acquisition historique ou la valeur « d'apport » à l'occasion de la transformation ?

²²⁵ Tel que modifié par l'article 25, 1^o de la loi du 17 mars 2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations, M.B., 10 mai 2019.

sociétés et des associations qui compose le capital d'une société agréée comme entreprise sociale conformément à l'article 8:5 du Code des sociétés et des associations qui a été comptabilisé sur un compte de réserve indisponible de cette société. Ce capital et ce compte de réserve ne sont exonérés que si les conditions visées à l'article 190 sont remplies. »

En application de l'article 184ter, § 1^{er} du C.I.R. 1992, l'actif net de l'ASBL (réévalué, c'est-à-dire qui intègre les plus-values latentes exprimées) est considéré comme une réserve exonérée sous réserve de la condition d'intangibilité prévue à l'article 190 du C.I.R. 1992. Les amortissements actés sur les plus-values latentes exprimées, conformément à l'article 3:79 de l'A.R./CSA, ne sont en principe pas admissibles fiscalement.

Cet actif net constitue dès lors d'une latence fiscale dans le chef de la SC agréée comme ES ou de la SCES agréée ; cette latence fiscale deviendra effective en cas de prélèvement sur cet actif net ou en cas de liquidation.

61. Impôts sur les revenus – Conflit entre l'article 184ter et l'article 184quinquies du C.I.R. 1992. L'article 184quinquies du C.I.R. 1992 organise désormais les modalités du passage de l'impôt des personnes morales à l'impôt des sociétés (voy. n° 28 et suivants). Celles-ci sont sensiblement différentes de celles préconisées par l'article 184ter, § 1^{er}, al. 1^{er} du C.I.R. 1992.

Eu égard aux termes préliminaires de l'article 184quinquies, 1° du C.I.R. 1992 : « *Sous réserve des dispositions de l'article 184ter, § 1^{er}, alinéa 1^{er}* », cette dernière disposition prime en cas de transformation d'une ASBL (assujettie à l'impôt des personnes morales) en SC agréée comme ES ou SCES agréée (assujettie à l'impôt des sociétés)²²⁶.

²²⁶ Doc. parl., 2018-2019, n° 54-3368/001, p. 6 : « Suite à l'avis n° 63.599/3 du Conseil d'État, cette disposition est modifiée, de telle sorte que dans le cas spécifique d'une transformation d'une ASBL assujettie à l'impôt des personnes morales en société agréée comme entreprise sociale (ES) assujettie à l'impôt des sociétés, la disposition prévue à l'article 184ter, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, CIR 92, reste d'application. Dans ce cas les apports réellement libérés antérieurement ne sont en effet pas pris en compte comme capital libéré, mais bien comme réserve exonérée sous les conditions visées à l'article 190, CIR 92, en parallèle avec les dispositions des articles 14:42 et 14:43 du Code des sociétés et des associations qui stipulent que l'actif net de l'ASBL au moment de la transformation en ES doit être versé à une réserve indisponible et ne peut faire l'objet, sous quelque forme que ce soit, d'un remboursement aux actionnaires ou d'une distribution. »

62. Impôts sur les revenus – L'ASBL et SC agréée comme ES ou la SCES agréée sont assujetties à l'impôt des sociétés. Une telle transformation bénéficie du régime de neutralité fiscale organisé par l'article 210, § 1^{er}, 3° du C.I.R. 1992²²⁷.

À nouveau, le nouvel article 210, § 1^{er}, 3° du C.I.R. 1992 ne vise pas expressément la transformation étudiée ; il renvoie cependant de manière générale à la règle de la continuité de la personnalité juridique en conformité avec le droit des personnes morales qui s'applique à la transformation (voy. n° 42).

En outre, l'article 214, § 1^{er}, al. 1^{er} du C.I.R. 1992²²⁸ précise désormais que « *L'article 212 est applicable à la société qui a adopté une autre forme juridique en exemption d'impôt par application de l'article 210, § 1^{er}, 3°.* ». L'article 212 du C.I.R. 1992 organise un régime de neutralité fiscale au moyen d'un report de taxation (voy. n° 42).

Néanmoins, le CSA organise un « *step-up* » puisque les plus-values latentes doivent être exprimées et comptabilisées à un compte de réserves indisponibles (voy. n° 57). Sous l'angle fiscal, la quote-part de ce compte de réserves indisponibles qui correspond aux plus-values latentes exprimées, devrait logiquement être assimilée à une plus-value de réévaluation exonérée conformément à l'article 44, § 1^{er}, 1° du C.I.R. 1992. Les amortissements actés sur cette plus-value de réévaluation ne sont alors pas admissibles fiscalement.

63. Droits d'enregistrement. L'article 121, 1° du Code des droits d'enregistrement (fédéral)²²⁹ organise explicitement une exemption du droit proportionnel lors de la transformation d'une ASBL en une entreprise sociale.

64. Taxe sur la valeur ajoutée. Une transformation ne pose en principe aucun problème dans la mesure où ladite transformation est caractérisée par une continuité de la personnalité juridique. Il n'y a donc aucune opération imposable.

²²⁷ Tel que modifié par l'article 43 de la loi du 17 mars 2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations, *M.B.*, 10 mai 2019.

²²⁸ Tel que modifié par l'article 46 de la loi précitée.

²²⁹ Tel que modifié par l'article 92 de la loi précitée.

Section 3. La transformation d'une société en ASBL ou en AISBL

65. Introduction. Le titre 2 du livre 14 du CSA organise la transformation d'une société en ASBL ou AISBL

L'article 14:31, al. 2 du CSA précise que « *Cette transformation n'entraîne aucun changement dans la personnalité juridique de la société qui subsiste sous la forme d'une ASBL ou AISBL.* »

66. Point d'attention – Le sort des actionnaires de la société transformée en ASBL ou AISBL. À l'occasion de la transformation d'une société en ASBL ou en AISBL, les titres émis par la société sont logiquement détruits. Par conséquent, les actionnaires, lorsqu'ils sont soumis à la législation comptable, devraient logiquement acter une moins-value réalisée (une perte) sur ces titres.

En principe, une telle moins-value n'est pas déductible fiscalement²³⁰. Une exception est prévue à l'occasion du partage total de l'avoir social de la société : la moins-value est déductible jusqu'à concurrence de la perte du capital libéré représenté par ces titres. Toutefois, en l'absence de partage de l'avoir social par l'effet de la transformation, le bénéfice de cette exception à la non-déductibilité fiscale semble compromis.

Il pourrait être opportun de profiter de la faculté offerte par l'article 9:23, al. 3 du CSA en prévoyant dans les statuts de l'ASBL que les membres (anciennement actionnaires) ont un droit de reprise de leur apport effectué par le passé à la société. Il convient également de s'interroger sur la possibilité d'inscrire ce droit de reprise en tant que créance à long terme à l'actif du bilan des actionnaires (devenus membres) ; cela permettrait aux fondateurs de la société d'éviter que sa transformation en ASBL ou AISBL (qui cristallise un projet désintéressé) ne pénalise leur propre compte de résultats.

67. Impôts sur les revenus – Transformation sous le régime de l'impôt des sociétés. Cette transformation bénéficie du régime de neutralité fiscale organisé par l'article 210, § 1^{er}, 3^o du C.I.R. 1992²³¹. À nouveau, la transformation d'une société en une ASBL ou AISBL n'est pas expressément visée par cette disposition ; celle-ci renvoie cependant de manière générale à la règle de la continuité de la personnalité juridique

²³⁰ Art. 198, § 1^{er}, 7^o du C.I.R. 1992.

²³¹ Tel que modifié par l'article 43 de la loi précitée.

en conformité avec le droit des personnes morales qui s'applique à la transformation (voy. n° 42).

Le régime de neutralité fiscale est garanti au moyen du report de taxation²³².

68. Impôts sur les revenus – Transformation sous le régime de l'impôt des personnes morales. Est visée l'hypothèse d'une société agréée comme entreprise sociale (voy. n° 50 et s.) ou d'une société à finalité sociale présumée agréée (voy. n° 56) assujettie à l'impôt des personnes morales transformée en un ASBL ou AISBL demeurant assujettie à cet impôt. Eu égard aux revenus énumérés aux articles 221 à 223 du C.I.R. 1992 (voy. n° 3), une telle transformation n'est pas susceptible d'engendrer des revenus imposables.

69. Impôts sur les revenus – Modification du régime fiscal à l'occasion de la transformation. Si, à l'occasion d'une telle transformation, il y a passage de l'impôt des sociétés à l'impôt des personnes morales, il y a liquidation fiscale au sens de l'article 210/1 du C.I.R. 1992 (voy. n° 12 et suivants).

70. Droits d'enregistrement. Le législateur n'a pas étendu le champ d'application de l'article 121, 1° du Code des droits d'enregistrement (fédéral)²³³, prévoyant l'exonération du droit proportionnel, à la transformation d'une société en ASBL ou AISBL. Toutefois, il n'y a pas lieu de craindre l'exigibilité de droits d'enregistrement puisque la forme légale, tant avant qu'après la transformation, est dotée de la personnalité juridique et que la transformation s'opère dans la continuité de la personnalité juridique (voy. n° 44).

71. Taxe sur la valeur ajoutée. Une transformation ne pose en principe aucun problème dans la mesure où ladite transformation est caractérisée par une continuité de la personnalité juridique. Il n'y a donc aucune opération imposable.

²³² Art. 214, § 1^{er}, al. 1^{er} *juncto* 212 du C.I.R. 1992.

²³³ Tel que modifié par l'article 92 de la loi du 17 mars 2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations, *M.B.*, 10 mai 2019.

CHAPITRE IV

LES ASPECTS FISCAUX DES RÉORGANISATIONS

Section 1. Préambule

72. Cas de figure. Plusieurs hypothèses doivent être envisagées selon que (i) les entités concernées recourent à une opération de fusion/scission ou à une opération d'apport à titre gratuit d'universalité/de branche d'activité et (ii) les entités parties à l'opération sont assujetties à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des personnes morales.

73. Conséquences post-opération. Il faut également garder à l'esprit que de telles opérations de réorganisation pourront remettre en cause le régime fiscal de la nouvelle entité qui en est issue. Ainsi, à titre d'exemple, la fusion de deux associations dont l'une est assujettie à l'impôt des sociétés et l'autre, à l'impôt des personnes morales, posera à nouveau la question du régime fiscal applicable à la nouvelle entité, et ce, à la lecture des articles 181, 182 et 220, 3° du C.I.R. 1992. La question de l'assujettissement à l'impôt des personnes morales ou à l'impôt des sociétés doit être posée en effet sur une base annuelle.

74. Limitation de la présente contribution. Dans la présente contribution, nous nous limiterons aux opérations impliquant des associations et nous partirons de l'hypothèse que l'entité absorbante ou bénéficiaire maintient le régime fiscal qui lui était applicable avant l'opération concernée.

Cette contribution analysera les différentes considérations fiscales, tant sous l'angle des impôts directs (sections 2 et 3) qu'en matière de TVA ou de droits d'enregistrement (section 4).

Section 2. Les fusions et les scissions sous l'angle des impôts directs

75. Principe du transfert à titre gratuit du patrimoine. Bien que le texte légal ne le mentionne pas expressément, le patrimoine de l'entité absorbée ou scindée ne peut logiquement qu'être apporté à titre gratuit à l'en-

tité absorbante ou aux entités bénéficiaires ; l'actif net apporté n'est en effet pas rémunéré par l'entité absorbante ou les entités bénéficiaires²³⁴.

§1. *Fusions ou scissions d'entités assujetties à l'impôt des personnes morales*

76. Principes. Lorsque les entités impliquées dans l'opération de fusion ou de scission sont assujetties à l'impôt des personnes morales et puisque le transfert du patrimoine s'opère, par définition, à titre gratuit, ladite opération ne devrait subir aucune imposition. En effet, nous l'avons vu (voy. n° 3), l'impôt des personnes morales frappe uniquement certains revenus déterminés qui sont énumérés aux articles 221 à 223 du C.I.R. 1992. Dès lors, les opérations de fusions et de scissions ne sont pas susceptibles, dans une telle hypothèse, de générer des revenus imposables.

§ 2. *Fusions ou scissions d'entités assujetties à l'impôt des sociétés*

A. Préambule : le régime fiscal de la liquidation

77. Remarque préalable. À la suite d'une opération de dissolution d'une association²³⁵, la liquidation consiste à réaliser l'actif, à apurer le passif et à attribuer le surplus éventuel, appelé le solde de liquidation²³⁶.

En ce qui concerne les associations, le solde de la liquidation ne peut être distribué ni directement ni indirectement aux membres ou aux administrateurs²³⁷, sous réserve de la possibilité de prévoir statutairement un droit de reprise des apports des membres²³⁸. En l'absence de dispositions statutaires, l'affectation du solde de la liquidation est déterminée par l'assemblée générale ou l'organe désigné par les statuts ; à défaut, 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 constituée²³⁹.

²³⁴ Le texte légal (art. 13:1, § 1^{er}, al. 1^{er}, CSA) ne précise pas si l'apport doit être réalisé à titre gratuit ou s'il peut l'être à titre onéreux. Toutefois, un apport à titre onéreux semble improbable, puisque l'entité absorbée ou scindée est dissoute par l'effet de l'opération et que cette entité n'a émis aucun titre en rémunération d'un quelconque apport.

²³⁵ Art. 2:109 du CSA.

²³⁶ Art. 2:130, 2:132 et 2:140 du CSA.

²³⁷ Art. 2:132, al. 1^{er} du CSA.

²³⁸ Art. 9:23, al. 3 *in fine* du CSA.

²³⁹ Art. 2:132, al. 2 et 3 du CSA.

78. Principes. L'article 208 du C.I.R. 1992 prévoit que les sociétés²⁴⁰ en liquidation restent assujetties à l'impôt des sociétés selon les dispositions des articles 183 à 207 du C.I.R. 1992.

Une lecture combinée des articles 209, al. 1^{er}, 210, § 1^{er}, 2^o et 210, § 2 du C.I.R. 1992 indique qu'en cas de dissolution sans partage de l'avoir social – un tel partage étant interdit par le CSA (voy. n° 77) –, « *l'excédent que présentent les sommes réparties, en espèces, en titres ou autrement, sur la valeur réévaluée du capital libéré, est considéré comme un dividende distribué.* »

Les sommes réparties sont censées provenir successivement (1) d'abord de la valeur réévaluée du capital libéré, (2) ensuite des réserves de liquidation visées aux articles 184^{quater} ou 541 du C.I.R. 1992, (3) ensuite des bénéfices antérieurement réservés déjà soumis à l'impôt des sociétés, y compris les plus-values qui sont réalisées ou constatées à l'occasion du partage de l'avoir social et (4) enfin, des bénéfices antérieurement exonérés²⁴¹.

Les plus-values latentes qui sont réalisées ou constatées à l'occasion du partage de l'avoir social sont imposables à l'impôt des sociétés²⁴². Afin de déterminer ces plus-values réalisées ou constatées, c'est la valeur réelle des actifs qui est prise en compte au jour de l'attribution²⁴³.

79. Détermination du boni de liquidation : l'existence d'un capital libéré pour les associations. Comme nous l'avons déjà indiqué (voy. n° 15), le législateur a souhaité clarifier la possibilité pour une association de bénéficier d'un capital libéré. Ainsi, l'article 184, al. 3 du C.I.R. 1992 précise désormais que « *Dans les associations, fondations, sociétés et autres organismes possédant la personnalité juridique qui poursuivent un but désintéressé, les alinéas 1^{er} et 2 s'appliquent uniquement à la partie des apports qui peuvent être légalement repris par l'apporteur ou ses ayants droit.* »

Les apports ne peuvent être légalement repris, en ce qui concerne les associations, que conformément à l'article 9:23, al. 3 du CSA qui offre la possibilité de prévoir statutairement que les membres ont un droit de reprise de leur apport.

²⁴⁰ Au sens de l'article 2, § 1^{er}, 5^o du C.I.R. 1992, on entend par « société », « toute société, association, établissement ou organisme quelconque qui se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif (...) ».

²⁴¹ Art. 209, al. 2 du C.I.R. 1992.

²⁴² Art. art. 208, al. 2 du C.I.R. 1992.

²⁴³ Com. I.R., n° 208/11 et 208/15.

80. Détermination du boni de liquidation : l'existence d'un capital libéré pour les associations – observations. Le texte n'impose pas que les apports, pouvant être légalement repris, soient effectivement repris par l'apporteur ou ses ayants droit. Cette observation a toute son importance en cas de fusion ou scission qui ne bénéficierait pas du régime de neutralité fiscale et qui serait dès lors assimilée à une liquidation fiscale. À titre d'exemple, les membres de l'entité absorbée ou scindée perdent leur qualité à l'occasion de la dissolution de celle-ci (art. 13:1, § 2, al. 1^{er}, 3^o, CSA)²⁴⁴. Cela signifierait que la faculté prévue à l'article 9:23, al. 3 du CSA disparaît *de facto* et que les apports effectués par les anciens membres perdent leur qualité de « capital libéré » au sens de l'article 184, al. 3 du C.I.R. 1992. Tel ne serait cependant pas le cas si les membres de l'entité absorbée ou scindée sont nommés membres de l'entité absorbante ou bénéficiaire à l'occasion de la fusion ou de la scission.

81. Détermination du boni de liquidation : l'imputation sur les réserves taxées. Une distribution de dividendes qui s'impute sur les réserves taxées ne génère pas de base imposable à l'impôt des sociétés puisque ce dividende est compensé par un prélèvement équivalent sur les réserves taxées.

Cette neutralisation, traditionnellement applicable aux sociétés, est confirmée par l'administration fiscale en ce qui concerne les associations assujetties à l'impôt des sociétés, en retenant une acception large des frais professionnels, selon la logique suivante : comme *tous les revenus*, quelle qu'en soit la nature ou la provenance, concourent en principe à la formation du bénéfice imposable de ces associations (voy. n°2), on admet que *tous leurs frais* ont un caractère professionnel, non seulement ceux qui ont trait aux opérations de caractère lucratif, mais également ceux qui se rapportent aux opérations non lucratives, malgré que ces derniers frais ne remplissent pas les conditions prévues à l'article 49 du C.I.R. 1992²⁴⁵. Pour la déduction de ces frais, il est toutefois requis qu'ils

²⁴⁴ La règle générale est que les membres de l'association dissoute perdent leur qualité. Toutefois, le projet d'opération peut prévoir qu'ils deviennent membres de plein droit de l'association bénéficiaire. Bien que le texte ne le prévoient pas, d'autres modalités pourraient être envisagées, comme l'admission de certains membres.

²⁴⁵ Com. I.R., n° 183/41.

rentrent dans le cadre de l'activité sociale de l'ASBL en cause et qu'ils fassent l'objet d'une justification suffisante²⁴⁶.

82. Détermination du boni de liquidation : l'imputation sur les réserves immunisées. Une distribution de dividendes qui s'impute sur les réserves immunisées génère une base imposable à l'impôt des sociétés à concurrence dudit prélèvement, puisque la condition d'intangibilité visée à l'article 190 du C.I.R. 1992 n'est plus respectée.

Toutefois, si l'entité liquidée dispose de pertes fiscales reportées ou d'autres déductions fiscales récupérables, celles-ci pourront être imputées, dans les limites des dispositions légales applicables à ces déductions, sur la base imposable ainsi engendrée par la répartition des réserves immunisées, mais également des plus-values latentes réalisées ou constatées à l'occasion de la liquidation.

83. Régime fiscal de la distribution. Le dividende censé distribué en application de l'article 209 du C.I.R. 1992 constitue un revenu mobilier²⁴⁷, lequel est en principe passible du précompte mobilier au taux de 30%²⁴⁸. La question de l'exigibilité du précompte mobilier fait également débat. Nous renvoyons à l'analyse déjà réalisée dans cette contribution (voy. n° 16 et suivants).

Lorsque le patrimoine est affecté à une personne morale assujettie à l'impôt des personnes morales, le précompte mobilier constitue un impôt définitif²⁴⁹.

Lorsque le bénéficiaire de ce patrimoine est assujetti à l'impôt des sociétés, il ne pourra, en principe, pas bénéficier (i) du régime des revenus définitivement taxés, ni (ii) de l'exonération de précompte mobilier,

²⁴⁶ Com. I.R., n° 183/42.

Parmi les frais du secteur non lucratif à prendre en considération, doivent notamment être compris : les subsides ou dons alloués ou attribués, dans le cadre de l'objet social propre, à des associations poursuivant un but analogue, y compris ceux qui sont consentis aux institutions agréées en vertu de l'article 145/33, § 1^{er}, 1° et 2° du C.I.R. 1992, ainsi que les dons ou subsides accordés, même en dehors de l'objet social, en raison de considérations humanitaires, à condition que ces dons ou subsides ne soient pas effectués en vue d'éluder l'impôt (Com. I.R., n° 183/43).

Voy. également le rapport fait au nom de la commission des finances par M. André, *Doc. parl.*, Sén., 1975-1976, 925, N. 2, p. 19 qui précise que, pour déterminer le montant net imposable à l'impôt des sociétés, il sera tenu compte des dépenses qui « (...) représentent des subsides ou dons attribués à d'autres associations ou groupements ne poursuivant pas de but lucratif. »

²⁴⁷ Art. 18, al. 1^{er}, 2^oter du C.I.R. 1992.

²⁴⁸ Art. 269, § 1^{er}, 1° du C.I.R. 1992.

²⁴⁹ Art. 221, al. 1^{er}, 2° et 225 du C.I.R. 1992.

puisque la condition de participation visée, respectivement, à l'article 202, § 2 du C.I.R. 1992 et à l'article 106, §§ 5 et 6 de l'A.R./C.I.R. 1992, est inapplicable aux associations. Toutefois, le précompte mobilier sera en principe imputable et, le cas échéant, remboursable dans le chef du bénéficiaire assujéti à l'impôt des sociétés.

B. Application du régime de liquidation fiscale aux fusions et scissions d'associations

84. Principe. Le régime de la liquidation fiscale, organisée par les articles 208 et 209 du C.I.R. 1992, est applicable à une série d'opérations visées à l'article 210, § 1^{er} du C.I.R. 1992.

Sont notamment visées les opérations de « *fusion par absorption, de fusion par constitution d'une nouvelle société, de scission par absorption, de scission par constitution de nouvelles sociétés, de scission mixte ou d'opération assimilée à une fusion par absorption.* »²⁵⁰.

Ces formes de réorganisations juridiques constituent donc *a priori* des opérations taxables, le régime de la liquidation leur étant applicable²⁵¹. Ce n'est que dans le cas où les conditions du régime de neutralité fiscale visées à l'article 211, § 1^{er}, al. 4 du C.I.R. 1992 sont rencontrées que la neutralité fiscale trouve à s'imposer²⁵².

La controverse relative à l'exigibilité du précompte mobilier reste entière (voy. n° 16 et suivants).

85. Définition propre du capital libéré ? En cas de fusions ou de scissions taxées, l'article 210, § 4 du C.I.R. 1992 précise que, dans le chef de l'entité absorbante ou bénéficiaire, « *le capital libéré par l'apport est censé correspondre à la valeur réelle de l'avoir social (...) qui est apporté à cette entité, dans la mesure où les apports sont rémunérés par des actions ou parts nouvelles, émises à cette fin* ».

²⁵⁰ Art. 210, § 1^{er}, 1^o du C.I.R. 1992.

²⁵¹ L. De Broe et D. Garabedian considèrent cependant que « *dans certains cas* », l'entité transférante « *pourrait tenter de soutenir qu'elle ne peut être taxée faute de recevoir elle-même une quelconque contrepartie pour le transfert de tout ou partie de son patrimoine* » (L. De Broe et D. Garabedian, « Aspects de droit fiscal », in O. Caprasse, H. Culot et X. Dieux (coord.), *Le nouveau droit des sociétés et des associations. Le CSA sous la loupe*, Anthémis, 2019, p. 653).

²⁵² Sur la notion de « s'imposer », voy. Ph. Ernst et J. Verstraelen, *Réorganisations juridiques de sociétés : fusion, scission, scission partielle, apport de branche d'activités ou d'universalité de biens*, Kluwer, 2002, pp. 332 et 342.

Se pose la question de savoir si l'exigence de la rémunération de l'apport par des actions ou parts nouvelles en matière de fusions ou de scissions d'associations demeure, eu égard à la définition autonome de ces opérations de fusions et scissions et à la précision apportée par l'article 2, § 1^{er}, 6^o/1, al. 3 du C.I.R. 1992 pour les opérations concernant les associations et les fondations (voy. n° 89).

Y répondre positivement génèrerait une double imposition des plus-values latentes, à la fois dans le chef de l'entité absorbée ou scindée qui est fiscalement liquidée et dans le chef de l'entité absorbante ou bénéficiaire, puisque l'article 210, § 4 précise que, dans son chef, « la valeur d'acquisition des éléments apportés est censée correspondre à la valeur réelle qu'ils avaient dans le chef de l'entité absorbée ou scindée (...) ». Or, l'article 24 du C.I.R. 1992 définit (de manière parcellaire) la notion de « bénéfices » et indique qu'ils proviennent, notamment, « de tout accroissement de la valeur des éléments d'actif affecté à l'exercice de l'activité professionnelle et de tout amoindrissement de la valeur des éléments du passif résultant de cette activité (...) ». Dès lors, tout ce que reçoit l'entité absorbante ou bénéficiaire, assujettie à l'impôt des sociétés, est, par définition, constitutif de bénéfices imposables²⁵³.

Le S.D.A. a déjà considéré²⁵⁴, dans le cas d'une fondation assujettie à l'impôt des sociétés ayant reçu d'une autre entité assujettie à l'impôt des personnes morales, une branche d'activité par apport à titre gratuit, que l'actif net reçu (en neutralité comptable sur la base de l'article 6bis de l'arrêté royal du 19 décembre 2003²⁵⁵) qualifie de réserve déjà taxée dans le chef de la fondation (par l'inscription de cette réserve taxée en situation de début de période imposable) ; cette technique fiscale ne permet cependant pas de garantir la neutralité fiscale pour les plus-values latentes qui ont déjà été taxées à l'impôt des sociétés dans le chef de l'entité « apporteuse ».

Une réponse négative suppose que l'article 210, § 4 du C.I.R. 1992 confère, par dérogation à l'article 184, al. 3 du C.I.R. 1992, une nouvelle définition de la notion de « capital libéré » pour les besoins des

²⁵³ D. Deschrijver, V.z.w. & Belastingen, *op. cit.*, no 1161, p. 585.

²⁵⁴ Décision anticipée n° 2015.478 du 28 octobre 2015.

²⁵⁵ Cette disposition précisait que « les opérations visées à l'article 58 de la loi du 27 juin 1921 [...] sont comptabilisées par les personnes morales concernées conformément, selon le cas, à l'article 78, §§ 1^{er} et 2, 79, 80 ou 80bis de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés ».

opérations de fusions et scissions d'associations, et ce, en raison de la définition autonome de ces opérations de réorganisation²⁵⁶.

86. Existence d'un avantage anormal ou bénévole ? Dans le cadre de la dissolution d'une association par apport à titre gratuit de son patrimoine à une autre entité éligible, il est légitime de s'interroger sur l'existence d'un avantage anormal ou bénévole au sens de l'article 26 du C.I.R. 1992 octroyé par l'entité « apporteuse » de son patrimoine aux entités absorbante ou bénéficiaires.

Les entités concernées par une telle opération peuvent valablement défendre que les opérations de réorganisation des associations, telles qu'organisées par le CSA, ne peuvent s'opérer par l'effet de la loi que par un transfert à titre gratuit du patrimoine de l'entité « apporteuse » et dans le respect des exigences légales d'affectation de son patrimoine à une fin désintéressée (voy. n° 77).

Si le transfert à titre gratuit du patrimoine devait être considéré comme un avantage anormal ou bénévole, aucune rectification fiscale n'est en principe à craindre dans le chef de l'entité absorbée ou scindée²⁵⁷.

Dans le chef de l'entité absorbante ou bénéficiaire, l'imposition de cet avantage anormal ou bénévole reçu suppose que les entités concernées par l'opération se trouve directement ou indirectement dans des liens d'interdépendance²⁵⁸ ; la démonstration de ces liens d'interdépendance est une question de fait qui paraît moins évidente dans le secteur non marchand.

87. Le sort des pertes fiscales récupérables. Dans le cadre d'opérations de fusions ou scissions taxées, les dispositions de l'article 206, § 2 du C.I.R. 1992 (voy. n° 95) ne trouvent pas à s'appliquer. Dès lors, seules les pertes fiscales récupérables de l'entité absorbante ou bénéficiaire seront maintenues dans leur intégralité, tandis que les pertes fiscales reportées²⁵⁹ de l'entité absorbée ou scindée seront définitivement perdues.

²⁵⁶ Art. 2, § 1^{er}, 6^o/1, al. 3 du C.I.R. 1992.

²⁵⁷ Art. 26, al. 1^{er} *in fine*, du C.I.R. 1992.

²⁵⁸ Art. 207, al. 7 *juncto* 79 du C.I.R. 1992.

²⁵⁹ Ou, éventuellement, les pertes fiscales reportées restantes après imputation sur les plus-values réalisées ou constatées à l'occasion de sa liquidation fiscale.

C. Éligibilité des fusions et scissions d'associations au régime de neutralité fiscale

88. Conditions de la neutralité fiscale. Conformément à l'article 211, § 1^{er}, al. 4 du C.I.R. 1992, la neutralité fiscale est subordonnée à deux conditions : (i) la société absorbante ou bénéficiaire est une société résidente ou intra-européenne et (ii) l'opération répond au prescrit de l'article 183*bis* du C.I.R. 1992²⁶⁰.

89. Définition fiscale autonome des fusions et des scissions. En raison du passage de la doctrine du siège réel à celle du siège statutaire instituée par le CSA, l'article 211, § 1^{er}, al. 4 du C.I.R. 1992 n'exige plus que l'opération soit réalisée conformément aux dispositions du Code des sociétés (ou des dispositions analogues de droit étranger).

Désormais, les différentes opérations de réorganisation (dont les fusions et scissions) sont définies de manière autonome à l'article 2, § 1^{er}, 6°/1, al. 1^{er} du C.I.R. 1992.

Il convient de constater cependant que ces définitions sont uniquement applicables aux sociétés puisque le transfert du patrimoine est, par essence, rémunéré par l'émission de nouvelles actions.

Cependant, l'article 2, § 1^{er}, 6°/1, al. 3 du C.I.R. 1992 précise que « *dans le cas où une société, qui transfère tout ou partie de son patrimoine, a la forme juridique d'une association ou fondation de droit belge, ou une forme juridique analogue de droit étranger, poursuit un but désintéressé et n'a pas émis d'actions ou parts, les définitions ci-dessus doivent se lire en faisant abstraction des mentions relatives à l'attribution d'actions ou parts ou d'une soulte à ses actionnaires ou associés.* »

90. Conclusion. Dans la mesure où l'opération de fusion ou de scission d'associations n'a pas comme objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales, la neutralité fiscale prévue par l'article 211 du C.I.R. 1992 devrait trouver à s'appliquer.

²⁶⁰ Cette disposition stipule que « (...) l'opération ne peut avoir comme objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales. Le fait que l'opération n'est pas effectuée pour des motifs économiques valables, tels que la restructuration ou la rationalisation des activités des sociétés participant à l'opération, permet de présumer, sauf preuve contraire, que cette opération a comme objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales. »

D. Modalités du régime de neutralité fiscale

a. Neutralité dans le chef de l'entité absorbée ou scindée

91. Condition de la rémunération des apports. Il résulte des dispositions de l'article 211, § 1^{er}, al. 1^{er}, 2^o du C.I.R. 1992 qu'une fusion ou une scission ne peut s'opérer en exemption d'impôt (non-application de l'article 209 du C.I.R. 1992) que lorsque les apports de l'entité absorbée ou scindée sont intégralement rémunérés par des actions ou parts nouvelles qui sont émises en rémunération de ces apports par l'entité absorbante ou bénéficiaire.

Lorsque les apports ne sont pas intégralement rémunérés en actions ou parts nouvelles émises par l'entité absorbante ou bénéficiaire en rémunération de ces apports, la fusion ou la scission ne peut s'opérer que partiellement en exonération d'impôt²⁶¹. Tel est le cas lorsque l'entité absorbante ou bénéficiaire détient préalablement des actions ou parts de l'entité absorbée ou scindée, puisqu'à concurrence de ces actions, aucune nouvelle action ou part n'est attribuée alors que ces actions sont annulées. Dès lors, le capital libéré, les réserves taxées et les réserves exonérées de l'entité absorbée ou scindée sont réduits conformément aux règles d'imputation mentionnées à l'article 211, § 2 du C.I.R. 1992²⁶², afin de déterminer la partie du patrimoine fiscal qui est censée être distribuée²⁶³.

92. Condition de la rémunération des apports : application aux fusions et scissions d'associations. Par définition, la condition de rémunération des apports visée à l'article 211, § 1^{er}, al. 1^{er}, 2^o du C.I.R. 1992 ne trouve pas à s'appliquer en matière de fusions et de scissions d'associations, ce qui engendrerait une distribution de l'intégralité du patrimoine fiscal à l'occasion de la fusion ou de l'absorption.

La question se pose de savoir si la précision apportée par l'article 2, § 1^{er}, 6^o/1, al. 3 du C.I.R. 1992 aux définitions des fusions et scissions pour les associations, en particulier le fait qu'il doit être fait « *abstraction des mentions relatives à l'attribution d'actions ou parts ou d'une soulte à ses actionnaires ou associés* », permet d'écarter l'exigence de l'article

²⁶¹ Com. I.R., n° 211/87.

²⁶² Néanmoins, aucune imputation n'a lieu sur les plus-values de réévaluation, les plus-values réalisées bénéficiant du régime du emploi, les subsides en capital, les plus-values d'apport et les provisions et réductions de valeur exonérées, lorsque ces réserves exonérées se retrouvent comme telles dans la comptabilité de l'entité absorbante ou bénéficiaire (art. 211, § 2, al. 4 *juncto* 211, § 1^{er}, al. 1^{er}, 2^o du C.I.R. 1992).

²⁶³ En exonération de précompte mobilier (art. 264, al. 1^{er}, 2^o, 1^{er} tiret du C.I.R. 1992).

211, § 1^{er}, al. 1^{er}, 2^o du C.I.R. 1992 de rémunérer les apports par l'émission de nouvelles actions ou parts. Une réponse positive doit y être apportée, sous peine de vider de son sens et de son utilité le troisième al. de l'article 2, § 1^{er}, 6^o/1 du C.I.R. 1992²⁶⁴.

93. Conséquences du régime d'exonération fiscale. Si la condition de la rémunération des apports est réputée remplie en matière de fusions et de scissions d'associations, le régime d'exonération fiscale signifie que toutes les plus-values latentes sur les éléments d'actifs transférés demeurent immunisées, que le patrimoine de l'entité absorbée ou scindée n'est pas distribué et que, dès lors, aucun dividende n'est attribué. De même, aucune réserve immunisée de l'entité absorbée ou scindée ne sera taxée au moment de la fusion ou de la scission.

b. Neutralité dans le chef de l'entité absorbante ou bénéficiaire

94. Principe : transfert des caractéristiques fiscales. En application de l'article 212 du C.I.R. 1992, le régime de neutralité fiscale organise une exemption d'impôt temporaire, c'est-à-dire un report de taxation, en transmettant à l'entité absorbante ou bénéficiaire les latences fiscales présentes dans le chef de l'entité absorbée ou scindée.

Les amortissements, déductions fiscales, moins-values ou plus-values à envisager dans le chef de l'entité absorbante ou bénéficiaire, sur les éléments qui lui sont apportés, ainsi que le capital libéré, sont déterminés comme si la fusion ou la scission n'avait pas eu lieu. Il en est de même des réductions de valeurs, provisions, sous-estimations, surestimations, subsides en capital, créances, plus-values et réserves (qu'elles soient taxées ou exonérées)²⁶⁵ existant dans l'entité absorbée ou scindée.

Le principe général est que, schématiquement, tous les éléments du patrimoine de l'entité absorbée ou scindée sont transférés à l'entité

²⁶⁴ Cette disposition a été insérée par voie d'amendement (Doc. parl., Chambre, 2018-2019, n° 54-3367/02, p. 10) et est justifiée comme suit :

« Le livre 13 (...) organise la possibilité pour les ASBL, AISBL et fondations de se dissoudre sans liquidation en vue d'apporter l'intégralité de leur patrimoine à une ou plusieurs personnes morales poursuivant leur but désintéressé.

Ces organismes n'ayant pas émis d'actions ou parts, il n'est pas prévu que l'apport donne lieu à l'émission d'actions ou parts de l'organisme bénéficiaire de l'apport.

Ces organismes sont susceptibles d'être assujettis à l'impôt des sociétés.

Le présent amendement complète en conséquence la définition des opérations de restructuration afin de permettre ces opérations en neutralité d'impôt dans le cas où l'organisme qui transfère tout ou partie de son patrimoine est une association ou fondation de droit belge, ou un autre organisme à forme juridique analogue, de droit belge ou étranger, à but désintéressé et n'ayant pas émis d'actions ou parts. »

²⁶⁵ Com. I.R., n° 211/32.

absorbante ou bénéficiaire en conservant leurs caractéristiques fiscales, comme s'il n'y avait pas eu de transfert²⁶⁶. Il en est de même des fonds propres fiscaux qui conservent leurs caractéristiques dans le chef de l'entité absorbante ou bénéficiaire.

En matière de scissions, les entités bénéficiaires sont censées avoir repris ou reçu le capital libéré, les réserves taxées et exonérées de l'entité scindée proportionnellement à la valeur fiscale nette des apports effectués par cette dernière à chacune d'elles²⁶⁷.

95. Limitations au principe de neutralité fiscale : le cas des pertes fiscales reportées. Lorsqu'une fusion ou une scission est réalisée sous le régime de neutralité fiscale, les pertes fiscales récupérables de l'entité absorbée ou scindée au moment de la fusion ou de la scission ne sont pas transférées de manière illimitée à l'entité absorbante ou bénéficiaire ; de même, les pertes fiscales récupérables de l'entité absorbante ou bénéficiaire ne peuvent plus être utilisées de manière illimitée après la fusion.

Ainsi, en matière de fusions :

- les pertes fiscales récupérables de l'entité absorbante sont conservées en proportion de la part que représente l'actif net fiscal avant fusion de l'entité absorbante dans le total avant fusion de l'actif net de l'entité absorbante et de l'entité absorbée²⁶⁸ ;
- les pertes fiscales récupérables de l'entité absorbée sont transférées à l'entité absorbante en proportion de la part que représente l'actif net fiscal avant fusion de l'entité absorbée dans le total avant fusion de l'actif net de l'entité absorbante et de l'entité absorbée²⁶⁹.

En matière de scissions, la même règle s'applique à la partie des pertes fiscales récupérables qui est déterminée en proportion de la valeur fiscale nette des éléments absorbés dans le total de l'actif net fiscal de l'entité scindée. Ainsi :

- les pertes fiscales récupérables de chaque entité bénéficiaire sont conservées en proportion de la part que représente l'actif net fiscal avant scission de l'entité bénéficiaire dans le total avant scission

²⁶⁶ Ph. Ernst et J. Verstraelen, *op. cit.*, n° 507, p. 348.

²⁶⁷ Art. 213, al. 1^{er} du C.I.R. 1992.

²⁶⁸ Art. 206, § 2, al. 1^{er} du C.I.R. 1992.

²⁶⁹ Art. 206, § 2, al. 2 du C.I.R. 1992.

- de l'actif net de l'entité bénéficiaire et de la valeur fiscale nette des éléments absorbés²⁷⁰ ;
- les pertes fiscales récupérables de l'entité scindée sont (i) d'abord réparties entre les entités bénéficiaires en proportion de la valeur fiscale nette des éléments absorbés par chacune d'entre elles dans le total de l'actif net fiscal de l'entité scindée et (ii) ensuite, la quote-part ainsi déterminée des pertes fiscales récupérables sont transférées à chacune des entités bénéficiaires en proportion de la part que représente la valeur fiscale nette, avant scission, des éléments absorbés de l'entité scindée dans le total avant scission de l'actif net de l'entité bénéficiaire et de la valeur fiscale nette des éléments absorbés²⁷¹.

§3. *L'entité absorbée ou scindée est assujettie à l'impôt des sociétés tandis que l'entité absorbante ou bénéficiaire est assujettie à l'impôt des personnes morales*

96. Non-application du régime de neutralité fiscale. Le régime de neutralité fiscale visé à l'article 211 du C.I.R. 1992 ne trouve pas à s'appliquer puisqu'il suppose que les entités parties à l'opération de fusion ou de scission sont toutes assujetties à l'impôt des sociétés.

97. Liquidation fiscale de l'entité absorbée ou scindée. Étant assujettie à l'impôt des sociétés, l'entité absorbée ou scindée sera, à l'occasion de la fusion ou de la scission, soumise aux dispositions des articles 208 et 209 du C.I.R. 1992 (voy. n° 84 et suivants).

À nouveau, la question se pose de savoir si l'imposition du dividende à l'impôt des sociétés pourrait être neutralisée par la diminution des réserves résultant de l'affectation de l'actif net. L'administration fiscale est favorable à cette approche (voy. n° 76).

98. Exigibilité du précompte mobilier. La controverse relative à l'exigibilité du précompte mobilier reste entière (voy. n° 16 et s.).

99. Existence d'un avantage anormal ou bénévole accordé ? Cette question a déjà été traitée (voy. n° 86).

²⁷⁰ Art. 206, § 2, al. 1^{er} du C.I.R. 1992.

²⁷¹ Art. 206, § 2, al. 2 du C.I.R. 1992.

Si le transfert à titre gratuit du patrimoine devait être considéré comme un avantage anormal ou bénévole, la clause échappatoire de l'article 26, al. 1^{er} *in fine* du C.I.R. 1992 ne pourrait trouver à s'appliquer puisque l'entité absorbante ou bénéficiaire est assujettie à l'impôt des personnes morales et, qu'à ce titre, elle ne connaît pas l'application des articles 26, 79 et 207, al. 7 du C.I.R. 1992. Dès lors, l'avantage anormal ou bénévole serait ajouté à la base imposable de l'entité absorbée ou scindée.

100. Le sort des pertes fiscales de l'entité absorbée ou scindée. Les pertes fiscales de l'entité absorbée ou scindée, qui est par définition assujettie à l'impôt des sociétés dans notre cas d'espèce, seront définitivement perdues (ou le solde de celles-ci après une éventuelle imputation sur les plus-values réalisées ou constatées à l'occasion de la fusion ou de la scission).

101. Application du régime de l'article 210/1 du C.I.R. 1992 ? Cette disposition organise un régime de liquidation fiscale lorsqu'une association cesse d'être assujettie à l'impôt des sociétés pour devenir assujettie à l'impôt des personnes morales (voy. n° 12 et suivants).

Dans le cadre d'une fusion ou d'une scission, l'on peut s'interroger si, par l'effet de la dissolution de l'entité absorbée ou scindée avec transfert de plein droit de son patrimoine à une ou plusieurs entités bénéficiaires, il n'y a pas, pour les activités de l'entité absorbée ou scindée, un passage de l'impôt des sociétés à l'impôt des personnes morales à l'occasion de la fusion ou de la scission.

102. Commentaire. L'articulation des différentes dispositions légales précitées constituent une gageure. Cela ne participe pas à offrir la sécurité juridique et fiscale nécessaire pour ces opérations.

103. Conséquences fiscales dans le chef de l'entité absorbante ou bénéficiaire. L'impôt des personnes morales frappant uniquement certains revenus déterminés qui sont énumérés aux articles 221 à 223 du C.I.R. 1992, les opérations de fusions et de scissions ne sont pas susceptibles, dans une telle hypothèse, de générer des revenus imposables dans son chef.

§ 4. *L'entité absorbée ou scindée est assujettie à l'impôt des personnes morales tandis que l'entité absorbante ou bénéficiaire est assujettie à l'impôt des sociétés*

104. Non-application du régime de neutralité fiscale. À nouveau, le régime de neutralité fiscale visé à l'article 211 du C.I.R. 1992 ne trouve pas à s'appliquer puisqu'il suppose que les entités parties à l'opération de fusion ou de scission sont toutes assujetties à l'impôt des sociétés.

105. Liquidation fiscale de l'entité absorbée ou scindée. Étant assujettie à l'impôt des personnes morales, les dispositions des articles 208 et 209 du C.I.R. 1992 ne lui sont pas applicables.

Le patrimoine étant apporté à titre gratuit à l'entité absorbante ou aux entités bénéficiaires, il n'y a aucune cotisation à l'impôt des personnes morales dans son chef.

106. Conséquences fiscales dans le chef de l'entité absorbante ou bénéficiaire. L'article 211 du C.I.R. 1992 ne pouvant s'appliquer, il s'agit d'une opération taxée dans son chef.

107. Conséquences fiscales dans le chef de l'entité absorbante ou bénéficiaire : définition propre du capital libéré ? Nous avons déjà abordé la question de savoir si la valeur réelle du patrimoine reçu constitue ou non du capital libéré dans son chef (voy. n° 85).

Si la réponse à cette question est négative, ce patrimoine reçu constitue, en principe, un accroissement de l'actif net qui est un bénéfice imposable²⁷² et qui est censé correspondre à la valeur réelle de l'avoir social reçu²⁷³, même si, sur le plan comptable, l'avoir reçu est comptabilisé à la valeur nette comptable qu'il avait dans le chef de l'entité absorbée ou scindée²⁷⁴.

Le S.D.A.²⁷⁵ permet de considérer l'actif net reçu (en neutralité comptable) comme une réserve déjà taxée. Cependant, cela ne résout pas le traitement fiscal de la plus-value latente constatée à l'occasion de l'absorption

²⁷² Art. 24 du C.I.R. 1992.

²⁷³ Art. 210, § 4 du C.I.R. 1992.

²⁷⁴ Art. 3:56 de l'A.R./CSA.

²⁷⁵ Décision anticipée n° 2015.478 du 28 octobre 2015.

ou de la scission²⁷⁶. Or, la taxation de cette plus-value latente dans le chef de l'entité absorbante ou bénéficiaire constitue un « effet boomerang » fiscal puisque cette plus-value latente trouve sa source sous le régime fiscal (impôt des personnes morales) de l'entité absorbée ou scindée.

108. Application du régime de l'article 184quinquies du C.I.R. 1992 ?

Cette disposition détermine la qualification fiscale des différentes composantes des capitaux propres et d'autres éléments d'actif et de passif, lorsqu'une association cesse d'être assujettie à l'impôt des personnes morales pour devenir assujettie à l'impôt des sociétés (voy. n° 28 et suivants).

Dans le cadre d'une fusion ou d'une scission, l'on peut s'interroger si, par l'effet de la dissolution de l'entité absorbée ou scindée avec transfert de plein droit de son patrimoine à une ou plusieurs entités bénéficiaires, il n'y a pas, pour les activités de l'entité absorbée ou scindée, un passage de l'impôt des personnes morales à l'impôt des sociétés à l'occasion de la fusion ou de la scission. En répondant positivement à cette question, cela permettrait de trancher la qualification fiscale des éléments d'actif et de passif de l'entité absorbée ou scindée qui sont repris dans la comptabilité de l'entité absorbante ou bénéficiaire (voy. notamment n° 101).

109. Conséquences fiscales dans le chef de l'entité absorbante ou bénéficiaire : existence d'un avantage anormal ou bénévole reçu ? Cette question a déjà été traitée (voy. n° 86).

Si le transfert à titre gratuit du patrimoine devait être considéré comme un avantage anormal ou bénévole, l'imposition de cet avantage anormal ou bénévole reçu suppose que les entités concernées par l'opération se trouve directement ou indirectement dans des liens d'interdépendance²⁷⁷ ; la démonstration de ces liens d'interdépendance est une question de fait qui paraît moins évidente dans le secteur non marchand.

110. Le sort des pertes fiscales de l'entité absorbante ou bénéficiaire.

Les pertes fiscales de l'entité absorbante ou bénéficiaire, qui est par définition assujettie à l'impôt des sociétés dans notre cas d'espèce, seront intégralement maintenues (ou le solde de celles-ci après une éventuelle imputation sur les bénéfices constitués par l'accroissement de son actif net à l'occasion de la fusion ou de la scission).

²⁷⁶ Art. 210, § 4 du C.I.R. 1992.

²⁷⁷ Art. 207, al. 7 *juncto* 79 du C.I.R. 1992.

111. Commentaire. À nouveau, nous ne pouvons que regretter le manque de sécurité fiscale quant au régime applicable à une telle opération.

Section 3. Les apports à titre gratuit d'universalité ou de branche d'activité sous l'angle des impôts directs

112. Introduction. Notre analyse du régime fiscal des opérations de fusions et de scissions devrait logiquement être applicable de la même manière aux opérations d'apport à titre gratuit d'universalité ou de branche d'activité.

Or rien n'est moins sûr lorsque l'opération est effectuée entre des entités qui sont toutes assujetties à l'impôt de sociétés. Le législateur a voulu assurer la neutralité fiscale des fusions et scissions, mais a omis d'y inclure les opérations d'apport à titre gratuit²⁷⁸ (voy. n° 117).

Des observations complémentaires doivent être formulées lorsqu'une opération d'apport à titre gratuit est effectuée entre des entités assujetties à l'impôt des sociétés, mais également lorsque seule l'entité apporteuse est assujettie à l'impôt des sociétés.

113. Transfert à titre gratuit du patrimoine : controverse. Le patrimoine ou la partie du patrimoine transféré(e) à l'occasion d'une opération d'apport à titre gratuit d'universalité ou de branche d'activité est opéré, logiquement, à titre gratuit puisque l'actif net apporté n'est pas rémunéré par l'entité ou les entités bénéficiaire(s) de l'apport.

Cependant, certains auteurs considèrent que le transfert du patrimoine pourrait s'opérer à titre onéreux²⁷⁹.

Cela concernerait notamment les immeubles qui, à l'occasion de l'opération de fusion ou de scission, sont, le cas échéant, transférés avec leur

²⁷⁸ Voy. note subpaginale (138).

²⁷⁹ Dans le cadre de l'ancien régime d'apport à titre gratuit d'universalité ou de branche d'activité : D. Deschrijver, V.z.w. & *Belastingen*, Kalmthout, Biblio, 2005, n° 1159, p. 584 et note subpaginale (2469) : « Het karakter van bezwarende titel kan dus ook ontstaan wanneer er strikt genomen geen vergoeding betaald wordt door de overnemende vereniging voor bepaalde bestanddelen, maar er wel een overname gebeurt van de schulden of een betaling van de som die voldoende is om de overdragende vereniging in staat te stellen zelf haar schulden aan te zuiveren ».

dette, de sorte qu'une plus-value puisse être générée²⁸⁰ et, dès lors, être soumise à une cotisation en vertu de l'article 222, 4° ou 6° du C.I.R. 1992.

Une telle approche est cependant difficilement conciliable avec (i) le régime de continuité comptable institué par l'article 3:56 de l'AR/CSA et (ii) la méthode de détermination des revenus imposables à l'impôt des personnes morales (voy. n° 3), notamment eu égard au principe de la primauté du droit comptable sur le droit fiscal²⁸¹.

De son côté, le Commentaire administratif considère que « *les biens qui ont été apportés à une personne morale sans recevoir en contrepartie des droits sociaux, sont purement et simplement traités comme s'ils avaient été reçus en donation.* »²⁸²

§1. Bases légales applicables : laquelle choisir ?

114. Position du problème. La difficulté réside dans le choix de la base légale applicable pour déterminer le régime fiscal d'une telle opération. En d'autres termes, est-elle traitée fiscalement comme un apport ou une liquidation (potentiellement soumise au régime de neutralité fiscale) ?

A. Apport fiscal

115. Principes du régime fiscal des apports. Le régime fiscal des apports d'universalité et de branche d'activité est organisé par l'article 46, § 1^{er} du CIR 1992.

Cette disposition organise un régime d'exonération (temporaire) des plus-values obtenues ou constatées à l'occasion de l'apport d'une ou plusieurs branches d'activité ou d'une universalité de biens à une société, moyennant la remise d'actions ou parts de cette société (art. 46, § 1^{er}, al. 1^{er}, 2°, C.I.R.1992).

²⁸⁰ D. Deschrijver, V.z.w. & Belastingen, op. cit., no 1159, p. 584, et note subpaginale (2470) : « Zulke meerwaarden kunnen ook blijken wanneer een vermogensbestanddeel tegen een hogere dan de fiscale boekwaarde of de waarde zoals vermeld in de aangifte van de taks tot vergoeding der successierechten wordt overgedragen, of ook wanneer een vergoeding die wordt betaald aan een v.z.w. om b.v. haar schulden aan te zuiveren boven die waarden uitgaat ».

²⁸¹ Cass., 20 février 1997, Pas., 1997, I, p. 100 ; Cass., 22 juin 2000, Pas., 2000, I, p. 393.

²⁸² Com. I.R., n° 221/12.

116. Conditions de l'exonération fiscale. Conformément à l'article 46, § 1^{er}, al. 3 du C.I.R.1992, le régime d'exonération fiscale est subordonné à deux conditions : (i) la société bénéficiaire est une société résidente ou intra-européenne et (ii) l'opération répond au prescrit de l'article 183bis du C.I.R.1992 (voy. n° 88).

117. Définition fiscale autonome des apports d'universalité ou de branche d'activité. Dans le cadre de la réforme (voy. n° 89), les différentes opérations de réorganisation (dont les apports d'universalité ou de branche d'activité) sont désormais définies de manière autonome à l'article 2, § 1^{er}, 6°/2 du C.I.R.1992.

Il convient de constater cependant que ces définitions sont uniquement applicables aux sociétés puisque le transfert du patrimoine doit être, par essence, rémunéré par l'émission de nouvelles actions ou parts.

En matière de fusions ou de scissions, le législateur a corrigé cette difficulté en insérant une disposition spécifique indiquant qu'il doit être fait « *abstraction des mentions relatives à l'attribution d'actions ou parts ou d'une soule à ses actionnaires ou associés* », et ce, afin de permettre de réaliser des fusions et scissions d'associations assujetties à l'impôt des sociétés en neutralité fiscale²⁸³ (voy. n° 91).

Cet aménagement n'a pas été acté en matière d'apport à titre gratuit d'universalité ou de branche d'activité²⁸⁴.

118. Conclusion : neutralité fiscale inapplicable. En tant qu'exception à l'imposition de principe des plus-values constatées à l'occasion d'un apport de tout ou partie d'un patrimoine, l'article 46, § 1^{er} du C.I.R.1992 doit être interprété restrictivement. Ni le texte, ni même les travaux parlementaires ne permettent de conclure que le régime fiscal d'exonération des plus-values trouve à s'appliquer en cas d'opérations d'apport à titre gratuit d'universalité ou de branche d'activité entre associations assujetties à l'impôt des sociétés.

Les conséquences concrètes de cette absence de neutralité fiscale seront étudiées ultérieurement (voy. n° 123 et s.).

²⁸³ Doc. parl., Chambre, 2018-2019, n° 54-3367/02, p. 10.

²⁸⁴ Les travaux parlementaires n'évoquent pas cette forme de réorganisation et n'envisagent l'aménagement de la définition des opérations de réorganisation que pour les associations et fondations qui envisagent « *de se dissoudre sans liquidation en vue d'apporter l'intégralité de leur patrimoine à une ou plusieurs personnes morales poursuivant leur but désintéressé* ». Or, une opération d'apport à titre gratuit n'engendre pas, en soi, la dissolution sans liquidation de l'entité apporteuse (voy. n° 119).

B. Liquidation fiscale

119. Traitement différencié de l'apport à titre gratuit d'universalité et de l'apport à titre gratuit de branche d'activité. Il doit être constaté que l'ampleur du patrimoine transféré fera reposer l'opération sur une base légale différente.

120. Apport à titre gratuit de branche d'activité. L'opération assimilée à la scission (ou scission partielle) est définie à l'article 2, § 1^{er}, 6^o/1, g) de C.I.R.1992 comme étant l'opération par laquelle une société transfère, sans être dissoute, une partie de son patrimoine à une ou plusieurs sociétés. Lue conjointement avec la précision apportée à l'article 2, § 1^{er}, 6^o/1, al. 3 du C.I.R.1992 (voy. n^o 89), cette disposition permet à l'apport à titre gratuit de branche d'activité de répondre à la définition (fiscale) de la scission partielle, de sorte que cette opération sera visée par l'article 210, § 1^{er}, 1^o*bis* du C.I.R.1992.

Les conséquences concrètes seront étudiées ultérieurement (voy. n^o 127 et s.).

121. Apport à titre gratuit d'universalité. Il ne peut être question d'une scission partielle au sens de l'article 2, § 1^{er}, 6^o/1, g) de C.I.R.1992 lu conjointement avec la précision apportée à l'article 2, § 1^{er}, 6^o/1, al. 3 du C.I.R.1992 (voy. n^o 89), puisque l'intégralité du patrimoine est transféré.

Néanmoins, le législateur a inséré le nouvel article 210, § 1^{er}, 2^o*bis* du C.I.R.1992 qui précise que le régime de liquidation fiscale est également applicable « *en cas de transfert, sans dissolution, de tout ou partie de l'avoir social dans le cadre d'une opération analogue à celles visées au 1^obis* ».

Le législateur a souhaité étendre le régime de liquidation fiscale à toute société qui transférerait tout ou partie de son patrimoine dans le cadre d'une opération qui serait analogue à celle que l'article 2, § 1^{er}, 6^o/1 du C.I.R.1992 définit comme l'opération assimilée à une scission, mais ne répondant pas à la définition de celle-ci²⁸⁵.

²⁸⁵ Doc. parl., Chambre, 2018-2019, n^o 54-3367/01, pp. 16-17. Les travaux parlementaires donnent uniquement comme exemple le transfert d'une partie du patrimoine dans le cadre d'une scission partielle avec remise directe des actions ou parts nouvelles aux actionnaires ou associés, non pas de la société bénéficiaire du transfert, mais de la société mère de celle-ci.

Il en résulte que l'apport à titre gratuit d'universalité sera visé par l'article 210, § 1^{er}, 2°*bis* du C.I.R.1992.

Les conséquences concrètes seront étudiées ultérieurement (voy. n° 130).

§2. *Conséquences fiscales de l'opération en fonction de la base légale choisie*

122. Règle générale. Les conséquences fiscales analysées et les interrogations soulevées en matière de fusions et de scissions, lesquelles dépendent du régime fiscal auquel sont assujetties les entités participant à l'opération, sont en principe également applicables en l'espèce (voy. section 2), sous réserve des observations et précisions suivantes.

A. Apport fiscal

123. Principe : neutralité fiscale inapplicable. Comme évoqué ci-avant (voy. n° 118), le régime fiscal d'exonération des plus-values visé à l'article 46, § 1^{er} du C.I.R.1992 ne trouve pas à s'appliquer en cas d'opérations d'apport à titre gratuit d'universalité ou de branche d'activité entre associations assujetties à l'impôt des sociétés.

L'opération d'apport à titre gratuit par une association assujettie à l'impôt des sociétés à une autre entité assujettie à l'impôt des personnes morales souffre du même constat.

124. Conséquences dans le chef de l'entité apporteuse. L'apport est réalisé à titre gratuit et l'entité apporteuse ne reçoit rien en échange du patrimoine apporté. En l'absence de rémunération, il ne saurait être question de plus-value.

La question se pose, bien entendu, de la déductibilité fiscale de la perte encourue par l'entité apporteuse en raison de l'apport à titre gratuit. La position de l'administration fiscale tend à une réponse positive (voy. n° 81).

125. Conséquences dans le chef de l'entité bénéficiaire assujettie à l'impôt des sociétés : l'actif net reçu est-il du capital libéré ? En cas d'apport d'universalité ou de branche d'activité bénéficiant du régime d'exonération prévu à l'article 46, § 1^{er}, al. 1^{er}, 2° du C.I.R.1992, le capital libéré par l'apport dans le chef de l'entité bénéficiaire correspond à la valeur fiscale nette que cet apport avait dans le chef de l'apporteur (art. 184*bis*, § 1^{er}, al. 1^{er}, C.I.R.1992).

Par contre, si l'opération ne bénéficie pas du régime d'exonération, le capital libéré par l'apport dans le chef de l'entité bénéficiaire est censé correspondre à la valeur réelle de l'apport à cette entité (art. 184*bis*, § 1^{er}, al. 2, C.I.R.1992). Pour que cette disposition soit applicable, le caractère taxable de l'opération d'apport doit uniquement résulter de l'absence de motifs économiques valables au sens de l'article 183*bis* du C.I.R.1992.

La notion de « capital libéré » est ici plus large que la notion générale prévue à l'article 184, al. 3 du C.I.R.1992 pour les associations (voy. n° 79). Cependant, en raison de l'absence d'aménagement de la définition fiscale des apports d'universalité et de branche d'activité aux spécificités des opérations impliquant des associations (voy. n° 117), il conviendrait de conclure que la valeur réelle de l'apport reçu ne constitue pas du capital libéré dans le chef de l'entité bénéficiaire.

Les conséquences et préoccupations sont identiques à celles soulevées en matière de fusions et de scissions (voy. n° 85).

126. Conséquences dans le chef de l'entité bénéficiaire assujettie à l'impôt des sociétés : le sort des pertes fiscales reportées. L'entité bénéficiaire de l'apport qui est assujettie à l'impôt des sociétés ne verrait pas, le cas échéant, ses pertes fiscales reportées affectées par l'opération (non-application de l'article 206, § 2 du C.I.R.1992 en l'absence de neutralité fiscale de l'opération d'apport).

B. Liquidation fiscale

a. Opération d'apport à titre gratuit de branche d'activité

127. Éligibilité au régime de neutralité fiscale. L'opération d'apport à titre gratuit de branche d'activité constituant une opération visée à l'article 210, § 1^{er}, 1^o*bis* du C.I.R.1992 (voy. n° 118), elle est éligible au régime de neutralité fiscale organisé par l'article 211, § 1^{er} du C.I.R.1992, pour autant qu'elle réponde au prescrit de l'article 183*bis* du C.I.R.1992 (voy. n° 88) (art. 211, § 1^{er}, al. 4, 3^o, C.I.R.1992).

128. Modalités du régime de neutralité fiscale. Les modalités du régime de neutralité fiscale ont déjà été étudiées en matière de fusions ou scissions (voy. n° 91 et s.).

La répartition de l'éventuel capital libéré, des réserves taxées et des réserves immunisées est opérée proportionnellement à la valeur fiscale

nette des éléments qui ne sont pas transférés et des éléments qui sont transférés (art. 213, al. 1^{er} et 3, C.I.R.1992).

Les éventuelles pertes fiscales récupérables de l'entité apporteuse et de l'entité bénéficiaire seront limitées après l'opération d'apport conformément à l'article 206, § 2 du C.I.R.1992 (voy. n° 95).

129. Apport taxé. Si l'opération d'apport ne répond pas au prescrit de l'article 183bis du C.I.R.1992, elle sera assimilée à une liquidation fiscale dont les conséquences ont déjà été abordées en matière de fusions et de scissions (voy. n° 84 et s.).

Le régime de liquidation fiscale ne s'applique cependant pas à la partie de l'avoir social qui n'est pas transféré à l'occasion de l'apport (art. 210, § 3, al. 1^{er}, C.I.R.1992). Dans ce cas, l'assimilation à une somme répartie en cas de partage de l'avoir social est limitée à la valeur réelle de l'avoir social qui est apporté à l'entité bénéficiaire suite à l'opération (art. 210, § 3, al. 2, C.I.R.1992).

Dans la mesure où l'entité apporteuse dispose d'un capital libéré, celui-ci est réparti entre l'entité apporteuse et l'entité bénéficiaire proportionnellement aux valeurs réelles des patrimoines conservé et transféré (art. 210, § 3, al. 3, C.I.R.1992).

b. Opération d'apport à titre gratuit d'universalité

130. Principe de la liquidation fiscale. L'opération d'apport à titre gratuit d'universalité constituant une opération visée à l'article 210, § 1^{er}, 2°bis du C.I.R.1992 (voy. n° 121), elle n'est pas éligible au régime de neutralité fiscale organisé par l'article 211, § 1^{er} du C.I.R.1992.

Les conséquences de la liquidation fiscale ont été analysées en matière de fusions et de scissions (voy. n° 84 et s.) et sont pleinement applicables à cette opération.

Section 4. Les opérations de réorganisation sous l'angle des impôts indirects

131. TVA. Les opérations de fusions, de scissions et d'apport d'universalité ou de branche d'activité bénéficieront en principe du régime prévu à l'article 11 (mais également à l'article 18) du Code de la T.V.A. (ci-après, C.T.V.A.) dans la mesure où l'entité absorbante ou bénéficiaire n'est pas,

à l'issue de l'opération, restée ou devenue un assujetti exempté. L'article 11 du C.T.V.A. dispose en effet que : « *N'est pas considérée comme une livraison, la cession, à titre onéreux ou à titre gratuit, sous forme d'apport en société ou autrement, d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité, lorsque le cessionnaire est un assujetti qui pourrait déduire tout ou partie de la taxe si elle était due en raison de la cession. En ce cas, le cessionnaire est censé continuer la personne du cédant* ». Ce ne sera donc pas le cas si l'entité absorbante ou bénéficiaire est, à l'issue de l'opération, un assujetti exempté. De même, en cas d'apport de branche d'activité, il faudra veiller à ce que l'entité apporteuse transmette une véritable branche d'activité.

L'application de ces dispositions, qui font l'objet de nombreux commentaires administratifs et décisions particulières, n'est toutefois pas automatique, mais doit être attentivement vérifiée au cas par cas. En cas de non-application de ces dispositions, la cession de chaque élément du patrimoine de l'entité suivra son régime propre en matière T.V.A.

132. Droits d'enregistrement. Les opérations de fusions, de scissions ou d'apport à titre gratuit d'universalité ou de branche d'activité, organisées conformément aux dispositions *ad hoc* du CSA, s'opéreront sous la forme de transferts de patrimoine à titre gratuit.

La Région wallonne et la Région de Bruxelles-Capitale prévoient²⁸⁶ qu'un apport à titre gratuit entre associations (ASBL et AISBL), fondations (privées ou d'utilité publique), mutualités ou unions nationales de mutualités et unions professionnelles, sont soumises à un droit fixe général de cent euros. En Région flamande, un taux de 0% est prévu pour les apports à titre gratuit aux associations (ASBL et AISBL), aux mutualités et unions nationales de mutualités, et aux fondations d'utilité publique. Un taux de 5,5% est par contre applicable aux apports à titre gratuit au profit d'une fondation privée ou d'une fédération professionnelle sauf lorsque le donateur est lui-même une fondation privée ou une fédération professionnelle, auquel cas l'apport à titre gratuit est alors soumis à un droit fixe général de 100 euros.

²⁸⁶ Article 140, al. 1er, 3° du Code des droits d'enregistrement (ci-après, C.D.E.) (Bruxelles) ; article 140, al. 1er, 3° du C.D.E. (Wallonie) ; article 2.8.4.1.1, § 3, du Code flamand de la Fiscalité.

CONCLUSION

133. Changement de régime fiscal. L'organisation d'un régime général de passage d'un impôt à l'autre met définitivement fin aux différentes interprétations qui ont été développées au fil du temps.

Ce nouveau cadre est cependant perfectible. Lors du passage à l'impôt des sociétés, l'effet « boomerang fiscal » de certaines mesures, déjà décrit lors de l'assujettissement des intercommunales à l'impôt des sociétés, demeure. Dans le cas inverse, le législateur reconnaît la polémique liée à la question de l'exigibilité du précompte mobilier lors des différentes formes de liquidation fiscale au sens de l'article 210 du C.I.R.1992. Même si le S.D.A. s'est récemment prononcé en faveur de la non-exigibilité du précompte mobilier, n'aurait-il pas été plus simple pour le législateur de traduire son intention dans le texte légal lui-même, par exemple en ajoutant les opérations désormais visées par l'article 210/1 du C.I.R.1992 à l'article 264 du C.I.R.1992²⁸⁷ ?

134. Transformations. La possibilité de transformer désormais une société en une association doit être soulignée. Il est cependant regrettable que le législateur n'ait pas pris toute la mesure des conséquences de cette opération, laissant sans réponse plusieurs interrogations (sort des actionnaires de la société transformée, transformation d'une société en association suivie de son absorption par l'association mère, etc.).

135. Réorganisations. Il nous reste cette impression que le chantier des réorganisations des associations (et fondations) est le moins abouti, singulièrement en matière fiscale.

D'une part, les fusions et scissions peuvent, dans certains cas, jouir d'un traitement fiscal différent des opérations d'apport à titre gratuit, de sorte que le choix de la forme juridique de l'opération de réorganisation pourrait ne pas être dénué de toute motivation fiscale. Or, une fusion d'associations assujetties à l'impôt des sociétés et un apport à titre gratuit d'universalité entre associations assujetties à l'impôt des sociétés devraient connaître le même régime fiscal.

²⁸⁷ Avis largement partagé en pratique. Récemment : G. Delfosse, I. Panis, « Aspects fiscaux du nouveau Code des sociétés et des associations », *R.G.F.C.P.*, 2019/6, n° 71.

D'autre part, l'articulation des différentes dispositions légales potentiellement applicables constitue une gageure. À défaut d'avoir tranché les différentes problématiques soulevées, le législateur n'offre pas la sécurité juridique et fiscale nécessaire pour ces opérations.

Il nous semble crucial que le législateur intervienne à nouveau afin d'améliorer la cohérence fiscale des réorganisations des associations (et fondations).

